

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RECÔNCAVO DA BAHIA - UFRB
CENTRO DE CIÊNCIAS AGRÁRIAS, AMBIENTAIS E BIOLÓGICAS.
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM GESTÃO DE POLÍTICAS PÚBLICAS E
SEGURANÇA SOCIAL**

**IMPLICAÇÕES DAS MUDANÇAS DA CONTABILIDADE
APLICADA AO SETOR PÚBLICO NO AMBIENTE
ORGANIZACIONAL DA UNIVERSIDADE ESTADUAL DE
FEIRA DE SANTANA.**

Edinilzo Bispo dos Santos

**CRUZ DAS ALMAS – BAHIA
2022**

**IMPLICAÇÕES DAS MUDANÇAS DA CONTABILIDADE APLICADA
AO SETOR PÚBLICO NO AMBIENTE ORGANIZACIONAL DA
UNIVERSIDADE ESTADUAL DE FEIRA DE SANTANA.**

Edinilzo Bispo dos Santos

Bacharel em Ciências Contábeis

Universidade Estadual de Feira de Santana, 1998.

Dissertação apresentada ao Colegiado do Programa de Pós-Graduação em Gestão de Políticas Públicas e Segurança Social da Universidade Federal do Recôncavo da Bahia, como requisito parcial para obtenção do Título de Mestre em Gestão de Políticas Públicas e Segurança Social.

Orientador: Prof. Dr. Warli Anjos de Souza

**CRUZ DAS ALMAS – BAHIA
2022**

FICHA CATALOGRÁFICA

S237i	Santos, Edinilzo Bispo dos
	Implicações das mudanças da contabilidade aplicada ao setor público no ambiente organizacional da universidade estadual de Feira de Santana/ Edinilzo Bispo dos Santos_ Cruz das Almas, BA, 2022.
	134f.
	Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal do Recôncavo da Bahia, Centro de Ciências Agrárias, Ambientais e Biológicas - Mestrado Profissional em Gestão de Políticas Públicas e Segurança Social
	Orientador: Prof. Dr. Warli Anjos de Souza
	1. Administração pública – Educação superior. 2. Contabilidade pública – Tomada de decisão. 3. Normas internacionais – Gestão universitária I.Universidade Federal do Recôncavo da Bahia, Centro de Ciências Agrárias, Ambientais e Biológicas. II.Título.
	CDD: 354.8142


Ficha elaborada pela Biblioteca Central de Cruz das Almas - UFRB.
Responsável pela Elaboração – Patrícia Verônica Nascimento Dias Fernandes (Bibliotecária - CRB5 /1353).
(os dados para catalogação foram enviados pela usuária via formulário eletrônico).

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RECÔNCAVO DA BAHIA - UFRB
CENTRO DE CIÊNCIAS AGRÁRIAS, AMBIENTAIS E BIOLÓGICAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM GESTÃO DE POLÍTICAS PÚBLICAS E
SEGURANÇA SOCIAL**


**IMPLICAÇÕES DAS MUDANÇAS DA CONTABILIDADE APLICADA
AO SETOR PÚBLICO, NO AMBIENTE ORGANIZACIONAL DA
UNIVERSIDADE ESTADUAL DE FEIRA DE SANTANA**

Comissão Examinadora da Defesa de Dissertação de
Edinilzo Bispo dos Santos

Aprovada em: 15 de julho de 2022

Documento assinado digitalmente
 WARLI ANJOS DE SOUZA
Data: 18/08/2022 17:25:59-0300
Verifique em <https://verificador.iti.br>

Prof. Dr. Warli Anjos de Souza
Universidade Federal do Recôncavo da Bahia
Orientador

Documento assinado digitalmente
 CLAUDIA FERREIRA DA CRUZ
Data: 25/08/2022 15:08:52-0300
Verifique em <https://verificador.iti.br>

Profa. Dra. Claudia Ferreira da Cruz
Universidade Federal do Rio de Janeiro
Examinador Externo

ASSINADO DIGITALMENTE
JOSE PEREIRA MASCARENHAS BISNETO
A conformidade com a assinatura pode ser verificada em:
<http://serpro.gov.br/assinador-digital> 

Prof. Dr. José Pereira Mascarenhas Bisneto
Universidade Federal do Recôncavo da Bahia
Examinador Interno

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho a tod@s que passaram e são presentes em minha vida e que contribuíram e contribuem para minha formação, como pessoa e como profissional e, sobretudo, para um mundo melhor.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus pela vida, por cada amanhecer e entardecer, na luta, indo das frustrações às voltas por cima e, conseqüentes, conquistas.

Aos meus pais (*in memoriam*) Edinete e Dionisio pela entrega, dedicação, cuidado e ensinamentos para a vida.

À minha esposa Selma, pelo amor, paciência e compreensão.

Às minhas filhas, Janaina e Letícia por ser a razão do meu viver diário.

Aos meus irmãos Edione, Edivone e Edilzo e demais familiares e amigos, que sempre estão juntos comigo, me dando força e incentivos.

A UEFS, seus gestores e, principalmente, os colegas que muito me incentivaram e ajudaram nessa jornada.

Aos colegas do mestrado pela parceria, especialmente aqueles que, deste antes do início das aulas, em meio à pandemia do Covid/19, estiveram comigo nas reuniões virtuais, para estudo, troca de experiências e até mesmo, no compartilhamento das angustias.

Ao PPGGPPSS, seus coordenadores, servidores técnicos e docentes pela dedicação e ensinamentos.

Aos membros da banca de defesa: Profa. Dra. Claudia Ferreira da Cruz e Prof. Dr. José Pereira Mascarenhas Bisneto, por terem aceitado o convite e pelas contribuições apresentadas.

Ao meu orientador Prof. Dr. Warli Anjos de Souza, pelos ensinamentos, paciência, apoio e a forma tranquila em que conduziu este processo.

E por fim, agradeço a tod@s que, de forma direta ou indireta, com menos ou mais frequência, ainda que não tenha citado os nomes, pra não correr o risco de cometer injustiças, considero fundamentais e que contribuíram para que eu pudesse cumprir com mais essa missão em minha vida.

EPÍGRAFE

Ilícito e imoral será todo ato administrativo que não for praticado no interesse da coletividade.

Hely Lopes Meirelles

IMPLICAÇÕES DAS MUDANÇAS DA CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO NO AMBIENTE ORGANIZACIONAL DA UNIVERSIDADE ESTADUAL DE FEIRA DE SANTANA.

RESUMO: A Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP) tem passado por mudanças, nos últimos anos, como resultado da aplicação de normas e técnicas, com vistas à convergência as Normas Internacionais. Nesse contexto, espera-se o aprimoramento da tomada de decisão, qualificando a administração universitária e, conseqüentemente, maior efetividade na implementação das políticas públicas de educação superior. O objetivo deste trabalho é realizar um diagnóstico para avaliar o que essas mudanças implicam na gestão universitária, considerando o ambiente organizacional, bem como o uso das informações contábeis para a tomada de decisões. Para tanto, propôs responder a seguinte questão: O que as mudanças do CASP implicam no ambiente organizacional da Universidade Estadual de Feira de Santana (UEFS), para a tomada de decisão? Assim, o objetivo geral é analisar as implicações das mudanças do CASP no ambiente organizacional da UEFS, para a tomada de decisão. A pesquisa integra a área de conhecimento das Ciências Sociais Aplicadas, com abordagem qualitativa, sendo um estudo exploratório, cujo procedimento escolhido é o estudo de caso. A pesquisa tem como campo de aplicação a UEFS, com dados coletados, após a revisão bibliográfica, por meio de levantamento documental, questionário e entrevista semiestruturada. Como diagnóstico, identificou-se que a UEFS está em fase de implantação parcial dos Procedimentos de Contabilidade Patrimonial (PCP), o que denota que o Processo de Convergência às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (PCNICASP), está em andamento, de acordo com o cronograma estabelecido pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e pelo órgão central de contabilidade do Estado. As implicações para o ambiente organizacional da UEFS ainda não se configuram como resultado prático, mas a reforma cria expectativas sobre benefícios para a gestão, bem como a necessidade de ajustes na estrutura hierárquica do setor contábil, na disponibilidade de pessoal especializado, na divulgação das informações contábeis em linguagem acessível e na disseminação do conhecimento contábil. Quanto à percepção dos gestores sobre a contabilidade, sua importância é reconhecida, mas há dificuldades na utilização das informações contábeis para a tomada de decisão, exigindo-se, inclusive, que a UEFS promova melhorias na comunicação sobre o assunto. Por fim, com base nesses resultados, foi apresentado como produto o Guia de Boas Práticas em CASP para UEFS, que representa uma proposta de intervenção aplicada à gestão pública.

Palavras-chave: Administração pública; administração, universitária, normas internacionais, tomada de decisão.

**IMPLICATIONS OF CHANGES IN ACCOUNTING APPLIED TO THE PUBLIC
SECTOR, IN THE ORGANIZATIONAL ENVIRONMENT OF THE STATE
UNIVERSITY OF FEIRA DE SANTANA.**

ABSTRACT: Accounting Applied to the Public Sector (CASP) has undergone changes in recent years as a result of the application of standards and techniques, with a view to convergence with International Standards. In this context, it is expected the improvement of decision-making, qualifying the university administration and, consequently, greater effectiveness in the implementation of public policy, of higher education. The object of this work is to carry out a diagnosis to assess what these changes imply in university management, considering the organizational environment, as well as the use of accounting information for decision making. Therefore, it proposed to answer the following question: What does the changes of CASP imply in the organizational environment of the State University of Feira de Santana (UEFS), for decision making? Thus, the general objective is to analyze the implications of CASP changes in the organizational environment of UEFS, for decision making. The research integrates the knowledge area of Applied Social Sciences, with a qualitative approach, being an exploratory study, whose chosen procedure is the case study. The research has the UEFS as its field of application, with data collected, after the bibliographic review, through documentary survey, questionnaire and semi-structured interview. As a diagnosis, it was identified that the UEFS is in a stage of partial implementation of the Equity Accounting Procedures (PCP), which denotes that the Convergence Process to the International Accounting Standards Applied to the Public Sector (PCNICASP), is in progress, according to the schedule established by the National Treasury Secretariat (STN) and the central state accounting agency. The implications for the organizational environment of UEFS are not yet configured as a practical result, but the reform creates expectations about benefits for management, as well as the need for adjustments in the hierarchical structure of the accounting sector, in the availability of specialized personnel, in the disclosure of information in accessible language and in the dissemination of accounting knowledge. As for the managers' perception of accounting, its importance is recognized, but there are difficulties in the use of accounting information for decision making, even requiring the UEFS to promote improvements in communication on the subject. Finally, based on these results, the Guide to Good Practices in CASP for UEFS was presented as a product, which represents an intervention proposal applied to public management.

Keywords: Public administration; administration, university, international standards, decision making.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

APG	Administração Pública Gerencial
APS	Administração Pública Societal
ASPLAN	Assessoria Técnica e de Desenvolvimento Organizacional
BID	Banco Interamericano de Desenvolvimento
BSPN	Balanço do Setor Público Nacional
CASP	Contabilidade Aplicada ao Setor Público
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CF	Constituição Federal
CNS	Conselho Nacional de Saúde
CONSU	Conselho Superior
DCASP	Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público
DICOP	Diretoria de Contabilidade Pública
ERIC	Entidade que Reporta a Informação Contábil
FIPLAN	Sistema Integrado de Planejamento, Contabilidade e Finanças
FMI	Fundo Monetário Internacional
FOCAL	<i>Foro de Contadores Gubernamentales de América Latina</i>
FOTEGAL	<i>Foro de Tesorerías Gubernamentales de América Latina</i>
GA NBC TSP	Grupo Assessor para Emissão das Normas
GE	Governo Empreendedor
GEFIN	Gerencia de Finanças e Contabilidade
GP	Governança Pública
IES	Instituições de Ensino Superior
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>
IFRS	<i>International Financial Reporting Standards</i>
IPC	Instruções de Procedimentos Contábeis
IPSAS	<i>International Public Sector Accounting Standards</i>
IPSASB	<i>International Public Sector Accounting Standards Board</i>
LDB	Lei de Diretrizes e Base da Educação Nacional
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MCASP	Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
MF	Ministério da Fazenda
MP	Média Ponderada

NBC T16	Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público n. 16
NBC TSP	Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas do Setor Público
NBC TSP - EC	Norma Brasileira de Contabilidade Técnica do Setor Público – Estrutura Conceitual
NBCASP	Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público
NGP	Nova Gestão Pública
NR	Número de Respondentes
PCASP	Plano de Contas Aplicado ao Setor Público
PCNICASP	Processo de Convergência às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
PCP	Procedimentos Contábeis Patrimoniais
PDI	Plano de Desenvolvimento Institucional
PIPCP	Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais
PROAD	Pró-reitoria de Administração e Finanças
RCPGs	Relatórios Contábeis de Propósito Gerais das Entidades do Setor Público
RM	Ranking Médio
RPG	<i>Recommended Practice Guideline</i>
SEFAZ	Secretaria da Fazenda (do Estado da Bahia)
SICONFI	Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
TCU	Tribunal de Contas da União
UEFS	Universidade Estadual de Feira de Santana
UFRB	Universidade Federal do Recôncavo da Bahia

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Contabilidade do Setor Público	37
Figura 2 - Normativos de sustentação do PCNICASP	39
Figura 3 - Ciclo Normativo e Operacional STN/ME e CFC.....	43
Figura 4 - Facilitadores-chave para a informação útil a tomada de decisão.....	51
Figura 5 - Organograma da UEFS	61
Figura 6 - Trajetória metodológica da coleta de dados	65
Figura 7 - Categoria profissional dos participantes	83
Figura 8 - Área de formação acadêmica do participante	84
Figura 9 - Nível de formação acadêmica do participante	84
Figura 10 - Tempo em cargos de gestão.....	85
Figura 11 - Tempo no cargo atual	86

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Características do Setor Público para o desenvolvimento da NBC TSP - Estrutura Conceitual	44
Quadro 2 - Reitoria.....	62
Quadro 3 - Resumo das principais práticas contábeis do Estado da Bahia.	64
Quadro 4 - Dimensões do questionário.....	67
Quadro 5 - PCP (de acordo com as regras das NBC TSP e do MCASP)	71
Quadro 6 - Diagnóstico sobre aspectos da contabilidade e PCNICASP na UEFS...74	
Quadro 7 - Percepção dos gestores sobre a CASP e o PCNICASP	87
Quadro 8 - Informações contábeis para a tomada de decisão na UEFS, pós PCNICASP.	89

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	15
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	19
2.1 Ambiente Organizacional	19
2.1.1 Administração Pública e seus princípios constitucionais.....	21
2.1.2 Modelos contemporâneos da Administração Pública no Brasil.....	24
2.1.3 Administração Universitária.....	27
2.2 As mudanças da Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP).....	32
2.2.1 Contabilidade Aplicada ao Setor Público	33
2.2.2 Processo de convergência às normas internacionais de contabilidade aplicada ao setor público (PCNICASP).	36
2.2.3 Estrutura Conceitual das Normas Brasileiras Técnica do Setor Público	42
2.2.4 Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP).....	47
2.2.5 Tomada de decisão com base nas informações contábeis.	49
2.3 Contribuições acadêmicas correlacionadas ao tema (estudos empíricos).....	55
3 METODOLOGIA.....	59
3.1 Classificação da pesquisa.....	59
3.2 Delineamento espacial da pesquisa.	59
3.3 Coleta e análise de dados	64
4 ANÁLISE DOS RESULTADOS E DISCUSSÕES	70
4.1 Diagnóstico sobre a implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais na UEFS	70
4.1.1 Estágio do Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCPC).....	70
4.1.2 Implicações do PCNICASP no ambiente organizacional	73
4.2 Percepção dos gestores sobre a uso das informações contábeis pós PCNICASP, para a tomada de decisão.....	82
4.2.1 Características do participante.....	83
4.2.2 Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP) e o Processo de Convergência as Normas Internacionais da Contabilidade Aplicada ao Setor Público (PCNICASP)	86
4.2.2 Informações contábeis, pós PCNICASP, para a tomada de decisão.	88
4.3 Um guia de boas práticas em CASP, como produto de intervenção.....	93
5 CONCLUSÃO.....	95
6 REFERÊNCIAS	98
APÊNDICE A – Questionário	107
APÊNDICE B – Entrevista semi-estruturada.....	108
APÊNDICE C – Produto: Guia de Boas Práticas em CASP para a UEFS	109
ANEXO A - PIPCP	131

ANEXO B – Relação das IPSAS	132
ANEXO C - (Co)relação das NBC TSP com as IPSAS	133

1 INTRODUÇÃO

A administração pública brasileira tem passado por algumas reformas nas últimas décadas, com destaque para o modelo de Administração Pública Gerencial (APG). Esse modelo busca substituir aspectos da administração pública burocrática, introduzindo valores, baseados na administração empresarial, com as devidas adaptações, a exemplo da competitividade, eficiência e eficácia (SECCHI, 2009).

As reformas administrativas impulsionaram as mudanças na contabilidade, enquanto parte da gestão pública, aproveitando-se do ambiente organizacional, dos procedimentos e objetivos, implementados a partir destas.

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP) passa por mudanças que visam à convergência às normas internacionais. Essas mudanças proporcionam, em especial, a migração da abordagem baseada, meramente, no orçamento e de regime de caixa ou misto, para a abordagem que considera na essência contábil o patrimônio, com a adoção do regime de competência. Ou seja, sem abandonar a abordagem orçamentária, insere-se no setor público a necessidade do registro patrimonial, de forma tempestiva, considerando seu fato gerador.

O Processo de Convergência às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - PCNICASP¹ no Brasil é iniciado a partir da publicação da Portaria do Ministério da Fazenda (MF) n. 184, que delegou à Secretaria do Tesouro Nacional (STN), órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, o desenvolvimento de ações no sentido de promover a convergência às Normas Internacionais de Contabilidade² (BRASIL, 2008). Cabe ao Conselho Federal de Contabilidade (CFC) orientar seus profissionais, o que foi, inicialmente, realizado através da emissão das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), substituídas, posteriormente, pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas do Setor Público (NBC TSP).

Segundo a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica do Setor Público – Estrutura Conceitual (NBC TSP – EC), a informação contábil deve ser útil à

¹ A sigla PCNICASP será utilizada nesse trabalho, sempre que se fizer referência à expressão: “Processo de Convergência às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público”

²As Normas Internacionais de Contabilidade são emitidas pela *International Federation of Accountants – IFAC*, que é um órgão mundial responsável pela elaboração e divulgação dessas normas.

prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão (CFC, 2016). Para este estudo interessa os aspectos internos da relação da contabilidade com ambiente organizacional da entidade, em especial, para a tomada de decisão.

Considerando que as mudanças na contabilidade são um processo em curso, estabelecido em bases da legislação brasileira, a que se obrigam entes e entidades públicas, partiu-se desse pressuposto para avaliação dos impactos sobre a gestão pública. Nesse sentido, um diagnóstico para se avaliar em que essas mudanças implicam na gestão universitária é realizado nesta pesquisa, considerando as relevantes alterações nos procedimentos contábeis. Essas implicações, no ambiente organizacional, tanto podem ser em alterações com vistas a viabilizar as mudanças, quanto à utilidade das informações contábeis geradas a partir destas, com vistas à qualificação da gestão universitária, conseqüentemente, a melhoria no desenvolvimento da política de educação.

A partir do resultado desse estudo, se apresenta uma proposta de intervenção na gestão, com vistas a contribuir para a criação de um ambiente favorável a implementação da contabilidade, conforme padrão internacional, assim como sugerir boas práticas do uso das informações contábeis.

As mudanças da contabilidade são motivadas por fatores sociais, econômicos e políticos, a partir da adequação às normas internacionais, em que governos, profissionais e sociedade estão envolvidos, com vistas a manter a normalidade das relações com os diversos atores e usuários. No entanto, não se configura objeto desse estudo a discussão desses fatores, interessando analisar o impacto do processo sobre o ambiente organizacional, nesse caso, em especial, da administração pública universitária,

O tema relacionado às mudanças na contabilidade têm sido objetos de vários estudos, sendo que, relacionados à universidade, pode-se destacar as pesquisas realizadas por Cruz (2015), Soncin (2017) e Marques (2017). Estas pesquisas têm comum, além de ter como objeto universidades públicas, o fato de procurar analisar o PCNICASP, sob a ótica dos profissionais de contabilidade, vinculados às entidades estudadas. No geral, tratam das dificuldades de implementação e de utilização das informações geradas para os fins que a contabilidade se propõe.

Gonçalves, Nassif e Lima (2019) pesquisaram o nível de adoção das Normas Brasileira de Contabilidade na UEFS, sob a ótica da internacionalização, a partir da

percepção dos profissionais vinculados ao setor de contabilidade da instituição. Ou seja, utilizou-se de metodologia análoga, aos trabalhos supracitados, à medida que verifica o processo de implementação das mudanças pela percepção daqueles que executam a atividade contábil. Registra-se que a citada pesquisa, não teve a pretensão de identificar os efeitos sobre o ambiente organizacional, e nem considerou a percepção dos tomadores de decisão, sobre esse processo.

Diferentemente dos trabalhos citados, esta pesquisa, além do diagnóstico do estágio atual do PCNICASP na UEFS, se propõe a verificar a utilidade das informações contábeis, a partir da percepção dos tomadores de decisão, e, por consequência, apresentar sugestões de boas práticas tanto para o processo de implementação, quanto na utilização das informações geradas.

É a partir dessas constatações e/ou inquietação que se propõe esse trabalho, que visa contribuir nas práticas de gestão e na execução da política de educação superior na UEFS. O mestrado profissional se apresenta como meio que possibilita propor intervenções no ambiente de trabalho, com foco no desenvolvimento das atividades da entidade em que o autor atua profissionalmente, em especial, na gestão orçamentária, enquanto atividade correlata e paralela a contábil, que, mutuamente influenciam e são influenciadas. Considera-se também o desenvolvimento de estudos, da área de interesse do autor, em especial, da administração e da contabilidade públicas.

A universidade, enquanto instituição capaz de fomentar, produzir e disseminar a ciência, a tecnologia e a inovação, segundo a Constituição Federal, artigo 207, goza de autonomia didático-científica, administrativa e de gestão financeira e patrimonial, e obedecerá ao princípio de indissociabilidade entre ensino, pesquisa e extensão. Nesse cenário a universidade deve utilizar as informações que a contabilidade produz e disponibiliza, para a consecução dos seus objetivos, em busca de uma maior eficiência e eficácia, na entrega da política pública de educação superior, conforme descrito anteriormente.

