

OS DESAFIOS DE IMPLEMENTAÇÃO DOS PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS PATRIMONIAIS NO SETOR PÚBLICO: O CASO DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO

THE CHALLENGES OF IMPLEMENTING EQUITY ACCOUNTING PROCEDURES IN THE PUBLIC SECTOR: THE CASE OF THE STATE OF ESPÍRITO SANTO

RODRIGO SANTOS DA MATA

Universidade Federal do Espírito Santo (UFES)

E-mail: rodrigodamata@gmail.com

RENAN NUNES DE BARROS

Universidade Federal do Espírito Santo (UFES)

E-mail: renannb1@hotmail.com

RESUMO

Esta pesquisa teve por objetivo identificar os desafios de implementação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCPs) no Estado do Espírito Santo, sob a perspectiva dos prazos estabelecidos no Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP). Quanto à metodologia, trata-se de um estudo qualitativo com base em aplicação de questionário, análise de conteúdo das prestações de contas anuais de governo (PCAs), referentes aos exercícios de 2015 a 2020, e análise de conteúdo dos pareceres prévios (PPs) emitidos pelo Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo (TCE-ES). Como resultados alcançados, descobriu-se que a maioria dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCPs) se encontra implementado, exceto os PCPs 1 (Créditos Tributários) e 4 (Dívida Ativa), para os quais existe a expectativa de atualização do *software* da área de arrecadação tributária. Além disso, os PCPs 8 (Bens de Infraestrutura) e 9 (Bens do Patrimônio Cultural) estão em fase de implementação. Na apuração do índice de *disclosure* (IEA-PIPCP), o Estado alcançou, no ano de 2020, 85% para este indicador. Todavia, frisa-se que, por meio da análise do IEA-PIPCP, foram identificados pontos de melhorias que deverão ser adotadas pelo ente visando alcançar um maior nível de *disclosure* e, consequentemente, contribuir para o aumento da transparência das informações contábeis, como parte do processo de *accountability* da entidade.

Palavras-chave: Índice de *disclosure*; IPSAS; Procedimentos contábeis patrimoniais.

ABSTRACT

This research aimed to identify the challenges of implementing Asset Accounting Procedures (PCPs) in the State of Espírito Santo, from the perspective of the deadlines established in the Plan for the Implementation of Asset Accounting Procedures (PIPCP). As for the methodology, it is a qualitative study based on the application of a questionnaire, content analysis of the annual government accountability (PCAs), referring to the years 2015 to 2020, and content analysis of previous opinions (PPs) issued by the Court of Auditors of the State of Espírito Santo (TCE-ES). As results achieved, it was discovered that most of the Asset Accounting Procedures (PCPs) are implemented, except for PCPs 1 (Tax Credits) and 4 (Active Debt), for which there is an expectation of updating the collection area software tax. In addition, PCPs 8 (Infrastructure Goods) and 9 (Cultural Heritage Goods) are in the implementation phase. When calculating the disclosure index (IEA-PIPCP), the State achieved, in 2020, 85% for this indicator. However, it should be noted that, through the analysis of the IEA-PIPCP, points of improvement were identified that should be adopted by the entity to achieve a higher level of disclosure and, consequently, contribute to increasing the transparency of accounting information, as part of the entity's accountability process.

Keywords: Disclosure index; IPSAS; Asset accounting procedures.

1 INTRODUÇÃO

Sob o movimento da Nova Gestão Pública (NGP), o *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB) desenvolveu um conjunto de Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público (IPSAS) a fim de racionalizar e apoiar as reformas nos sistemas financeiros, voltadas para a melhoria da gestão e a tomada de decisões das instituições governamentais (CHRISTIAENS *et al.*, 2015). De acordo com Nissola (2020), a convergência às IPSAS ou harmonização das normas implica muitas mudanças ao nível organizacional, visto que se trata de uma reforma significativa e que envolve vários setores dentro de uma organização.

No contexto internacional tem-se observado diferentes formas de aderência às IPSAS, dentre as mais comuns, Nações decidirem adotá-las diretamente ou adaptar seus quadros regulatórios locais para a convergência às normas (GÓMEZ-VILLEGAS; BRUSCA; BERGMANN, 2020). Estudos focalizaram que a motivação por trás do movimento de Reforma da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, e identificaram que muitos países se engajam em tal processo na busca de melhorar a comparabilidade internacional das informações financeiras, facilitar a consolidação das demonstrações contábeis, bem como aumentar a *accountability* e transparência (CHRISTIAENS *et al.*, 2015; BRUSCA; MARTÍNEZ, 2016).

Por outro lado, as pesquisas indicam a existência de barreiras que ameaçam a adoção das IPSAS, nestas inclui as críticas recebidas devido a sua proximidade com o modelo contábil empresarial, o interesse dos países em manter o controle e a “ilusão” fiscal, bem como o custo e as necessidades de treinamento para a adoção das IPSAS (BRUSCA; GÓMEZ-VILLEGAS; MONTESINOS, 2016; BRUSCA; MARTÍNEZ, 2016).

O Brasil, desde 2008, passa por um processo de transformação da contabilidade do setor público, resultado da opção do país pela convergência às normas internacionais que teve como ato inaugural a Portaria do Ministério da Fazenda (MF) n.º 184/2008. Ao longo desses anos, importantes instrumentos contribuíram para a condução das mudanças na contabilidade pública brasileira, como a edição das primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade do Setor Público (NBC T 16), de autoria do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), e a publicação do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) editado pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), que trouxeram, inicialmente, alguns aspectos das normas internacionais para a realidade dos entes públicos brasileiros.

Essas primeiras mudanças motivaram o desenvolvimento de estudos no contexto nacional voltados a avaliar a percepção dos operadores da contabilidade, levantando importantes questões como: (i) dificuldades de capacitação dos profissionais e na aceitação do regime de competência; (ii) adaptação à nova fase da contabilidade, por conta da criação de novos instrumentos de informação e controle do sistema público; e (iii) diferenças culturais que desempenham um papel significativo no processo de adoção das IPSAS e das reformas do setor público (DINIZ *et al.*, 2015; MARQUES; BEZERRA FILHO; SILVA NETO; SILVA, 2019; CALDAS, 2020).

O cenário de dificuldade observado nos primeiros anos de adoção das novas regras fez com que, em 2015, a STN editasse a Portaria n.º 548, a qual introduziu o Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP), um importante instrumento que passou a orientar o processo de convergência da contabilidade pública aos padrões internacionais. Nesse aspecto, a implantação gradual dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCPs) foi considerada pela STN, tendo em vista relatos de experiência dos entes da Federação acerca das dificuldades operacionais e de recursos materiais e humanos, de tal forma que esta decisão permitiu o estabelecimento de prazos que vão até 2024, para alguns procedimentos. Além disso, tal iniciativa possibilitou que, a partir de 2016, houvesse uma substituição gradual das NBC T 16 por normas convergidas diretamente das IPSAS, as NBC TSP - do Setor Público. Nesse processo, já foram aprovadas, além da Estrutura Conceitual do Setor Público, outras 34 normas.

A partir do exposto, surge o objetivo do presente estudo: identificar os desafios de implementação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCPs) no Estado do Espírito Santo. Sendo assim, a pesquisa buscará responder a seguinte questão: **como ocorreu a implementação dos PCPs no Estado do Espírito Santo, em face dos desafios de adoção das novas regras?**

Para cumprir com o objetivo do estudo e responder à questão de pesquisa foram realizadas: i) aplicação de questionário a um ator-chave do Estado; ii) análise de conteúdo das prestações de contas anuais de governo (PCAs), dos exercícios de 2015 a 2020; e iii) análise de conteúdo dos pareceres prévios (PPs) emitidos pelo Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo (TCE-ES) sob tais prestações de contas.

