5º CONGRESSO UFU DE CONTABILIDADE
19 e 20 de outubro de 2023
Uberlândia-MG

Convergência da Contabilidade Aplicada ao Setor Público às Normas Internacionais: estudo em uma prefeitura do Espírito Santo

Pedro Dalvi Meriguete (UFES) - pedro.meriguete@gmail.com

Andrew Sant'Ana Santos (UFES) - andrewsantana2010@hotmail.com

Janyluce rezende gama (UFES) - janyluce.gama@ufes.br

Rodrigo Silva Diniz Leroy (UFES) - leroy.rodrigo@gmail.com

Resumo:

Impulsionada pela globalização de mercados, as International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) são normas internacionais que servem de parâmetro para se obter as melhores práticas contábeis. Entretanto, exigem uma implementação progressiva e dispendiosa. Esta pesquisa tem como objetivo identificar os desafios e benefícios dos servidores públicos em realizar o processo de convergência das IPSAS na Prefeitura de Guarapari/ES. Trata-se de um estudo misto, qualitativo-quantitativo, cuja metodologia aplicada foi a triangulação de dados, a qual consiste no confronto documental, empírico e sistemático. Os resultados permitem afirmar que os servidores, no geral, consideram o processo de convergência relevante para a prestação de contas, para a melhora da transparência das informações públicas, bem como para tomada de decisões. Destacam-se, como desafios, o treinamento dos servidores e a implementação de sistemas, somada a indícios de uma assimetria informacional interna. Além disso, não foi identificado domínio de determinadas normas e manuais aliados a um baixo nível de implementação do Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP).

Palavras-chave: *IPSAS, NBC TSP, PIPCP, Prefeitura.*

Área temática: *Contabilidade Aplicada ao Setor Público e ao Terceiro Setor*

CONVERGÊNCIA DA CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO ÀS NORMAS INTERNACIONAIS: ESTUDO EM UMA PREFEITURA DO ESPÍRITO SANTO

Resumo
Impulsionada pela globalização de mercados, as *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) são normas internacionais que servem de parâmetro para se obter as melhores práticas contábeis. Entretanto, exigem uma implementação progressiva e dispendiosa. Esta pesquisa tem como objetivo identificar os desafios e benefícios dos servidores públicos em realizar o processo de convergência das IPSAS na Prefeitura de Guarapari/ES. Trata-se de um estudo misto, qualitativo-quantitativo, cuja metodologia aplicada foi a triangulação de dados, a qual consiste no confronto documental, empírico e sistemático. Os resultados permitem afirmar que os servidores, no geral, consideram o processo de convergência relevante para a prestação de contas, para a melhora da transparência das informações públicas, bem como para tomada de decisões. Destacam-se, como desafios, o treinamento dos servidores e a implementação de sistemas, somada a indícios de uma assimetria informacional interna. Além disso, não foi identificado domínio de determinadas normas e manuais aliados a um baixo nível de implementação do Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP).

Palavras-chave: IPSAS. NBC TSP. PIPCP. Prefeitura.

Área temática do evento: Contabilidade Aplicada ao Setor Público e ao Terceiro Setor.

1 INTRODUÇÃO

No âmbito da Contabilidade Pública brasileira, impulsionada pela globalização de mercados, foram adotadas as *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS), normas internacionais que servem de parâmetro para se obter as melhores práticas contábeis no setor público, as quais visam maior qualidade, consistência e transparência nos relatórios financeiros (BRUSCA; GÓMEZ-VILLEGAS; MONTESINOS, 2016).

No Brasil, as IPSAS foram convergidas, sobretudo, pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC). O CFC é o órgão responsável pela orientação, normatização e fiscalização da profissão contábil, é o precursor do processo de convergência das IPSAS no Brasil com o auxílio da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), dos Tribunais de Contas, além das universidades (MORAIS; VICENTE; RODRIGUES NETO, 2012). O processo de convergência, que enfatiza o controle patrimonial pelo regime de competência, foi iniciado em 2008 com a publicação da Portaria nº 184/08 do Ministério da Fazenda (PRIETO; MARTINS, 2015).

A fim de monitorar e fiscalizar a adoção dos procedimentos contábeis requeridos na convergência da Contabilidade Pública pelos municípios brasileiros, desenvolveu-se, por meio da Portaria STN nº 548/2015, o Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais — PIPCP (RIGONI, 2020). O processo de convergência tem perspectivas de término em 2024, que é o prazo final para a adoção do restante dos procedimentos contábeis ligados às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público — NBCASP — normas contábeis resultantes da convergência internacional (STN, 2015). Entretanto, segundo pesquisa realizada por Padrones, Colares e Santos (2014), o nível de implantação das normas

ainda é baixo, mesmo que o prazo tenha sido prorrogado duas vezes, incluindo a adoção por órgãos federais.

Contudo, mesmo que a adoção às normas internacionais de contabilidade e a utilização total, antes mista, do regime de competência no setor público tragam vantagens informacionais, elas exigem pré-requisitos (LANDE; ROCHER, 2011). Para a adoção das normas, devem ser introduzidas novas tecnologias da informação, mudanças culturais, consideráveis investimentos em sistemas de informação, bem como o desenvolvimento de habilidades apropriadas de preparadores e usuários. Em adição a isso, o Brasil possui cerca de 5500 municípios, cada um com suas responsabilidades e atribuições, que também são alvo do processo de convergência, com prazos de cumprimento determinados pelo programa PIPCP (IBGE, 2016). Entretanto, a depender do município, há um baixo poder econômico e de capital humano, com a concentração de diversas funções em uma única pessoa, assim, há mais desafios na implementação das normas contábeis (VELOSO, 2011).

Não obstante, outro fator desafiador é a falta de alinhamento dos interesses dos governantes com os governados, o que pode dificultar o processo de convergência (ALBUQUERQUE et al., 2007). Ainda, Albuquerque et al. (2007) argumentam que a dificuldade de alinhamento de interesses ocorre, em parte, por conta da assimetria informacional, derivada da Teoria da Agência, a qual detalha que os cidadãos, no geral, não possuem conhecimento da aplicação dos recursos públicos em poder dos gestores. Dessa maneira, a falta de conhecimento pode aumentar a desconfiança da sociedade por presumirem que a administração não está em conformidade com o interesse dos eleitores.

Nesse contexto, uma vez que existem inúmeros desafios para a implementação das normas contábeis, bem como, segundo estudo de Padrones, Colares e Santos (2014), a adoção delas segue baixa, apresenta-se, sob a ótica da prefeitura de Guarapari, a pergunta que orienta esta pesquisa: quais os desafios e benefícios do processo de convergência das IPSAS na percepção dos servidores públicos municipais?

Para responder à pergunta, esta pesquisa tem como objetivo geral identificar os desafios e benefícios dos servidores públicos em realizar o processo de convergência das IPSAS, especificamente na Prefeitura de Guarapari.

Este trabalho tem como justificativa a imposição legal aos entes federativos de se adequarem às IPSAS, que trazem consigo uma série de desafios para sua implantação, especialmente nos municípios. Além disso, contribui-se para desenvolver o conhecimento sobre o tema, suas repercussões no cenário nacional e se soma à necessidade de produção de conhecimento contábil das entidades públicas, através das experiências de implantação e adequação em seus municípios, conforme percebido por Santos (2015).

A relevância desse estudo se dá na medida que é possível retratar e acompanhar os atuais desafios evidenciados no processo de convergência pelos servidores da prefeitura de Guarapari e a evolução desse processo em âmbito municipal. Informação que pode ser usada para fomentar a classe profissional e acadêmica a construir ferramentas que auxiliem na qualidade da transparência e prestação de contas dos entes públicos brasileiros (PADRONES; COLARES; SANTOS, 2014).