A escolha da UEFS, como o caso a ser estudado, justifica-se por sua importância e relevância social, política e científica, para a região onde está inserida e para todo o país. A UEFS é uma entidade autárquica, estadual, sujeita aos preceitos, princípios, normas e técnicas da CASP, em especial, em relação à despesa pública, por ser uma unidade, essencialmente, executora do orçamento e

das finanças públicas, sendo arrecadadora, apenas eventualmente. Esta representa o tipo de órgão responsável pela execução da política pública, apresentando-se como campo propício ao estudo das implicações das mudanças da CASP, para o fim do desenvolvimento da educação, enquanto finalidade precípua dessa entidade. Neste sentido, estudar a UEFS pode representar uma referência para outras universidades públicas, estendendo-se aos demais órgãos, respeitadas as especificidades de cada órgão.

A questão a ser respondida é: O que implica as mudanças da CASP no ambiente organizacional da Universidade Estadual de Feira de Santana (UEFS), para a tomada de decisão?

O Objetivo Geral dessa pesquisa é: analisar as implicações das mudanças da CASP no ambiente organizacional da UEFS para a tomada de decisão.

Para a consecução do objetivo geral têm-se os seguintes objetivos específicos:

- a) Realizar um diagnóstico da situação atual das mudanças da CASP no setor contábil da UEFS e seus efeitos sobre o ambiente organizacional, tendo por base o Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP);
- b) Identificar a percepção dos gestores da UEFS, em relação às mudanças da CASP, especialmente para a tomada de decisão;
- c) Apresentar um Guia de Boas Práticas em CASP, enquanto proposta de intervenção na gestão, a partir da disponibilização de orientações para subsidiar os gestores na implementação das mudanças da CASP na UEFS, e, especialmente, no uso das informações contábeis geradas para a tomada de decisão.

Este trabalho é composto, além dessa Introdução: de um capítulo com a Fundamentação Teórica, onde são abordados aspectos do ambiente organizacional de universidades e o Processo de Convergência as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (PCNICASP); no capítulo seguinte é apresentada a metodologia aplicada na pesquisa; outro capítulo apresenta os resultados e as discussões; e, por fim, a Conclusão.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

O ambiente organizacional de uma entidade da administração pública, como a universidade, é o espaço delimitado para o estudo sobre as implicações das mudanças da CASP. Entender esse ambiente é necessário para que se possa estabelecer quais as causas e efeitos, ocorridas em decorrência da reforma contábil. Para tanto, será discutido: preceitos da Administração Pública e seus Princípios Constitucionais, que representa a base normativa e estrutural do ambiente estudado; Modelos Contemporâneos de Administração Pública, buscando compreender o contexto da reforma contábil, a partir das reformas administrativas; e por fim, Administração Universitária, com vistas a entender as especificidades desse ambiente organizacional.

Conhecido o ambiente, parte-se para discutir as mudanças da CASP. A Contabilidade Aplicada ao Setor Público é apresentada, inicialmente, através dos seus conceitos e principais características, com vistas a fornecer o contexto geral sobre o que se discute. Na sequência é apresentado e discutido como se deu o Processo de Convergências as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (PCNICASP). Optou-se por discutir a estrutura conceitual das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas do Setor Público (NBC TSP), que é base para as demais normas e que atende o propósito desta pesquisa. Fecha-se a discussão, alinhando-se ao objetivo da pesquisa, com os Procedimentos Contábeis Patrimoniais, além de um seção sobre a Tomada de Decisão a partir das informações contábeis.

Por fim, são apresentados estudos empíricos, cujos temas se aproximam dessa pesquisa e que possam contribuir para o entendimento dos assuntos aqui tratados.

2.1 Ambiente Organizacional

O ambiente organizacional, para fins desse estudo, é o local em que ocorrem as mudanças da contabilidade, a partir do Processo de Convergência às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (PCNICASP). Trata-se do espaço afetado por esta mudança, implicando em prováveis causas, ou ações

prévias para absorver tais mudanças, tanto em efeitos, quanto ao uso das informações geradas pela contabilidade pós-convergência.

Alguns fatores integram ou influenciam este ambiente organizacional internamente, com possíveis interações com a reforma contábil, a exemplo de: cultura; estrutura e governança organizacionais; infraestrutura; software de tecnologia de informação; disponibilidade de recursos; e capacidade dos funcionários (PMI, 2017).

As transformações nesse ambiente dependem da aprendizagem organizacional necessária ou das expectativas de gestão sobre as transformações, que, por sua vez, dependem dos fatores humanos. Neste sentido, a cultura organizacional, levando em consideração a situação dos gestores, é ponto de partida do processo de mudança (DUTRA e NASCIMENTO, 2005). A quebra de paradigmas é necessária para que se compreenda e, principalmente, se aceite as mudanças.

As mudanças que se apresentam, como é o caso da reforma contábil, será mais facilmente absorvidas pela entidade, se a mesma puder se adaptar mais rapidamente. Essa vantagem é defendida pela teoria da Aprendizagem Organizacional, onde as entidades que a adotam como princípios e a praticam “promovem a autonomia e o *empowerment* de seus membros, estimulando o aprendizado em todos os níveis hierárquicos como parte do próprio trabalho cotidiano” (MOTTA; VASCONCELOS, 2006, *apud* MENDES, SANTOS e PIMENTEL, 2018, p. 5).

Considerando estes elementos e condições, é possível concluir que os mesmos podem ser afetados pela, ou afetar a, reforma contábil. A cultura organizacional pode ser fator de influência na aceitação e na realização das mudanças, e ela própria pode ser afetada a partir das medidas de adaptações de estrutura e/ou mudanças de postura dos líderes e liderados. Alterações na infraestrutura podem ser necessárias, inclusive na implantação de sistemas de informática e comunicação. Por fim, há necessidade de se dispor de recursos financeiros e humanos, suficientes para darem conta das mudanças decorrentes da reforma contábil.

O ambiente organizacional é complexo, pois não existem modelos que sirvam para todas as organizações, conforme a Teoria da Contingência, proposta por

Lawrence e Lorsch (1973, *apud* MENDES, SANTOS e PIMENTEL, 2018). Estes autores defendem que variáveis como o tamanho, a estratégia e o ambiente organizacional, influenciam a estrutura da organização, na busca por melhor desempenho. Nesse sentido é que se procura estudar o caso específico, que poderá servir de parâmetros para outras entidades, no que couber.

Tratando-se de CASP, o ambiente afetado integra a Administração Pública, cujos princípios constitucionais relacionados, são a base para a regulamentação e efetivação das políticas públicas, incluindo a gestão. A gestão, por sua vez, está respaldada e caracterizada por um conjunto de regras e comportamentos, que se baseiam em modelos que a Administração Pública assume no Brasil, a partir das reformas, nos últimos tempos.

O campo de estudo dessa pesquisa, envolve, especificamente, a administração universitária, com suas particularidades, limites e desafios, com potencial para influenciar e ser influenciada pela reforma contábil, ou seja, pela convergência as normas internacionais.

2.1.1 Administração Pública e seus princípios constitucionais.

A Administração Pública é, segundo Meirelles (2013, p. 66) o conjunto de órgãos, funções e todo “aparelhamento do Estado preordenado para a realização dos serviços, visando à satisfação das necessidades coletivas”. Ou seja, trata-se de uma estrutura que se presta ao planejamento, implementação, execução e controle das políticas e atividades estatais.

Santos (2014) chama a atenção para o fato de que a Administração Pública, operacionalmente, deva ser perene e sistemática na execução dos serviços próprios do Estado, enquanto a Gestão Pública estar vinculada a um determinado mandato. Nesse sentido os termos “Administração Pública” e “Gestão Pública”, têm as mesmas características e representam a mesma base conceitual, diferenciando na delimitação de tempo e espaço. Assim a discussão aqui apresentada tratará, prioritariamente, da Administração Pública, ao se referir ao conjunto de preceitos a ela inerentes, independente de contextos temporais ou espaciais.

As entidades públicas vinculam-se aos Poderes (Executivo, Legislativo e Judiciário) e aos respectivos entes (União, Estados, Municípios e Distrito Federal) e, quanto à organização política e administrativa brasileira estas se classificam, em: estatais, autárquicas, fundacionais, empresariais e paraestatais (MEIRELLES, 2013).

Para este estudo interessa, especificamente, as entidades autárquicas, em que se insere a universidade pública. As autarquias são uma estrutura administrativa, retiradas da administração central, para desenvolverem funções públicas próprias e típicas, sendo criadas por lei, com personalidade jurídica, patrimônio e receitas próprias (KOHAMA, 2016). Nesse sentido o inciso XIX, do artigo 37, da CF (BRASIL, 1998), estabelece que somente por lei específica seja criada a autarquia. O ente estatal ao criar uma autarquia descentraliza as atividades, que ele próprio julga não ter condições de assumir ou que outra estrutura terá maiores possibilidades, geralmente pela especificidade das ações e/ou da política.

Sobre descentralização Meirelles (2013) afirma tratar-se de uma transferência de titularidade do poder ou somente da execução dos serviços a outro ente, pessoas jurídicas ou físicas, estatais ou não, por meio de alguns instrumentos legais como a outorga ou delegação. Ou seja, o ente público estatal continua sendo o responsável pela política pública, no entanto ele executa através de entidade descentralizada, como é o caso da autarquia.

A Administração Pública encontra-se respaldada nos preceitos constitucionais e firma-se no princípio da legalidade. Sobre isso Meirelles (2013, p. 90) afirma que o “administrador público está, [...], sujeito aos mandamentos da lei e às exigências do bem comum, e deles não se pode afastar ou desviar, sob pena de praticar ato inválido”. É o Princípio da Legalidade a base para quaisquer ações do gestor e/ou agente público, não podendo haver decisões sem lei que a oriente e/ou determine. No Setor Privado basta que não haja proibição para que o ato possa ser considerado válido, porém no Setor Público, exige-se a previsão expressa em dispositivo legal.

Além do Princípio da Legalidade, os demais princípios previstos na Constituição Federal (BRASIL, 1988), devem ser observados pelos gestores públicos, na condução das atividades inerentes e execução das políticas públicas. Esses princípios estão previstos no *caput* do artigo 37 e são os seguintes:

impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência. Os princípios constitucionais da administração pública norteiam a ação do gestor público, que deve reservar-se ao interesse coletivo (impessoal), agindo com ética e honestidade (moral), dando ao conhecimento a todos (publicidade) e que se processe com presteza e perfeição (eficiência) (MEIRELLES, 2013).

Considerando apenas os aspectos da atividade contábil no ambiente público, enquanto objeto desse estudo, os princípios constitucionais se apresentam como suportes necessários e suficientes para que o gestor se posicione, com vistas a viabilizar os processos de implementação das rotinas e procedimentos capazes de garantir a convergência da contabilidade para o padrão internacional.

Como mencionado anteriormente o Princípio da Legalidade é base para qualquer decisão e/ou ação do gestor público, porém os demais princípios devem ser observados, sempre que pertinente. Segundo Castro (2008):

- a) Princípio da Impessoalidade - o interesse público deve nortear todas as ações;
- b) Princípio da Moralidade – deve haver uma disciplina interna, em que bons costumes e regras sejam observados;
- c) Princípio da Publicidade – os atos devem ser tornados públicos e transparentes;
- d) Princípio da Eficiência – os recursos devem ser otimizados, para que se atinjam melhores resultados ao menor custo possível.

É nesse cenário que se insere as mudanças da contabilidade, visto que são imperativas, por determinação legal, para além de serem necessárias no sentido de acompanhar as demandas da sociedade, por melhorias na política pública, a partir da gestão eficaz e transparente. Cumpre-se assim, os princípios da administração pública que, segundo Meirelles (2013, p. 89-90), “são regras para o bom administrador, constituindo os fundamentos da ação administrativa e sustentáculos da atividade pública”.

A Administração Pública deve cumprir seu papel, com respeito aos princípios e em consonância como o modelo pré-estabelecido, em que se direcionam as estratégias, formas e os procedimentos, na implementação das políticas públicas com conseqüente, disponibilização dos serviços à sociedade. Para isso, é preciso

compreender que modelo a Administração Pública brasileira utiliza para a efetivação das políticas públicas.

2.1.2 Modelos contemporâneos da Administração Pública no Brasil

O cenário em que se processam as mudanças da contabilidade no Brasil é de uma Administração Pública, que busca se distanciar dos modelos clássicos, como o patrimonialismo e a burocracia, para aderir a uma administração que se aproxime do modelo de mercado, empreendedor e/ou voltado para resultados.

As recentes reformas administrativas no Brasil se baseiam em movimentos internacionais, como aqueles que sugerem o modelo gerencial, como a Administração Pública Gerencial (APG) e Governo Empreendedor (GE). No entanto, outros modelos podem ser observados na literatura recente, a exemplo da Governança Pública (GP) e da Administração Pública Societal (APS).

A administração Pública brasileira seguiu, nos últimos anos, os modelos implementados nas principais economias e representações políticas do mundo, a exemplo de países europeus e Estados Unidos. O patrimonialismo substituído pela burocracia nos anos de 1930, no Brasil, representava a (con) fusão entre o público e o privado, entre a política e Administração Pública (BRESSER-PEREIRA, 1998). Já o modelo burocrático procurou romper com essa falta de segregação, caracterizando-a por uma Administração Pública pautada na formalidade, na impessoalidade e pelo profissionalismo (SECCHI, 2009).

A partir do final da década de 1980, sob a alegada crise de governabilidade e credibilidade do Estado na América Latina, é que se estabelece o debate internacional sobre a reforma do aparelho do estado, culminando em recomendações do chamado Consenso de Washington. Essa reforma se baseia no gerencialismo, movimento pautado, principalmente, no Governo da primeira ministra Margareth Thatcher, do Reino Unido e do Presidente dos Estados Unidos, Ronald Reagan. (PAULA, 2005).

Desse movimento é que surge o modelo de Administração Pública Gerencial (APG), também denominado de Nova Gestão Pública (NGP), que não se configura, necessariamente, como uma oposição ao modelo burocrático, mas um avanço e,

uma, possível, coexistência com o Estado Social (BRESSER-PEREIRA, 2017). No Brasil, a adesão ocorre a partir dos anos de 1990, através dos diversos projetos constantes do Plano Diretor de Reforma do Aparelho do Estado.

Ainda que seja evidente a supremacia do modelo da gerencial no Brasil, Paula (2005) salienta que a reforma causou uma fragmentação do aparelho do Estado, pois não ocorreu a substituição dos formatos organizacionais antigos, sendo, que ao inserir novos formatos, gerou uma organização em que se mantem resquícios do modelo burocrático. Ou seja, a administração pública brasileira, não pode ser considerada uma organização que segue, fielmente, o modelo gerencial, devido à coexistência de aspectos da administração burocrática.

Nesse sentido não é possível se garantir que uma reforma, como a contábil, possa ocorrer de forma plena, sem guardar relações com modelos anteriores. Porém, a APG proporciona que novos elementos sejam incorporados ao setor público, como a descentralização, ao estabelecer a divisão das atividades, serviços e produção de bens, como sendo, respectivamente, exclusivas do Estado, competitivos e para o mercado (BRESSER-PEREIRA, 1998).

Esse modelo, segundo Bresser-Pereira (1998), tem como principais características: a descentralização política e administrativa; a tendência a horizontalização da estrutura organizacional; o incentivo a competição; pressuposto de confiança, pela autonomia com responsabilidade; a medição do desempenho; controle pelos resultados; e administração voltada para o atendimento do cidadão/cliente.

Neste contexto, em que a APG é o modelo que se efetivou no Brasil, a partir da Reforma do Aparelho do Estado, que se configura o processo de convergências da CASP aos padrões internacionais, tendo iniciado com as reformas das finanças públicas, segundo a Lei Complementar 101/2000. A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), como ficou conhecida, estabelece as condições e as regras com vistas responsabilização dos gestores (*accountability*) e ao dever de prestar contas à sociedade, de forma transparente.

Monteiro, Pereira e Pereira (2014), concluem que existem relações entre os preceitos da APG e os objetivos da CASP. O foco no resultado, na efetividade, na eficiência e na eficácia, a busca pela maior responsabilização (*accountability*) e transparência, são condizentes com os objetivos da CASP, de apoio à tomada de

decisão, a prestação de contas e o controle social. Concordando com essa afirmação, Secchi (2009) relata que se trata de modelo normativo de gestão, pós-burocrático, baseado em valores de eficiência, eficácia e competitividade.

O modelo gerencial busca provê: a racionalidade nos gastos, a simplificação do processo e a clareza nas informações; a neutralidade de ação dos gestores e o controle contra abusos; e a capacidade do Estado responder as demandas da sociedade. Nesse aspecto a contabilidade se insere respondendo as demandas da sociedade por informação, capaz de contribuir para que os objetivos da política pública sejam atingidos, com qualidade e transparência.

Partindo-se dos movimentos de reformas internacionais, em especial a contábil, também é possível se verificar a influência da (boa) Governança Pública (GP), como exigência de financiadores de países em desenvolvimento, a exemplo do Fundo Monetário Internacional (FMI) e o Banco Mundial. Na linguagem empresarial e contábil, Governança “significa um conjunto de princípios básicos para aumentar a efetividade de controle por parte de *stakeholders* e autoridades de mercado sobre organizações privadas de capital aberto” (SECCHI, 2009, p. 358). Observa-se que as reformas levam em consideração fatores que suplantam a soberania nacional, pois consideram elementos de manutenção de uma ordem econômica, política e social, a nível mundial, que influenciam decisões nacionais, voltadas a aderência a modelos impostos por estes organismos. A aderência à reforma contábil pode ser justificada, por exemplo, diante de uma condição para receber doações e empréstimos internacionais (CHAN, 2003).

A Governança Pública Organizacional é um modelo de gestão que tem como características: “os mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a atuação da gestão, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade” (TCU, 2020, p. 36). Os preceitos da GP compactuam com o objetivo da Administração Pública, considerando a necessidade do controle, para que os resultados possam ser atingidos, apresentados de forma transparente e que o gestor possa ser responsabilizado por seus atos.

A *International Federation of Accountants* (IFAC), enquanto entidade representativa da classe contábil no mundo, considera que a boa governança no setor público, compreende o conjunto de práticas, com vistas a garantir que os

resultados pretendidos pelas entidades sejam alcançados e no interesse do público. Entre os princípios para a boa governança, em que se alinham diretamente aos objetivos da contabilidade, pode-se destacar: respeito à lei; acesso a informação; controle e gestão de desempenho; e transparência (CIPFA e IFAC, 2014).

O modelo de administração presente vai impactar no ambiente organizacional da entidade, à medida que estabelece critérios e formas para os elementos constantes desse ambiente, a exemplo de: estrutura; pessoal; sistemas; e procedimentos. Para tanto, faz necessário entender o ambiente organizacional universitário, no contexto dessa Administração Pública, que se apresenta como gerencial, sem, contudo, perder suas características burocráticas.

2.1.3 Administração Universitária

As universidades gozam, segundo a CF (BRASIL, 1988), no seu artigo. 207, de autonomia didático-científica, administrativa e de gestão financeira e patrimonial, e obedecerão ao princípio de indissociabilidade entre ensino, pesquisa e extensão. Ou seja, as universidades podem, entre outras prerrogativas, definir sua estrutura administrativa.

A autonomia administrativa das universidades está contida na Lei de Diretrizes e Base da Educação Nacional (LDB) especialmente no inciso V, do artigo 53: “elaborar e reformar os seus estatutos e regimentos em consonância com as normas gerais atinentes”. Já o artigo 54 se refere, especificamente, as universidades públicas, onde estão elencadas as prerrogativas no exercício de sua autonomia. Segundo o § 1º do citado artigo, as universidades poderão (BRASIL, 1996):

- I - propor o seu quadro de pessoal docente, técnico e administrativo, assim como um plano de cargos e salários, atendidas às normas gerais pertinentes e os recursos disponíveis;
- II - elaborar o regulamento de seu pessoal em conformidade com as normas gerais concernentes;
- III - aprovar e executar planos, programas e projetos de investimentos referentes a obras, serviços e aquisições em geral, de acordo com os recursos alocados pelo respectivo Poder mantenedor;
- IV - elaborar seus orçamentos anuais e plurianuais;
- V - adotar regime financeiro e contábil que atenda às suas peculiaridades de organização e funcionamento;

VI - realizar operações de crédito ou de financiamento, com aprovação do Poder competente, para aquisição de bens imóveis, instalações e equipamentos;

VII - efetuar transferências, quitações e tomar outras providências de ordem orçamentária, financeira e patrimonial necessárias ao seu bom desempenho.

Conforme descrito, a universidade pública exerce sua autonomia, à medida que tem essas prerrogativas. Assim, importa destacar que, segundo a LDB (BRASIL, 1996): a universidade pode estabelecer seu quadro de pessoal, aprovar e executar investimentos, propor seus orçamentos anuais e, especialmente para fins dessa pesquisa, pode adotar procedimentos de ordem financeira e contábil, que melhor atenda suas peculiaridades.

No entanto essa autonomia não é absoluta, pois sendo a universidade, uma autarquia pública, está sujeita aos diversos dispositivos legais e contingências administrativas impostas pelo seu mantenedor, que é o Estado. Como exemplifica Diniz (2015), uma autarquia: poderá ter o seu orçamento contingenciado; não poderá negociar patrimonialmente além dos limites e dos modos estabelecidos por lei geral de licitações; e das limitações operacionais para contratar, remunerar e demitir pessoas.

Uma questão que emerge do ambiente da organizacional da universidade pública é a dependência dos recursos. Segundo Motta e Vasconcelos (2006, *apud* MENDES, SANTOS e PIMENTEL, 2018, p. 4), conforme a Teoria da Dependência de Recursos “as organizações realizam alianças e acordos estratégicos buscando garantir maior segurança e controle de recursos escassos; em troca, elas abrem mão de autonomia e liberdade, ficando “presas” a vínculos formais com outras organizações”. Isso gera dificuldades para a administração das universidades públicas, assim como os demais órgãos da administração indireta ou descentralizada, devido à sujeição a procedimentos e condições estabelecidos pelo ente mantenedor.

No Estado da Bahia a Lei nº 13.466 /2015 é que dispõe sobre a organização e funcionamento das Universidades Estaduais, prevendo o seu estabelecimento por Estatuto Jurídico Especial (BAHIA, 2015). Cabendo assim a cada entidade de educação superior do Estado, estabelecer sua estrutura organizacional nos respectivos Estatutos, porém considerando os citados limites e a dependência do ente estatal que a criou.