Ressalta-se que, a escolha do Espírito Santo se deu por ser um dos primeiros estados a implantar um sistema informatizado de finanças e contabilidade voltado ao atendimento das normas internacionais de contabilidade aplicada ao setor público. Além disso, o SIGEFES, o Sistema de Execução Orçamentária, Financeira e Contábil adotado pelo Estado do Espírito

Santo desde 2014, possibilita o cumprimento das novas normas contábeis exigidas pela STN para convergência às IPSAS (SEFAZ-ES, 2014), despertando, com isso, o interesse de vários entes da Federação, que por meio de visitas técnicas, buscam conhecer a experiência do Estado em relação à implantação e utilização do Sistema Integrado de Finanças Públicas do Estado (SIGEFES).

Quanto à escolha do recorte temporal (2015-2020), justifica-se com base na Portaria STN n.º 548/2015, a qual estabelece os prazos-limite para a implementação dos PCPs. Além disso, a análise desses exercícios possibilitará acompanhar a evolução do referido Estado quanto à implementação do PIPCP desde a vigência da citada Portaria.

O presente estudo tem o diferencial de ser um dos poucos a analisar o processo de convergência da contabilidade pública aos padrões internacionais, sob a perspectiva dos prazos de implantação dos PCPs, conforme Portaria STN n.º 548/2015 (MARTHA *et al.*, 2021; PICCINI; BEZERRA FILHO; MARQUES, 2022). Acrescenta-se, ainda, o fato de o presente estudo ser o primeiro realizado no âmbito da esfera estadual, uma vez que as pesquisas anteriores se restringem a analisar o processo em municípios.

Esta pesquisa traz importantes evidências que corroboram para uma melhor compreensão do processo de implantação dos PCPs na esfera estadual. No caso em tela, foi evidenciado que eventuais atrasos e/ou dificuldades identificados na unidade de análise estão relacionados com a adequação de sistemas. Sendo assim, esta pesquisa demonstrará que alguns procedimentos do PIPCP, principalmente os relacionados a créditos tributários e dívida ativa que, na prática, já deviam estar totalmente implementados, ainda carecem de atualização do *software* da área de arrecadação tributária.

Por fim, destaca-se que, por meio desse movimento de Reforma da Contabilidade Pública, haverá a devida distinção entre o Orçamento Público e a Contabilidade; a redução da ênfase na estrita legalidade (interpretação equivocada da Lei Federal n.º 4.320/1964) permitirá a adoção do regime de competência para a contabilização do patrimônio público (VICENTE; MORAIS; PLATT NETO, 2012). Consequentemente, pretende-se que os resultados deste estudo sirvam de apoio para contadores, controladores públicos, formuladores de políticas contábeis, pesquisadores e demais interessados em conhecer o tema.

O texto está organizado em cinco partes, a começar por esta introdução. A segunda parte trata dos fundamentos e da base teórica. Na terceira parte são descritos os métodos de desenvolvimento da investigação. Os resultados da pesquisa e a discussão sobre o processo de implantação do PIPCP no estado do Espírito Santo são objetos da quarta parte. A quinta parte

é dedicada à apresentação das conclusões, limitações do estudo e sugestões para futuras pesquisas.

2 CONVERGÊNCIA ÀS IPSAS NO BRASIL: DESAFIOS E OPORTUNIDADES

Na última década, o IPSASB desenvolveu um conjunto de Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público (IPSAS) a fim de racionalizar e apoiar as reformas nos sistemas financeiros advindas da *New Public Management* (NPM), voltadas para a melhoria da gestão e a tomada de decisões das instituições governamentais (CHRISTIAENS *et al.*, 2015). Estas reformas da NPM tendem a adotar sistemas que se baseiam em contabilidade por competência, como uma ferramenta para obter maior responsabilidade em um sistema democrático e em um mercado competitivo (CHAN, 2003; CHRISTIAENS *et al.*, 2015).

Por conseguinte, na contabilidade em regime de competência, os eventos econômicos são reconhecidos no momento de sua ocorrência, independentemente de quando os recebimentos e pagamentos em dinheiro acontecem. Isso contrasta com os sistemas de contabilidade de caixa, pelo qual os eventos econômicos só são reconhecidos quando o “dinheiro muda de mãos” (IFAC, 2020).

Consoante Mnif e Gafsi (2020), as críticas dirigidas ao modelo de contabilidade de caixa puro, destacadamente às relacionadas com a incompletude e irrelevância dos relatórios contábeis e a falta de parâmetros de desempenho confiáveis gerados por tal modelo, têm servido de argumento para as Nações adotarem sistemas de contabilidade fundamentados nas IPSAS, cuja base está no regime de competência. Sendo assim, as reformas da *New Public Financial Management* (NPFM), como parte integrante da *New Public Management* (NPM), envolvem mudanças radicais na Contabilidade do Setor Público, as mais significativas, a mudança do regime de caixa para o regime de competência e a evolução da harmonização internacional dos relatórios financeiros governamentais.

Seguindo a tendência mundial de reforma dos sistemas contábeis, em 2008, a Portaria MF n.º 184 anunciou que o Brasil convergiria suas normas contábeis para as IPSAS, lançando prazos de adoção para os 3 níveis de governos completarem a implantação até 2013. A coordenação ficou a cargo da STN, que em 2009 lançou o primeiro conjunto de recomendações o Manual da Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP). O processo de convergência completo materializado no MCASP incluía: (i) plano de contas padronizado (PCASP), (ii) conjunto de relatórios padronizados (DCASP) e (iii) um conjunto de políticas contábeis orientadas pelas IPSAS (AQUINO; NEVES, 2019).

Segundo Cabello, Bilancieri e Azevedo (2019), até o advento do processo de convergência das normas contábeis, o cenário era de uma contabilidade voltada ao aspecto orçamentário em detrimento do aspecto patrimonial. Para Aquino e Neves (2019), a harmonização da Contabilidade Pública no Brasil aos padrões internacionais recupera a obrigatoriedade do uso de registros patrimoniais (além dos orçamentários), estando parcialmente previsto na Lei Federal n.º 4.320/1964.

No entanto, o processo nos seus primeiros anos (2012 a 2015) foi marcado por uma série de postergações de prazos, e algo que era visto como “urgente e a solução última” passou a algo “a ser revisto” (LINO, 2015). Conforme Aquino e Neves (2019), em 2015 a situação mostrava que os prazos para adoção das políticas contábeis não seriam cumpridos. Segundo a Secretaria do Tesouro Nacional, o gradualismo na implantação dos PCPs foi considerado imprescindível, pois a adoção “em bloco” de todos os PCPs estabelecidos no MCASP mostrou-se inviável, tendo em vista relatos de experiências dos entes da Federação acerca das dificuldades operacionais e de recursos materiais e humanos (STN, 2015).

Nesse contexto, a STN, em 24 de setembro de 2015, editou a Portaria n.º 548, documento responsável por tratar do Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP) que estabelece os prazos-limite para implementação da “nova” Contabilidade Pública, trazendo de forma adicional, prazos específicos para os entes da Federação (União, estados, DF e municípios divididos em dois grupos: um para aqueles com população acima de 50 mil habitantes e outro até 50 mil habitantes). O PIPCP detalha o cronograma em dezenove procedimentos. Os dados referentes ao estado do Espírito Santo estão apresentados no Quadro 1.