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 TEORIA DA AGÊNCIA E ASSIMETRIA DA INFORMAÇÃO

A relação entre proprietário e administrador ganhou forma durante a evolução da sociedade, sendo que foram estabelecidos, por Jensen e Meckling (1976), na Teoria da Agência, a figura do principal e do agente. De maneira análoga à Contabilidade Pública, é possível identificar a sociedade ou cidadão como principal e o Estado, composto por seus gestores, como agente. Ainda, Jensen e Meckling (1976) definem a Teoria da Agência como uma espécie de contrato que uma ou mais pessoas, que representam o principal, encarrega outra pessoa, o agente, com o fim de executar uma tarefa em seu nome, para isso também há a delegação de autoridade para o agente. Todavia, se na relação entre as partes há o desejo de suprir os próprios benefícios, existem pressupostos para crer que o agente nem sempre agirá de acordo com o interesse desejado do principal.

A Teoria da Agência demonstra conflitos entre as partes em uma relação de ambições, Eisenhardt (1989) acentua que tal lente teórica busca solucionar dois problemas que podem acontecer na relação entre o principal e o agente. O primeiro trata do conflito de objetivos entre o principal e o agente, e o segundo, focaliza na complexidade do principal em monitorar os movimentos do agente para compreender se ele está agindo de forma apropriada aos seus interesses. Em adição a isso, acredita-se que os conflitos decorrem da separação da propriedade e do controle da entidade e, por isso, os agentes tendem a considerar em suas decisões administrativas seus interesses próprios (BIANCHI; NASCIMENTO, 2005).

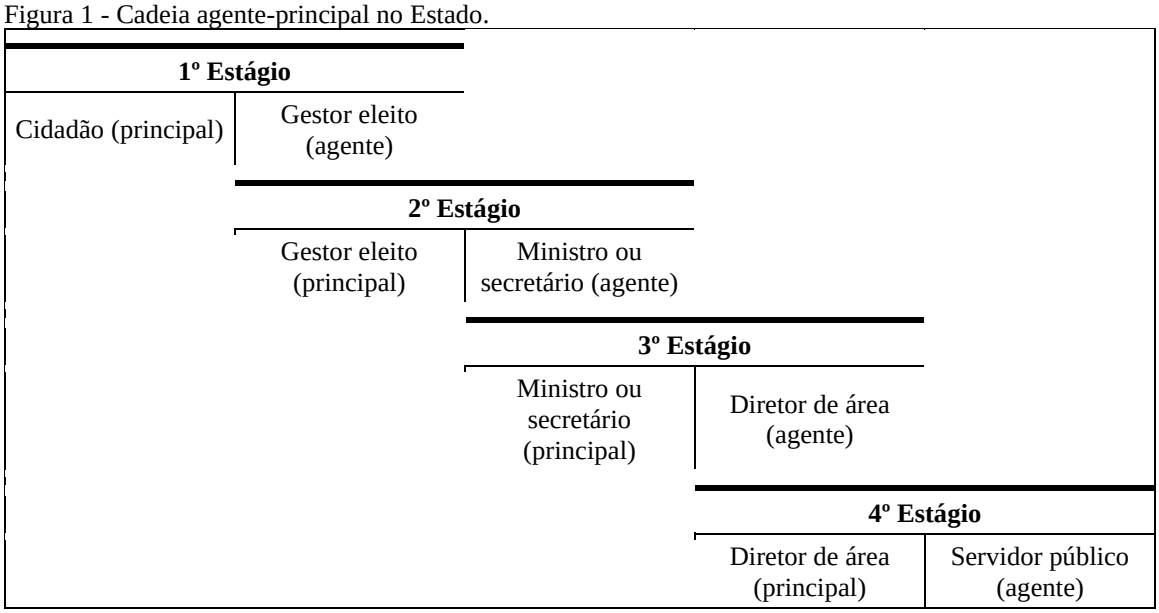
Tal fator leva à assimetria informacional e essa relação pode ser vislumbrada no Estado, quando o cidadão não tem acesso e conhecimento suficiente às informações elaboradas pelos gestores eleitos. Ademais, essa divergência, entre o cidadão e o gestor, acarreta dúvidas em relação à utilização dos recursos públicos, visto que o uso dos recursos não atende de maneira adequada à expectativa da sociedade, tanto quantitativamente, como qualitativamente (ALBUQUERQUE et al., 2007).

Adicionando a relação aos recursos públicos e a validação de sua destinação pela sociedade, Slomski (1999) ratifica que um motivo de preocupação do cidadão com o Estado é a destinação dos impostos para atender à sociedade através da prestação de serviços. Haja vista que o cidadão, geralmente, não é capaz de compreender os resultados contábeis apresentados pelo Estado, o que amplia, assim, a assimetria informacional produzida pelo agente. Portanto, infere-se que para que o cidadão consciente de sua responsabilidade, seja capaz de monitorar os gestores eleitos, têm sua importância possuir um meio compreensivo para possuir informações relevantes para seus julgamentos na gestão pública.

É discutido que a administração pública e suas entidades são propriedade dos cidadãos. Porém, não há meios adequados para que as demandas dos cidadãos sejam recebidas, assim como há uma dificuldade em saber o que acontece dentro da administração pública. Como resultado, tem-se uma grande insatisfação popular em relação aos serviços prestados pelo Estado e a suspeita do povo sobre como os recursos, direta ou indiretamente pagos, são geridos (TEIXEIRA; SANTANA, 1994).

A assimetria informacional pode ser observada, além da relação entre cidadão e gestores públicos, no próprio órgão público. Ressalta-se que o gestor eleito — prefeito no âmbito municipal — em comparação com o cidadão, dispõe de mais informações sobre a entidade que comanda. E, por conseguinte, os subordinados, encontram-se na mesma situação, uma vez que possuem maior conhecimento a respeito da área de atuação que o prefeito, o que cria, assim, a assimetria da informação externa e interna. Isso ocorre porque nem o cidadão, nem os subordinados possuem plena convicção se o prefeito eleito usa o capital de maneira apropriada na produção de bens e serviços (SLOMSKI, 1999).

Figura 1 - Cadeia agente-principal no Estado.



Fonte: adaptado de Slomski (1999).

Para Slomski (1999) é possível perceber a existência da relação da Teoria da Agência dentro do Estado junto de seus próprios agentes. De maneira a criar uma cadeia de incumbir funções para outras pessoas (ver Figura 1), que parte do gestor eleito ao delegar funções a ministros ou secretários, os quais também delegam funções, e assim por diante. Dessa maneira, o gestor eleito não conseguirá monitorar todas as atividades de seus subordinados, o que cria, assim, a assimetria informacional (SLOMSKI, 1999).

2.2 A Nova Contabilidade Pública e o Processo de Convergência das Normas de Contabilidade

A contabilidade é compreendida por Kohama (2016) como um procedimento qualificado tendo a fidedignidade e a oportunidade de originar relatórios úteis à administração em seu processo de controle de atividade e tomada de decisões. De maneira a divulgar os resultados executados por meio de atos de gestão no patrimônio da entidade. Por sua vez, a Contabilidade Pública, como Ciência Contábil, é uma de suas ramificações mais complexas, cuja finalidade é de registrar, acumular, resumir e interpretar os acontecimentos que interferem as situações orçamentárias, financeiras e patrimoniais das entidades de direito público interno, sendo elas os municípios, estados, Distrito Federal e União (KOHAMA, 2016).

Entretanto, ainda, no Brasil, as instituições públicas, mediante imposição da Lei nº 4.320/64, utilizam o regime misto de contabilização, que é uma junção do regime de caixa, utilizado para as receitas, e competência, para as despesas (ANDRADE, 2016). Diante do exposto, Sousa et al. (2013) compreende que as informações derivadas do regime de caixa não geram alto nível de transparência e que as informações limitam a responsabilização dos gestores públicos. Além disso, o referido autor complementa que a implementação total do regime de competência é capaz de gerar informações de maior qualidade para as tomadas de decisões.