As universidades estabelecem seu Plano de Desenvolvimento Institucional (PDI), que trata do planejamento, da implementação e avaliação da política de educação superior, sob a responsabilidade das Instituições de Ensino Superior (IES). Esse plano envolve questões de melhoria da qualidade do ensino, mas também, da qualificação da atividade meio, sobretudo na gestão financeira, com vistas ao alcance da eficiência, eficácia, efetividade e transparência pública (SANT'ANA, 2017).

O PDI é obrigatório para todas IES públicas, sendo, legalmente, requerido para diversos procedimentos, inclusive, credenciamentos, autorizações e reconhecimentos e avaliações de cursos. Sua vigência é de cinco anos e serve para identificar a IES em sua filosofia de trabalho, missão, diretrizes pedagógicas, estrutura organizacional e o planejamento das atividades acadêmicas (SANT'ANA, 2017).

Nesse sentido o ambiente organizacional da universidade tem bases tanto na legislação, partindo-se das diretrizes estabelecidas na LDB e normas do ente a que pertence à autarquia, por consequência seus Estatutos e Regimentos, quanto nos seus instrumentos de planejamento, em especial, no PDI.

Segundo o Decreto 9.235/2017, o referido plano, além dos elementos estratégicos, gerais e acadêmicos, deve contemplar os elementos, constitutivo do eixo de Políticas de Gestão, cujas dimensões são: de organização administrativa e políticas de gestão; da capacidade e sustentabilidade financeiras; e das ações de transparência e divulgação de informações da instituição (BRASIL, 2017).

Os elementos organizacionais, contidos no PDI, devem orientar as práticas gerenciais e, conseqüentemente, contribuir na formatação do ambiente organizacional da universidade. Esse ambiente apresenta-se como elemento afetado (e/ou com potencial de afetar) por mudanças, especialmente, decorrente de determinação legal. Trata-se de um processo de planejamento, em que fatores internos e externos, fraquezas e potencialidades, devem ser considerados na (e para a) gestão universitária.

As práticas gerenciais numa universidade não são algo simples, considerando os diversos elementos que a compõe e/ou a influenciam. Meyer Júnior e Lopes (2015, p. 42), citam “ambigüidade dos objetivos, tecnologia indefinida, grupos de interesse, poder compartilhado e a imensurabilidade do valor agregado” como

elementos dispersos e inter-relacionados, que contribuem para essa complexidade organizacional.

A universidade não é uma empresa e nem uma entidade governamental, segundo o que afirma Meyer Júnior (2014). Dessa forma, modelos de burocracia estatal ou aqueles importados das empresas, podem não ser suficientes ou os mais adequados para as universidades. O que denota, por outro lado, que, analisando, estritamente, o tipo de organização, a universidade pode estabelecer modelos próprios, segundo suas características e necessidades. Porém, à medida que essa universidade integra a estrutura da administração pública, passa a se submeter a exigências legais, obrigando-se a aderir, inclusive, as reformas do setor público.

A universidade pode ser caracterizada como: burocracia; anarquia organizada; arena política; sistema frouxamente articulado e sistema cibernético (BALDRIDGE, 1983; MILLET, 1962; COHEN E MARCH, 1974; BALDRIDGE, 1971; WEICK 1976; BIRNBAUM, 1989 *apud* MEYER JÚNIOR, 2014). No caso da universidade pública, recebe influência do modelo de administração pública, determinado por lei, sem, contudo, eliminar as condições de estabelecer padrões complementares, inclusive em decorrência de sua autonomia administrativa, na formatação de sua estrutura ou ambiente organizacional.

Vieira e Vieira (2003), ao discutir a estrutura organizacional e gestão do desempenho nas universidades federais brasileiras, afirma que se o sistema universitário é complexo e burocrático, isso reflete no desempenho acadêmico. A partir dessa constatação os autores defendem um sistema pós-burocrático, estruturado numa ordem organizacional simples, informatizada e racional, que contribuirá para o objetivo final da atividade. O que é possível, considerando a, supramencionada, autonomia administrativa.

Para Mota Júnior (2022), a estagnação da administração universitária, enquanto modelo burocrático tem suas bases em elementos da Reforma Universitária de 1968, onde é considerada a separação das atividades administrativas, das acadêmicas, através de colegiados de cursos e departamentos.

Sobre as bases teóricas que definem ou explicam a estrutura organizacional das universidades, ressalta-se a necessidade de uma grande sensibilidade dos administradores para ajustar métodos, abordagens e prática, de gestão administrativa, para a especificidade do ambiente universitário (MEYER JÚNIOR e

LOPES, 2015). Dessa forma, uma teoria da administração universitária, ainda estaria em formação, a partir de estudos científicos e com base em boas práticas administrativas das IES's (KELLER, 1983 apud MEYER JÚNIOR e LOPES, 2015).

Nesse processo de construção de uma teoria de administração universitária, a literatura apresenta interpretações de cenários ou experiências sobre contextos isolados (MOTA JÚNIOR, 2022). Na prática, essas experiências ou cenários, carregam em si, muito do imprevisto da não profissionalização administrativa dos gestores das universidades, em especial das públicas, formada, geralmente, por professores, das diversas áreas do conhecimento. Como lembra Meyer Júnior (2014), a experiência desses gestores é, muitas vezes, pequena e limitada ao conhecimento da própria instituição em que atua.

Gerir uma instituição requer, sobretudo, proporcionar que a mesma possa dá conta dos seus objetivos, de forma eficiente e eficaz. Para Meyer Júnior e Lopes (2015) medir a eficiência e a eficácia na gestão universitária é uma tarefa quase inexecutável. Não é possível se estabelecer eficiência pela relação custo/aluno e não tão pouco pelos resultados somente, considerando que o “Ensino Superior trata, em sua essência, da dimensão intelectual, da personalidade e de valores, os quais não podem ser medidos, de forma rigorosamente quantificável, em unidades monetárias ou em taxas de retorno” (Bowen, 1980 apud MEYER JÚNIOR e LOPES, 2015, p. 45).

Meyer Júnior e Lopes (2015) reconhecem a inexistência de formulas que possam medir a eficácia do ensino superior, enquanto impactos sobre os indivíduos e a sociedade, mas, ao mesmo tempo, alerta que não se pode desprezar a necessidade de prestar contas e de se promover a responsabilização dos gestores (*accountability*). Nesse sentido, a universidade não pode se abster de instrumentos de controle, ainda que não totalmente adaptáveis para sua atividade, que possam auxiliar a administração, internamente, para a tomada de decisão e salvaguarda do seu patrimônio e, externamente, para o controle social.

A instituição pública, no caso a universidade, deve proporcionar as condições necessárias, para que a contabilidade seja implementada e que possa atuar plenamente, conforme as normas e as técnicas, com vistas ao atendimento de seus objetivos. Isso vai impactar na maneira como as atividades serão divididas, organizadas e coordenadas, principalmente aquelas relacionadas com a

contabilidade. Essa divisão, organização e coordenação de atividades é o que se pode definir como estrutura organizacional (CHIAVENATO, 1999, p. 367).

A que se pensar um desenho organizacional capaz de garantir a evolução da contabilidade, conforme se impõe legalmente e se espera socialmente. Para Chiavenato (1999, p. 440) desenho organizacional é a “determinação de uma estrutura organizacional mais adequada ao ambiente, estratégia, tecnologia, pessoas e atividades”.

Registra-se que o processo de modernização no ambiente das organizações públicas é lento, porém a utilização de tecnologia de gestão, na era informacional, poderá viabilizar a implementação de novos modelos operacionais, capazes de combater o excesso de normalização, a complexidade burocrática e o corporativismo. (VIEIRA e VIEIRA, 2003). Nesse processo, inclui-se o a reforma contábil, como forma de modernizar a gestão pública, a partir da utilização, racional, das informações produzidas pela contabilidade para, inclusive, a tomada de decisão.

2.2 As mudanças da Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP)

O Processo de Convergência às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (PCNICASP) que visa à uniformização das principais rotinas e entendimento da contabilidade em vários países, estar em consonância ao processo de globalização econômica, política e social. Nesse contexto as relações, sejam elas comerciais, pessoais e de governo, requerem uma linguagem compreensível nos diversos países e, no caso da contabilidade, necessário se faz, além da compreensão, a possibilidade de comparação dos relatórios produzidos nas jurisdições (países) que aderirem ao processo.

O caminho a trilhar nesse título será uma discussão inicial dos principais conceitos da contabilidade, com ênfase na legislação pertinente; a apresentação de como se deu (dá) o Processo de Convergência às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (PCNICASP); uma análise da Norma Brasileira de Contabilidade Técnica do Setor Público – Estrutura Conceitual (NBC TSP – EC); uma discussão sobre procedimentos contábeis patrimoniais e; a tomada de decisão a partir das informações contábeis.

2.2.1 Contabilidade Aplicada ao Setor Público

A contabilidade é uma ciência social que recebe as diversas denominações segundo a sua aplicabilidade, sendo que interessa a este estudo a sua aplicação ao setor público. Nesse sentido, Kohama (2016) afirma que a contabilidade pública é um dos ramos mais complexo da ciência contábil e, para justificar essa percepção, lista os diversos objetivos, com destaque para a captação, registro e interpretação das situações orçamentárias, financeiras e patrimoniais das entidades públicas.

Para que, afinal, serve as informações contábeis? Kohama (2016) afirma que o sistema contábil serve para gerar informações úteis à tomada de decisão, a prestação de contas e a instrumentalização do controle social. Pode-se acrescentar que a contabilidade serve para a sistematização e confirmação dos controles administrativos, à medida que registra todos os fatos que impactam ou possam impactar o patrimônio da entidade, considerando causas e efeitos (método das partidas dobradas).

Chan (2003) classifica os objetivos da contabilidade do setor público em: básico, intermediário e avançado. Sobre o primeiro, afirma que advém da necessidade de se salvaguardar o erário público, correspondendo à função de controle. Quanto ao segundo objetivo, à boa gestão financeira seria o foco, o que envolve a tomada de decisão. Por fim, o terceiro objetivo da contabilidade do setor público seria o apoio para que o gestor possa cumprir com sua responsabilidade pública, o que é publicizado na prestação de contas.

Para cumprir com seus objetivos, a contabilidade tem por objeto de estudo o patrimônio da entidade. No Brasil, considerando que a administração pública exige que haja dispositivo legal que preveja o ato, cabe a Lei 4320, normatizar a atividade contábil, para o setor público. A citada norma reservou o título IX, para tratar de contabilidade e, no seu artigo 85, confirma o patrimônio, como seu objeto, ao constar que “os serviços serão organizados de forma a permitirem o conhecimento da composição patrimonial” (BRASIL, 1964).

O Tribunal de Contas da União (TCU) ratificou o amparo da Lei 4320/64 sobre as medidas decorrentes do processo de convergência, em especial, em relação ao registro da receita patrimonial, incluindo a necessidade de conciliação dos créditos a receber, independente da natureza, tributária ou não, com os controles de

arrecadação, avaliando-se o custo/benefício de integração dos sistemas de controle de arrecadação para que as informações do crédito a receber sejam tempestivas (BEZERRA FILHO e FEIJÓ, 2012).

O regime de competência é de uso obrigatório para os registros contábeis, conforme previsto na Lei 4320/64, artigos 83, 85 e 87 (BRASIL, 1964). De acordo ao citado dispositivo legal, a contabilidade deve evidenciar a receita, independente do seu recebimento e a despesa, independente do seu pagamento, com reflexo no patrimônio pertencente à entidade. A norma estabelece, ainda, a necessidade do conhecimento da composição patrimonial, da determinação dos custos e análise e interpretação econômicos e financeiros, mesmo que não haja operações de compras e vendas, a exemplo das doações. Outra evidência da previsão legal do regime de competência está contida no dispositivo que estabelece o controle contábil dos direitos e obrigações oriundos dos contratos ou similares da administração pública.

Infere-se, do citado dispositivo legal, a congruência aos princípios e técnicas da contabilidade, quando considera o objeto de estudo, o patrimônio das entidades públicas, e ao regime de registro, em que o fato gerador da receita e de despesa deva ser respeitado, para fins de geração de informações que reflitam com fidedignidade a situação patrimonial da entidade.

Em se tratando da técnica contábil o legislador foi enfático ao explicitar, no artigo 86, da Lei 4320, que a escrituração das operações financeiras e patrimoniais deve ser efetuada pelo método das partidas dobradas, onde deva ser considerada a relação de causa e efeito para cada operação, representados em débitos e créditos simultâneos e de valores equivalentes (BRASIL, 1964).

Para consecução dos seus objetivos a contabilidade requer, dos seus profissionais, o fiel cumprimento dos princípios, normas e procedimentos contábeis, incluindo o que estabelece o Código de Ética do Profissional Contábil. Segundo esta norma o contador se obriga a cumprir suas atividades com: zelo; capacidade técnica; honestidade; sigilo, ressalvadas os casos previstos em Lei, de interesse público e contra desvios de conduta; entre outros. (CFC, 2019a).

Também é importante que o profissional contábil tenha a autonomia, nos limites de suas responsabilidades, para cumprir seu papel, em quantidade e qualidades necessárias. Para que se tenha essa autonomia, também é necessária que haja segregação de funções, pois a atividade contábil, não deve se confundir

com as atividades administrativas, onde são gerados os dados, passíveis de contabilização. Colabora com esse entendimento a norma de auditoria contábil NBC TA 315 (R2) (CFC, 2021a), que, ao tratar da identificação e a avaliação dos riscos de distorção relevante por meio do entendimento da entidade e do seu ambiente, considera que a segregação de funções é elemento necessário, para o desenvolvimento das atividades administrativas.

A referida norma cita a necessidade de se controlar os atos, reduzindo as oportunidades de ocorrência de erros ou fraudes e/ou sua ocultação. Para isso requer que atribuições e responsabilidades, sejam segregadas, a exemplo da autorização e registro das transações, bem como manter a guarda do patrimônio (CFC, 2021a). Observa-se que o controle deva iniciar-se nos atos administrativos, com vistas a se evitar problemas durante a execução das atividades e nos resultados. Sendo a contabilidade instrumento de controle desses atos e resultados, torna-se imprescindível seu afastamento dessas atividades administrativas.

Ainda que não substitua a função dos tribunais de contas, a contabilidade também é responsável pela realização ou superintendência das tomadas de contas dos responsáveis pelo patrimônio público (BRASIL, 1964). Isso remete a necessidade da contabilidade produzir e apresentar às informações, que servirão de instrumento a prestação de contas e a *accountability*.

A contabilidade é um sistema, formado pelos subsistemas orçamentário, financeiro e patrimonial (BRASIL, 1964). Kahoma (2016, p. 26) afirma que esse sistema tem o “objetivo de orientar o processo de decisão, a prestação de contas e a instrumentalização do controle social”. A disponibilização das informações contábeis deve se prestar ao apoio a gestão para a tomada de decisão, além de fornecer dados para a prestação de contas, atendendo ao interesse da sociedade, quanto à transparência das contas.

Nesse aspecto contribui também a LRF, ao prevê a necessidade de responsabilizar os gestores pelos seus atos (*accountability*), de prestar contas e apresentar as contas à sociedade, de forma transparente (BRASIL, 2000). Castro (2008) cita esta norma como uma espécie de “*accountability* a brasileira”, quando obriga os gestores públicos a prestarem contas das ações desenvolvidas e os resultados esperados, e com transparência.

Segundo a LRF (BRASIL, 2000), a gestão pública exige responsabilidades, onde as ações devem ser planejadas e transparentes, evitando riscos e desvios. A contabilidade deve cumprir seu papel de fornecer as informações necessárias ao cumprimento desse dispositivo, sendo que a prestação de contas é um dos instrumentos de transparência das contas pública. Dessa forma os dados contábeis devem ser disponibilizados, de forma tempestiva, em meio digital de amplo de acesso público, e que, sempre que possível, em linguagem mais simples, e, conseqüentemente, mais acessível.

A legislação das finanças públicas no Brasil carece de atualização, principalmente ao se considerar a reforma contábil em curso. Nesse sentido, tramitam atualmente no Legislativo duas propostas de leis: na Câmara dos Deputados - Projeto de Lei Complementar nº 135, de 1996; e no Senado Federal - Projeto de Lei do Senado nº 229, de 2009.

É possível que as propostas de alteração na legislação, possam ser unificadas, com vistas à modernização das finanças públicas no Brasil, inclusive com a implementação dos órgãos centrais de contabilidade, em todos os entes da federação, e com a necessária autonomia administrativa. A nova lei deve substituir a Lei 4320/64, procedendo aos ajustes necessários, em especial, os decorrentes do Processo de Convergência as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (PCNICASP).

2.2.2 Processo de convergência às normas internacionais de contabilidade aplicada ao setor público (PCNICASP).

O Processo de Convergência às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, designado nesse trabalho pela abreviatura PCNICASP, decorre da necessidade de se adotar uma única base conceitual para os procedimentos contábeis no país, com vistas a tornar as informações contábeis, comparáveis, nacional e internacionalmente (CFC, 2019)

O PCNICASP decorre, inicialmente, de uma adaptação dos padrões internacionais de contabilidade do setor privado (vide ANEXO A). A *Fundacion*

International Financial Reporting Standards (IFRS) é a entidade responsável pela emissão das Normas Internacionais de Contabilidade do setor privado (IFRS, 2021).

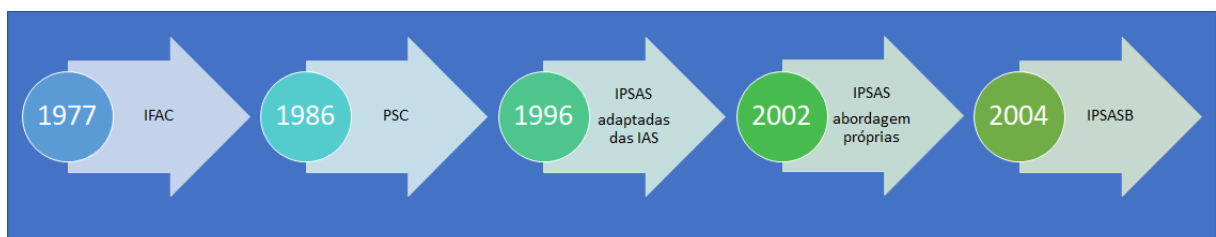
A contabilidade aplicada ao setor público seguiu propósitos semelhantes aos do setor privado. Segundo Neves e Gómez-Villegas (2020, p. 26) “a concepção por trás da reforma contábil é melhorar a confiança nos dados, a transparência, a credibilidade fiscal das demonstrações financeiras, melhorando a qualidade da tomada de decisões nas entidades públicas”.

Diante das semelhanças nos propósitos é que o processo no setor público considera os padrões adotados pela contabilidade do setor privado, como base conceitual e técnica, adaptando-se para as suas especificidades. Disso se resulta num conjunto de normas que são adaptadas do setor privado, que se somam aqueles que são emitidas originalmente para o setor público (Vide ANEXO B).

Cabe salientar que a adaptação das normas contábeis do setor privado, para o setor público, devem contemplar as necessidades dos governos e considerar seus ambientes específicos da administração pública. Para tanto, é desejável que haja um equilíbrio entre as normas internacionais e as práticas de cada país, em decorrência da ideologia política, do sistema econômico e da cultura de cada nação (CHAN, 2003).

A Figura 1 resume os principais eventos relacionados ao Processo de Convergência das Normas de Contabilidade do setor público:

Figura 1 - Contabilidade do Setor Público



Fonte: Elaborado pelo autor com base em IPSASB Governance Review Group (2014).

A *International Federation of Accountants* (IFAC) é uma organização global que representa os profissionais contábeis de 135 países, através de 180 entidades, e tem como principal missão defender padrões internacionais de auditoria, de ética e independência e de contabilidade do setor público (IFAC, 2021 e 2021a). Em 1986,

a referida entidade inicia os estudos visando à melhoria na gestão e na prestação de contas do setor público, a partir da criação do *Public Sector Committee* (PSC). As primeiras normas, denominadas de *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS), somente são publicadas em 1996, atingindo, em 2001, o número de 17 normas (GOVERNANCE REVIEW GROUP, 2014).

Em 2004 o *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB) passa ser o órgão responsável pelo desenvolvimento das normas e orientação das entidades contábeis em todo mundo, para preparação das demonstrações financeiras/contábeis nos padrões internacionais (IPSASB, 2021, GOVERNANCE REVIEW GROUP, 2014).

O Relatório de Status Global das Normas Internacionais de Contabilidade apresenta que 67 países-membros do IFAC tinham, até 2019, adotado parcialmente os padrões, explicando que políticas nacionais e realidades econômicas influenciam na decisão dos governos. Consta nesse documento que 31 países-membros adotaram os padrões com alterações, para alinhar para contextos locais, alguns só adotaram para o governo central e outros mantiveram o regime de caixa, porém considerando utilizar as IPSAS's como complementos normativos (IFAC, 2019).

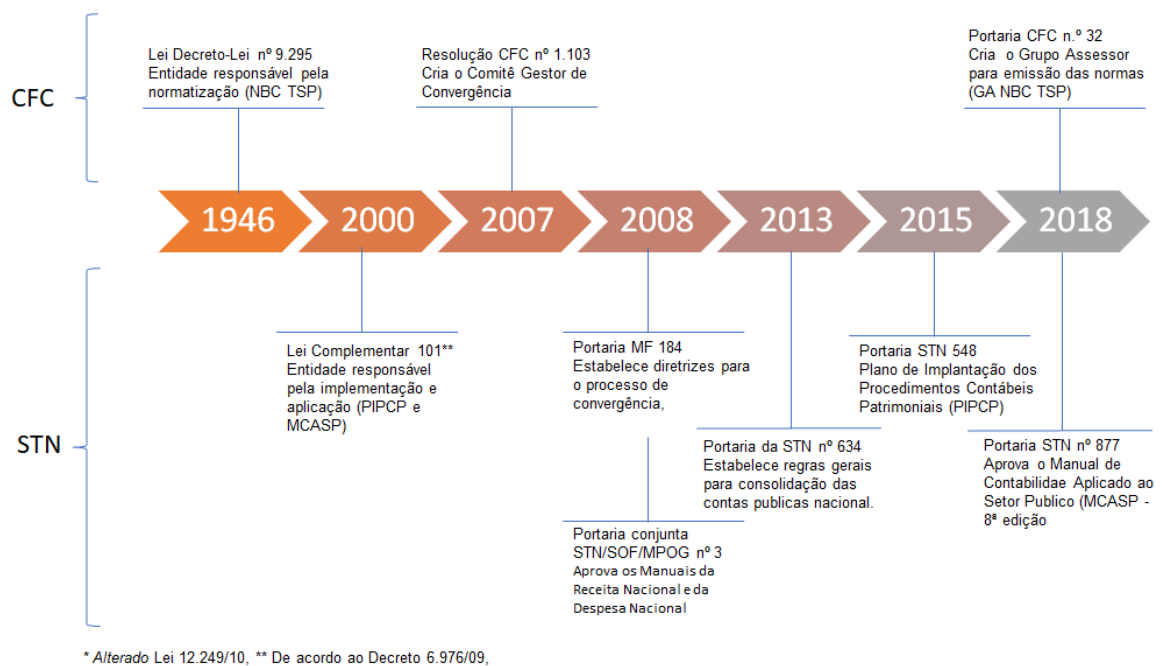
Conforme consta do relatório supracitado, a adoção das normas internacionais não é um processo simples, pois requer adaptações e, de acordo com as características de cada governo, de cada país, ensejando em escolhas diversas em relação ao nível e a forma de aderência. Por outro lado, o número expressivo de países que encontra em processo de implementação, demonstra a sua importância e o reconhecimento de que as IPSAS facilitam o alinhamento com as demais normas, no contexto internacional, considerando o regime de competência integral, melhorando a comparabilidade das demonstrações financeiras (DELOITTE, 2021).