A partir de 2016, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) passou a realizar o processo de convergência de forma individual para cada IPSAS e, atualmente, todas as NBC T 16 encontram-se revogadas, com exceção da NBC T 16.11, editada em 2011, que trata do tema custos. Nesse processo, foram aprovadas, além da Estrutura Conceitual do Setor Público, outras 34 normas.

Após a edição e publicação da Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP) pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), no passo seguinte a Secretaria do Tesouro Nacional implementa a norma no âmbito federal e, por meio da inserção do seu conteúdo no Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP), leva o normativo de forma prática para implantação nos demais entes federados. Até o momento, o MCASP encontra-se na sua 9ª edição, publicada em novembro de 2021.

Quadro 1 – Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP) referente ao estado do Espírito Santo

Procedimentos	Aplicação obrigatória
1. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos créditos oriundos de receitas tributárias e de contribuições (exceto créditos previdenciários), bem como dos respectivos encargos, multas, ajustes para perdas e registro de obrigações relacionadas à repartição de receitas.	01/01/2020
2. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos créditos previdenciários, bem como dos respectivos encargos, multas, ajustes para perdas.	01/01/2020
3. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos demais créditos a receber, (exceto créditos tributários, previdenciários e de contribuições a receber), bem como dos respectivos encargos, multas e ajustes para perdas.	01/01/2017
4. Reconhecimento, mensuração e evidenciação da Dívida Ativa, tributária e não tributária, e respectivo ajuste para perdas.	Imediato
5. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das provisões por competência.	01/01/2019
6. Evidenciação de ativos e passivos contingentes em contas de controle e em notas explicativas.	01/01/2019
7. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens móveis e imóveis; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável (exceto bens do patrimônio cultural e de infraestrutura).	01/01/2019
8. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens de infraestrutura; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável.	01/01/2022
9. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens do patrimônio cultural; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável (quando passível de registro segundo IPSAS, NBC TSP e MCASP).	01/01/2022
10. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações por competência decorrentes de empréstimos, financiamentos e dívidas contratuais e mobiliárias.	01/01/2019
11. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações por competência decorrentes de benefícios a empregados (ex.: 13º salário, férias, etc.).	01/01/2017
12. Reconhecimento, mensuração e evidenciação da provisão atuarial do regime próprio de previdência dos servidores públicos civis e militares.	01/01/2016
13. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações com fornecedores por competência.	Imediato
14. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das demais obrigações por competência.	A ser definido
15. Reconhecimento, mensuração e evidenciação de <i>softwares</i> , marcas, patentes, licenças e congêneres, classificados como intangíveis e eventuais amortização, reavaliação e redução ao valor recuperável.	01/01/2020
16. Outros ativos intangíveis e eventuais amortização e redução a valor recuperável.	A ser definido
17. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos investimentos permanentes, e respectivos ajustes para perdas e redução ao valor recuperável.	01/01/2019
18. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos estoques.	01/01/2021
19. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos demais aspectos referentes aos procedimentos patrimoniais estabelecidos nas IPSAS, NBC TSP e MCASP.	A ser definido

Fonte: STN (2015).

De resto, é possível observar que o processo de convergência, iniciado em 2008, e com a edição de normas específicas das IPSAS a partir de 2016, ainda não está concluído. Essas barreiras de adesão às IPSAS são destacadas no estudo de Lima e Lima (2019), que segundo as autoras, muitos desses desafios estão atrelados à extensão do Brasil que traz consigo a diversidade cultural e econômica do país, especialmente nos entes locais. Além disso, as características variadas do território brasileiro, tais como econômicas, políticas,

sociais, organizacionais e profissionais fazem com que o processo de convergência às IPSAS apresente diferentes desafios para os governos na Federação (SASSO; VARELA, 2020).

A partir de uma revisão da literatura feita por Santos e Peixe (2020), a respeito do processo de implementação das IPSAS no país, os autores identificaram sete barreiras e dificuldades que prejudicam ou podem prejudicar uma efetiva instalação do novo modelo contábil em entidades governamentais. O Quadro 2 apresenta as barreiras/dificuldades identificadas pelos autores nos estudos analisados.

Quadro 2 – Barreiras e dificuldades na implementação das IPSAS no Brasil

Barreiras	Fonte
Desinteresse e desconfiança dos gestores, em relação às informações da contabilidade.	Xavier e Silva (2011)
Foco principal no orçamento.	Xavier e Silva (2011); Cruz (2015)
Cultura de gestão burocrática.	Cruz (2015)
Problemas Operacionais/de Controle (Inventários e conciliações).	Antonovz, Santos e Costa (2017)
Resistência a mudanças.	Cruz (2015)
Sistemas inadequados.	Marques (2017); Antonovz, Santos e Costa (2017); Rosa <i>et al.</i> (2018); Fernandes e Monteiro (2019)
Falta de equipes especializadas/capacitadas.	Cruz (2015); Nascimento <i>et al.</i> (2015); Marques (2017); Cavalcante, Aquino, Israel e Ceolin (2017); Antonovz, Santos e Costa (2017); Lima e Lima (2019)

Fonte: Adaptado de Santos e Peixe (2020).

Embora o processo de implementação seja observado de forma positiva, este se encontra em processo de instalação, observado a partir dos prazos concedidos e das dificuldades de efetivação das práticas, de tal forma que estas têm se apresentado como pontos críticos nos quais os diferentes entes da Federação deverão concentrar-se visando completar o processo de convergência às IPSAS.

3 METODOLOGIA

A presente pesquisa classifica-se como qualitativa e documental, em que se procedeu às seguintes etapas: i) aplicação de questionário a um membro da equipe de contabilidade responsável por conduzir o processo de convergência às IPSAS no estado do Espírito Santo; ii) análise de conteúdo das prestações de contas anuais de governo (PCAs), do período de 2015 a 2020; e iii) análise de conteúdo dos pareceres prévios (PPs) emitidos pelo Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo (TCE-ES) sob as PCAs dos respectivos anos analisados.

A aplicação do questionário teve por finalidade conhecer o estágio de implementação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCPs) do Estado, como também, identificar eventuais barreiras e/ou dificuldades enfrentadas no processo de adequação às novas normas. Devido ao contexto de pandemia de Covid-19, o envio e devolução do questionário foram realizados por *e-mail* e processados a partir da ferramenta *Google Forms*, com esta etapa da pesquisa concluída em 03/01/2022.

Para a construção do questionário, especificado no Quadro 3, realizou-se uma adaptação do estudo de Sasso (2017) para compor as questões do grupo II. As questões dos grupos I e III foram acrescidas pelos autores do presente estudo. Ressalta-se que o questionário foi aplicado mediante a apresentação do Termo de Consentimento, em que toda informação constante neste artigo é de total consentimento do participante.

Quadro 3 – Questionário da pesquisa

I – Perfil do entrevistado
1.1 Cargo
1.2 Idade
1.3 Nível de escolaridade
1.4 Tempo de experiência profissional na área pública
1.5 Função exercida pelo entrevistado no processo
II - Informações Gerais
2.1 Quando se iniciaram os estudos para o processo de convergência às IPSAS? Quando ocorreram as primeiras mudanças?
2.2 Como foram ou estão sendo definidos, pelo Estado do Espírito Santo, os recursos (financeiro, pessoal, sistema, etc.) necessários para a implementação das novas normas inerentes ao processo de convergência às IPSAS?
2.3 Quais fatores de dificuldades e/ou barreiras no processo de mudança baseado nas IPSAS poderiam ser apontados pelo respondente?
2.4 Quais fatores motivacionais para a adoção das novas regras poderiam ser apontados pelo respondente?
III – Estágio de implementação do PIPCP conforme Portaria STN n.º 548/2015 e uso das normas
3.1 Quais PCPs foram integralmente implementados?
3.2 Quais PCPs foram parcialmente implementados? Que elementos são necessários para a sua completa implementação?
3.3 Quais PCPs faltam ser implementados?
3.4 Em relação aos PCPs faltantes existem projetos em andamento? Caso afirmativo, apresente uma breve descrição de tais projetos.
3.5 Dos PCPs, com prazos vencidos e ainda não atendidos, em parte ou no todo, na concepção do respondente, quais seriam os principais desafios para a completa implementação?
3.6 Como que a informação contábil baseada no regime de competência tem sido utilizada?