Por conta disso, foi iniciada a elaboração e adoção dos padrões internacionais de contabilidade em 1977 pela IFAC com o objetivo de alterar o cenário exposto e promover a alta qualidade informacional das demonstrações contábeis elaboradas, a comparabilidade internacional e o fortalecimento da Contabilidade Pública em âmbito mundial (IFAC, 2022).

Os padrões internacionais são responsáveis por definir regras de reconhecimento, mensuração, apresentação e evidenciação alistadas a transações e eventos em demonstrações contábeis para fins gerais (ZEFF, 2007).

O processo de padronização internacional evoluiu em fases. Inicialmente, de 1996 a 2002, o comitê da IFAC para o setor público (IPSASB), em sua essência, importou normas contábeis e de relatório financeiro do setor privado para o setor público, promovendo pequenas alterações. Posteriormente, a partir de 2003, o Comitê das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicada para o Setor Público (NICSP) tem focado em questões que são exclusivas do setor público, como tributos e orçamento para os relatórios financeiros (CHAN, 2010).

O enfoque público é necessário por conta das suas peculiaridades. Ao contrário do setor privado, a principal função da informação contábil é o controle do patrimônio (FRAGOSO et al., 2012; GAMA; DUQUE; ALMEIDA, 2013). Com a publicação da Lei do Senado Federal nº 4.320 em 1977, a Contabilidade Pública teve uma série de implementações. Destacam-se as normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, estados, municípios e Distrito Federal. Segundo Piscitelli (2022), a referida normatização foi um momento ímpar na legislação de direito financeiro no país, por conta da implementação dos atos financeiros do Estado, normas básicas e o detalhamento do ganho de receitas e realização das despesas.

No Brasil, o marco inicial para a convergência aos padrões internacionais da Contabilidade Pública foi a publicação da portaria do Ministério da Fazenda nº 184/08 de 2008. Tal portaria estabelece diretrizes no setor público em relação às práticas, procedimentos, elaboração e publicidade das demonstrações contábeis. Fazendo parte desse processo, a STN, com base nas IPSAS e nas normas do CFC, edita de forma anual o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), o qual sintetiza as IPSAS e serve de base para a contabilização no meio público (GAMA; DUQUE; ALMEIDA, 2014). Ainda, ressalta-se que as Instruções de Procedimentos Contábeis (IPC), instauradas pela Portaria STN nº 753, têm por propósito auxiliar na execução e esclarecimento das diretrizes, conceitos e regramentos na implementação dos novos procedimentos de contabilidade no setor público (STN, 2013).

Outra mudança foi a implementação obrigatória do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP). De acordo com a STN (2021), o PCASP surgiu com o intuito de promover a uniformização das práticas contábeis, elaborado pela STN. A uniformização é atingida pela consolidação das contas públicas nacionais em consonância com as determinações da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), e pelo Grupo Técnico de Procedimentos Contábeis (GTCON), os quais foram responsáveis por mediar a convergência perante vários setores (GAMA; DUQUE; ALMEIDA, 2014).

Além disso, segundo a STN (2021), o PCASP representa uma conquista na contabilidade do setor público. O PCASP viabiliza a consolidação das contas nacionais e é um instrumento para adoção das normas internacionais de contabilidade, por meio dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP). Ademais, ela acresce novidades, como a segregação das informações patrimoniais e orçamentárias, o registro dos fatos que implicam nas variações patrimoniais, tanto aumentativas como diminutivas, e, de modo geral, os registros de procedimentos contábeis.

Outrossim, destacam-se papéis desempenhados no processo de convergência às normas internacionais. Primeiramente, a tradução das IPSAS pelo Comitê Gestor de Convergência no Brasil, juntamente com o Instituto dos Auditores Independentes (Ibracon), o CFC e a STN. Posteriormente, a edição das NBCASP, promovida pelo CFC em 2008. Por fim, foram

estabelecidos prazos para a adoção das normas internacionais e do regime de competência dos entes federativos, fixados no programa PIPCP, exigidos pela portaria STN 548 de 2015.

O programa PIPCP também objetiva a consolidação das contas públicas com embasamento nas experiências nacionais e internacionais, bem como a confirmação dos dados no Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (Siconfi). Nele, são estabelecidos limites de acordo com o tipo de ente federativo: se município, estado ou União; além de ter como base o número de habitantes (STN, 2015).

2.2.1 Os desafios da administração pública municipal

É de conhecimento geral que as necessidades e esperanças da população devem ser concebidas pela administração pública, as quais se configuram como desafios para o ente, entretanto, para realizar tal feito, é necessário o conhecimento delas (OLIVEIRA, 2014). Portanto, Oliveira (2014) exprime que é preciso a efetiva participação do povo na administração, e, para tornar o povo ativo na participação, é preciso que a população acredite nela. A comunicação é uma atividade administrativa que se sobressai para que o Governo seja transparente com a sociedade. A fim de facilitar a verificação de seus atos, deixando o cidadão ciente das ações tomadas, para que possam ser legitimadas socialmente (FRANÇA, 2016).

Ademais, para se ter efeito prático é preciso que a participação do povo aconteça em todo o processo decisório. Não somente no momento inicial do processo, como tem sido feito, visto que são dadas sugestões genéricas sobre determinada temática (OLIVEIRA, 2014). Em adição a isso, para Maximiano e Nohara (2017), a participação do cidadão por meio da interlocução comunitária é um fator para a maior efetividade e legitimação das políticas públicas. Qualquer processo de participação popular necessita que o decisor se exponha, bem como exponha o nível de qualidade do órgão público onde atua. Outrossim, apenas os administradores públicos de alta capacidade técnica e administrativa são capacitados para aprimorar o nível da participação da população na administração pública (OLIVEIRA, 2014).

Além do exposto, diversos são os desafios internacionais encontrados pelos servidores públicos no processo de convergência. Destacam-se, como desafios, a ausência de indicadores de desempenho, complexidade das informações, falta de aptidões dos servidores públicos, falta de incentivos, falta de softwares adequados, a grande quantidade de normas, dentre outros (HERBEST, 2010). Ademais, de acordo com Padrones, Colares e Santos (2014), no Brasil, a adoção das normas contábeis segue baixa, inclusive em âmbito federal, e, como a verba municipal e seu acesso a ferramentas são menores, infere-se que os municípios encontram ainda mais adversidades.

Em suma, os municípios pela compreensão de Padrones, Colares e Santos (2014) ficaram com a responsabilidade de arcar com todo o ônus da implantação, uma vez que não foram criados meios operacionais para promover a convergência governamental à nova contabilidade. Como não há quem indique uma prefeitura que conseguiu, de maneira efetiva, atender as demandas criadas, sugere-se que deveria ter sido criado um programa de capacitação e um sistema de informação para os municípios por parte da federação, ou a disponibilização de recursos para arcar com as despesas de implantação (PADRONES; COLARES; SANTOS, 2014).

3 METODOLOGIA

A presente pesquisa se classifica como descritiva, documental, de abordagem qualitativa. Utilizou-se como base os documentos obtidos no Portal da Transparência da Prefeitura de Guarapari, bem como com a realidade empírica coletada nos questionários aplicados aos servidores. Assim, observa-se que o problema de pesquisa triangula por uma base documental, teórica e empírica, ao confrontar a percepção da prefeitura, com a percepção de autores e a percepção dos empregados respondentes do questionário (MEIRA JÚNIOR, 2020).