Sobre o processo de convergência na América Latina destaca-se a influência de agências multilaterais, a exemplo do Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID), na prestação de assistência técnica, incluindo financiamento de projetos, treinamento e capacitação, além dos espaços para discussões e debates sobre finanças e contabilidade públicas, como o *Foro de Tesorerías Gubernamentales de América Latina* (FOTEGAL) e o *Foro de Contadores Gubernamentales de América Latina* (FOCAL) (NEVES E GÓMEZ-VILLEGAS, 2020). Isto demonstra que o processo da reforma contábil, tem suas influências, de ordem política e econômica,

em que as relações no mundo globalizado e, conseqüentemente, o posicionamento de cada país, interfere nas decisões de aderência as normas internacionais.

No Brasil o PCNICASP é realizado a partir das ações de duas instituições representativas: O CFC entidade da classe profissional contábil e o STN, órgão do governo federal. A primeira emite as normas convergidas e a segunda as incorpora ao MCASP (CFC, 2019). O artigo 2, da Portaria STN 634, estabelece que a STN “promoverá a gestão da implantação, no âmbito da Federação, dos procedimentos contábeis das entidades do setor público, observadas as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBC”, estas últimas emitidas pelo CFC (BRASIL, 2013). A Figura 2, a seguir, resume os principais normativos brasileiros que dão sustentabilidade ao PCNICASP.

Figura 2 - Normativos de sustentação do PCNICASP



Fonte: Elaborado pelo autor.

O CFC, seguindo as orientações das entidades internacionais, em especial o IFAC, é a entidade que tem a prerrogativa de editar as normas profissionais da contabilidade no Brasil. Para tanto cria, em 2007, o Comitê Gestor da Convergência e passa a monitorar/identificar ações necessárias à reforma (CFC, 2019),

culminando na edição do documento Orientações Estratégicas para a Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil (CFC, 2008, p. 7), com vista à:

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

O documento, supracitado, demonstra o compromisso do CFC em contribuir para o PCNICASP, orientando, inclusive, para a implementação da contabilidade patrimonial, pelo regime de competência, em consonância com que já previa a Lei 4320/64. Aponta também para a necessidade de implementação de um sistema de custos e qualificação das informações contábeis, com vistas, inclusive, a melhoria das políticas públicas e da gestão. Observa-se que o PNICASP deve vir acompanhado de outras medidas que possam contribuir para formação e manutenção de um sistema que dê conta dos objetivos da contabilidade, a exemplo da implantação do sistema de custos e possibilidade de avaliação das políticas públicas,

O processo de implementação das IPSASs, convertidas para a realidade brasileira, leva em consideração as características da administração pública do país e são projetadas para serem aplicadas a entidades do setor público, ou seja, aquelas que atendam aos seguintes critérios (DELOITTE, 2021, p. 4):

- a) São responsáveis pela prestação de serviços em benefício do público e / ou redistribuição de renda e riqueza;
- b) Financiar suas atividades, principalmente, direta ou indiretamente, por meio de impostos e / ou transferências de outras esferas de governo, contribuições sociais, dívidas ou taxas; e
- c) Não tenha como objetivo principal obter lucros.

Segundo a Lei 101/2000, enquanto não se implanta o conselho gestor fiscal, cabe ao órgão central de contabilidade da União, atualmente representado pelo STN, a edição de normas gerais para consolidação das contas públicas, assim como

sua aplicação (BRASIL, 2000). Dessa forma foi emitida a Portaria MF 184/2008, que estabeleceu as diretrizes para serem observadas no setor público, quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as normas internacionais (BRASIL, 2008).

O PCNICASP acompanha a própria evolução das finanças públicas no Brasil, à medida que estabelece limites e regras, para a despesa e o endividamento, com o intuito de propiciar o equilíbrio das finanças públicas e instituir instrumentos de transparência da gestão fiscal. Nesse sentido “buscam a convergência aos padrões internacionais, tendo sempre em vista a legislação nacional vigente e os princípios da ciência contábil” (BRASIL, 2018, p. 22),

O novo modelo da contabilidade resgata seu objeto como ciência, que é o Patrimônio. A cultura contábil vigente no setor público de privilegiar os aspectos orçamentários, em detrimento do controle dos aspectos patrimoniais, tem no PCNICASP um marco de mudança (BEZERRA FILHO e FEIJÓ, 2012). A partir dessas mudanças é mantido o registro do orçamento, porém considera o patrimônio como objeto da contabilidade. Dessa forma, a gestão orçamentária e a gestão patrimonial se complementam, no sentido de gerar informações e estabelecer controles, úteis a gestão pública.

A implementação das mudanças na CASP, conforme regras estabelecidas na Portaria da STN nº 634, tem por base, além do MCASP, outros instrumentos, de caráter facultativo, como Instruções de Procedimentos Contábeis (IPC) e Notas Técnicas (BRASIL, 2013). Estes instrumentos têm por objetivo dirimir dúvida e orientar os entes da federação sobre os procedimentos necessários a consolidação das contas nacionais, sob a mesma base conceitual.

A consolidação das contas nacionais, objeto de normatização da portaria supracitada, é condicionada a aplicação do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) que, segundo o MCASP (BRASIL, 2018, p. 385):

É a estrutura básica da escrituração contábil, formada por uma relação padronizada de contas contábeis, que permite o registro contábil dos atos e fatos praticados pela entidade de maneira padronizada e sistematizada, bem como a elaboração de relatórios gerenciais e demonstrações contábeis de acordo com as necessidades de informações dos usuários.

Para que o processo de adoção ao padrão internacional ocorra, necessário se faz o constante trabalho de emissão, revisão e atualização das normas. O Grupo Assessor para Emissão das Normas (GA NBC TSP) é um colegiado cuja “função principal é assessorar o CFC no processo de convergência no setor público, bem como na adoção e implementação dos padrões internacionais de contabilidade pública” (CFC, 2019).

Em decorrência do processo de tradução e/ou adaptação das normas internacionais (IPSAS) (vide ANEXO B), tem-se então as Normas Brasileira de Contabilidade Técnica do Setor Público (NBC TSP), cuja estrutura conceitual interessa a este trabalho e será tratada no próximo subtítulo.

2.2.3 Estrutura Conceitual das Normas Brasileiras Técnica do Setor Público

As normas brasileiras de contabilidade têm por objetivo orientar os profissionais, pautadas nos princípios e fundamentos da ciência contábil. Conforme constaram das Orientações Estratégicas de Contabilidade, as normas não são copias da legislação, respeita seus limites, mas deve considerar o patrimônio, como objeto da sua ciência (CFC, 2008).

Com o estabelecimento do Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPSP), foi necessária a realização de adequações nas normas vigentes, substituindo-se as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público n. 16 (NBC T16) pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica do Setor Público (NBC TSP). A emissão das NBC TSP deve seguir um ciclo, a partir da tradução das IPSAS (vide ANEXO C), passando por análises e ajustes, regulamentando a implantação dos procedimentos patrimoniais de forma gradual, conforme MCASP (CFC, 2019).

Figura 3 - Ciclo Normativo e Operacional STN/ME e CFC



(*) fase opcional

Fonte: CFC (2019)

As IPSAS são a base para a emissão das normas brasileiras, nesse processo de convergência, considerada sua aplicabilidade no Brasil. O CFC procede à emissão destas, contando com a participação dos profissionais de contabilidade, conforme consultas públicas, tanto na fase de análise das normas internacionais, quanto após a elaboração das minutas. O MCASP é o último estágio para aplicação da norma, cujo ciclo se reinicia, a partir da necessidade de implementação de novos procedimentos e, conseqüentemente, novas normas.

Interessa a este estudo compreender a estrutura conceitual das normas, sem pretensão de se aprofundar no conteúdo das demais normas, que atendem a especificidade de cada rotina contábil. A NBC TSP – EC destaca as principais características do setor público, consideradas no desenvolvimento das demais normas, conforme resumo do Quadro 1:

**Quadro 1 - Características do Setor Público para o desenvolvimento da NBC TSP -
Estrutura Conceitual**

CARACTERÍSTICA	CONCEITO	RELAÇÃO COM OS RCPGs
Volume e significância das transações sem contraprestação	Inexistência de uma relação direta e/ou proporcional dos benefícios dos serviços prestados a um indivíduo, com o volume de tributos cobrados.	Envolve formas próprias de reconhecer, mensurar e evidenciar, para a avaliação dos usuários dos serviços e provedores dos recursos.
Importância do orçamento público	O orçamento é utilizado como base para a definição dos níveis de tributação e de outras receitas e para se obter a autorização legislativa para a realização do gasto público.	Proporciona a comparação da execução orçamentária com o orçamento previsto, facilitando a análise do desempenho das entidades do setor público, a instrumentalização da prestação de contas e a responsabilização (<i>accountability</i>) e fornecem subsídios para o processo decisório relativo aos orçamentos dos exercícios subsequentes.
Natureza dos programas e longevidade do setor público	Programas de longo prazo, requer capacidade para cumprir os compromissos também a longa, o que depende dos tributos e das contribuições a serem arrecadados no futuro.	É útil a prestação de contas e responsabilização (<i>accountability</i>) e tomada de decisão, as informações financeiras prospectivas acerca da sustentabilidade em longo prazo das finanças e de programas essenciais da entidade do setor público.
Natureza e propósito dos ativos e passivos no setor público	A principal razão de se manterem ativos ou incorrer em passivos, é o potencial de realizar serviços e não a sua capacidade de gerar fluxos de caixa.	Implica em critérios específicos de reconhecimento, mensuração e evidenciação desses ativos e passivos.
Papel regulador das entidades do setor público	Assegurar o interesse público, segundo objetivos definidos nas políticas públicas e/ou para ajustar mercados imperfeitos ou suas falhas.	Requerem o reconhecimento de ativos e passivos, considerando os impactos sobre direitos e obrigações, diante da prerrogativa do ente público de modificar a regulação.
Relacionamento com as estatísticas de finanças públicas (EFP)	A coexistência de relatórios de EFP de demonstrativos contábeis, com distinções em objetivos, mas como sobreposição no conteúdo	O foco do EFP é a avaliação do impacto do setor público sobre a economia, no âmbito da estrutura conceitual das estatísticas macroeconômicas, ainda que a base não difira dos relatórios com contábil.

Fonte: Elaborada pelo autor com base em CFC (2016)

Para o desenvolvimento das normas contábeis para o setor público devem ser consideradas as características próprias do setor, conforme listrado no Quadro 1, acima. Isto significa que as normas não devem ser meras traduções das IPSAS, mas precisam contemplar realidade da administração públicas e, conseqüente, necessidades nacionais.

A NBC TSP – EC denomina de Relatórios Contábeis de Propósito Geral das Entidades do Setor Público (RCPGs) os relatórios para atendimento de necessidades dos usuários em geral. Os RCPGs não se resumem aos Demonstrativos Contábeis, podendo compreender outros relatórios, de acordo com objetivos e do alcance da elaboração e divulgação da informação contábil. Esses relatórios aprimoram, complementam e suplementam os demonstrativos contábeis e

notas explicativas, devendo tornar a informação contábil mais compreensível aos usuários (CFC, 2016).

As NBCs TSP aplicam-se, obrigatoriamente, às entidades do setor público, para a elaboração das Demonstrações Contábeis, Notas Explicativas e demais relatórios correlacionados, com base no regime de competência. A NBC TSP – EC denomina de Entidade que Reporta a Informação Contábil (ERIC), o ente governamental, programas e atividades (co)relacionadas, que elabora as RCPGs. A ERIC é aquela que tem “responsabilidade ou capacidade de captar ou utilizar recursos, adquirir ou administrar bens públicos, incorrer em passivos ou realizar atividades para atingir os objetivos da prestação de serviços”, segundo citada norma, item 4.7 (CFC 2016), Isto significa que qualquer atividade que envolva recursos públicos estará sujeita aos cumprimentos das obrigações da CASP.

Estão compreendidos no conceito de entidades do setor público: os entes estatais, seus respectivos poderes, órgãos da administração direta, autarquias, fundações públicas, fundos, consórcios públicos e as empresas estatais dependentes. Excluem-se dessa obrigação, portanto, as empresas estatais independentes, que podem aplicar as NBCs TSP, de forma facultativa (CFC, 2016).

A NBC TSP – EC, no item 2.8 estabelece o seguinte (CFC, 2016):

Governos e outras entidades do setor público devem prestar contas àqueles que proveem os seus recursos, bem como àqueles que dependam deles para que os serviços sejam prestados durante determinado exercício ou em longo prazo. O atendimento das obrigações relacionadas à prestação de contas e responsabilização (*accountability*) requer o fornecimento de informações sobre a gestão dos recursos da entidade confiados com a finalidade de prestação de serviços aos cidadãos e aos outros indivíduos, bem como a sua adequação à legislação, regulamentação ou outra norma que disponha sobre a prestação dos serviços e outras operações.

A citada norma reafirma o papel fundamental da contabilidade, quando estabelece que a entidade deva ter o controle do recurso, de modo que haja a geração de serviços, assim como deve fornecer as informações para controle social e a transparência. Nesse aspecto a norma serve: para gestão interna, enquanto instrumento útil ao controle do patrimonial e tomada de decisão; e para relação da entidade com o exterior, enquanto instrumento da responsabilização dos gestores (*accountability*) e para a prestação de contas.

As informações contábeis são úteis a medida que: confirmam fenômenos passados e predizerem fenômenos futuros (relevância); considera o fenômeno de forma completa, com neutralidade e livre de erro material (representação fidedigna); precisa utilizar, o quanto possível, linguagem simples (compreensibilidade); são disponibilizadas no menor tempo possível (tempestividade); permitem que sejam identificadas semelhanças e diferenças entre dois conjuntos de fenômenos (comparabilidade); e assegure a qualidade da informação, em que ela represente fielmente o fenômeno (verificabilidade) (CFC, 2016).

A informação contábil, contida nas RCPGs, tem restrições que precisam ser consideradas. A **materialidade** (grifo nosso) da informação pressupõe a verificação de diversas questões como: natureza, legalidade; sensibilidade; efeitos; partes envolvidas; origem. A dificuldade de se especificar o limite para que uma informação se torne material, precisa ser considerada na elaboração das NBC TSPs. Outra restrição que deve ser considerada é o **custo-benefício** (grifo nosso) da informação contábil, pois avaliar se os benefícios justificam os custos na geração, disponibilização e uso da informação é, com frequência, um juízo de valor, pois não é possível identificar todos os custos e o todos os benefícios. Por fim, **o equilíbrio entre as características qualitativas** (grifo nosso) é considerado uma restrição, pois depende do julgamento do profissional, em cada situação, sobre a importância relativa dessas características (CFC, 2016).

Os Relatórios Contábeis de Propósito Geral das Entidades do Setor Público (RCPGs) devem levar em consideração todas as informações que são relevantes para ser exposta ou evidenciada. Nesse sentido deve considerar os objetivos da elaboração e da divulgação da informação contábil; as características qualitativas e as restrições das informações contidas nesses relatórios; e fenômenos econômicos relevantes e outros fenômenos sobre os quais a informação seja necessária (CFC, 2016).

Os fenômenos econômicos são aqueles que têm potencial de afetar o patrimônio da entidade. Dessa forma os Procedimentos Contábeis Patrimoniais devem refletir a realidade patrimonial da entidade e, por consequência, devem ser evidenciados nos demonstrativos contábeis, assim como nos relatórios complementares, conforme estabelecida nas normas.

2.2.4 Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP).

A implementação das mudanças da CASP envolve, especialmente, os Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP) que, conforme artigos 6º e 7º da Portaria 634, “compreendem o reconhecimento, a mensuração, o registro, a apuração, a avaliação e o controle do patrimônio”, pelo regime de competência (BRASIL, 2013).

Os citados procedimentos envolvem, especificamente, os seguintes grupos de fatos contábeis (BRASIL, 2015a): Variações Patrimoniais Aumentativas Decorrentes de Créditos a Receber; Provisões, Ativos Contingentes e Passivos Contingentes; Bens Móveis e Imóveis e Respectiva Depreciação, Amortização ou Exaustão; Obrigações por Competência; Ativo Intangível e sua Respectiva Amortização; Investimentos Permanentes; e Demais Aspectos Referentes aos Procedimentos Patrimoniais Estabelecidos nas IPSAS, NBC TSP e MCASP.

Os PCP's são orientados pelo MCASP, incluindo os prazos de implementação a que estão obrigados os entes da federação, inclusive com adesão ao Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) e das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP). Prazo este que foi estabelecido, inicialmente, em 2009, através da primeira edição do MCASP, o que tem sido constantemente alterado.

Considerando as dificuldades operacionais, alegadas pelos entes da federação, especialmente, pela falta de recursos materiais e humanos na implementação do PCP's em bloco, a STN, através da Portaria 548/2015, estabelece uma nova estratégia para o processo de convergência, aprovando o Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP), de forma gradual (BRASIL, 2015).

Integra o PIPCP a obrigação dos entes da federação de enviar os dados contábeis e fiscais via Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (SICONFI)³, com vistas à consolidação das contas nacionais, a ser

³ O Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro - SICONFI, é uma ferramenta da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), destinada ao recebimento de informações contábeis, financeiras e de estatísticas fiscais oriundas de todos os entes da federação (municípios, estados, distrito federal e união).

demonstradas através do Balanço do Setor Público Nacional (BSPN) (BRASIL, 2015a).

O citado plano atende o enfoque patrimonial da contabilidade, respeitadas as NBC TSP, desde o reconhecimento e mensuração, até a evidenciação de ativos e passivos e suas variações patrimoniais, em consonância ao processo de convergência às normas internacionais (BRASIL, 2018).

As informações contábeis são geradas, a partir do reconhecimento de atos e fatos administrativos, que afetem, efetiva ou potencialmente, a situação patrimonial da entidade, sendo o registro feito em obediência ao regime de competência. Tem-se que “a compreensão da lógica dos registros patrimoniais é importante para o entendimento da formação, composição e evolução do patrimônio” (BRASIL, 2018, p. 149).

As informações contábeis patrimoniais, geradas pelo regime de competência, tem potencial de refletir a realidade da entidade, quanto seus ativos, passivos e situação patrimonial. Segundo relatório da ACCA e IFAC (2020), o regime de competência produz dados capazes de contribuir com: a avaliação do público; a responsabilização do gestor; a tomada de decisão financeiramente sustentável; e o melhor gerenciamento dos ativos e redução dos riscos, em relação aos passivos. É possível concluir que a informação contábil, contribui para a gestão de desempenho das (nas) entidades públicas, ao considerar causas e efeitos, a partir do fato gerador da receita e da despesa. As demonstrações contábeis é a forma de evidenciar as informações geradas pela contabilidade, cuja estrutura de contas deve levar em consideração a essência e realidade econômica e não apenas sua forma legal. No caso, específico, dos PCP, isso se reflete no Balanço Patrimonial que é a demonstração contábil responsável por evidenciar, qualitativa e quantitativamente, a situação patrimonial da entidade pública por meio de contas representativas do patrimônio público, além daquelas que representam os atos potenciais, registrados em contas de compensatórias de natureza de informação de controle (BRASIL, 2018).

A (re)qualificação das informações contábeis, a partir da efetivação do PIPCP, fortalece a contabilidade, enquanto instrumento de controle e de gestão, sobretudo no processo de tomada de decisão. Tais informações são oriundas das

demonstrações contábeis, das notas explicativas e demais relatórios e instrumentos que possam contribuir na facilitação de acesso e entendimento do dados.

2.2.5 Tomada de decisão com base nas informações contábeis.

A informação contábil, evidenciada nos balanços e demais demonstrativos, devem ser fontes úteis à tomada de decisão. A tomada de decisão, no setor público, em geral, resulta na formulação de políticas e, conseqüente, alocação de recursos. Para tanto, tomar boa decisão requer a avaliação do risco, inclusive sobre o custo de oportunidade, no sentido de que uma escolha significará o abandono de todas outras (BUCHANAN e O'CONNELL, 2006). Por isso a tomada de decisão requer um conjunto de elementos e, principalmente, informações que se amenize ou elimine esses riscos, na busca por melhores resultados.

É necessário que se tenha conhecimento dos fatores de riscos numa tomada de decisão. Choo (2003, p. 161) chama de incertezas ambientais: “a falta de informação sobre os fatores ambientais associados a uma situação de decisão; e a falta de conhecimento sobre o resultado de uma decisão específica”. Observa-se que a informações sobre o ambiente numa tomada de decisão é necessária, assim como é fundamental se conhecer quais as conseqüências da decisão.

O uso da informação é necessário para a tomada de decisão, ainda que não seja de forma consciente ou racional. De acordo Lousada e Valentim (2011), a informação orgânica, ou seja, aquela gerada internamente pela organização, em decorrência de suas funções, desde que tempestiva, serve para reduzir incertezas e riscos, além de reconhecer oportunidades.

Na gestão universitária, pública, principalmente, considerando a própria estrutura e divisão de poderes e a natureza conflitantes dos interesses envolvidos, a tomada de decisão, tende a ser mais convergente a questões políticas, em detrimento da informação racional. O Modelo Político “centra-se nos efeitos dos objetivos conflitantes sobre as decisões, quando vários participantes, com posições e influências diferentes, combinam seus movimentos para gerar decisões” (CHOO, 2003, p. 300). A supremacia desse modelo pode dificultar os processos de reformas,

pois requer mudanças culturais, a partir do pressuposto da necessidade do uso racional das informações para tomada de decisão.