Fonte: Adaptado de Sasso (2017).

Para complementar os resultados do questionário e proceder à triangulação dos dados, foi elaborado um roteiro de verificação com base na Portaria STN n.º 548/2015 e na adaptação do modelo de *checklist* aplicado no estudo de Piccini (2018). Na pesquisa documental, foram realizadas análise de conteúdo das PCAs, do período de 2015 a 2020, em especial do Balanço Patrimonial (BP), Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP) e

Notas Explicativas, bem como análise de conteúdo dos PPs emitidos pelo TCE-ES sob as PCAs visando, com isso, identificar qualquer menção relacionada à implementação dos PCPs e/ou aplicação do regime de competência. Tanto as PCAs como os PPs foram coletados a partir da base de dados do TCE-ES, denominada Painel de Controle (TCE-ES, 2022).

No que tange aos prazos-limite impostos pela Portaria STN n.º 548/2015, a verificação de seu cumprimento resume-se à averiguação da realização e/ou execução de três ações específicas por parte das entidades públicas: 1) Preparação de sistemas e outras providências de implantação; 2) Obrigatoriedade dos registros contábeis, e; 3) Verificação pelo Siconfi (ROSA *et al.*, 2018). Nesta análise, o PCP será considerado implementado quando identificado o registro contábil correspondente. O Quadro 4 apresenta o *checklist* do estudo.

Quadro 4 – Procedimentos do PIPCP e os procedimentos analisados pela pesquisa

Procedimentos PIPCP	Prazo de adesão para Estados e DF	Procedimentos analisados pela pesquisa
1. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos créditos oriundos de receitas tributárias e de contribuições.	01/01/2020	1. Créditos tributários a receber
2. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos créditos previdenciários.	01/01/2020	2. Créditos previdenciários a receber
3. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos demais créditos a receber, (exceto créditos tributários, previdenciários e de contribuições a receber).	01/01/2017	3. Demais créditos a receber
4. Reconhecimento, mensuração e evidenciação da Dívida Ativa, tributária e não tributária, e respectivo ajuste para perdas.	Prazo imediato	4. Dívida ativa tributária 5. Dívida ativa não tributária 6. Ajuste para perdas
5. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das provisões por competência.	01/01/2019	7. Provisões
7. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens móveis e imóveis; respectiva depreciação ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável (exceto bens do patrimônio cultural e de infraestrutura).	01/01/2019	8. Bens móveis 9. Bens imóveis 10. Depreciação, amortização ou exaustão de imobilizado 11. Reavaliação e redução ao valor recuperável de imobilizado
10. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações por competência, decorrentes de empréstimos, financiamentos e dívidas contratuais e mobiliárias.	01/01/2019	12. Empréstimos tomados 13. Financiamentos tomados
12. Reconhecimento, mensuração e evidenciação da provisão atuarial do regime próprio de previdência dos servidores públicos civis e militares.	Prazo imediato	14. Provisão atuarial
15. Reconhecimento, mensuração e evidenciação de <i>softwares</i> , marcas, patentes, licenças e congêneres, classificados como intangíveis e eventuais amortização, reavaliação e redução ao valor recuperável.	01/01/2020	15. <i>Softwares</i> , patentes, marcas, licenças e congêneres 16. Amortização de intangível 17. Reavaliação e redução ao valor recuperável de intangível
17. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos investimentos permanentes, e respectivos ajustes para perdas e redução ao valor recuperável.	01/01/2019	18. Participações permanentes 19. Redução ao valor recuperável de participações permanentes
18. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos estoques.	01/01/2021	20. Estoques

Fonte: Adaptado de Piccini (2018).

O Quadro 4 demonstra o *checklist* de verificações, estruturado por Piccini com base no rol de procedimentos do PIPCP e no desmembramento de alguns desses procedimentos listados no Plano. Este desmembramento foi realizado objetivando reconhecer a evidenciação de procedimentos que estavam adentrados a procedimentos “macros” (abrangentes) do PIPCP (PICCINI, 2018).

Releva-se que Piccini (2018) utilizou para a coleta de dados um mecanismo de identificação (*proxy*) das contas contábeis elencadas com saldos diferentes de zero. Para a análise do *checklist*, o pesquisador migrou os dados coletados para um banco de dados *Sybase*. Por intermédio de *scripts* de linguagem *SQL*, foram transcritas consultas das *proxys* elencadas em cada item do *checklist* de análise. Com a utilização deste sistema, Piccini conseguiu coletar as informações dos municípios brasileiros que tinham suas demonstrações publicadas no *site* do Siconfi.

Para a coleta de dados deste estudo, os pesquisadores também verificaram as contas contábeis com saldos diferentes de zero nos demonstrativos contábeis, elencadas no Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), porém, a coleta e tabulação dos dados foram realizadas por meio de planilhas do *Excel*.

O *checklist* utilizou como referência 11 (onze) dos 19 (dezenove) procedimentos do PIPCP. Segundo Piccini (2018), os procedimentos não abrangidos em sua pesquisa são itens específicos, cuja escrituração remeteria a um pequeno número de entes federados com estes tipos de transações. A dificuldade de mensuração e registro destes procedimentos, determinou prazos mais extensos de exigência pelo PIPCP, ou ainda a ser definido um prazo por ato normativo específico. O autor ressalta que os procedimentos ausentes não prejudicaram a construção da metodologia de avaliação do nível de *disclosure* dos procedimentos patrimoniais estudados.

A identificação do *disclosure* nos itens do *checklist* (evidenciação no demonstrativo contábil correspondente) foi realizada por intermédio de uma variável *dummy*: 0 = Não evidenciou o procedimento; 1 = Evidenciou o procedimento.

O grau de *disclosure* final obtido por esta metodologia foi calculado conforme Equação 1. Este resultado é denominado como Índice de Evidenciação de Atendimento do Plano de Implementação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (IEA-PIPCP).

$$IEA - PIPCP = \frac{S}{T} \times 100(1)$$

Onde:

IEA-PIPCP: Índice de Evidenciação de Atendimento do Plano de Implementação dos Procedimentos

Contábeis Patrimoniais

S: soma do número de procedimentos evidenciados pelo ente conforme *checklist*

T: total de procedimentos do *checklist* (nesta pesquisa considera-se 20).

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Nesta seção, a descrição e as análises dos resultados são apresentadas a partir das evidências coletadas com a aplicação do questionário, a análise de conteúdo das PCAs realizada com auxílio do *checklist* do Quadro 4 e da análise de conteúdo dos PPs quanto à auditoria financeira do Balanço Geral do Estado (BGE).

Na aplicação do questionário, dos integrantes da Gerência de Contabilidade Geral do Estado (GECOG) inicialmente escolhidos como potenciais respondentes, por estarem diretamente envolvidos no processo de implementação dos PCPs, a pesquisa obteve o retorno do Subgerente de Gestão do Sistema de Finanças Públicas (SUSIF), o qual ocupa o cargo efetivo de Consultor do Tesouro Estadual, tem 43 anos, 14 anos de profissão e possui nível superior completo.