3.1 Técnica de Coleta de Dados: Questionário

O questionário é composto por seis partes: i) características do respondente, organizado em questões fechadas de múltipla escolha com o intuito de conhecer os profissionais que participaram da pesquisa; ii) conhecimento do processo de convergência pelos respondentes; iii) os benefícios percebidos pelo respondentes a respeito do processo de convergência; iv) os desafios encontrados pelos respondentes para, de fato, implementar a nova contabilidade; v) a utilidade no cotidiano dos respondentes dos manuais e normas vigentes na nova contabilidade; e, por fim, vi) percepção geral da convergência via questão aberta, facultativa, com o intuito de deixar o respondente livre para discorrer sobre a questão.

Ressalta-se, ainda, que os itens de ii) a v) foram baseados nas dificuldades identificadas pelas pesquisas de Herbest (2010), Santos (2015), tal como nos tópicos do referencial teórico, com a aplicação da escala likert de zero à dez. Essa escala, segundo Silva Júnior e Costa (2014), possui 11 pontos, organizados na sequência de números inteiros de 0, ausência de atributo, e 10, com intensidade máxima de sua presença, que se configura como de fácil interpretação pelo usuário respondente e com maior confiabilidade da validade da escala.

Contudo, a escala de Likert, apesar da fácil interpretação, possui dificuldades significativas. As dificuldades ocorrem porque existem duas dimensões a serem analisadas no modelo Likert, o conteúdo e a intensidade. Isto é, o indivíduo precisa verificar o conteúdo da proposição do item e, em seguida, opinar discordando ou concordando com a afirmação, considerando ainda a intensidade desta concordância, se alta, média ou baixa (SILVA JÚNIOR; COSTA, 2014). Além disso, ao utilizar a escala de Likert é exigido mais tempo para completá-la do que outras escalas de classificação. Visto que há necessidade da leitura de cada afirmação pelos respondentes, bem como a aplicação de um pré-teste, para que todas as afirmações estejam claras.

Como nem todos os problemas podem ser previstos na elaboração do questionário, o pré-teste foi a ferramenta utilizada para sanar essa dificuldade e aumentar a clareza das proposições (CHAGAS, 2000). O pré-teste foi realizado com a participação dos alunos da Universidade Federal do Espírito Santo do curso de Ciências Contábeis via aplicação de formulário online, com a participação de 15 respondentes, sendo que a maioria deles são finalistas do curso no período vespertino — do sexto ao oitavo período. Foi pedido que os respondentes indicassem se as perguntas a serem feitas aos servidores da Prefeitura de Guarapari estavam claras e, em caso de negativa, a justificativa ou uma sugestão para melhoria.

O questionário foi aplicado a 22 respondentes da prefeitura de Guarapari. A aplicação do questionário se deu de maneira impressa, com a presença dos pesquisadores apenas para sanar dúvidas durante o preenchimento dos dados, a fim de manter a neutralidade da pesquisa. Além disso, foi explicado na aplicação que três afirmações destacadas no questionário contidas no item iv) — de desafios — possuem uma natureza de resposta contrária às demais. Por fim, destaca-se que todos os servidores envolvidos com a contabilidade participaram da pesquisa, cuja relação consta na Tabela 1.

Tabela 1 - Tabela de setores e servidores.

Setores	nº servidores por setor	% servidores por setor em relação ao total
Orçamentário	3	13,64%
Empenho, liquidação e convênio	2	9,09%
Contabilidade	7	31,82%
Recursos Humanos	3	13,64%
Financeiro	4	18,18%
Controladoria	1	4,55%
Procuradoria - jurídico	1	4,55%
Gerência de tributos	1	4,55%

Fonte: autoria própria.

Para analisar os dados do estudo, foram utilizadas estatísticas descritivas. Entretanto, as conclusões obtidas não são generalizáveis a outras prefeituras pois não há configuração de amostragem. A aplicação da estatística visa verificar a percepção dos 22 respondentes acerca do conhecimento do processo de convergência, de seus desafios e dos benefícios. Dos respondentes, 10 são contadores integrantes dos setores contabilidade, controladoria, empenho, liquidação e convênio. Os dados foram apresentados, principalmente, por tabelas e gráficos, organizados pelos itens do questionário.

3.2 Portal da Transparência e Demonstrativos: Revisão Documental

Dando continuidade à aplicação do procedimento metodológico de triangulação de dados, para além do questionário, foi feita a análise documental da Prefeitura de Guarapari. Especificamente, a análise documental se deu pelos demonstrativos Demonstração das Variações Patrimoniais e do Balanço Patrimonial do ente, dos anos de 2017 até 2021, ou seja, de um período de 5 anos. Essas demonstrações representam a aplicação, parcial, das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas do Setor Público (NBC TSP) e, consequentemente, do programa PIPCP, que podem ser comparadas às percepções dos servidores obtidas no questionário.

Os demonstrativos utilizados constam no Portal da Transparência de Guarapari, cujas informações declaradas são organizadas de maneira clara e objetiva. Ressalta-se ainda que os dados foram extraídos na seção “Contas Públicas”, posteriormente na parte de “Prestação de Contas Anual”, onde constam os demonstrativos elaborados pelo município estudado.

3.3 Objeto do Estudo: Prefeitura de Guarapari

O estudo foi conduzido no município de Guarapari, reconhecido por suas belezas naturais, especialmente pelas praias, com a enraizada presença do turismo na cidade, uma vez que recebe cerca de um milhão de turistas anualmente (PREFEITURA DE GUARAPARI, 2020). Guarapari usufrui do fenômeno turístico para se desenvolver social, política, cultural e economicamente, entretanto, os atrativos dessa cidade não se limitam às estruturas hoteleiras e às belas praias. Ela também possui uma grande influência religiosa, devido à presença dos jesuítas no território do Espírito Santo e a monumentos históricos, como poços artesianos e igrejas antigas (ETCHEBÉHÈRE JÚNIOR; JUNGER, 2009).

Esse município possui, segundo o IBGE (2019-2021), uma população estimada de 128.504 habitantes, a qual representa 3,12% do total de habitantes do Espírito Santo, um IDH de 0,731, 96,2% da população jovem escolarizada, uma receita realizada de R$ 304.897.040 em 2017, que representa 1,54% receita realizada pelo Espírito Santo e um PIB per capita de R$ 18.600.

4 RESULTADOS

A análise está distribuída em conformidade com os itens elaborados no questionário, de maneira crescente, do menor item para o maior. Além disso, as perguntas foram dispostas de acordo com a média dos contadores, em ordem decrescente, da maior média obtida nas respostas para a menor. Ressalta-se, também, que as respostas abertas dos servidores, a análise documental e a revisão acadêmica, pontos integrantes da triangulação, estão embutidos nos itens abaixo.

4.1 Caracterização dos Respondentes

Objetivou-se com o primeiro item verificar o nível da formação, a idade e o tempo de atuação do corpo técnico da prefeitura investigada. Como resultado, duas informações foram extraídas, uma relacionada à busca por conhecimento fora do órgão e a outra relacionada à perenidade do pessoal.

Quanto à busca, foi verificado que nenhum dos servidores possui mais de 3 cursos de formação ou capacitação e apenas 2 funcionários possuem mestrado ou doutorado. O que pode demonstrar que a realização de cursos e pós-graduações são pouco incentivadas pelo órgão e pelos cargos. Além disso, foi levantado que 63,6% dos servidores desempenham suas funções há menos de 5 anos, o que indica uma alta rotatividade e pode dificultar a atividade operacional do ente.

Para complementar, conforme relatado por servidor do setor financeiro, o maior desafio para a implementação do processo de convergência pode ser o fluxo de mudanças constantes no setor contábil, ou seja, as constantes trocas de servidores. Ainda, segundo ele, um setor técnico e analítico, como a contabilidade, precisa de continuidade e manutenção de pessoal, o que não acontece na prática em setores essenciais. Por fim, foi verificado em Nota Explicativa que em 2017 houve uma grande evasão de funcionários, o que dificultou a continuidade dos serviços e a implementação de um novo sistema contábil.