Não se trata do abandono do Modelo Político, mas da necessidade de se considerar a informação, como base principal, na tomada decisão, aproximando dos preceitos do Modelo Racional. Conforme discutido por Choo (2003), o Modelo Racional é aquele orientado para o objetivo da entidade e que parte das rotinas, regras e desempenhos, conforme os registros dos fatos, de desempenhos e resultados passados, para se projetar o futuro. Nesse sentido, a informação contábil, à medida que representa o registro de todos os atos administrativos que interfere na situação patrimonial, considerando seus impactos nos resultados, é uma memória racional, possível, para tomada de decisão.

Outra questão envolvida é a necessidade de sensibilização dos gestores sobre a possibilidade do uso racional das informações, para a tomada de decisão. No caso, específico da informação contábil como base para a tomada de decisão, cabe aos profissionais envolvidos na produção e disseminação dessas informações a tarefa de construir essa sensibilização. Dessa forma a contabilidade, sobre o regime de competência, pode contribuir nesse processo, considerando seu potencial de previsibilidade do futuro, a partir do registro de fatos passados e situação presente.

A contabilidade, pelo regime de competência, apresenta com maior precisão a situação financeira e patrimonial da entidade, contribuindo para o planejamento adequado, com vistas ao desenvolvimento, entrega e manutenção dos serviços públicos, além de ampliar a responsabilidade e transparência (ACCA e IFAC, 2020). Assim, a contabilidade pode ser considerada um elemento balizador da tomada decisão em gestão pública, a partir da disponibilização de informações sobre o ambiente organizacional, conforme a situação patrimonial e financeira, contribuindo para minimização dos riscos nessa (dessa) decisão.

Para que a informação contábil seja útil requer compreensibilidade, sem, contudo, prejudicar a qualidade técnica, qual seja, a manutenção das condições, elementos e atributos. É um desafio, torna-se fácil, em linguagem e meios de acesso, sem correr o risco de perder a qualidade da informação. Ou seja, a qualidade pauta-se na possibilidade da junção entre rigor técnico e a acessibilidade para os usuários, devendo “manter o equilíbrio entre termos usados pelos

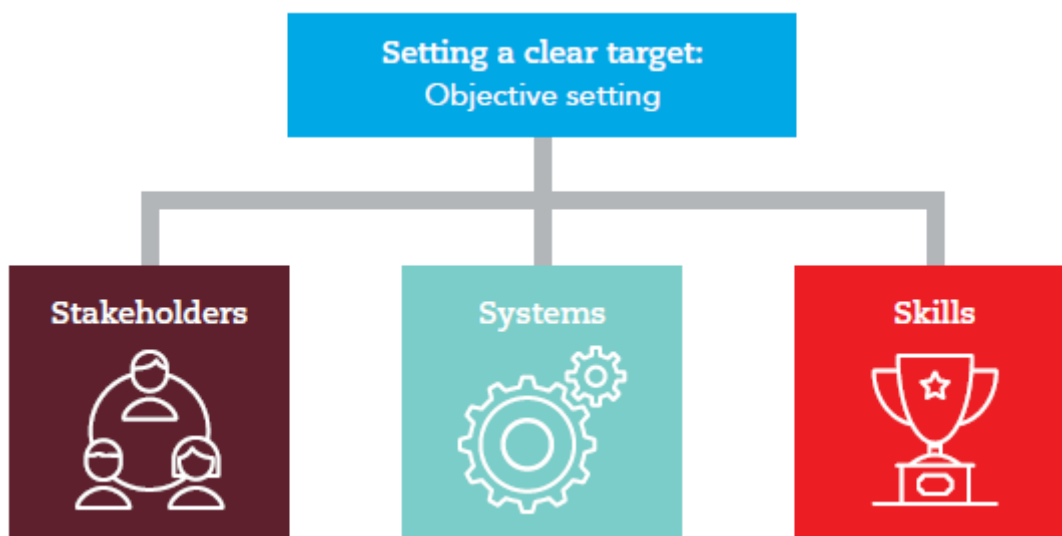
elaboradores da informação contábil, os conhecimentos e a disponibilidade do usuário e a relevância da informação para a tomada de decisão” Souza (2020, p.64).

A informação gerada pelo emissor, precisa ter o maior grau de acessibilidade possível, tanto no conteúdo, quanto na forma de transmissão e o receptor, ou seja, o usuário da informação deve dispor da melhor capacidade, de entendimento, possível. Sobre isso, Souza (2020), ressalta que a comunicação é baseada em símbolos e deve priorizar a compreensão da mesma, cujos entendimentos do emissor e do receptor devem coincidir (Teoria da Comunicação) e, portanto, deve haver um esforço mental na produção e para o entendimento da informação, na busca por essa qualidade (Teoria da Carga Cognitiva).

Souza (2020), concluiu em sua tese, que o uso de gráficos e tabelas, assim como a apresentação dos dados mais relevantes em reuniões, contribui para a melhor compreensão dos dados contábeis. Dessa forma, facilitaria o acesso e, conseqüente, uso das informações contábeis, para a tomada de decisão.

Segundo o Relatório da ACCA e IFAC (2020) a utilidade das informações contábeis para a tomada de decisão, pode ser buscada a partir da consideração de alguns elementos facilitadores, conforme resumido na FIGURA 4.

Figura 4 - Facilitadores-chave para a informação útil a tomada de decisão



Fonte: ACCA e IFAC, 2020

Segundo o relatório da ACCA e IFAC (2020, p. 44), os principais facilitadores para se criar informações úteis a tomada de decisão, são: "(i) definir objetivos e

planejamento, (ii) engajar partes interessadas, (iii) criar sistemas eficazes e (iv) desenvolver as competências certas”. Estes elementos são definidos, conforme citado relatório, da seguinte forma:

- a) *Objective setting* – Estabelecimento do ponto de partida, ou seja, dos objetivos da reforma, reconhecendo a diversidade e a natureza sistêmica do processo, requerendo um planejamento de longo prazo, incluindo pontos de controle e uma dinâmica de melhorias contínuas;
- b) *Stakeholders* – Representação dos grupos interessados pela informação contábil (cidadãos, financiadores e governos, etc.), que devem ser engajados no processo e informados sobre os benefícios, pelos funcionários da área das finanças,. É fundamental identificar, entre os gestores internos, defensores do processo de reforma e que possam sensibilizar os interessados sobre sua importância;
- c) *Systems* - Sistemas centralizados, que facilitem a consolidação dos dados e um melhor acesso às informações. Estes devem ser flexíveis para acompanhar as mudanças nos “negócios” e nas estruturas organizacionais e atender as novas informações demandadas a contabilidade;
- d) *Skills* – Desenvolvimento de competências certas, através da(o): criação da capacidade interna, estabelecendo de planos de carreira (contábil); e a utilização do suporte externo correto. É necessário dispor de profissionais, não só contadores, em quantidade e qualidade, para a construção e/ou interpretação/utilização das informações. As funções de finanças devem ser coordenadas por profissionais contábeis, os salários devem ser atrativos e a utilização de consultorias deve ser moderada, sempre priorizando a estrutura interna.

Nesse processo de criação de informações úteis a tomada de decisão é preciso clareza sobre as metas que a reforma contábil se propõe atingir. As motivações são vastas e todas elas devem consideradas para se reconhecer a oportunidade e eficácia da reforma, a exemplo da necessidade de prestar contas, da gestão transparente, da tomada de decisão.

Tratar o processo de forma sistêmica é necessário, pois a construção das informações úteis envolve os diversos processos do ambiente organizacional, onde, por exemplo, o descumprimento de uma norma ou a execução de atividade com

incorrções, irá impactar nos dados disponibilizados para a contabilidade e, conseqüentemente, na qualidade das informações geradas.

Choo (2003), ao discutir as conseqüências de uma decisão, descreve que, eventuais, resultados negativos não são provocados por uma única decisão, mas sim de diversas decisões durante o processo, que se somam provocando o resultado não esperado. Pode-se pensar no contrário, em que as decisões são tomadas de forma sistêmica, considerando todos os elementos que possam influenciar no resultado final, e, dessa forma, contribuir para o êxito final ou global.

O planejamento, a longo prazo, os pontos de controle e melhoria contínua, confirma o processo. A reforma contábil, com vistas à qualificação das informações, não é um ato único e isolado, requer mudanças diversas, de cultura inclusive, que precisa de tempo para que aconteça. Nesse sentido, é essencial que se leve em consideração os desafios e a complexidade do processo, ensejando nesse planejamento de longo prazo, não deixando de estabelecer as verificações periódicas sobre os progressos e conseqüências das ações implementadas, inclusive para e na melhoria contínua.

Os sistemas são essenciais para a implementação da contabilidade voltada a gestão e, na conseqüente, criação das informações úteis para a tomada de decisão. Ou seja, é fundamental ao processo de mudanças a disponibilidade de sistemas eficazes no reconhecimento, mensuração e evidenciação de informações contábeis.

Os profissionais de contabilidade precisam ter a capacidade para desenvolver suas atividades, a partir das mudanças e os gestores precisam entender as informações geradas, para que possam utilizá-la na tomada de decisões. A melhoria da qualidade da informação contábil levará ao conhecimento da realidade patrimonial, financeira e econômica, contribuindo para melhores decisões, com, esperados, impactos no desempenho da gestão e, por conseqüência, a melhoria nos serviços prestados à sociedade.

Para além dos elementos facilitadores, é preciso defini quais informações contábeis, são mais relevantes para a tomada de decisão. Souza (2020), em pesquisa realizada em institutos de educação superior, concluiu que, sob a ótica dos gestores (tomadores de decisão), a necessidade informacional em relação aos relatórios contábeis tem como principais temas: acompanhamento da despesa, planejado x executado e saldos dos contratos em execução.

Observa-se, no resultado da citada pesquisa, certa limitação na visão dos gestores em relação às suas necessidades e, principalmente, em relação ao potencial da contabilidade para a tomada de decisão. Diante disso, torna-se necessário que o profissional contábil, possa deixar evidente esse potencial, diante das necessidades institucionais e/ou de gestão. A contabilidade, na sua essência, utiliza como base os elementos que compõem o patrimônio da entidade, que, no caso de uma entidade pública, tem a função de produzir os bens e os serviços para o bem-estar coletivo.

A utilidade de se manter ativos no setor público é a oferta de bens e serviços à sociedade. À medida que estes ativos são reconhecidos, mensurados e evidenciados, com base nas normas e técnicas contábeis, têm-se informações do tipo: vida útil, nível de deterioração do bem, necessidade de manutenção, substituição e/ou acréscimo (ACCA e IFAC, 2020). Essas informações são fundamentais à tomada de decisão em relação aos ativos, contribuindo para a economicidade, efetividade, eficiência e eficácia da gestão, em prol da política pública.

As informações contábeis sobre os ativos devem contribuir para o seu adequado gerenciamento. É preciso considerar o potencial de cada ativo em gerar benefícios em prol da ação estatal e, última instância, para a política pública. Decisões devem levar em consideração, além do citado, outros aspectos relacionados ao ativo, a exemplo de: custos adicionais, como seguros e garantias; manutenção e custo de substituição (ACCA e IFAC, 2020)

A tomada de decisão quando envolver a expansão ou o aprimoramento da ação estatal ou da política pública requer investimentos, representando aumento do ativo, por vezes do passivo, além de incorrer no aumento da despesa corrente, com vistas à manutenção das atividades, inclusive gasto com pessoal.

Outro aspecto a ser considerado na tomada de decisão, é a possibilidade de contratar terceiros, respeitadas os limites da lei, para a execução de determinadas atividades. Todas essas possibilidades devem estar amparadas por informações contábeis, que demonstrem a realidade e contribuam para projeções e análises de impactos.

A tomada de decisão, além de considerar as reais necessidades de obtenção e/ou substituição de ativos, não deve sobrecarregar gerações futuras com dívidas

incontroláveis (ACCA e IFAC, 2020). É necessário considerar que a tomada de decisão do gestor público, a despeito de gerar benefícios a sociedade, requer a assunção do compromisso de pagar pelos bens adquiridos ou serviços tomados, pressionando as finanças atuais e/ou futuras, ensejando muitas vezes em necessidade de empréstimos e financiamentos. A informação contábil deve considerar todos os passivos, no momento em que ocorra independente dos pagamentos, deixando evidenciada a situação do passivo da entidade.

As informações geradas pela contabilidade, reconhecendo ativos e passivos pelo regime de competência e, conseqüentemente, evidenciando os resultados econômicos através do Patrimônio Líquido ou, como melhor se apropria para uma entidade pública, não empresarial, da Situação Líquida, evidencia a responsabilidade do gestor, incluindo os riscos e benefícios de tomadas de decisão. Conforme ACCA e IFAC (2020), o planejamento governamental de longo prazo, assim como a formulação das políticas públicas, pode apoiar-se nas informações contábeis, geradas da forma descrita acima.

2.3 Contribuições acadêmicas correlacionadas ao tema (estudos empíricos).

Nesse tópico se apresenta e se discutem algumas contribuições, decorrentes de dissertações de mestrado, cujos temas se aproximam do que se estuda nesse trabalho. Essas contribuições são importantes enquanto registro das pesquisas correlacionadas, produzidas nos mais diversos programas de mestrado do Brasil, apresentando-se tanto as aproximações, quanto novos pontos de vista e situação inerente ao tema proposto.

Tratando das dificuldades encontradas para implementação das mudanças da CASP, Cruz (2015), no contexto das universidades federais, identificou questões ligadas: a cultura de gestão burocrática; a resistência à mudança; a supervalorização do orçamento público e a falta de qualificação e capacitação dos servidores. Observa-se que, neste caso, houve a identificação de fatores estruturantes, sem, contudo, se aprofundar, especificamente, no ambiente organizacional.

A referida autora considerou em seu trabalho, as concepções da Teoria da Contingência, explicando que a mesma é usada tanto para examinar fatores

internos, quanto externos, em relação à necessidade de mudanças no ambiente organizacional, conforme descrito por Upping e Oliver (2011 *apud* CRUZ, 2015). Concluiu-se que há dificuldades no processo de mudanças da contabilidade, a partir das barreiras diagnosticadas, a exemplo da necessidade de qualificação dos profissionais, mas também destaca os benefícios oriundos do processo, como compressibilidade das informações em outros países, assim como sua confiabilidade e a comparabilidade, contribuindo para o melhor controle do patrimônio.

Soncin (2017, p 122), se concentrou nas dificuldades no uso dessa contabilidade modificada e assim analisou a “existência de padrões estruturais e comportamentais que podem enviesar o processo de convergência do foco da contabilidade de conformidade para uma contabilidade mais gerencial”. Segundo a autora os ambientes organizacionais das universidades estudadas não apresentam padrões estruturais e nem comportamentais que sejam conclusivos no processo da convergência da contabilidade, relacionados aos procedimentos de certificação das demonstrações contábeis (de conformidade) para a contabilidade que visa auxiliar os gestores na tomada de decisão.

Um ponto destacado no trabalho de Soncin (2017) é a relação feita entre as mudanças da contabilidade e a estrutura organizacional, analisando mudanças que suplantam os limites da atividade contábil, incluso, locais, pessoas e rotinas, além de considerar questões comportamentais no processo de mudança, ao estudar a influência das gerações.

Marques (2017), no seu estudo sobre a implementação das NBCASP nas universidades federais brasileiras, constatou que o processo de convergência é uma realidade, representando mudanças significativas nas práticas contábeis dessas entidades, passando a fornecer informações de acordo com a realidade patrimonial.

Quanto aos resultados, Marques (2017) identificou que os impactos da implementação foram considerados positivos, pois melhoram a qualidade das informações contábeis, ainda que pese a necessidade de adaptações dos profissionais e dos sistemas. Quanto as vantagens na adoção das normas houve concordância em relação a qualificação das demonstrações, com a possibilidade de comparações, inclusive em outros países, do aumento da transparência e confiabilidade dos dados.

Um estudo realizado por Sasso (2017), apesar de não ter como objeto de estudo universidades, já que analisa a situação de entes estaduais em relação a adoção das normas internacionais de contabilidade, apresenta o elemento da mudança institucional, o que se aproxima com o tema dessa pesquisa. Leva em consideração a interconexão existente entre as mudanças e o ambiente em que se insere.

No trabalho de Sasso (2017) constatou-se que as mudanças propõem modificação na contabilização dos fatos e moderniza a gestão, sem, contudo, alterar a autonomia dos gestores públicos. A Teoria Institucional e a Teoria de Recursos foram as bases teóricas utilizadas nesse estudo e como resultado apontou que a causa para os estados atenderem às mudanças, se sustentavam na legitimidade, sendo que a eficiência não fora percebida, considerando que as informações não estavam sendo usadas para a tomada de decisão. Por fim, apresentou-se como dificuldade a incerteza sobre a obtenção de recursos para sua implementação e também sobre a utilização das informações gerada e como dado positiva a interconectividade entre os Estados da federação, que fortalece a difusão e a troca de experiência.

Gonçalves, Nassif e Lima (2019) avaliaram em que nível as Normas Brasileira de Contabilidade, pós-convergência, foram implementadas na UEFS. A referida pesquisa indagou os servidores lotados na contabilidade quanto à sua percepção, incluindo dificuldades e oportunidades. Como resultado a citada pesquisa identificou dificuldades na implementação das normas, principalmente por necessidade de atualizações no sistema informatizado, assim como nas gerações dos relatórios e, conseqüente, gerenciamento das informações, além da insuficiência de pessoal envolvido com atividade contábil.

Observa-se nesses estudos o foco nos impactos das mudanças da CASP, sem, contudo, se aprofundarem nas conseqüências para a gestão. Mas isso em parte, se explica pelo fato dessas dissertações fazerem parte de programas de mestrado em ciências contábeis. Estes estudos têm em comum, o diagnóstico do PCNICASP a partir da percepção dos profissionais de contabilidade.

Já o trabalho de Mota Júnior (2022), não trata de contabilidade, mas estuda a UEFS, sob os aspectos da Administração Universitária, ao investigar a organização política-institucional da mesma. A dimensão organizacional é considerada no estudo,

ao que se abstrai da conclusão de tratar-se de estrutura burocrática que se apoia nas normas e regulamentos. A referida pesquisa concluiu que a estrutura de decisão colegiada e os espaços democráticos têm contribuindo, de forma positiva, com a gestão da UEFS. Por outro lado, a complexidade do processo decisório e restrições orçamentárias e financeiras, são citados como aspectos que dificultam a gestão. E por fim, foi apontado como fator de oportunidade, para o melhoramento da gestão da UEFS, maior equidade nas representações, a maior efetividade na representação estudantil e participação da comunidade externa.

Tratando do caso da UEFS, o trabalho de Gonçalves, Nassif e Lima (2019), colabora com este estudo, a partir do momento que apresenta aspectos do PCNICASP, permitindo o conhecimento da situação nessa entidade, principalmente quanto às dificuldades enfrentadas e visão dos profissionais, envolvidos com a atividade contábil. Enquanto Mota Júnior (2022), estudando a Administração Universitária, nessa entidade, contribui para o entendimento do ambiente, em que ocorre a gestão, com suas potencialidades e dificuldades, que podem impactar, inclusive, na gestão contábil e, conseqüentemente na sua reforma.

A análise desses trabalhos evidenciam lacunas de pesquisa, especialmente tendo como foco a gestão. Nesse aspecto este estudo se apresenta como alternativa para investigar as implicações que essa mudança pode trazer para a gestão, em especial, em uma universidade pública.

3 METODOLOGIA

3.1 Classificação da pesquisa

A presente pesquisa é classificada na área de conhecimento de Ciências Sociais Aplicadas, pois contempla, especialmente, assuntos de Administração e Finanças Públicas, Contabilidade Pública e do Direito Administrativo.

Quanto à abordagem trata-se de uma pesquisa qualitativa, pois ao estudar as implicações da implementação de uma mudança no ambiente organizacional de uma entidade, requer avaliar procedimentos, rotinas e sujeitos envolvidos, o que Prodanov e Freitas (2013) denominam de interpretação dos fenômenos e atribuição de significados.

É uma pesquisa exploratória, pois investiga como os fatos ocorrem, no ambiente estudado. Quanto ao procedimento trata-se de um estudo de caso, pois proporciona uma visão geral do problema ou a identificação de possíveis fatores que o influenciam ou são por ele influenciados. O caso em questão é o do ambiente organizacional da Universidade Estadual de Feira de Santana, diante das mudanças da CASP.

3.2 Delineamento espacial da pesquisa.

A Universidade Estadual de Feira de Santana (UEFS) representa o campo de aplicação da pesquisa, que é identificada pela Lei 13.466/2015⁴, artigo 1º, da seguinte forma:

[...] Universidade Estadual de Feira de Santana - UEFS, criada pela Lei nº 2.784, de 24 de janeiro de 1970, e alterada pela Lei Delegada nº 12, de 30 de dezembro de 1980, [...] [assim como as demais universidades do Estado da Bahia], são entidades autárquicas vinculadas à Secretaria da Educação, dotadas de personalidade jurídica de direito público, autonomia didático-

⁴ Revogou a Lei 7.176/97 (artigo 14), que estruturou as Universidades Estaduais Baianas, e estabeleceu: “A organização e o funcionamento das atividades acadêmicas e administrativas das Universidades serão estabelecidos por Estatuto Jurídico Especial, para atender a suas peculiaridades” (artigo 4º). Sendo que “Enquanto não forem editados os Estatutos de que trata o art. 4º desta Lei, fica mantida a atual organização administrativa e acadêmica das Universidades Estaduais da Bahia” (artigo 13).

científica, administrativa e de gestão financeira e patrimonial, com sede e foro, [...] [na cidade de] Feira de Santana⁵ [...].

A UEFS, conforme seu Estatuto (UEFS, 2013, p. 3 e 4) tem a seguinte estrutura:

Art. 13 – A estrutura da Universidade compreende:

- I – Órgãos de Administração Superior;
- II – Órgãos de Administração Adstrita;
- III – Órgãos de ensino, pesquisa e extensão.

Art. 14 – São órgãos de Administração Superior:

- I – Conselho de Administração;
- II – A Assembleia Universitária;
- III – O Conselho Universitário;
- IV – O Conselho Superior de Ensino, Pesquisa e Extensão;
- V – A Reitoria.

Art. 15 – São Órgãos de Administração Adstrita:

- I – Conselhos de Departamentos;
- II – Diretorias de Unidades;
- III – Colegiados de Cursos;

Art. 16 - São Órgãos de Ensino, Pesquisa e Extensão:

- I – Os Departamentos;
- II – Os Órgãos Suplementares.