O Quadro 5 apresenta as respostas prestadas, quanto ao **Grupo II das questões - Informações Gerais**.

Quadro 5 – Grupo II – Informações gerais

Questão	Resposta
2.1 Quando se iniciaram os estudos para o processo de convergência às IPSAS? Quando ocorreram as primeiras mudanças?	<i>De modo geral, os estudos começaram em 2012/2013. Na ocasião, começou-se a buscar um sistema que atendesse a contabilização dentro das novas normatizações. As primeiras mudanças ocorreram em 2014, com a implementação do novo sistema. A partir daí, foi possível se buscar uma contabilização que atendesse às Ipsas.</i>
2.2 Como foram ou estão sendo definidos, pelo Estado do Espírito Santo, os recursos (financeiro, pessoal, sistema, etc.) necessários para a implementação das novas normas inerentes ao processo de convergência às IPSAS?	<i>Quanto a pessoal, a implementação vem sendo realizada com a equipe interna. Devido a isso, foi realizado concurso público para a contratação de novos servidores para a área do Tesouro Estadual. Quanto a sistemas, a partir de 2014, foi implementado um novo sistema financeiro-contábil mais moderno, para permitir a implementação das Ipsas</i>
2.3 Quais fatores de dificuldades e/ou barreiras no processo de mudança baseado nas IPSAS poderiam ser apontados pelo respondente?	<i>A grande quantidade de mudanças a serem implementadas simultaneamente foi certamente uma grande dificuldade. Porque mudava, ao mesmo tempo, o sistema utilizado e a forma de contabilização das operações. Com isso, houve a necessidade de se treinar os usuários que iam utilizar o sistema nas secretarias, e os servidores da Fazenda que iriam dar suporte a esses servidores. Tantas mudanças simultâneas fizeram com que o início das operações fosse um pouco complicado.</i>
2.4 Quais fatores motivacionais para a adoção das novas regras poderiam ser apontados pelo respondente?	<i>Com a adoção das Ipsas e do novo sistema, havia a possibilidade de geração de informações gerenciais, que eram mais difíceis de obter antes ou que não estavam disponíveis.</i>

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

Segundo o respondente, as primeiras mudanças inerentes ao processo de convergência às IPSAS no estado do Espírito Santo começaram a partir de 2014, com a implantação de um novo sistema financeiro-contábil. Inclusive, para que as mudanças fossem possíveis, foi realizado um concurso público para contratação de novos servidores para a área do Tesouro Estadual.

Em relação ao **Grupo III** do questionário, o Quadro 6 sintetiza as respostas apresentadas pelo Servidor da Sefaz a respeito do **Estágio de implementação do PIPCP** no Estado.

Quadro 6 – Grupo III – Estágio de implementação do PIPCP

(continua)

PCP	Estágio de Implementação	Justificativa
1. Créditos Tributários	Não Implementado	<i>Existe a expectativa de atualização do software da área de arrecadação tributária, para podermos ter as informações necessárias para o registro.</i>
2. Créditos Previdenciários	Implementado	-
3. Demais Créditos a Receber	Implementado	-
4. Dívida Ativa	Não Implementado	<i>Existe a expectativa de atualização do software da área de arrecadação tributária, para podermos ter as informações necessárias para o registro.</i>
5. Provisões por Competência	Implementado	-
6. Ativos e Passivos Contingentes	Implementado	-
7. Bens Móveis e Imóveis	Implementado	-
8. Bens de Infraestrutura	Parcialmente Implementado	<i>Temos alguns bens registrados, mas não todos. Falta definir, também, critérios de depreciação. Hoje, temos grupos de estudo avaliando essas questões, com expectativa de ser expedida uma proposta de normatização referente a esses pontos.</i>
9. Bens do Patrimônio Cultural	Parcialmente Implementado	<i>Temos alguns bens registrados, mas não todos. Falta definir, também, critérios de depreciação. Hoje, temos grupos de estudo avaliando essas questões, com expectativa de ser expedida uma proposta de normatização referente a esses pontos.</i>
10. Empréstimos, Financiamentos e Demais Dívidas	Implementado	-
11. Benefícios a Empregados	Não Informado	-
12. Provisão Atuarial do RPPS	Implementado	-
13. Obrigações com Fornecedores	Implementado	-
14. Demais Obrigações	Implementado	-
15. Evidenciação de Softwares, Marcas, Patentes, Licenças e Congêneres	Implementado	-

Quadro 6 – Grupo III – Estágio de implementação do PIPCP

(conclusão)

PCP	Estágio de Implementação	Justificativa
16. Outros Ativos Intangíveis	Implementado	-
17. Investimentos Permanentes	Implementado	-
18. Estoques	Implementado	-

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

Ainda com respeito ao Quadro 5, nota-se que o fator de maior dificuldade apresentada no processo de convergência às IPSAS, segundo o respondente, foi o grande volume de mudanças a serem implementadas simultaneamente. A adoção do novo sistema e as seguidas alterações da forma de contabilização demandaram a realização de treinamentos para os usuários do sistema nas secretarias, bem como para os servidores da Fazenda responsáveis pelo suporte aos diferentes setores do Estado. Posto isto, observa-se que a necessidade de implantação de sistemas adequados à dinâmica das IPSAS e a conseqüente demanda por capacitação dos respectivos usuários são evidências corroboradas por outros autores (DINIZ *et al.*, 2015; BRUSCA *et al.*, 2016; BRUSCA; MARTÍNEZ, 2016; GÓMEZ-VILLEGAS *et al.*, 2020; MARQUES *et al.*, 2020), os quais identificaram em seus estudos tais fatores como dificuldades e/ou barreiras próprias do processo de adoção das IPSAS que podem ocasionar atrasos em sua conclusão.

Em relação ao Quadro 6, infere-se que a maioria dos PCPs se encontra implementados, exceto os PCPs 1 (Créditos Tributários) e 4 (Dívida Ativa), para os quais existe a expectativa de atualização do *software* da área de arrecadação tributária, indispensável para o efetivo registro contábil da operação. Além disso, os PCPs 8 (Bens de Infraestrutura) e 9 (Bens do Patrimônio Cultural), segundo o respondente, estão em fase de implementação, sendo que, alguns desses bens já apresentam registro, no entanto, ainda falta definir critérios de depreciação. Além disso, o respondente destaca que, atualmente, o Estado possui grupos de estudo avaliando essas questões, com expectativa de ser expedida uma proposta de normatização referente a esses pontos.

Quanto ao PCP-11 (Benefícios a Empregados), não houve o pronunciamento do respondente com relação ao real estágio de implementação deste procedimento. No entanto, para o PCP-1 (Créditos Tributários) e o mencionado PCP-11, o TCE-ES, desde 2017, com a aplicação da técnica de auditoria financeira na análise do BGE, seguidamente, vem emitindo recomendações para que a SEFAZ-ES promova as seguintes adequações:

À Sefaz, para realizar os procedimentos necessários para o reconhecimento e evidenciação dos créditos oriundos de Receitas Tributárias (ICMS), por competência;

À Sefaz, para que, no exercício de sua competência de órgão central do Sistema de Contabilidade Estadual, adote procedimentos de controles internos para assegurar que as apropriações por competência de férias e 13º Salário sejam contabilizadas (TCE-ES, 2017, p. 54).