4.2 Conhecimento sobre o Processo de Convergência da Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP)

Tabela 2 - Tabela do conhecimento do processo de convergência.

	Contadores				Demais Servidores			
Itens questionados	Média	Menor resposta	Maior resposta	Desvio padrão	Média	Menor resposta	Maior resposta	Desvio padrão
Sei onde encontrar o MCASP	9,1	5,0	10,0	1,6	2,9	0,0	8,0	3,3
Tenho conhecimento sobre o regime de competência	8,3	5,0	10,0	1,6	4,0	0,0	8,0	3,6
Sei onde encontrar as NBC TSP	8,1	5,0	10,0	1,6	2,0	0,0	8,0	3,0

Tenho conhecimento sobre a importância do processo de convergência da CASP	7,4	0,0	10,0	2,9	4,1	0,0	8,0	3,6
Tenho conhecimento do MCASP - Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público	7,3	2,0	10,0	2,1	3,0	0,0	8,0	3,1
Tenho conhecimento das NBC TSP - Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas do Setor Público - emitidas pelo CFC	6,6	0,0	9,0	2,6	2,0	0,0	7,0	2,4
Tenho conhecimento do PCASP - Plano de Contas Aplicado ao Setor Público	6,5	0,0	10,0	2,7	3,3	0,0	8,0	3,4
Tenho conhecimento das normas internacionais IPSAS - *International Public Sector Accounting Standards*	5,9	0,0	9,0	3,1	1,2	0,0	7,0	2,3
Tenho conhecimento dos IPC - Instruções de Procedimentos Contábeis	5,5	0,0	9,0	3,0	2,2	0,0	8,0	2,7
Tenho conhecimento do PIPCP - Plano de Implementação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais e do cronograma de implementação	4,8	0,0	9,0	3,4	2,2	0,0	8,0	2,7

Fonte: autoria própria.

Mediante dados expostos na Tabela 2, observa-se que o MCASP possivelmente é a peça do processo de convergência da CASP que os contadores possuem maior domínio. A média das proposições: sei onde encontrar o MCASP e tenho conhecimento do MCASP foi de respectivamente 9,1 e 7,3, uma das maiores médias obtidas neste item, o que pode refletir domínio do MCASP. Ademais, o conhecimento do regime de competência, das NBC TSP e da importância da CASP tiveram uma média superior a 7, o que pode indicar um conhecimento razoável desses itens.

Por outro lado, o conhecimento do programa PIPCP, dos IPC e das IPSAS obtiveram uma média inferior a 6 e nenhuma nota máxima foi de 10. Dessa maneira, possivelmente, há necessidade de treinamentos e uma maior divulgação dos instrumentos que viabilizam o processo de convergência contábil na prefeitura analisada. Ademais, deduz-se que, por conta do baixo conhecimento visto nos itens citados, há uma redução do poder de decisão da informação contábil, porque tratam-se de instrumentos norteadores da implementação da nova contabilidade e contribuintes para geração de informação contábil relevante, logo, sem o conhecimento deles a qualidade informacional pode ser menor.

Além disso, há diferenças significativas entre as médias obtidas pelos contadores e não contadores. Por isso, infere-se que exista uma assimetria informacional interna entre os diferentes setores e a contabilidade. Assim, os demais setores, que não têm conhecimento suficiente para julgar a relevância das informações contábeis, podem vir a se opor ao processo de convergência ou acreditar que os recursos empenhados para tal não sejam justificáveis, baseado nas ideias de Albuquerque et al. (2007).

4.3 Benefícios da Convergência da CASP

Tabela 3 - Tabela dos benefícios percebidos sobre o processo de convergência.

	Contadores	Servidores, exceto contadores

Itens questionados	Média	Menor resposta	Maior resposta	Desvio padrão	Média	Menor resposta	Maior resposta	Desvio padrão
As informações contábeis do Portal da Transparência são relevantes	9,2	5,0	10,0	1,5	8,2	5,0	10,0	2,1
Utilizo as informações do Portal da Transparência	8,1	0,0	10,0	2,8	6,0	3,0	8,0	2,4
O processo de convergência é relevante para fins de prestação de contas	7,9	5,0	10,0	1,4	7,2	5,0	8,0	1,3
O processo de convergência ajuda na transparência	7,5	4,0	9,0	1,4	6,3	0,0	9,0	3,4
O processo de convergência é relevante para a tomada de decisões	7,2	4,0	9,0	1,5	5,9	0,0	8,0	3,1
O processo de convergência é capaz de responsabilizar os agentes	5,9	0,0	9,0	3,2	6,1	0,0	8,0	3,0

Fonte: autoria própria.

Nota-se que a percepção geral é de que o processo de convergência ajuda na transparência e que ele é relevante para a tomada de decisões, especialmente sob a ótica do contador. Foi observado (ver Tabela 3) que a maior parte das proposições obtiveram uma média superior a 7. Contudo, o uso do Portal da Transparência apresentou alto desvio padrão, com respostas máximas e mínimas localizadas nos extremos, de 0 a 10, o que pode indicar que a opinião dos respondentes não é homogênea, ou seja, que nem todos os servidores utilizam as informações do Portal da Transparência ou as consideram importantes. De maneira a reforçar a existência de uma assimetria informacional interna.

Outro fator a ser considerado é a baixa média sobre a capacidade de responsabilização dos agentes, tanto para contadores quanto para não contadores. A baixa média obtida (5,9) pode indicar que a responsabilização dos agentes não é definitiva. Em contrapartida, foi verificado que, sob a perspectiva dos servidores, o processo de convergência é capaz de proporcionar uma melhor prestação de contas e transparência, por conta da alta média obtida nessas perguntas. Percepção essa que corrobora com Morais, Vicente e Rodrigues Neto (2012) e com o disposto pela cartilha STN (2013), isto é, que o processo de convergência traz aperfeiçoamento no processo de prestação de contas e a torna mais ampla.

4.4 Desafios Encontrados no Processo de Convergência da CASP

Tabela 4 - Tabela dos desafios encontrados na implementação da nova contabilidade.

	Contadores				Servidores, exceto contadores			
Itens questionados	Média	Menor resposta	Maior resposta	Desvio padrão	Média	Menor resposta	Maior resposta	Desvio padrão
Houve dificuldade no treinamento	8,0	5,0	10,0	2,1	6,0	4,0	8,0	1,6
Houve dificuldade na implantação dos sistemas de informação	7,5	4,0	10,0	2,2	6,0	4,0	7,0	1,4
Houve dificuldade para encontrar as informações sobre as alterações nas normas contábeis	7,3	3,0	10,0	2,0	6,0	4,0	7,0	1,4
Há dificuldades para alcançar os prazos definidos no cronograma do PIPCP	7,2	5,0	10,0	1,7	4,0	1,0	7,0	2,6

Houve dificuldade na interligação dos sistemas de informação	6,9	5,0	10,0	1,8	5,3	4,0	7,0	1,3
Há dificuldade para entender o PIPCP	6,9	4,0	10,0	1,7	5,8	3,0	7,0	1,9
Falta clareza na linguagem utilizada nas NBC TSP	6,5	5,0	9,0	1,4	6,0	4,0	8,0	1,8
Encontro resistência política para realizar a convergência	6,1	0,0	10,0	2,7	6,8	5,0	8,0	1,3
Falta comunicação entre prefeito e contador	5,6	0,0	8,0	2,2	6,6	5,0	8,0	1,3
Falta clareza na linguagem utilizada pelo MCASP	5,4	0,0	8,0	2,2	5,0	4,0	6,0	0,8
Falta comunicação entre os setores internos	5,3	0,0	8,0	2,1	4,4	0,0	7,0	2,6
Falta controles internos adequados	5,3	1,0	9,0	2,3	5,6	3,0	8,0	1,9
Falta comunicação com a população	5,0	0,0	10,0	2,8	5,0	3,0	7,0	1,4
Existe boa relação entre os outros setores e a contabilidade *	7,1	3,0	10,0	2,4	7,2	5,0	10,0	1,8
Existe boa relação entre os outros setores e o controle interno *	7,5	3,0	10,0	2,1	6,6	6,0	8,0	0,9
Existe boa relação entre o controle interno e a contabilidade *	8,3	6,0	10,0	1,2	7,0	5,0	10,0	1,9

Nota. * As perguntas destacadas invertem as respostas obtidas na escala Likert, de maneira que quanto maior for a resposta, melhor é o atributo e menor é a dificuldade encontrada.
Fonte: autoria própria.