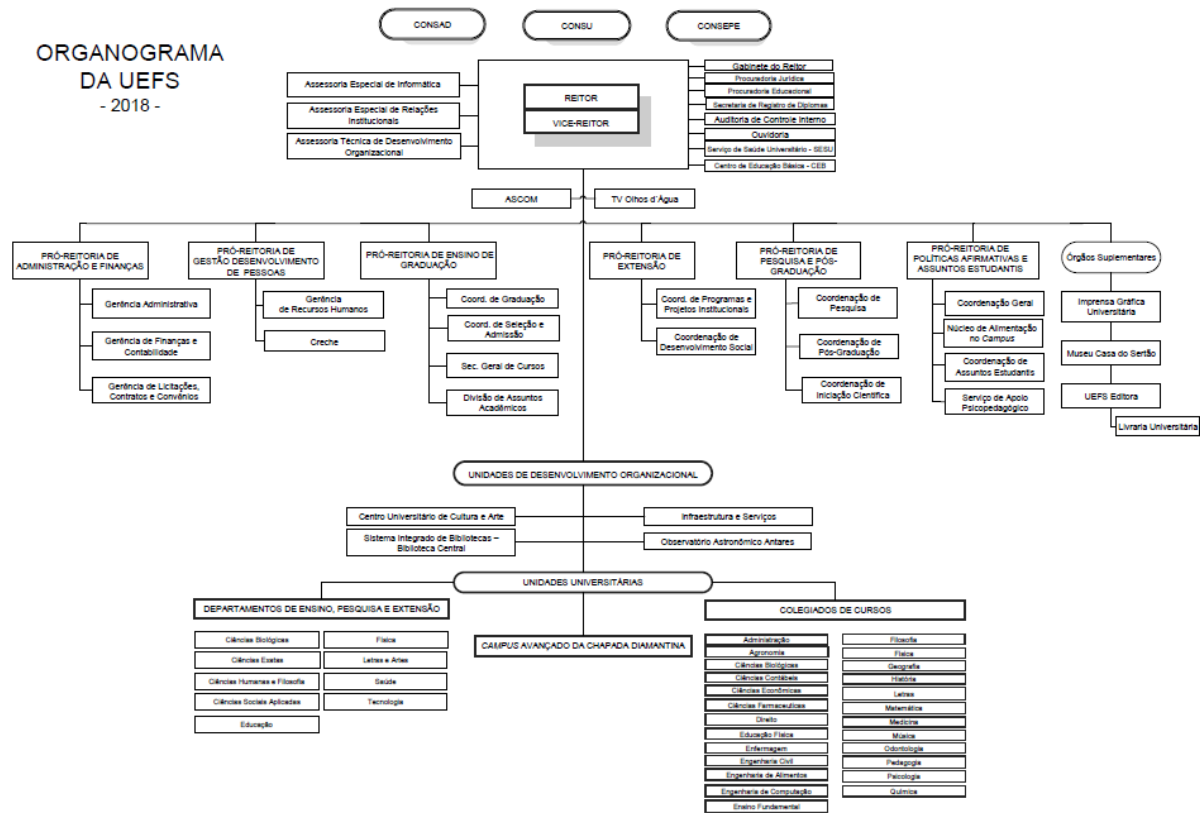
A Administração Superior da UEFS é formada por órgãos normativos (Assembleia Universitária e conselhos superiores) e órgãos executivos, representado pela reitoria. Cabe a Reitoria, através de seus órgãos estratégicos planejar, organizar, coordenar, superintender e fiscalizar as atividades universitárias.

Já os órgãos de Administração Adstrita e os Órgãos de Ensino, Pesquisa e Extensão são responsáveis pela execução da política acadêmica da UEFS, compreendendo, especialmente, os Departamentos e os Colegiados de Curso.

Para melhor compreensão da estrutura segue o organograma da entidade:

⁵ O município de Feira de Santana, situa-se no centro norte do Estado da Bahia, possui uma população de 556.642, segundo o Censo de 2010 e seu PIB per capita, em 2018, era de R\$ 24.074,06, (IBGE, 2021).

Figura 5 - Organograma da UEFS



Fonte: UEFS, 2018.

A administração executiva da UEFS é exercida pela Reitoria que tem por tarefa o planejamento, a organização, a coordenação e fiscalização das atividades universitárias. Compõe a reitoria; o gabinete da reitoria, as pró-reitorias, assessorias e unidades de desenvolvimento organizacional, conforme disposto no Quadro 2, a seguir (UEFS, 2022a):

Quadro 2 - Reitoria

Tipo	Órgão	Sigla	Competências
	Gabinete da Reitoria	GABINETE	Colabora na gestão da universidade, assessora o Reitor e o Vice-reitor nos seus relacionamentos internos e externos e coordena atividades e tarefas administrativas direcionadas à execução das atividades fins da instituição.
PRÓ-REITORIAS	Pró-reitoria de Administração e Finanças	PROAD	Coordena, fiscaliza, supervisiona e dirige as atividades administrativas da UEFS, incluso a execução financeira.
	Pró-reitoria de Gestão e Desenvolvimento de Pessoas	PGDP	Assessora a Reitoria, Pró-Reitorias e demais Unidades nos assuntos pertinentes às políticas de Gestão e Desenvolvimento de Pessoas.
	Pró-reitoria de Ensino de Graduação	PROGRAD	Planeja, articula e controla a execução das políticas de ensino de graduação e de projetos e programas especiais de formação.
	Pró-reitoria de Pesquisa e Pós-graduação	PPPG	Supervisiona, coordena, planeja, executa, acompanha e avalia as atividades relacionadas à pesquisa, a produção científica e a pós-graduação.
	Pró-reitoria de Extensão	PROEX	Supervisiona, coordena, planeja, executa, acompanha e avalia as atividades relacionadas à extensão universitária.
	Pró-reitoria de Políticas Afirmativas e Assuntos Estudantis	PROPAAE	Propõe, planeja e acompanha as Políticas de Ações Afirmativas, Programas de Assistência Estudantil e o apoio as entidades estudantis.
ASSESSORIAS	Assessoria Especial de Relações Institucionais	AERI	Assessora a definição da política institucional para a área de Cooperação Técnica Internacional e demais ações relacionadas a convênios, acordos, protocolos nacional e internacional.
	Assessoria Especial de Informática	AEI	Elabora, desenvolve e aplica as políticas na área de Tecnologia da Informação.
	Assessoria Técnica e de Desenvolvimento Organizacional	ASPLAN	Coordena os trabalhos de planejamento estratégico, programa, executa e acompanha o orçamento e desenvolve projetos de melhoria de gestão universitária.
UNIDADES DE DESENVOLVIMENTO ORGANIZACIONAL	Unidade de Infraestrutura e Serviços	UNINFRA	Responsável pela adequação e qualificação dos espaços, coordenando o programa de construções, reformas e ampliações das instalações físicas da Universidade.
	Sistema Integrado de Bibliotecas	SISBI	Gerencia a aquisição, manutenção e disponibilização do acervo bibliográfico.
	Centro Universitário de Cultura e Arte	CUCA	Responsável pela gestão, planejamento, coordenação e execução da política cultural da UEFS.
	Observatório Astronômico Antares	ANTARES	Colabora com os cursos de graduação e de pós-graduação da UEFS em atividades de ensino, pesquisa e extensão universitária 3 em atividades de ciência e tecnologia.
	Campus Avançado da Chapada Diamantina	CHAPADA	Espaço de atividades e cooperação universitárias, interinstitucional e social. Uma extensão da UEFS na acepção da palavra, com todas as suas atividades: pesquisa, extensão e ensino.

Fonte: Elaborado pelo autor.

A administração adstrita da UEFS é exercida pelos Departamentos e Colegiados de Cursos, sendo que cabe aos diretores dos departamentos a representação no Conselho Superior (CONSU) da instituição, exercendo as atribuições deliberativas próprias do referido conselho, inclusive em nível de tomadas de decisão sobre políticas gerais (UEFS, 2013). Os departamentos da UEFS são: Departamento de Ciências Biológicas; Departamento de Ciências Exatas; Departamento de Ciências Humanas e Filosofia; Departamento de Ciências Sociais Aplicadas; Departamento de Educação; Departamento de Física; Departamento de Letras e Artes; Departamento de Saúde; e Departamento de Tecnologia.

A UEFS sendo uma autarquia do Estado da Bahia compõe a administração indireta, cuja estrutura contábil compõe o sistema que tem a Diretoria de Contabilidade Pública (DICOP), como órgão centralizado, responsável pela contabilidade estadual (BAHIA, 2019).

A DICOP é responsável, entre outras atribuições, pela gestão do Sistema Integrado de Planejamento, Contabilidade e Finanças (FIPLAN), que foi instituído em 2012, sendo considerado um marco no PCNICASP na Bahia e que possibilitou a migração para base contábil de reconhecimento, mensuração e evidenciação, pelo regime de competência (BAHIA, 2012).

A UEFS, enquanto unidade seccional do Sistema de Contabilidade do Estado da Bahia, deve cumprir as rotinas e critérios estabelecidos pelo órgão central DICOP, cujas principais práticas, sob o enfoque patrimonial, pertinentes a suas atividades, estão resumidas no Quadro 3:

Quadro 3 - Resumo das principais práticas contábeis do Estado da Bahia.

Práticas	Grupo	Crerios
Reconhecimento dos ativos	Disponibilidades	Avaliados ou mensurados pelo valor original, sendo que as aplicaes financeiras de liquidez imediata s3o avaliadas pelo valor justo, atualizadas at3e a data das demonstraes cont3beis.
	Cr3ditos	Avaliados e mensurados pelo valor original, sendo que os riscos de recebimento s3o reconhecidos em contas de ajuste.
	Estoques	Avaliados com base no valor de aquisi33o/produ33o/constru33o ou valor realiz3vel lquido, dos dois o menor. O m3todo para mensura33o e avalia33o das saidas 3e o custo m3dio ponderado.
	Imobilizado	Reconhecido inicialmente com base no valor de aquisi33o, produ33o ou constru33o, sendo atualizado por ajustes de Deprecia33o, Amortiza33o, Exaust3o e Reavalia33o para os Bens Im3veis conforme caracteristica do bem. Ressalva-se que o Estado ainda n3o realiza procedimentos de reavalia33o para os bens m3veis.
Reconhecimento dos passivos	Decorrentes de despesa servi3os de terceiros e obras.	Reconhecidos independente da execu33o or3ament3ria.
	Decorrentes de materiais de consumo, materiais para distribu33o gratuita e equipamentos.	Reconhecidos na entrada do material ou equipamento, independente do registro or3ament3rio da liquida33o.
	Provis3es	Constituidas com base em estimativas pelos prov3veis valores de realiza33o para os ativos.
Reconhecimento das receitas	Receitas efetivas e n3o efetivas	Reconhecidas conforme o impacto na situa33o patrimonial lquida.
Reconhecimento das despesas	Despesas efetivas e n3o efetivas	Reconhecidas conforme o impacto na situa33o patrimonial lquida.

Fonte: Elaborado pelo autor, com base em Bahia (2021).

O PCNICASP, iniciado no Estado da Bahia, em 2013, a partir da institui33o do FIPLAN, fica evidente nos crerios de avalia33o e reconhecimento dos elementos patrimoniais, representado no Quadro acima. As men3es a valor justo, reconhecimento de riscos, registro da deprecia33o, amortiza33o e exaust3o, reavalia33o, independ3ncia da execu33o or3ament3ria, est3o em conformidade com as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor P3blico – NBC TSP. A demais as Demonstraes Cont3beis Consolidadas do Estado foram elaboradas seguindo as diretrizes estabelecidas no Manual de Contabilidade 8^a edi33o e conforme estrutura organiza33o e escritura33o com no Plano de Contas Aplicado ao Setor P3blico – PCASP Federa33o, incluindo as Notas Explicativas (BAHIA, 2021)

3.3 Coleta e an3lise de dados

Para coleta de dados, foi estabelecida uma trajet3ria, conforme Figura 8, levando-se em considera33o os dois primeiros objetivos do trabalho,

resumidamente: a) o diagnóstico da situação do PCNICASP, de acordo com PIPCP; b) a percepção dos gestores da administração superior e adstrita, sobre as mudanças da CASP, para a tomada de decisão.

Figura 6 - Trajetória metodológica da coleta de dados



Fonte: Elaborado pelo autor

Para o diagnóstico do estágio atual de implementação das mudanças da contabilidade na UEFS, optou-se em utilizar como base, o Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP) (vide Anexo A), que é o instrumento legal, de adesão obrigatória pelos entes da federação e seus respectivos órgãos, e que, principalmente, retrata os estágios da implementação das mudanças da contabilidade no Brasil.

Em relação ao diagnóstico do ambiente organizacional, optou-se por um levantamento documental, onde se identificaram as normas e relatórios de gestão, disponíveis no site institucional da UEFS, que são, potencialmente, meios de informações sobre a relação das políticas de gestão, assim como das práticas decorrentes destas, com o PCNICASP.

Para atender ao objetivo de identificar a atitude dos gestores/tomadores de decisão da UEFS, em relação às mudanças da CASP, foi aplicado um questionário, que além de questões sobre as características do participante e seu conhecimento sobre o PCNICASP, foi composto de questões sobre as informações contábeis para

a tomada de decisão, com base nas características qualitativas contidas na NBC TSP – EC (CFC, 2016).

O questionário, antes de ser submetido ao público alvo, passou por um pré-teste, que teve como finalidade avaliar a clareza dos seus enunciados, sua estrutura e demais aspectos relevantes, conforme opinião dos respondentes. O instrumento foi apreciado, nessa fase, por dois ex-pró-reitores da UEFS, sendo que um tem formação na área de Ciências Sociais Aplicadas e ou outro em área distinta desta. Estes respondentes, denominados de “A” e “B”, sem considerar a ordem das respostas e nem suas formações, foram escolhidos por terem assumidos o cargo correspondente ao público alvo do questionário.

Na sua avaliação o respondente “A” considerou que “o formulário é claro por utilizar termos simples, sem jargões contábeis, facilitando a compreensão da pergunta pelo leitor. O tempo de resposta foi inferior a 15 minutos”. Já o respondente “B” relatou que “as questões estão suficientemente claras [...]. Temo, porém, que [...] as perguntas levem o gestor respondente a concordar com quase todas as assertivas e isso pode caracterizar certa indução ao que o pesquisador quer como respostas”.

Diante das avaliações tornaram-se necessários ajustes no questionário, principalmente, com a retirada dos subtítulos, que caracterizavam cada conjunto de questões, além da supressão de adjetivos, que se apresentaram com potencial de, eventualmente, induzir determinadas respostas.

As dimensões (vide Quadro 4) consideradas para a formulação das questões, ainda que suprimidos do formulário, serviram de base para a construção das sentenças e foram consideradas na apresentação e análise dos resultados. Tais dimensões tiveram por base o que a NBC TSP – EC, que denominou de características qualitativas das informações contábeis, estabelecendo como atributos necessários para tornar tais informações úteis, inclusive a tomada de contas (CFC, 2016). Por isso procurou-se indagar os gestores sobre sua percepção diante desses atributos e/ou características, sendo suprimido apenas o item Representação Fidedigna, por se considerar, tratar-se de um item técnico de responsabilidade da área específica de contabilidade.

Quadro 4 - Dimensões do questionário

Dimensão	Descrição	Questões
Características do participante	Levantamento de informações acadêmicas e profissionais do participante	1 a 5
Seção 1 - Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP) e o Processo de Convergência as Normas Internacionais da Contabilidade Aplicada ao Setor Público (PCNICASP)	Levantamento da Percepção do participante sobre CASP e PCNICASP na UEFS	6 a 10
Seção 2 - Informações contábeis para a tomada de decisão na UEFS, pós PCNICASP.		
Relevância da informação contábil	A informação contábil é relevante se tiver a capacidade de confirmarem ou alterarem expectativas, além de preverem situações futuras, isoladamente ou inter-relacionadas.	11 e 12
Compreensibilidade da informação contábil	As informações contábeis devem ser apresentadas de maneira que corresponda às necessidades e à base do conhecimento dos usuários, bem como a natureza da informação apresentada.	13 a 16
Tempestividade da informação contábil	As informações contábeis devem estar disponíveis para os usuários antes que ela perca a sua capacidade de ser útil para fins de prestação de contas e responsabilização (accountability) e tomada de decisão.	17
Comparabilidade da informação contábil	A comparabilidade é a qualidade da informação que possibilita aos usuários identificar semelhanças e diferenças entre dois conjuntos de fenômenos.	18
Verificabilidade da informação contábil	A verificabilidade é a qualidade da informação que ajuda a assegurar aos usuários que a informação contida nos demonstrativos contábeis representa fielmente os fenômenos econômicos ou de outra natureza que se propõe a representar.	19 e 20

Fonte: Elaborado pelo autor

A informação contábil influencia no ambiente organizacional, a partir de sua utilização na tomada de decisão. Nesse sentido, as questões envolveram aspectos qualitativos, presentes nessa relação de ambiente e tomada de decisão, a partir da contabilidade.

O questionário utilizou-se a Escala de Likert de cinco pontos, sendo atribuídas as seguintes pontuações, para as respostas respectivas: 1 = Discordo plenamente; Discordo em parte; Neutro; Concordo em parte; e Concordo Plenamente.

O questionário foi aplicado de forma não presencial, apresentado através de formulário eletrônico do *Google Forms* e enviado aos participantes por meio de

correio eletrônico (e-mail) de forma individualizada, cabendo ao participante manter uma cópia do instrumento em seu dispositivo, sendo que o mesmo, depois de respondido, não foi disponibilizado em ambientes compartilhados, a exemplo de nuvens.

Considerou-se para a consecução desta fase da pesquisa, qual seja, para responder o referido questionário a participação, dos pró-reitores, assessores e chefes de unidades, no total de 16 (dezesesseis) participantes, que compõem a Administração Superior, assim como os diretores dos departamentos, no total de 9 (nove) participantes, que compõem a Administração Adstrita da UEFS. Destes, 2 (dois) gestores de cada grupo de administração, no total de 4 (quatro), não responderam o questionário.

Com o intuito de explicar e/ou complementar, eventuais lacunas dos dados obtidos pelo levantamento documental, e respostas dos questionários, foi realizado entrevistas, semiestruturadas, com os gestores de áreas sistêmicas, considerando, para tal, os gestores dos seguintes setores: Reitoria; Assessoria Técnica e de Desenvolvimento Organizacional (ASPLAN); Pró-reitoria de Administração e Finanças (PROAD); e Gerência de Finanças e Contabilidade (GEFIN). Os entrevistados são mencionados aleatoriamente, sem vinculação aos cargos ou ordem, pelas siglas: E1; E2; E3 e E4. A entrevista contou com quatro perguntas originais, sendo que um dos participantes não foi indagado sobre a última questão, pois a mesma emergiu somente após a primeira entrevista.

Para obtenção dos dados da pesquisa, utilizando questionário e entrevistas, foram respeitados os procedimentos éticos, em relação aos participantes, conforme dispõem as normas pertinentes, em especial a Resolução do Conselho Nacional de Saúde (CNS), nº 510 (BRASIL, 2014). Sendo que o projeto de pesquisa obteve aprovação do Comitê de Ética da Universidade Federal do Recôncavo (UFRB) e da Universidade Estadual de Feira de Santana (UEFS).

Quanto ao método de análise, do questionário, utilizou-se o cálculo do Ranking Médio (RM), proposto por Oliveira (2005, apud ALMEIDA, 2018) que considera a relação entre a Média Ponderada (MP), o Número de Respondentes (NR), onde a média ponderada é o produto das somas das frequências das respostas e o valor atribuído a cada item.

A fórmula utilizada é a descrita a seguir:

$$RM = MP / NR,$$

$$\text{Onde } MP = \sum (fi * vl)$$

fi = frequência de cada resposta em cada item,

vl = valor de cada item.

Do resultado do RM, foram considerados os seguintes níveis de percepção dos gestores em relação à PCNICASP: menor que 3, negativa; maior que 3, positiva; e igual a 3, neutra. Resultado que foi considerado tanto no total dos participantes, quanto por grupos separadamente (da administração superior e administração adstrita). Estratégia utilizada para que houvesse a aferição da percepção da gestão no geral, assim como por cada grupo envolvido, sob a perspectiva dos tomadores de decisões executiva, assim como daqueles tomadores de decisões normativa e de implementação de políticas gerais.

Ressalva-se que, durante a análise dos dados, foi identificado um equívoco no item de n. 15, do questionário, onde se grafou “Considero necessário...”, quando a grafia correta seria “Não considero necessário...”. Evitando-se prejuízos nos resultados, para efeito de análise do dado, foi considerada a grafia correta, invertendo-se a escala das respostas apresentadas, exclusivamente para este item, conforme a seguir: 1 para 5; 2 para 4; e vice-versa.

Em atendimento ao objetivo específico de apresentar um Guia de Boas Práticas em CASP, com vistas a orientar a tomada de decisão, a partir do uso da contabilidade, foi levado em consideração os resultados do diagnóstico e da percepção dos gestores sobre o tema. Os resultados da pesquisa apontaram oportunidades e necessidades que serviram de base para a produção do referido Guia.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS E DISCUSSÕES

A apresentação e discussão dos resultados ocorrem em três momentos: primeiro discute-se a situação atual de implementação das mudanças da contabilidade na UEFS, a partir da implementação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais; no segundo, se discute a percepção dos gestores da UEFS a cerca das informações contábeis para a tomada de decisão, a partir do PCNICASP; e, por fim, é feita uma explanação sobre o produto apresentado, como apêndice deste trabalho.