Nota-se que, em relação ao PCP-1, a resposta dada pelo servidor da SEFAZ-ES está coerente com a recomendação do TCE-ES, uma vez que o Estado ainda não reconhece todos os seus Créditos Tributários pelo regime de competência, em especial, os relacionados ao Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). No que diz respeito ao PCP-11 (Benefícios a Empregados), a análise da auditoria do TCE-ES permite concluir que tal procedimento não está totalmente implementado, dado que o registro por competência de férias e 13º salário não é realizado no BGE.

Com relação às irregularidades apontadas pelo Tribunal, na auditoria de 2020, o relator do processo destaca os seguintes pontos apresentados como justificativas da SEFAZ-ES, as quais embasaram as recomendações expedidas no relatório do TCE-ES:

A Gerência de Encargos Gerais e Regularidade Fiscal da Sefaz declarou que a partir de meados do exercício de 2020 iniciaram-se os registros de inscrições, cancelamentos e outras transferências de ativos, exceto quanto aos autos de infração, restando pendente que se procedam a adequações no setor competente relativas à extração de dados para contabilização.

A Sefaz esclareceu que desde 2016 tem trabalhado na criação dos relatórios de apropriação de férias e 13º salário e elaborou a Nota Técnica 001/2016/SUNOP/SECOG com a finalidade de orientar acerca da criação de relatórios analíticos e sintéticos para geração de informações necessárias à contabilização das apropriações por competência. Alegou ainda que elaborou um cronograma para correção das inconsistências levantadas, entretanto afirma que devido às dificuldades advindas da pandemia em 2020, não foi possível concluí-lo, sendo necessário um novo cronograma com previsão de conclusão até o final de 2021 (TCE-ES, 2020, p. 19-20).

Diante disso, constata-se que o reconhecimento e a evidenciação da totalidade dos créditos tributários por competência (PCP-1) e a apropriação de férias e 13º salário (PCP-11) ainda se encontram na dependência de ajustes de sistema, bem como da extração de informações dos setores competentes. Esses resultados reforçam a evidência de que a adequação de *softwares* é a principal barreira responsável por atrasos no cronograma de implementação dos PCPs no Estado do Espírito Santo, sendo condizente com os achados da literatura antecedente (MARQUES, 2017; ANTONOVZ *et al.*, 2017; ROSA *et al.*, 2018; FERNANDES; MONTEIRO, 2019; GÓMEZ-VILLEGAS *et al.*, 2020).

Para complementar as informações do questionário, elaborou-se a Tabela 1 para demonstrar os PCPs evidenciados nos relatórios contábeis, correspondentes ao período de 2015 a 2020.

Tabela 1 – PCPs evidenciados nos relatórios contábeis – 2015 a 2020

Procedimentos PIPCP	Procedimentos Analisados	2015	2016	2017	2018	2019	2020	% PCP
1. Créditos Tributários	1. Créditos Tributários a Receber	1	0	1	1	1	1	83,33
2. Créditos Previdenciários	2. Créditos Previdenciários a Receber	0	1	1	1	0	1	66,67
3. Demais Créditos	3. Demais Créditos a Receber	1	1	1	1	1	1	100
4. Dívida Ativa	4. Dívida Ativa Tributária	1	1	1	1	1	1	100
	5. Dívida Ativa não Tributária	1	1	1	1	1	1	100
	6. Ajuste para Perdas	1	1	1	1	1	1	100
5. Provisões	7. Provisões	1	1	1	1	1	1	100
7. Bens Móveis e Imóveis	8. Bens Móveis	1	1	1	1	1	1	100
	9. Bens Imóveis	1	1	1	1	1	1	100
	10. Deprec., Amort. e Exhaust. de Imobilizado	1	1	1	1	1	1	100
	11. Reaval. e Redução ao Valor Recup. de Imobilizado	1	0	0	0	0	0	16,67
10. Empréstimos, Financiamentos e Demais Dívidas	12. Empréstimos Tomados	1	1	1	1	1	1	100
	13. Financiamentos Tomados	1	1	1	1	1	1	100
12. Provisão Atuarial do RPPS	14. Provisão Atuarial	1	1	1	1	1	1	100
15. Softwares, Marcas, Patentes, Licenças e Congêneres	15. Softwares, Marcas, Patentes, Licenças e Congêneres	1	1	1	1	1	1	100
	16. Amortização de Intangível	1	1	1	1	1	1	100
	17. Reaval. e Redução ao Valor Recuperável de Intangível	0	0	0	0	0	0	0
17. Investimentos Permanentes	18. Participações Permanentes	1	1	1	1	1	1	100
	19. Redução ao Valor Recuperável de Participações Permanentes	0	0	0	0	0	0	0
18. Estoques	20. Estoques	1	1	1	1	1	1	100
TOTAL		17	16	17	17	16	17	-
IEA-PIPCP (%)		85	80	85	85	80	85	-

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

A Tabela 1 apresenta o número de PCPs evidenciados nos demonstrativos contábeis e o correspondente nível de *disclosure* (IEA-PIPCP). Destaca-se que para o cálculo do IEA-PIPCP apresentado pelo estado do Espírito Santo nos anos analisados, utilizou-se a metodologia desenvolvida por Piccini (2018), inicialmente criada para apurar o nível de

disclosure dos PCPs nos municípios brasileiros. Apesar das dissemelhanças entre estados e municípios, bem como do fato de Piccini (2018) não ter considerado todos os PCPs previstos no Anexo da Portaria STN n.º 548/2015, ainda assim, a metodologia foi adequada para a análise do presente estudo. Cita-se, como exemplo, que *IEA-PIP* máximo alcançado pelo estado do Espírito Santo foi de 85%, mesmo índice obtido pelos municípios de Belo Horizonte (MG) e Novo Hamburgo (RS), na pesquisa de Piccini (2018).

A análise da Tabela 1 permite inferir que o *IEA-PIP* do estado do Espírito Santo está parcialmente coerente com os resultados do questionário. Percebe-se que a maioria dos PCPs foram implementados pelo Estado, o qual alcançou, no ano de 2020, 85% no nível de *disclosure*. No entanto, ainda existem pontos de melhorias que deverão ser adotadas pelo Estado visando alcançar um maior nível de *disclosure* e, conseqüentemente, apresentar informações contábeis de melhor qualidade.

Preliminarmente, é importante esclarecer uma divergência relacionada à apresentação dos PCPs 1 (Créditos Tributários) e 4 (Dívida Ativa) no presente estudo. No Quadro 6 (síntese das respostas do questionário) foi informado, com base na resposta do questionário, que os referidos PCP's não estão implementados, divergindo do resultado apresentado na Tabela 1 que indica o atendimento a tais procedimentos. Uma explicação possível para este fato está na presunção de que o respondente buscou indicar os procedimentos que estavam plenamente implementados. Sendo assim, para o caso dos PCP's 1 e 4, possivelmente o respondente adotou a premissa de que nem todos os créditos tributários são reconhecidos com base no regime contábil de competência, como, por exemplo, o ICMS.

Quanto ao resultado da Tabela 1 que utiliza a metodologia de Piccini (2018), o atendimento do PCP-1 e do PCP-4 foi informado a partir da constatação de existência de saldo da conta contábil correspondente, não fazendo nenhum julgamento se no conjunto de tributos de competência estadual tenha algum tributo pendente de reconhecimento. Dessa forma, a metodologia empregada nesta avaliação não admite respostas parciais, mas sim o indicativo de atendimento ou não, conforme a existência de saldo na conta contábil corresponde.