Pode-se inferir que, no geral, com base nos dados da Tabela 4, os desafios foram maiores para os contadores, com destaque para a dificuldade no treinamento e na implementação de sistemas. Em estudos anteriores, Padrones, Colares e Santos (2014), bem como Santos (2015) evidenciam que a falta de treinamento aparece como uma das principais dificuldades no processo de convergência contábil em relação ao capital humano. Logo, as referidas pesquisas estão de acordo com os dados encontrados na Prefeitura de Guarapari, bem como com um relato do servidor integrante da controladoria, o qual informou a falta de capacitação como o maior desafio encontrado. Em adição a isso, em 2017 a prefeitura iniciou a implementação de um novo sistema contábil que, possivelmente, fez com que o desafio de implementação de sistemas ficasse em segundo lugar.

Além disso, pode-se inferir que a Prefeitura de Guarapari, em relação ao ambiente externo, sob a percepção dos servidores, apresenta boa convivência. Nota-se que as respostas indicaram uma boa comunicação entre setores, políticos e população, o que pode indicar uma participação da população local e a ausência da assimetria informacional externa.

4.5 Frequência do Uso dos Manuais e Normas na Atividade Profissional

Tabela 5 - Tabela da utilidade dos manuais e normas vigentes no cotidiano dos contadores.

	Contadores			
Itens questionados	Média	Menor resposta	Maior resposta	Desvio padrão

MCASP	7,0	0,0	10,0	3,1
NBC TSP 1 e 2 - Receita	4,7	0,0	8,0	2,9
IPC	4,3	0,0	7,0	2,5
NBC TSP no geral	3,9	0,0	8,0	3,0
NBC TSP 16 e 17 - Demonstrações Contábeis	3,8	0,0	9,0	3,8
PIPCP	3,2	0,0	7,0	2,8
NBC TSP 3 - Provisão	3,2	0,0	8,0	3,2
NBC TSP 7 - Imobilizado e depreciação	3,2	0,0	8,0	3,2
NBC TSP 8 - Intangível	3,1	0,0	7,0	3,1
NBC TSP 4 - Estoque	2,9	0,0	7,0	3,0
NBC TSP 9 e 10 - Redução ao valor recuperável	1,9	0,0	7,0	2,4

Fonte: autoria própria.

No geral, obteve-se uma consulta satisfatória ao MCASP (ver Tabela 5). Sendo o único item com uma resposta máxima de 10, o que, em potencial, aliada às respostas do item ii), fazem com que o referido manual seja a peça mais importante no processo de convergência contábil sob a ótica da Prefeitura de Guarapari. Por outro lado, percebeu-se uma baixa aplicabilidade dos demais itens, que se mantiveram, em sua maioria, abaixo de 4, especialmente a redução ao valor recuperável, cuja média foi de apenas 1,9.

Em adição a isso, os servidores indicaram que não há dificuldade em compreender o programa PIPCP. Entretanto, foram constatados baixo uso e conhecimento, respectivamente, pelas inferências das respostas obtidas nos itens ii) e v). Por conta disso, foi elaborada a Tabela 6 que analisa o grau de cumprimento do PIPCP, mediante análise dos demonstrativos contábeis do ente, a fim de identificar se há alto ou baixo cumprimento e verificar se houveram, de fato, desafios na execução do mesmo. Foram indicadas a implementação completa, parcial ou a não implementação por requisitos exigidos.

Tabela 6 - Cumprimento do PIPCP pela prefeitura, via análise dos demonstrativos.

Procedimento Contábil Patrimonial (PCP), segundo o texto vigente das NBC TSP e do MCASP, a serem seguidos para municípios com mais de 50 mil habitantes.	**Data da implementação obrigatória**	**Nível de implementação**
Reconhecimento, mensuração e evidenciação da Dívida Ativa, tributária e não tributária, e respectivo ajuste para perdas.	Imediata	Implementado parcialmente. Nos anos de 2017 a 2020 os saldos estão zerados. Além disso, não foi informado o método de mensuração.
Reconhecimento, mensuração e evidenciação da provisão atuarial do regime próprio de previdência dos servidores públicos civis e militares.	Imediata	Implementado.
Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações com fornecedores por competência.	12/2015	Implementado.
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.	12/2017	Implementado.

Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações por competência decorrentes de benefícios a empregados (ex.: 13º salários, férias, etc.).	12/2017	Implementado parcialmente. As contas estão divididas em duas: pessoal e encargos a pagar. Entretanto, não é detalhado em nota explicativa o reconhecimento, a mensuração e a evidenciação das contas.
Reconhecimento, mensuração e evidenciação das provisões por competência.	12/2019	Implementado parcialmente. Apenas as provisões matemáticas previdenciárias de longo prazo possuem saldos, cujos cálculos atuariais estão em anexo no Portal da Transparência.
Evidenciação de ativos e passivos contingentes em contas de controle e em notas explicativas.	12/2019	Não foi encontrado. Entretanto, ao que tudo indica, não houve implementação.
Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens móveis e imóveis; respectiva depreciacao, amortizacao ou exaustao; reavaliação e redução ao valor recuperável (exceto bens do patrimônio cultural e de infraestrutura)	12/2019	Implementado parcialmente. Foi feita a divisão em bens móveis e imóveis, com suas respectivas depreciações, entretanto, não há detalhamento.
Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações por competência decorrentes de empréstimos, financiamentos e dívidas contratuais e mobiliárias.	12/2019	Implementado parcialmente. A conta de financiamentos e empréstimos a curto prazo teve saldo apenas em 2021, talvez a prefeitura não tenha realizado empréstimos no período de 2019 e 2020, tampouco apresentou empréstimos e financiamentos de longo prazo que justificassem o valor no curto prazo.
Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos investimentos permanentes, e respectivos ajustes para perdas e redução ao valor recuperável.	12/2019	Implementado.
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 a repartição de receitas.	12/2020	Implementado. Entretanto, a mensuração não foi indicada.
Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos créditos previdenciários, bem como dos respectivos encargos, multas, ajustes para perdas.	12/2020	Implementado. Entretanto, a mensuração não foi indicada.
Reconhecimento, mensuração e evidenciação de softwares, marcas, patentes, licenças e congêneres, classificados como intangíveis e eventuais amortizados, reavaliando e redução ao valor recuperável.	12/2020	Não foi implementado. Mesmo que apresente contas analíticas, o grupo intangível não possui saldo nos anos analisados.
Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos estoques.	12/2021	Implementado. Entretanto, a mensuração não foi indicada.
Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens de infraestrutura; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável	12/2022	Não foi encontrado. Entretanto, ao que tudo indica, não houve implementação.
Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens do patrimônio cultural; respectiva depreciação,	12/2022	Não foi encontrado. Entretanto, ao que tudo indica, não houve implementação.

amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável (quando passível) de registro segundo IPSAS, NBC TSP e MCASP)		
Reconhecimento, mensuração e evidenciação das demais obrigações por competência.	Ainda a definir	Não há detalhamento em nota explicativa, portanto, não é possível analisar.
Outros ativos intangíveis e eventuais amortização e redução a valor recuperável.	Ainda a definir	Não foi encontrado. Entretanto, ao que tudo indica, não houve implementação.