4.1 Diagnóstico sobre a implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais na UEFS

4.1.1 Estágio do Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCCP).

A UEFS obriga-se ao cumprimento do PCNICASP, conforme orientação da DICOP, sendo de sua responsabilidade o reconhecimento, a mensuração e a evidenciação dos fatos administrativos, efetiva ou potencialmente, contábeis. Nesse sentido foi procedido um levantamento, junto a Gerencia de Finanças e Contabilidade (GEFIN), sobre o estágio atual das práticas contábeis, em acordo Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCCP), cujos resultados estão descritos no Quadro 5:

Quadro 5 - PCP (de acordo com as regras das NBC TSP e do MCASP)

Procedimentos	Prazo	Estágio
Variações Patrimoniais Aumentativas Decorrentes de Créditos a Receber		
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	Não se aplica
2. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos créditos previdenciários, bem como dos respectivos encargos, multas e ajustes para perdas.	01/01/2020	Não se aplica
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	Implementado totalmente
4. Reconhecimento, mensuração e evidenciação da Dívida Ativa, tributária e não-tributária, e respectivo ajuste para perdas (2)	01/01/2015	Não se aplica
Provisões, Ativos Contingentes e Passivos Contingentes		
5. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das provisões por competência	01/01/2019	Implementado parcialmente
6. Evidenciação de ativos e passivos contingentes em contas de controle e em notas explicativas	01/01/2019	Implementado parcialmente
Bens Móveis e Imóveis e Respectiva Depreciação, Amortização ou Exaustão		
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	Implementado parcialmente
8. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens de infraestrutura; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável	01/01/2022	Não Implementado
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	Não Implementado
Obrigações por Competência		
10. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações por competência decorrentes de empréstimos, financiamentos e dívidas contratuais e mobiliárias	01/01/2019	Não se aplica
11. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações por competência decorrentes de benefícios a empregados (ex.: 13º salário, férias, etc.).	01/01/2017	Não Implementado
12. Reconhecimento, mensuração e evidenciação da provisão atuarial do regime próprio de previdência dos servidores públicos civis e militares.	01/01/2015	Não se aplica
13. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações com fornecedores por competência.	01/01/2016	Implementado parcialmente
14. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das demais obrigações por competência.	a ser definido por normativo específico	Não Implementado
Ativo Intangível e sua Respectiva Amortização		
15. Reconhecimento, mensuração e evidenciação de softwares, marcas, patentes, licenças e congêneres, classificados como intangíveis e eventuais amortização, reavaliação e redução ao valor recuperável.	01/01/2020	Não Implementado
16. Outros ativos intangíveis e eventuais amortização e redução a valor recuperável.	a ser definido por normativo específico	Não Implementado
Investimentos Permanentes		
17. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos investimentos permanentes, e respetivos ajustes para perdas e redução ao valor recuperável	01/01/2019	Não se aplica
Estoques		
18. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos estoques.	01/01/2021	Implementado parcialmente
Demais Aspectos Referentes aos Procedimentos Patrimoniais Estabelecidos nas IPSAS, NBC TSP e MCASP		
19. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos demais aspectos referentes aos procedimentos patrimoniais estabelecidos nas IPSAS, NBC TSP e MCASP.	a ser definido por normativo específico	Não Implementado

Das informações contidas no Quadro acima, combinado com dados do Relatório Demonstrações Contábil Consolidadas do Estado (BAHIA, 2021, p. 135-146) e segundo o que foi levantado junto a GEFIN, pode-se concluir que a UEFS se encontra em um estágio intermediário do cumprimento dos PIPCPC e por consequência, do atendimento aos preceitos da reforma contábil.

Marques (2017) pesquisando universidades federais constata que o processo de convergência é uma realidade e representa mudanças significativas nas práticas contábeis, com potencial para fornecer informações patrimoniais. Da mesma forma a UEFS, considerando o estágio atual de implementação, já apresenta mudanças em suas práticas contábeis, o que possibilita a produção e o uso das informações geradas, com vistas à tomada de decisão.

A que se destacar que a UEFS já atende totalmente o procedimento número 3, que trata do reconhecimento dos demais créditos, não tributários. Esses créditos na UEFS se referem ao recebimento de taxas diversas, referente a prestação de serviços, inscrições, aluguéis, etc.

Entre os procedimentos com implementação parcial tem-se os de números 5, 6, 7, 13 e 18. Os procedimentos de números 5 e 6, na UEFS, resumem nos lançamentos dos precatórios, cuja operacionalização ainda encontra dificuldade. Quanto ao procedimento de número 7, que trata dos lançamentos referentes a bens móveis e imóveis, a UEFS já procede da forma determinada, porém ainda não ocorrem as reavaliações, conforme previsto na norma. Em relação aos procedimentos de números 13 e 18, que trata dos lançamentos dos fornecedores e estoques, respectivamente, para o Estado é considerado implementado na sua totalidade, porém na UEFS, essa implementação é prejudicada pela dificuldade de proceder ao registro, independente da rotina orçamentária. Nesse caso os documentos para registro contábil são enviados ao setor, considerando os procedimentos orçamentários, resultando nos lançamentos sob o enfoque orçamentário e patrimonial, de forma concomitante.

Quanto aos procedimentos não implementados, é importante que se faça uma segregação de acordo o motivo pelo qual se encontram neste estágio na UEFS. Os procedimentos de números 8 e 9, que trata de bens de infraestrutura e bens culturais, respectivamente, têm previsão para implementação a partir de 2022, portanto ainda no prazo. Quanto o procedimento de número 11, referente a

encargos da folha de pagamento, o Estado depende de ações vinculadas ao novo sistema informatizado de Recursos Humanos, ainda em processo. Já os procedimentos de números 14, 16 e 19, indicados, de forma genérica, como outros, ainda depende de definição da STN. Nesse sentido o único procedimento que a UEFS deixa de cumprir é o de número 15, que trata dos ativos intangíveis, cuja orientação foi publica em setembro de 2020, estando ainda em processo de levantamento pela instituição dos dados necessários ao registro.

Por fim, registra-se que há procedimentos que não se aplicam a UEFS, enquanto unidade descentralizada, pois se refere a registros de fatos sobre a responsabilidade do ente estatal centralizado, representado pelas secretarias pertinentes. São os casos dos procedimentos de números 1, 2, 4, 10, 12 e 17, que tratam, respectivamente, de: créditos tributários; créditos previdenciários; dívida ativa; empréstimos e financiamentos; provisões atuariais; e investimentos permanentes.

No geral, a UEFS acompanha a estratégia estabelecida pela Portaria 548, que, ao considerar as dificuldades operacionais da implementação, previu a realização das mudanças de forma gradual (BRASIL, 2015).

4.1.2 Implicações do PCNICASP no ambiente organizacional

Quanto às implicações que o PCNICASP provoca no ambiente organizacional da UEFS, foram feitos levantamentos nos principais relatórios de gestão da UEFS, assim como informações contidas no site da entidade e legislação pertinente. Procurou-se com isso identificar menções à contabilidade e ao PCNICASP, e possíveis impactos sobre a gestão. Conforme Quadro 6, foram analisadas três dimensões, consideradas como Eixo de Políticas de Gestão do PDI, que tem por base o Decreto 9.235/2017 (BRASIL, 2017).

Quadro 6 - Diagnóstico sobre aspectos da contabilidade e PCNICASP na UEFS.

Dimensões	Documento	Conteúdo	Referência
Organização administrativa e políticas de gestão	PDI 2017-2021	Melhoria e modernização de processos e readequação de estrutura organizacional.	UEFS (2022)
	Relatório de Gestão 2015-2019	Redimensionamento e reestruturação das equipes de trabalho das gerências da Pro-reitoria de Administração e Finanças (PROAD), inclusa a da Gerencia de Finanças e Contabilidade (GEFIN), observando as necessidades e o quadro de distribuição de atividades; e com definição de planos de ações setorial, a partir de diagnóstico situacional de escopo tático e operacional das unidades.	UEFS (2022)
	Organograma	Subgerencia de Contabilidade, vinculada a Gerencia de Finanças e Contabilidade (GEFIN) que, por sua vez, é uma unidade da Pro-reitoria de Administração e Finanças (PROAD).	UEFS (2018)
	Página da internet	Equipe da unidade (subgerência) contábil formada por dois funcionários.	UEFS (2022a)
Capacidade e sustentabilidade financeira	PDI 2017-2021	Demanda por melhorias nas condições orçamentárias e financeiras da Universidade.	UEFS (2022)
	Relatório de Atividades 2019	Acompanhamento orçamentário, inclusive por Programas.	UEFS (2022)
Transparência e divulgação de informações	Decreto nº 14.125/2012	FIPLAN – Sistema Integrado de Planejamento, Contabilidade e Finanças do Estado da Bahia. Informatização integrada dos instrumentos orçamentários, da contabilidade, inclusive com o controle patrimonial e o fornecimento de informações gerenciais.	BAHIA (2012)
	PDI 2017-2021	Discussão com a comunidade sobre os avanços e as dificuldades encontradas na sustentabilidade financeira.	UEFS (2022)
	Contas Públicas	Disponibilização da análise das prestações de contas, no site da UEFS.	UEFS (2022)

Fonte: Elaborado pelo autor

No levantamento documental, conforme quadro acima, não foi encontrada nenhuma menção explícita da atividade contábil na UEFS, sendo observadas citações sobre a gestão das finanças e do orçamento, sem, contudo, especificar quaisquer referências à contabilidade. Por conseguinte, não se encontrou referências relacionadas ao PCNICASP. O que denota não haver, nesses instrumentos, registros de implicações que sejam decorrentes do referido processo.

Sobre a análise das dimensões destacadas pode-se observar que a UEFS estabelece como meta, a melhoria e ou adequação na estrutura administrativa, sendo registrado no Relatório de Gestão, 2015-2019, que a PROAD realizou mudanças, inclusive na GEFIN.

Ainda que não seja possível, a partir das informações levantadas, identificar que haja alguma influencia do PCNICASP, os documentos descrevem ações com vistas a se buscar a adequação das condições de trabalho, relacionada à área financeira e/ou contábil. Esse dado demonstra a intenção e/ou preocupação da

gestão da entidade em promover modificações em sua estrutura organizacional, com vistas ao melhoramento das citadas atividades, o que pode contribuir no processo da reforma contábil na UEFS.

Sobre a capacidade e sustentabilidade financeira foi encontrado, nos relatórios pesquisados, referências a demandas por melhorias nas finanças na UEFS e sobre o acompanhamento orçamentário, sem maiores detalhes. . A disponibilidade de recursos financeiros caracteriza-se por um dos elementos que constitui o ambiente interno que influencia e pode ser influenciado pela reforma contábil (PMI, 2017).

Quanto à dimensão Transparência e Divulgação das Informações a que se destacar a instituição do FIPLAN, enquanto ferramenta tecnológica da informação, disponibilizada pelo Estado, com potencial de reconhecer, mensurar e evidenciar os atos e fatos da gestão, em consonância ao PCNICASP. O FIPLAN fornece os meios para produção e divulgação contábeis, sendo importante instrumento nesse processo.

Ainda sobre a dimensão Transparência e Divulgação das Informações, foi identificado no PDI a intenção da UEFS em discutir com a comunidade as questões financeiras, sem citar os meios para tal, ao que pese a disponibilização no site de uma série histórica das Análises das Prestações de Contas.

Complementado e/ou explicando a implementação da reforma contábil e suas implicações no ambiente e para gestão da UEFS, foi questionado aos gestores, participantes das entrevistas, sobre os benefícios, as dificuldades e necessidades relativos a esse processo.

Quanto aos benefícios, no geral, houve uma concordância de que o processo ainda não trouxe benefícios práticos, mas que, no entanto, gera expectativas de melhorias, conforme as falas dos entrevistados, transcritas a seguir:

Eu não observo para a universidade benefícios, diretamente, devido ao processo de convergência (E1); Ainda muito "embrionário", o que fazemos é o, mínimo, operacional, dado a cultura que, parte é de responsabilidade da instituição, que é uma cultura de não, [...] perceber a importância de determinados instrumentos que tem a característica muito mais voltada para a sistematização, para o controle (E2); O principal benefício é uma percepção de que há uma necessidade de mudança cultural na compreensão do que é a contabilidade pública. [...] o crescimento da universidade só foi possível porque nós temos uma compreensão e que nós temos

recursos financeiros disponíveis e toda a contabilidade focada na questão financeira, acredito que ela foi muito bem feita. Mas para o crescimento das atividades finalísticas, nós tivemos também o crescimento da infraestrutura, do patrimônio, da Universidade. [...] Tudo isso é um incremento do patrimônio da Universidade, que nem sempre foi bem entendido nesses aspectos da contabilidade. Então hoje nós sabemos que vai ser necessário integrar e incorporar todas essas dimensões da contabilidade nas organizações públicas (E3); Eu enxergo que esse processo de convergência ele aumenta a qualidade em relação as demonstrações contábeis. Na questão de fornecer melhores informações, para própria gestão pública e administração pública. Afim de que as tomadas de decisão, eles sejam assim de forma mais acertadas possível, mais assertivas (E4).

Interessante se observar que a partir das respostas, surgiram questões como cultura, necessidade e importância da mudança cultural para que se possam atingir os benefícios esperados. Também é registrado que a “contabilidade” focada nas questões financeiras já trazem benefícios para a gestão, mas que a contabilidade patrimonial é necessária. E por fim, foi também mencionada a importância da contabilidade para a tomada de decisão.

A questão cultural é mencionada no trabalho de Cruz (2015), no contexto das universidades federais, onde o modelo de gestão burocrática soma-se a resistência à mudança, a supervalorização do orçamento público, além da falta de qualificação e capacitação dos servidores, comprometendo o processo de reforma da contabilidade.

A importância da contabilidade para a tomada de decisão pode ser constatada a partir dos seus atributos, conforme consta da NBC TSP – EC, segundo sua capacidade de confirmar, de forma completa, os fenômenos passados, servindo de base para prever o futuro, desde que possa contemplar as necessidades de seus usuários, em linguagem compreensível, no tempo correto, com qualidade e padrões pertinentes.

Quando questionados sobre as principais dificuldades encontradas no PCNICASP na UEFS, as respostas dos entrevistados foram mais diversificadas, conforme se pode concluir a partir das falas transcritas a seguir:

Primeiramente, a questão da própria Sefaz, que é a o órgão responsável pela contabilidade do Estado, direcionar as ações [...] Segundo, [...] os gestores da universidade reconhecerem a importância do processo de convergência, saber o que é processo de

convergência, saber quais as mudanças que ocorreram e utilizar dessas informações para tomada de decisão (E1); A gente percebe que ainda há um atraso muito grande nesse debate [sobre a] importância da contabilidade [...] a pouca visibilidade desse processo. Eu acredito que isso está muito mais circunscrito aos técnicos de contabilidade e analista de contabilidade. O que é uma pena porque a contabilidade é a base do processo decisório, sem conhecer de fato como está a "saúde" orçamentária, financeira e contábil [...] da instituição que você tá no processo de gestão, realmente você tá "navegando um pouco no escuro" (E2); Primeiro acho que é uma gestão de conhecimento. As unidades que possam estar envolvidas com as questões da contabilidade pública, vão precisar sistematizar o conhecimento referente a esse assunto, fazer um processo de gerenciamento (de gestão) dessa informação e com isso poder ter uma contribuição para os processos de tomada de decisão e inclusive no aspecto de capacitação de recursos humanos também (E3); Eu vejo muito uma questão de aprimoramento dessas práticas. [...]. Porque atualmente existe somente um servidor... Na verdade a contabilidade [é] concentrada na figura de um servidor somente.[...] falta também manualização (E4).

Sobre as dificuldades encontradas no processo são mencionadas: a dependência do órgão central de contabilidade do Estado, vinculada a Secretaria da Fazenda (SEFAZ), que dita as regras, inclusive, no PCNICASP; a carência de debates e difusão do conhecimento sobre a contabilidade e o PCNISCAP; e a falta de aprimoramento das práticas, inclusive, diante da falta de pessoal para a adequada execução e gestão da contabilidade.

Soncin (2017) analisando o ambiente organizacional de universidades concluiu que essas não apresentam padrões estruturais e comportamentais que sejam conclusivos no processo de reforma da contabilidade. Mais uma vez são mencionados aspectos culturais e/ou comportamentais que interferem nesse processo, assim como ocorre na UEFS, onde a carência na disseminação do conhecimento do tema, pode comprometer o aprimoramento da prática contábil.

Essas respostas apontam para a necessidade de que aqueles (profissionais da contabilidade) que detém o conhecimento devam desenvolver estratégias no sentido de sensibilizar os gestores da instituição sobre o papel da contabilidade, inclusive, para a tomada de decisão.

Para que se alcancem os benefícios esperados do processo e diante das dificuldades apontadas, questionou-se sobre as necessidades para o bom desenvolvimento do PCNICASP na UEFS. As falas transcritas a seguir,

demonstram, de forma recorrente, respostas centradas na necessidade de pessoal para atuar na contabilidade, entre outras questões:

Primeiramente repensar a área contábil, a [...] gente tem uma gerência de Finanças e contabilidade, mas que hoje a gente trata a parte financeira (praticamente 90%). Não se dá importância a área contábil e as informações que podem ser produzidas pela área Contábil. [...] seria fortalecer, reconhecer a importância da contabilidade e das informações contábeis para as decisões gerenciais (E1); A primeira grande questão é superar uma dificuldade de demonstrar a importância para a alta administração da instituição, dessa contabilidade contemporânea, mais avançada, atrelada aos novos princípios internacionais. E para isso passa [pelo] processo de convencimento, de diálogo e de explicação, nem sempre muito fácil, porque tá lhe dando com professor, de áreas diversas, que minimamente, [...] tem alguma noção de gestão acadêmica e muito pouco no que diz respeito à gestão mais técnica, como [...] conhecimento da contabilidade [...] A outra questão diz respeito a criar uma estrutura propriamente, adequada de contabilidade pública dentro da instituição, porque a movimentação orçamentária e financeira é muito grande na universidade (de aquisições, de investimentos e contratações significativos), que hoje já justificam tem uma estrutura qualificada. O grande problema é a falta de pessoal, além de pessoal, treinamento pessoal, sensibilização da alta administração [...]. Só que eu entendo que isso não vai acontecer de dentro para fora [...] Acho que isso vai ser “fruto” de muita pressão, que virá dos órgãos de controle, para que as instituições se adeque. (E2); Eu acredito também que é necessário que possamos dispor de mais pessoal, de recursos humanos, para atuar nessa área [...]. A universidade não tem tido muita autonomia para a autorização de ampliação do quadro de vagas, às vezes nem de reposição e temos uma escassez de pessoal nas unidades, das atividades finalísticas e administrativas também (E3); Eu tenho falado muito na questão da falta de servidor [...] (recomposição do quadro de servidores). Em relação a algumas atividades, [...] a atividade da gerência em si, ela pra ser mais efetiva, na questão do trabalho da gerência, ela deveria ser segregada. [...] quando você segrega, a tendência é ter especialidade. Então, se você tem um gerente de contabilidade, separado do gerente financeiro, você possui especialidades nessas duas áreas. Você tem o maior controle, nas questões da própria atividade pertinentes a cada área (E4).

A necessidade da existência de um setor específico de contabilidade é citada nas respostas acima, inclusive como forma de especializar os procedimentos financeiros e contábeis, de forma segregada. A falta de pessoal para atender a atividade contábil, foi uma citação comum a todos os entrevistados.

A falta de pessoal para exercer as atividades específicas da contabilidade na UEFS, é evidenciada na pesquisa de Gonçalves, Nassif e Lima (2019), o que,

segundo o referido trabalho, gera dificuldades na implementação das Normas Brasileira de Contabilidade, pós-convergência.

Quanto a esse aspecto, a UEFS conta com 26 (vinte e seis) analistas universitários, da área de formação em contabilidade, que estão lotados em diversas unidades, destacando-se que, destes: 6 (seis) estão lotados na Gerencia de Finanças e Contabilidade (GEFIN); e 8 (oito) estão lotados em outras unidades da Pró-reitora de Administração e Finanças (PROAD). Ressalva-se que a legislação pertinente trata o cargo de Analista Universitário de forma genérica, cujas atribuições são atividades de suporte técnico aos projetos e ações administrativas e acadêmicas (BAHIA, 2009).

Concluiu-se pela existência de quadro, com formação condizente com atividade contábil e ainda que se pondere a necessidade de atendimento dos diversos postos de trabalho, considerando o caráter genérico da carreira de Analista Universitário, esse aspecto é fator a ser considerado, inclusive, como possível estratégia de criação do setor específico de contabilidade, como apontado nas entrevistas.

Falou-se, mais uma vez, também da necessidade de convencimento dos gestores sobre a importância da contabilidade, considerando a dificuldade para tal, pela formação distinta e pouca experiência dos mesmos, quanto às questões administrativas, incluindo a contabilidade. Esse resultado converge para o que Meyer Júnior (2014) relata sobre a não profissionalização administrativa dos gestores das universidades, em especial das públicas, ao citar que esses são, geralmente, por professores, das mais diversas áreas de formação e cuja experiência é, muitas vezes, restrita ao conhecimento da própria instituição em que atua.

É interessante relatar que essa questão não é algo exclusivo da relação com a contabilidade. Trata-se de um comportamento comum nas universidades e que abrange toda a gestão, mantendo-se um modelo que o prioriza, no processo decisório, o aspecto político, em detrimento do racional, conforme apresentado por Choo (2003),

Por fim, foi perguntado a três dos quatro participantes sobre o processo de tomada de decisão na Administração Superior e na Administração Adstrita da UEFS, cujas respostas se seguem:

O processo de tomada de decisão ele tem duas vertentes: tem a que é direta e tem a decisão colegiada. A (decisão) colegiada muitas vezes envolve a área adstrita, eles têm assento nos conselhos, então eles participam de algumas decisões da universidade. E aquela que é direta, que não precisa de decisões de conselhos. As decisões (na parte superior) são tomadas muito para "apagar incêndio" precisa de uma decisão proativa. Na parte adstrita a gente observa um pouco, uma falta de participação maior, que eles poderiam atuar mais como gerentes, como administrador, que é o papel da parte adstrita, principalmente da parte da direção (E1). [...] a universidade ela é colegiada, é complexa, ela não é formada por profissionais da área de gestão [...] tem uma rotatividade muito grande, (?) um diretor de departamento (fica no cargo) dois anos, coordenador de colegiado dois anos, com possibilidade de (re)eleição. Quando esses membros, que estão na administração adstrita estão aprendendo o trabalho já tá na hora de sair. [...] Com relação à administração superior [...] as dificuldades se aproximam, exceto em algumas áreas que são muito técnicas: como a área de administração, a área de orçamento e planejamento e desenvolvimento organizacional, talvez, aí a área de infraestrutura, que tem algum conhecimento mais atrelado também à gestão e, minimamente, talvez, também a informática. As demais pró-reitorias tem natureza bastante finalista, Isso acaba não sendo um fator de interesse no processo decisório. [...] Outra questão é até onde também importante para essas áreas o uso, o desse conhecimento contábil para a tomada de decisão? Será que não seria o caso de ter um núcleo, talvez, formado por essas áreas meios, como acabei de falar (administração, infraestrutura e orçamento), que possa fazer um trabalho junto a área financeira, para gerar uma tradução, ou gerar uma compreensão mais facilitada para quem não é da área. Então é um processo para refletir. Eu achei que tá no começo ainda, vai amadurecer como é que vai ficar (E2). O processo de tomada de decisão tem ocorrido nos últimos anos com muito mais atenção, sobretudo na dimensão orçamentária e financeira. [...] fazer a gestão da Universidade foi um processo que se baseou em muita informação sobre a disponibilidade orçamentária, sobre a execução financeira, sobre as opções que se precisava fazer dentro de um processo de escassez de recursos. [...] nós vivemos um processo de cautela em alguns aspectos da vida institucional. Por exemplo a criação de novos cursos. [...] Porque não queremos criar curso sem os recursos materiais e sem os recursos humanos, que são os professores, técnicos e recursos materiais, como laboratórios, como infraestrutura de apoio, para que não tenhamos um curso que começa muito precarizado [...] Por outro lado as políticas da instituição tem uma necessidade de avançar. [...] o processo de prestação de contas é rigoroso e entra novo aprendizado da questão da contabilidade, da prestação de contas. [...] novas possibilidades da legislação o Marco legal da Ciência Tecnologia, mas também com novas práticas de execução financeira que vão exigir também novas práticas de contabilidade. É importante você ressaltar a questão internacional, [...] Agora com a padronização a nível internacional, se nós enquanto a universidade captar os recursos externo, nós vamos, talvez estarmos mais próximo de normas de outras regiões do mundo e com isso poder trabalhar a busca de financiamentos, em cooperações internacionais.