No que se refere aos pontos de melhorias, não foi possível identificar, por meio da análise das demonstrações contábeis e relatórios de controle, o destino do saldo da conta "Reavaliação e Redução ao Valor Recuperável de Imobilizado" (PCP-11 da Tabela 1), apresentado no ano de 2015, porém, não evidenciada nos anos seguintes. Assim sendo, a pesquisa não conseguiu identificar se a referida conta foi revertida, fato que deveria estar demonstrado em notas explicativas e não ocorreu.

Da mesma forma, não foi possível identificar o motivo de não evidenciação, em todos os anos da análise, das contas “Reavaliação e Redução ao Valor Recuperável de Intangível” e “Redução ao Valor Recuperável de Participações Permanentes” (respectivamente PCP-17 e PCP-19 da Tabela 1).

Acerca disto, a falta ou o baixo nível de divulgação dos procedimentos relacionados com a avaliação e mensuração de ativos (principalmente, Investimento, Imobilizado e Intangível) são achados corroborados na pesquisa de Cabello *et al.* (2019). Conseqüentemente, caso permaneça esta situação, a Organização (estado do Espírito Santo) incorrerá o risco de vir apresentar ativos superavaliados, dificultando assim, que o usuário da informação (aqui inclui a sociedade) compreenda o real valor contabilizado dos bens de posse da entidade.

Por fim, perguntou-se “Como que a informação contábil baseada no regime de competência tem sido utilizada?” (questão 3.6 do Quadro 3). Para esta questão, o respondente informou que “[...] existe por parte dos órgãos de controle (auditoria interna e externa) a demanda para que os órgãos do Estado registrem”. Esta declaração sugere que o Estado busca cumprir com a implementação do regime de competência apenas para atender exigências dos órgãos de controle (exigência legal), enquanto poderia utilizar a base do registro contábil por competência em decisões maiores, como, por exemplo, na elaboração do Orçamento Público, para dar suporte no processo de tomada de decisões. Destarte, esse resultado é coerente com o encontrado nos estudos de Xavier e Silva (2011) e Cruz (2015).

Destaca-se que as evidências encontradas neste estudo possibilitam inferir que a implementação dos PCPs, conforme as NBC TSP e o MCASP, constitui um processo que envolve a interação de diversos setores e sistemas operacionais do Estado. Como exemplo, pode-se citar o sistema de patrimônio, de recursos humanos e folha de pagamento, e o sistema tributário, os quais são de competência de diferentes órgãos da estrutura do governo estadual, mas que, necessitam estar integrados adequadamente com o sistema contábil para garantir a implementação de novas políticas oriundas desse processo.

Portanto, eventuais deficiências detectadas no processo de implementação dos PCPs no estado do Espírito Santo podem ter relação com a gestão de todos aqueles sistemas envolvidos, sugerindo que estes ainda não estão totalmente integrados. Além da integração dos sistemas, o controle interno do Ente é de grande importância para este processo, uma vez que seu papel é de acompanhar a implementação das políticas contábeis, assegurando a detecção prévia de falhas para propor às devidas correções.

5 CONCLUSÕES

Esta pesquisa teve por objetivo identificar os desafios de implementação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCPs) no estado do Espírito Santo, sob a perspectiva dos prazos estabelecidos no Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP).

Constatou-se que as primeiras mudanças inerentes ao processo de convergência às IPSAS no estado do Espírito Santo começaram a partir de 2014, com a implantação de um novo sistema financeiro-contábil (Sistema Integrado de Finanças Públicas do Estado [SIGEFES]), sendo que, para a devida operacionalização deste processo, foi necessária a realização de um concurso público para contratação de novos servidores para a área do Tesouro Estadual.

Identificou-se, a partir dos resultados do questionário, que o grande volume de mudanças a serem implementadas simultaneamente foi a maior dificuldade apresentada no processo de convergência às IPSAS. A adoção do novo sistema e as seguidas alterações da forma de contabilização demandaram a realização de treinamentos para os usuários do sistema nas secretarias, bem como para os servidores da Fazenda responsáveis pelo suporte aos diferentes setores do Estado.

Descobriu-se que a maioria dos PCPs se encontra implementados, exceto os PCPs 1 (Créditos Tributários) e 4 (Dívida Ativa), para os quais existe a expectativa de atualização do *software* da área de arrecadação tributária, indispensável para o efetivo registro contábil das operações. Além disso, os PCPs 8 (Bens de Infraestrutura) e 9 (Bens do Patrimônio Cultural) estão em fase de implementação.

Na apuração do índice de *disclosure* (IEA-PIPCP), o Estado alcançou, no ano de 2020, 85% para este indicador. Todavia, frisa-se que, por meio da análise do IEA-PIPCP, foram identificados pontos de melhorias que poderão ser adotadas pelo Estado visando alcançar um maior nível de *disclosure* e, conseqüentemente, contribuir para o aumento da transparência das informações contábeis, como parte do processo de *accountability* da entidade.

O presente estudo teve como limitação o fato de ter contado com a participação de apenas um respondente para o questionário, exigindo maiores esforços dos pesquisadores na busca de métodos alternativos. Neste aspecto, o emprego de uma ferramenta objetiva para apuração do índice de *disclosure* (IEA-PIPCP) foi a forma encontrada pelos autores na tentativa de reduzir os possíveis vieses dos resultados alcançados. Finalmente, as argumentações apresentadas na presente pesquisa, a exemplo do uso de *softwares* e do

envolvimento do controle interno do Ente público estudado no processo de implementação dos PCPs, necessitam ser analisadas em maior profundidade em estudos subsequentes.

REFERÊNCIAS

ANTONOVZ, T.; SANTOS, M. R.; COSTA, M. C. Análise da aderência das normas de tratamento contábil da depreciação, amortização e exaustão dos itens do patrimônio e avaliação e mensuração de ativos - evidências da IFES Brasileiras à luz da Teoria Institucional. *In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE E AUDITORIA*, 16., 2017, Aveiro, Portugal. **Anais [...]**. Aveiro, Portugal, 2017.

AQUINO, A. C. B.; NEVES, F. R. Efeitos de redes e atuação de fornecedores na adoção de novas práticas contábeis por municípios distantes. **Advances in Scientific and Applied Accounting**, v. 12, n. 3, p. 1–10, 2019.

BRUSCA, I.; GÓMEZ-VILLEGAS, M.; MONTESINOS, V. Public financial management reforms: the role of IPSAS in Latin-America. **Public Administration and Development**, v. 36, n. 1, p. 51–64, 2016.

BRUSCA, I.; MARTÍNEZ, J. C. Adopting international public sector accounting standards: a challenge for modernizing and harmonizing public sector accounting. **International Review of Administrative Sciences**, v. 82, n. 4, p. 724–744, 2016.

CABELLO, O. G.; BILANCIERI, M. V.; AZEVEDO, R. R. de. Conformidade inicial das normas de contabilidade aplicadas ao setor público no Brasil. **Revista Mineira de Contabilidade**, v. 20, n. 3, p. 5–17, 2019.

CAVALCANTE, G. M. *et al.* Práticas contábeis no setor público: a percepção dos contabilistas do Ifal sobre a aplicação da norma brasileira de contabilidade aplicada ao setor público – NBC TSP 16.10. **Revista de Informação Contábil**, v. 11, n. 2, p. 1–18, 2017.

CHAN, J. L. Government accounting: an assessment of theory, purposes and standards. **Public Money and Management**, v. 23, n. 1, p. 13–20, 2003.

CHRISTIAENS, J. *et al.* The effect of IPSAS on reforming governmental financial reporting: an international comparison. **International Review of Administrative Sciences**, v. 81, n. 1, p. 158–177, 2015.