Fonte: autoria própria.

Observa-se que restam itens a serem implementados (ver Tabela 6), mesmo que obrigatórios, do programa PIPCP, o que pode explicar as baixas médias obtidas sobre o conhecimento do PIPCP e dos IPC. Ademais, as notas explicativas dos anos 2020 e 2021 não foram disponibilizadas e nenhuma delas consta no Portal da Transparência da prefeitura, mas, sim, no site do Tribunal de Contas do Espírito Santo (TCEES). O acesso só foi possível via indicação dos contadores da prefeitura do caminho a ser feito dentro do site do tribunal, o qual é específico e não foi encontrado durante as pesquisas. Por fim, foi identificado que as Notas Explicativas foram feitas exclusivamente para o TCEES, o que pode demonstrar que sua elaboração visa a fins regulatórios e não, informacionais, além disso, leva a crer que alguns itens, mesmo que não encontrados, não foram implementados.

Nas Notas Explicativas, foram encontrados detalhamentos de algumas contas específicas, todavia, que são pouco significativas em relação ao ativo e passivo totais. Notou-se esforço por parte da prefeitura para a realização de inventários e para a reclassificação de contas, principalmente a de exercícios anteriores. Contudo, a maioria das notas destaca apenas aspectos orçamentários. Além disso, nenhum método de mensuração foi divulgado, como das contas de estoque e depreciação, o que inviabiliza uma análise aprofundada e demonstra um baixo poder informacional. Portanto, foi verificado na Prefeitura de Guarapari que ainda há um baixo nível de implantação das normas públicas, o que corrobora com o exposto por Padrones, Colares e Santos (2014).

Apesar do site do Portal da Transparência possuir qualidades, constatou-se a necessidade de aprimoramento dos demonstrativos. O Portal da Transparência de Guarapari é claro, moderno e informativo, com um amplo detalhamento das receitas e despesas, por classe e valor. Entretanto, as contas do Balanço Patrimonial são, no geral, sintéticas e apresentam baixo detalhamento, bem como as Notas Explicativas, quando presentes. Ademais, grande parte das contas analíticas verificadas nos anos de análise estão com saldos zerados, como é o caso de diversas provisões, do intangível e das reduções a valor recuperável.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa teve como objetivo identificar os desafios e benefícios dos servidores públicos em realizar o processo de convergência das IPSAS, por meio da triangulação de dados na Prefeitura de Guarapari.

O treinamento do pessoal e a implementação de sistemas foram os maiores desafios encontrados no processo de convergência das IPSAS na prefeitura. Ressalta-se que os resultados da referida pesquisa estão em concordância com os obtidos por Padrones, Colares e Santos (2014), bem como de Santos (2015). Ademais, foi observado que os respondentes, no geral, não dominam todos os aspectos do processo de convergência, o que pode explicar o baixo

cumprimento do programa PIPCP pelo ente, a necessidade de treinamentos, bem como de maior detalhamento dos demonstrativos contábeis, especialmente as Notas Explicativas.

Os resultados indicam que o processo de convergência das IPSAS traz benefícios. Para a maioria dos servidores, principalmente para contadores, o processo de convergência é relevante, seja para aumentar a transparência, para viabilizar a prestação de contas, bem como para auxiliar na decisão de gestores. Os benefícios identificados, com destaque para o aumento da transparência das informações públicas, auxiliam a Contabilidade Pública a atingir seus objetivos como ciência, tal como a respeitar o princípio da publicidade, estimular a participação social, além de reduzir a assimetria informacional entre o Governo e a população. Entretanto, sob a percepção dos servidores, o processo de convergência não é capaz de responsabilizar os agentes.

Conclui-se que o MCASP, na Prefeitura de Guarapari, se consagrou como o instrumento mais utilizado pelos contadores. Assim, o processo de convergência já apresenta resultados operacionais. Entretanto, como o uso dos IPC e NBC, que funcionam com uma base para a correta contabilização dos eventos, obtiveram baixas médias em suas respostas, indica-se que ainda há um longo trabalho de reeducação a ser feito em âmbito público. Ressalta-se também que os treinamentos ofertados, que não se mostraram eficientes, devem ser mais profundos e constantes, além disso, a prefeitura pode passar a estimular a capacitação profissional, como uma forma de sanar esse problema.

Outrossim, há indícios da existência de uma assimetria informacional na Prefeitura de Guarapari. Por consequência, principalmente, dos desvios padrões verificados pelos servidores nos itens sobre a responsabilização dos agentes, a relevância do processo de convergência para a tomada de decisão e para a transparência; bem como das diferenças entre as médias obtidas pelo setor contábil em relação aos demais setores. Fatores que podem causar falta de credibilidade das informações contábeis geradas, por não haver consenso sobre os benefícios informados, bem como dúvidas quanto ao custo-benefício da implementação e execução do processo de convergência das IPSAS.

Os resultados da referida pesquisa limitam-se apenas à situação da Prefeitura de Guarapari, uma vez que o número de respondentes é baixo. Para que a pesquisa seja generalizada, faz-se necessário o desenvolvimento de trabalhos semelhantes em outras cidades, a fim de aumentar o número de respondentes e viabilizar uma visão ampla da execução do processo de convergência no Brasil. Além disso, como não foram divulgadas todas as Notas Explicativas, a análise pode ser considerada incompleta.

Para pesquisas futuras, sugere-se a aplicação em outras prefeituras ou órgãos, a fim de comparar os resultados obtidos. Também, a verificação da utilização das informações contábeis para a responsabilização dos agentes pode vir a ser explicada, para fundamentar os dados obtidos no artigo. Além disso, pode-se verificar a importância das Notas Explicativas para a análise dos dados e as implicações da sua ausência e, por fim, aprofundar a existência da assimetria informacional em ambientes internos dos órgãos públicos.

REFERÊNCIAS

ALBUQUERQUE, J. H. M. et al. Um estudo sob a óptica da Teoria do Agenciamento sobre a accountability e a relação Estado-Sociedade. In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 7., 2007, São Paulo. **Anais [...]**. São Paulo: FEA/USP, 2007.

ANDRADE, N. A. **Contabilidade Pública na Gestão Municipal**, 6ª edição. São Paulo: Grupo GEN, 2016.

ANTONIALLI, F.; ANTONIALLI, L. M.; ANTONIALLI, R. Usos e abusos da escala Likert: estudo bibliométrico nos anais do ENANPAD de 2010 a 2015. In: Congresso de Administração, Sociedade e Inovação. 2016. Juiz de Fora. **Anais [...]**. 2016. p. 12-02.

BERNARDO, J.; SEDIYAMA, G. A.; REIS, A. Transparência e Accountability na Administração do Município de Viçosa e seus Limítrofes. In: **XII Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade**. 2015.

BIANCHI, M.; NASCIMENTO, A. M. A Controladoria como um Mecanismo Interno de Governança Corporativa e de Redução dos Conflitos de Interesse entre Principal e Agente. **Anais do Congresso Brasileiro de Custos - ABC**, 2005.

BRASIL. **Áreas de atuação (Funções) do Governo**. Portal da Transparência, 2022. Disponível em: https://www.portaltransparencia.gov.br/funcoes. Acesso em 17 de junho de 2022.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2016]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 17 de junho de 2022a.

BRUSCA, I.; GÓMEZ-VILLEGAS, M.; MONTESINOS, V. (2016). **Public financial management reforms**: the role of ipsas in latin-america. Public Administration and Development, v. 36, n. 1, p. 51-64, 2016.

CHAGAS, A. T. R. **O questionário na pesquisa científica**. Administração on line, São Paulo, v. 1, n. 1, p. 25, 2000.

CHAN, J. L. As NICSPS e a contabilidade governamental de países em desenvolvimento. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)**, v. 4, n. 1, p. 1-17, 2010.

DENZIN, N. K.; LINCOLN, Y. S. **The discipline and practice of qualitative research**. 4. ed. Thousand Oaks: Sage, 2005.

EISENHARDT, K. M. **Agency Theory**: An Assessment and Review. The Academy of Management Review, v. 14, n. 1, p. 57–74, jan. 1989.

ETCHEBÉHÈRE JÚNIOR, L.; JUNGER, A. P. **O lado turístico de Guarapari**: tradições e cultura. Pesquisa em Debate, São Paulo, Edição Especial, p. 1-16, 2009.

FLICK, U. **Uma introdução à pesquisa qualitativa**. Porto Alegre: Bookman, 2004.

FONSECA, J. J. S. **Apostila de metodologia da pesquisa científica**. Fortaleza: UEC, 2002.

FRAGOSO, A. R. et al. Normas brasileiras e internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público e o desafio da convergência: uma análise comparativa - IPSAS e NBCTSP. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)**, v. 6, n. 4, 2 set. 2012.

FRANÇA, P. G. **Controle da administração pública**. São Paulo: Editora Saraiva, 2016.

GAMA, J. R.; DUQUE, C. G.; ALMEIDA, J. E. F. Convergência brasileira aos padrões internacionais de Contabilidade Pública vis-à-vis as estratégias top-down e bottom-up. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 48, p. 183-206, 2014.

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

IFAC. **International Federation of Accountants**. Handbook of international public sector accounting pronouncements. 2012. Disponível em: https://www.ifac.org/. Acesso em: 12 out. 2022.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Cidades e Estados: Brasil**. Rio de Janeiro: IBGE. 2016. Disponível em: https://www.ibge.gov.br/cidades-e-estados. Acesso em 13/12/2022.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Cidades e Estados: Guarapari**. Rio de Janeiro: IBGE. 2019-2021. Disponível em: https://www.ibge.gov.br/cidades-e-estados. Acesso em 13/12/2022.

JENSEN, M. C.; MECKLING, H. Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. **Journal of financial economics**, v. 3, n. 4, p. 305-360, out. 1976.

KOHAMA, H. **Contabilidade Pública** - Teoria e Prática, 15ª edição. São Paulo: Grupo GEN, 2016.

LANDE, E.; ROCHER, S. **Prerequisites for applying accrual accounting in the public sector**. Public Money & Management, v. 31, n. 3, p. 219-222, 2011.

MANZATO, A. J.; SANTOS, A. B. **A elaboração de questionários na pesquisa quantitativa. Departamento de Ciência de Computação e Estatística–IBILCE–UNESP**, São Paulo, v. 17, 2012.

MAXIMIANO, A. C. A.; NOHARA, I. P. **Gestão Pública.** São Paulo: Grupo GEN, 2017.

MEIRA JÚNIOR. **A implantação do orçamento base zero nos correios no espírito santo sob a ótica dos trabalhadores de suas áreas finalísticas**. 2020. Dissertação (Mestre em Ciências Contábeis) - Universidade Federal do Espírito Santo, Vitória. 2020.

MENDES, G. F. **Linha Administração e Políticas Públicas - Gestão Pública e Direito Municipal:** tendências e desafios. São Paulo: Editora Saraiva, 2016.

MORAIS, L. M.; VICENTE, E. F. R.; RODRIGUES NETO, O. A. P. A reforma na Contabilidade Pública brasileira e o processo de convergência: implicações e perspectivas. **Revista de informação contábil**, Pernambuco, v. 6, n. 2, p. 01-20, 2012.

OLIVEIRA, D. P. R. **Administração Pública: foco na otimização do modelo administrativo.** São Paulo: Grupo GEN, 2014.

PADRONES, K. G. S. A; COLARES, A. C. V.; SANTOS, W. J. L. Análise do grau de implantação das IPSAS nas entidades públicas brasileiras e suas principais limitações no processo. **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. 2014.

PISCITELLI, T. **Direito Financeiro.** São Paulo: Grupo GEN, 2022.

PLATT NETO, O. A. et al. Publicidade e transparência das contas públicas: obrigatoriedade e abrangência desses princípios na administração pública brasileira. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 18, n. 1, p. 75-94, 2007.

PREFEITURA DE GUARAPARI. **Mais de 1 milhão de pessoas passaram por Guarapari durante a temporada de verão**. Guarapari. 2020. Disponível em: https://www.guarapari.es.gov.br/noticia/ler/466/mais-de-1-milhao-de-pessoas-passaram-por-guarapari-durante-a-temporada-de-verao. Acesso em 14/12/2022.

PRIETO, M. F.; MARTINS, V. F. **Adoção das Normas Internacionais de Contabilidade Pública no Brasil:** uma análise nos demonstrativos da união no triênio 2010 a 2012. RAGC, v. 3, n. 5, 2015.

PRODANOV, C. C.; DE FREITAS, E. C. **Metodologia do trabalho científico**: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico. 2. ed. Novo Hamburgo: Feevale, 2013.

RIGONI, R. M. **Evidenciação de procedimentos contábeis patrimoniais no setor público: análise da adesão dos municípios sul catarinenses ao Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP)**. Trabalho de Conclusão de Curso (graduação em Ciências Contábeis) - Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC, Criciúma, 2020.

SANTOS, S. A. **Avaliação das dificuldades de implantação a convergência às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (IPSAS)**: estudo de caso. 2015. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Controladoria) - Universidade Federal do Amazonas, Manaus, 2015.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP)**. 2021. Disponível em: https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-de-contabilidade-aplicada-ao-setor-publico-mcasp/2021/26. Acesso em: 11 de dezembro de 2022.

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

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. **Plano de Implementação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP)**. 2015.

SILVA JÚNIOR, S. D.; COSTA, F. J. Mensuração e escalas de verificação: uma análise comparativa das escalas de Likert e Phrase Completion. PMKT– **Revista Brasileira de Pesquisas de Marketing, Opinião e Mídia**, v. 15, n. 1-16, p. 61, 2014.

SILVA, M. V. D. C.; CERQUEIRA, A. J. F. **Contabilidade governamental**. Superintendência de Educação a Distância, Salvador, 2020.

SILVEIRA, D. T.; CÓRDOVA, F. P. **A pesquisa científica:** métodos de pesquisa. Porto Alegre: Editora da UFRGS, 2009.

SLOMSKI, V. **Teoria do agenciamento no Estado**: uma evidenciação da distribuição de renda econômica produzida pelas entidades públicas de administração direta. 1999. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade: Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1999.

SOARES, E. A. R.; CATÃO, G. C.; LIBONATI, J. J. A Contabilidade como um sistema de informação de apoio ao processo decisório nas entidades do terceiro setor. In: **Congresso Brasileiro De Contabilidade**. 2004.

SOUSA, R. G. de et al. O regime de competência no setor público brasileiro: uma pesquisa empírica sobre a utilidade da informação contábil. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 24, n. 63, p. 219–230, dez. 2013.

STAKE, R. E. **The art of case study research**. Thousand Oaks: Sage, 1995.

TEIXEIRA, H. J.; SANTANA, S. M. **Remodelando a gestão pública:** uma revisão dos princípios e sistemas de planejamento, controle e avaliação de desempenho. São Paulo: Editora Blucher, 1994.

TRIVINÕS, A. N. S. **Introdução à pesquisa em ciências sociais:** a pesquisa qualitativa em educação. São Paulo: Atlas, 1987.

VELOSO, J. F. A. O. et al. **Gestão municipal no Brasil: um retrato das prefeituras**. Brasília: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. 2011.

VERGARA, S. C. **Métodos de pesquisa em administração.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

ZEFF, S. A. **Some obstacles to global financial reporting comparability and convergence at a high level of quality**. The British Accounting Review, v. 39, n. 4, p. 290–302, dez. 2007.