CRUZ, J. M. M. **Barreiras no processo de implantação das normas brasileiras de contabilidade aplicada ao setor público – NBCASP: uma análise do processo nas Universidades Federais Brasileiras**. 97 f. Dissertação (Mestrado em Gestão de Políticas Públicas e Organizações) - Escola Paulista de Política, Economia e Negócios, Universidade Federal de São Paulo, São Paulo-SP, 2015.

DINIZ, J. A. *et al.* Vantagens da implantação das Ipsas na contabilidade pública brasileira: análise da percepção dos membros do GTCON. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)**, v. 9, n. 3, p. 275–294, 2015.

FERNANDES, E. C.; MONTEIRO, D. Análise do controle patrimonial de bens permanentes em uma organização pública. **Administração Pública e Gestão Social**, v. 11, n. 4, p. 1–23, 2019.

GÓMEZ-VILLEGAS, M.; BRUSCA, I.; BERGMANN, A. IPSAS in Latin America: innovation, isomorphism or rhetoric? **Public Money and Management**, v. 40, n. 7, p. 489–498, 2020.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC). **Train the trainer: introduction to Ipsas**. Nova Iorque. Disponível em: <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/discussion/train-trainer-introduction-ipsas>.

Acesso em: 03 jan. 2022.

LIMA, R. L. de; LIMA, D. V. de. Experiência do Brasil na implementação das IPSAS. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 16, n. 38, p. 166–184, 2019.

LINO, A. F. **Reforma da contabilidade pública e os tribunais de contas**. 147 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto-SP, 2015.

MARQUES, L. T. **Normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público: um estudo sobre a implementação em universidades federais brasileiras**. 108 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Centro de Pós-Graduação e Pesquisas em Controladoria e Contabilidade, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte-MG, 2017.

MARQUES, L. R.; BEZERRA FILHO, J. E.; CALDAS, O. V. Contabilidade e auditoria interna no setor público brasileiro: percepção dos contadores públicos frente à convergência para as IPSAS/IFAC. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 14, p. 1–12, 2020.

MARTHA, F. N. *et al.* A aderência dos municípios do Rio Grande do Sul ao Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP). *In: Congresso USP International Conference in Accounting*, 21., 2021, São Paulo, SP. **Anais [...]**. Disponível em: <https://congressousp.fipecafi.org/anais/21UspInternational/ArtigosDownload/3456.pdf>.

Acesso em: 03 jan. 2022.

MNIF, Y.; GAFSI, Y. A contingency theory perspective on the analysis of central government accounting disclosure under International Public Sector Accounting Standards (Ipsas). **Meditari Accountancy Research**, p. 1–29, 2020.

NASCIMENTO, J. O. *et al.* A nova contabilidade aplicada ao setor público: uma mudança de paradigma, a contabilidade não mais vista exclusivamente pelo enfoque orçamentário e financeiro. *In: Congresso UFSC de Controladoria e Finanças*, 6., 2015, Florianópolis, SC. **Anais [...]**. Disponível em: http://ccn-ufsc-cdn.s3-website-us-west-2.amazonaws.com/6CCF/80_16.pdf. Acesso em: 03 jan. 2022.

NISSOLA, S. M. **A percepção dos profissionais de contabilidade frente à implementação das normas internacionais de contabilidade: os casos das entidades públicas de ensino superior do Brasil e de Portugal**. 121 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Escola de Economia e Gestão, Universidade do Minho, Braga, Portugal, 2020.

PICCINI, A. J. **Disclosure dos procedimentos contábeis patrimoniais no setor público: uma contribuição na identificação do estágio de adesão dos municípios brasileiros**. 81 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Fundação Instituto Capixaba de Pesquisa em Contabilidade, Economia e Finanças, Vitória-ES, 2018.

PICCINI, A. J.; BEZERRA FILHO, J. E.; MARQUES, L. R. Disclosure dos procedimentos contábeis patrimoniais: estágio de adesão dos municípios brasileiros. **Sinergia**, v. 26, n. 1, p. 49–62, 2022.

ROSA, W. C. L. *et al.* Convergência da contabilidade pública às normas internacionais de contabilidade: um estudo de caso na Universidade Federal Fluminense. **Pensar Contábil**, v. 21, n. 74, p. 41–51, 2019.

SANTOS, M. R.; PEIXE, B. C. S. Implementação da nova contabilidade pública na administração federal brasileira – sob a ótica da avaliação dos relatórios de gestão de 2018. *In: Congresso UFSC de Controladoria e Finanças, 10., 2020, Florianópolis, SC. Anais [...]. Disponível em: http://ccn-ufsc-cdn.s3-website-us-west-2.amazonaws.com/10CCF/20200630113601_id.pdf. Acesso em: 03 jan. 2022.*

SASSO, M. **Adoção das normas de contabilidade oriundas do processo de convergência às Ipsas: respostas estratégicas de governos estaduais**. 278 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo-SP, 2017.

SASSO, M.; VARELA, P. S. Doze anos de convergência das normas brasileiras às IPSAS: avanços e limites das pesquisas. **Revista Fipecafi de Contabilidade, Controladoria e Finanças**, v. 1, n. 1, p. 78–102, 2020.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL (STN). **Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais**. Brasília. Disponível em: https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/arquivo/conteudo/PORTARIA_N_548_DE_24_DE_SETEMBRO_DE_2015_Anexo_PIPCP_DOU.pdf. Acesso em: 03 jan. 2022.

SECRETARIA DA FAZENDA ESTADUAL (SEFAZ-ES). **Secretaria da Fazenda recebe visita técnica da Contadoria Geral do RJ**. Vitória, 2014. Disponível em: <https://sefaz.es.gov.br/secretaria-da-fazenda-recebe-visita-tecnica-d>. Acesso em: 03 jan. 2022.

SILVA NETO, A. F.; SILVA, J. D. G. Valores culturais e estilos de aprendizagem dos operadores da contabilidade do setor público brasileiro frente ao processo de adoção das normas internacionais. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 13, n. e144322, p. 1–16, 2019.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO (TCE-ES). **Painel de Controle**. Vitória, 2022. Disponível em: <https://paineldecontrole.tcees.tc.br/>. Acesso em: 03 jan. 2022.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO (TCE-ES). **Parecer prévio n.º 52/2018-1: prestação de contas anual do governador do estado do Espírito Santo – exercício 2017**. Vitória. Disponível em: <https://www.tcees.tc.br/wp-content/uploads/formidable/145/ParecerPrevio52-2018-1-1.pdf>. Acesso em: 03 jan. 2022.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO (TCE-ES). **Parecer prévio n.º 84/2021-1**: prestação de contas anual do governador do estado do Espírito Santo – exercício 2020. Vitória. Disponível em: <https://www.tcees.tc.br/wp-content/uploads/formidable/145/ParecerPrevio84-2021-1-1.pdf>. Acesso em: 03 jan. 2022.

VICENTE, E. F. R.; MORAIS, L. M.; NETO, O. A. P. A reforma na contabilidade pública brasileira e o processo de convergência: implicações e perspectivas. **Revista de Informação Contábil**, v. 6, n. 2, p. 01–20, 2012.

XAVIER, A. E.; SILVA, J. D. Percepção de operadores da contabilidade quanto à relevância das mudanças introduzidas pela adoção das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público: um estudo em instituições vinculadas ao ministério da educação. *In*: Congresso Brasileiro de Custos - ABC, 19., 2012, Bento Gonçalves, RS. **Anais [...]**. Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/316/316>. Acesso em: 03 jan. 2022.