Eu acredito que sim, que é importante a administração adstrita ter o conhecimento dessas novas normas da contabilidade pública. [...] Em relação à administração adstrita eu acredito que é importante também à sistematização, e a disseminação dessa informação, sobre a contabilidade pública e convergência, [...] que pode ajudar as representações da administração adstrita, durante as tomadas de decisões nos órgãos colegiados que envolvem a ampliação de investimentos. [...] Mas como é que isso se enquadra na questão de patrimônio na contabilidade pública? [...], a gente não tem, muitas vezes a necessária gestão adequada de patrimônio na universidade. [...] o registro (do patrimônio) precisa ter uma fidedignidade ao que existe de patrimônio na Instituição. [...] Se eu tenho uma completude dessa gestão do patrimônio, a gente sabe que fato está disponível. Saber também, por exemplo, depreciação. Qual é a depreciação do patrimônio que nós temos? Nós não conhecemos adequadamente isso. Então essas novas perspectivas da contabilidade, elas podem definir alguns aspectos de tomada de decisão. [...] Então nós precisamos ter uma base de dados, um quantitativo registrado e essa avaliação de depreciação para essa tomada de decisão de forma planejada.

Da análise do processo de tomada de decisão na UEFS, na visão dos gestores entrevistados, extraiu-se que Administração Superior exerce uma tomada de decisão mais direta e mais específica, enquanto a Administração Adstrita, de forma colegiada, toma decisões mais gerais.

A administração Superior tem trabalhado de forma mais reativa, do que proativa, diante das demandas que surgem no cotidiano. Denota-se que o processo é mais intuitivo, do que racional. Ou seja, carece do uso do modelo de gestão racional em que se estabelecem os objetivos da entidade e sua execução conforme regras e partindo dos registros dos fatos, de desempenhos e resultados passados, para se projetar o futuro, como tratou Choo (2003).

Falou-se também da necessidade de uma participação maior da Administração Adstrita nas tomadas de decisão, situação agravada pela rotatividade dos ocupantes dos cargos de direção, cuja gestão é de dois anos, prorrogável uma vez. Sobre essa questão ficou evidenciado que o problema também existe na Administração Superior, em relação a unidades responsáveis pela gestão das atividades finalísticas. Ou seja, a especialização, em termos de gestão se concentra mais nas atividades meios. O que remete a questão da complexidade da gestão universitária, da ambiguidade dos objetivos, da (co)existência dos diversos grupos de interesse e poder compartilhado (VIEIRA E VIEIRA, 2003 E MEYER JÚNIOR E LOPES, 2015).

Colabora com essa questão o trabalho de Mota Júnior (2022), que ao investigar a organização política-institucional da UEFS, concluiu que a estrutura de decisão colegiada e os espaços democráticos têm contribuindo, de forma positiva, com a gestão o da UEFS, porém a complexidade do processo decisório e restrições orçamentárias e financeiras, dificultam a gestão.

Uma das falas propõe se avaliar a importância do uso das informações contábeis pelos gestores vinculados as atividades finalísticas. Para tanto, sugere a criação de um núcleo, compostos pelos gestores das áreas meios, com vistas a colaborar com as demais áreas, a partir da produção de materiais que facilitem a compreensão dos usuários. Outra fala, contribuiu nesse sentido, ao mencionar a necessidade de uma sistematização e disseminação das informações contábeis, nas diversas unidades, em especial, na Administração Adstrita.

Foi também mencionado que a universidade tem tomado decisões, com base em informações orçamentárias e financeiras, mas que necessita avançar e utilizar a contabilidade com fonte de informações também. Há a necessidade da prestação de contas também, inclusive, em questões internacionais que a universidade já se envolve, com possibilidades de captar recursos externos, o que vem de encontro ao PCNICASP, no sentido de que a contabilidade se aproxima do modelo utilizado em diversos países.

Por fim, a necessidade de uma gestão do patrimônio, a partir de registros fidedignos, foi mencionada por um dos entrevistados. Insere nessa questão a necessidade de, por exemplo, uma melhor gestão dos dados referentes à depreciação do patrimônio. Nesse sentido, questionou-se sobre as perspectivas sobre a contabilidade proporcionar esse e outros controles.

4.2 Percepção dos gestores sobre a uso das informações contábeis pós PCNICASP, para a tomada de decisão.

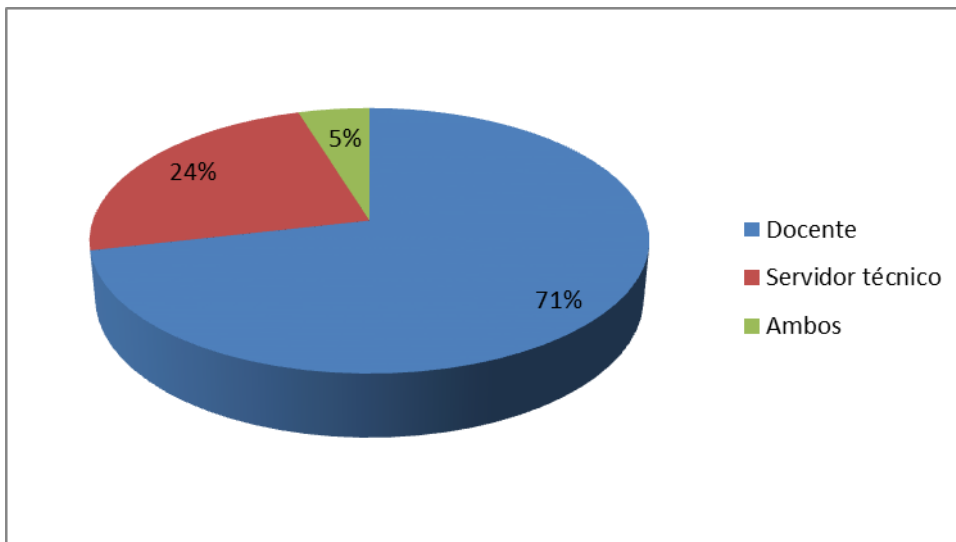
Após o processo de convergência as normas internacionais a contabilidade do setor público, as informações geradas devem atender, com maior qualidade, as necessidades do tomador de decisão. Os gestores da UEFS responderam o questionário, cujos resultados serão apresentados e analisados a seguir, nos seguintes tópicos: características do participante; Contabilidade Aplicada ao Setor

Público (CASP) e o Processo de Convergência as Normas Internacionais da Contabilidade Aplicada ao Setor Público (PCNICASP); e Informações contábeis para a tomada de decisão, pós Processo de Convergência as Normas Internacionais da Contabilidade Aplicada ao Setor Público (PCNICASP).

4.2.1 Características do participante.

As características dos participantes da pesquisa importam para que se possa estabelecer o universo do conhecimento e da experiência deste, sobre o tema desenvolvido.

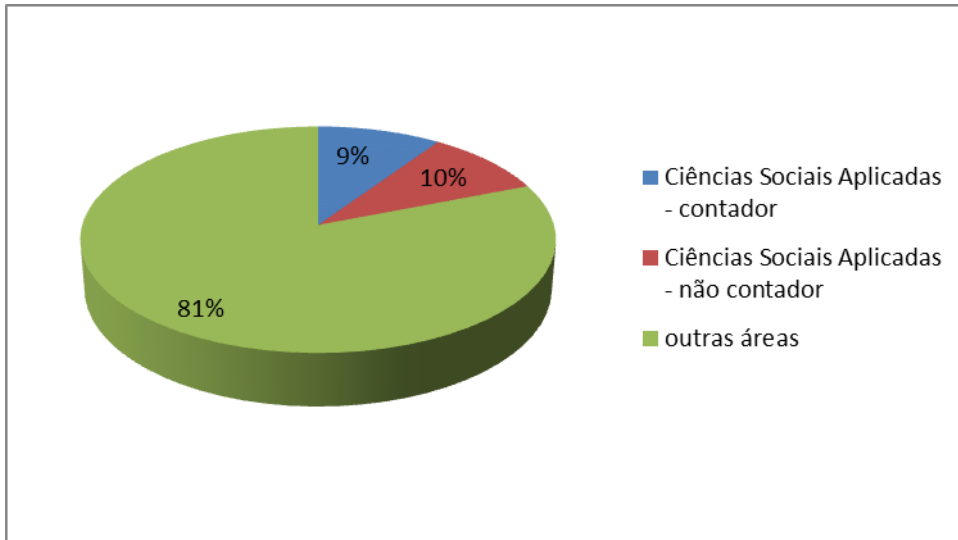
Figura 7 - Categoria profissional dos participantes



Fonte: Elaborado pelo autor

Observa-se, conforme Figura 7, que a maioria dos participantes é do quadro de docentes da UEFS que, no momento, assumem cargos de gestão. É uma característica das universidades, que os cargos de direção sejam, na sua maioria, ocupados por docentes do quadro.

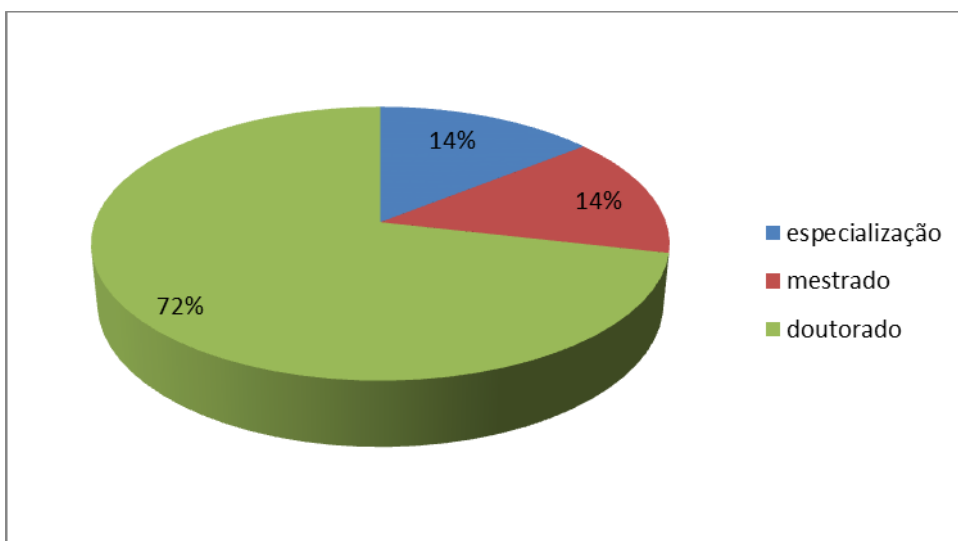
Figura 8 - Área de formação acadêmica do participante



Fonte: Elaborado pelo autor

Quanto à área de formação, os resultados apresentados, conforme Figura 8, colabora com o item anterior, no sentido de ampliar, potencialmente, o distanciamento do tema em questão, pois 90% dos participantes não têm formação em contabilidade, sendo apenas 9% de áreas afins. Isso pode ser explicado pela diversidade de áreas envolvidas, nos respectivos setores, em que esses gestores são responsáveis.

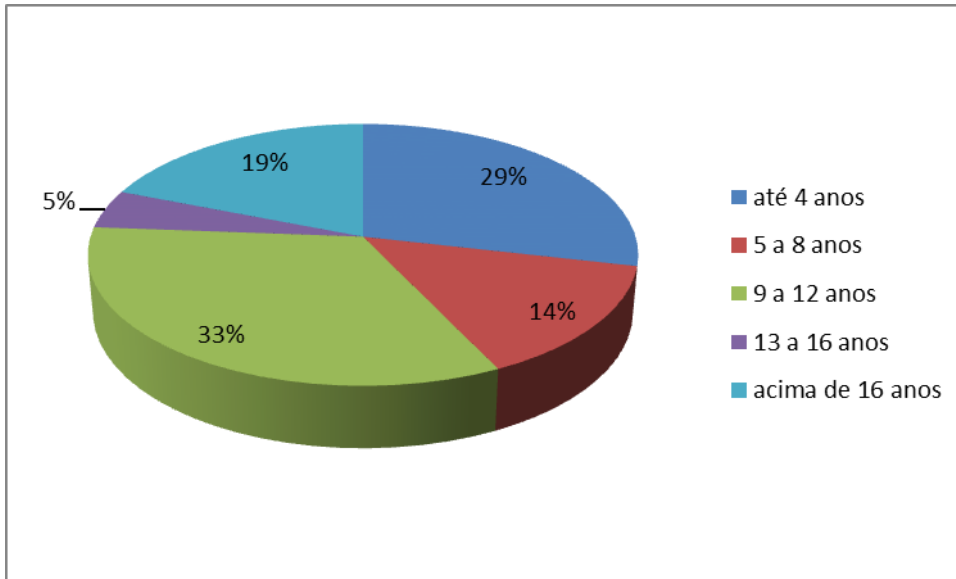
Figura 9 - Nível de formação acadêmica do participante



Fonte: Elaborado pelo autor

Como se observa na Figura 9, acima, a maioria, dos atuais gestores são por doutores, sendo que a formação mínima é a especialização. O que demonstra tratar-se de um quadro de profissionais, altamente, qualificados, nas suas respectivas áreas de formação.

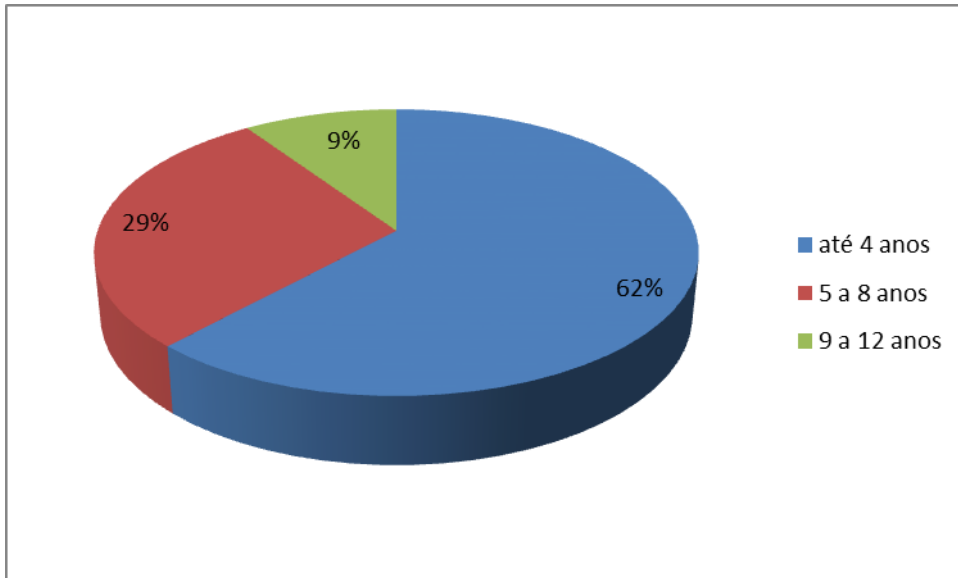
Figura 10 - Tempo em cargos de gestão



Fonte: Elaborado pelo autor

A Figura 10 demonstra, que os gestores tem experiência em cargos de gestão. Um terço dos participantes assumem cargos de gestão num período que envolve três reitorados (cada reitorado ou período de gestão do reitor corresponde a quatro anos) e 24% dos participantes superem esse período. No total, a maioria (57%), assume cargos de gestão a mais de 9 anos, o que pode refletir de forma positiva no conhecimento e entendimento do que seja, ou como se comporta, a gestão da UEFS.

Figura 11 - Tempo no cargo atual



Fonte: Elaborado pelo autor

Considerando apenas os cargos atuais dos participantes, o resultado (vide Figura 11) demonstra que a maioria está no primeiro mandato, no caso dos integrantes da administração superior e, no primeiro ou segundo, no caso da administração adstrita. Os cargos de Administração superior são de pró-reitores e chefes de unidades, enquanto os cargos, considerados nessa pesquisa da administração adstrita são dos diretores dos departamentos.

Esse resultado pode demonstrar pouca experiência no cargo atual, com potencial de interferir no entendimento do funcionamento da gestão da respectiva unidade.

4.2.2 Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP) e o Processo de Convergência as Normas Internacionais da Contabilidade Aplicada ao Setor Público (PCNICASP)

Essa seção procurou identificar a percepção dos gestores da UEFS, em relação à CASP e PCNICASP, desde o quanto os gestores compreendem a importância da contabilidade para a gestão da UEFS, até o que eles percebem

sobre a implantação das mudanças em decorrência do processo de convergência às normas internacionais. Os resultados estão apresentados nos Quadros 7, a seguir:

Quadro 7 - Percepção dos gestores sobre a CASP e o PCNICASP

Conteúdo	Administração superior		Administração adstrita		Total	
	RM	Percepção	RM	Percepção	RM	Percepção
Média do ranking médio da Seção	2,70	negativa	2,40	negativa	2,55	negativa
Compreensão da importância da contabilidade para a gestão da UEFS.	4,93	positiva	4,43	positiva	4,76	positiva
Satisfação com a forma que a UEFS divulga as informações contábeis.	3,50	positiva	3,00	neutra	3,33	positiva
Conhecimento das mudanças da contabilidade, em decorrência do Processo de Convergência as Normas Internacionais da Contabilidade Aplicada ao Setor Público(PCNICASP).	2,50	negativa	2,43	negativa	2,48	negativa
Compreensão da importância do PCNICASP para a qualificação das informações contábeis.	3,00	neutra	2,43	negativa	2,81	negativa
Satisfação com a informação sobre PCNICASP na UEFS	2,29	negativa	2,14	negativa	2,24	negativa

Fonte: Elaborado pelo autor

No geral a percepção dos gestores da UEFS em relação à contabilidade e o processo de convergência são negativas. Observa-se que os resultados da média do ranking médio, são próximos, tanto na administração superior, quanto a administração adstrita.

Os participantes compreendem ser a contabilidade importante para a gestão da UEFS e têm uma percepção positiva em relação à divulgação das informações contábeis, sendo que neste item o resultado da administração adstrita foi de neutralidade, possivelmente, por ter menos aproximação com os dados divulgados. Nesse ponto a percepção positiva em relação à importância da contabilidade para a gestão, é colaborada pela forma positiva que a UEFS divulga as informações contábeis.

Pelo resultado apresentado há um problema na comunicação do PCNICASP na UEFS, o que se refletiu nas respostas quanto ao conhecimento do processo e sua importância. Os gestores, participantes da pesquisa, demonstraram não conhecer o processo de convergência da contabilidade, situação confirmada na percepção negativa em relação ao nível de informação recebido, o que indica a necessidade de melhoria desse procedimento na UEFS.

4.2.2 Informações contábeis, pós PCNICASP, para a tomada de decisão.

Partindo-se desses resultados iniciais sobre a contabilidade e o PCNICASP, procurou-se identificar a percepção dos gestores sobre as informações contábeis, com os atributos advindos ou aprimorados a partir do PCNICASP. A referida norma denomina de características qualitativas da informação contábil, os atributos que a torna útil, inclusive, para a tomada de decisão. Sobre estes atributos, foram indagados os gestores da UEFS, cujos resultados constam do Quadro 8, a seguir;

Quadro 8 - Informações contábeis para a tomada de decisão na UEFS, pós PCNICASP.

Conteúdo	Administração superior		Administração adstrita		Total	
	RM	Percepção	RM	Percepção	RM	Percepção
Média do ranking médio da Seção	3,40	positiva	2,90	negativa	3,17	positiva
Relevância da informação contábil						
Média do ranking médio da sub-seção	3,82	positiva	2,71	negativa	3,45	positiva
Relevância da informação contábil por confirmar a responsabilidade do gestor, no uso eficiente e eficaz dos recursos, na realização dos objetivos e no cumprimento da legislação e de regulamentos orçamentários.	3,86	positiva	2,71	negativa	3,48	positiva
Relevância da informação contábil por fornecer informações sobre custos, montante e/ou fontes de recursos que se destinam a prestação de serviços no futuro.	3,79	positiva	2,71	negativa	3,43	positiva
Compreensibilidade da informação contábil						
Média do ranking médio da sub-seção	3,11	positiva	3,00	neutra	3,07	positiva
Compreensão razoável das atividades e do ambiente organizacional da UEFS	4,50	positiva	4,00	positiva	4,33	positiva
Capacidade para ler os demonstrativos contábeis, da forma apresentada pela UEFS	2,64	negativa	3,14	positiva	2,81	negativa
Desnecessidade de explicações e ajuda de assistentes para auxiliar na compreensão dos dados mais complexos e difíceis das informações contábeis	1,29	negativa	2,14	negativa	1,57	negativa
Compreensão que dados complexos e difíceis das informações contábeis são necessários, ainda que isso dificulte o entendimento dos usuários.	4,00	positiva	2,71	negativa	3,57	positiva
Tempestividade da informação contábil						
Disponibilização das informações contábeis, pela UEFS, de forma tempestiva.	2,79	negativa	2,71	negativa	2,76	negativa
Comparabilidade da informação contábil						
Manutenção de um padrão das informações contábeis da UEFS, permitindo a comparação dos dados similares de outros exercícios ou de outras entidades	3,86	positiva	3,14	positiva	3,62	positiva
Verificabilidade da informação contábil						
Média do ranking médio da sub-seção	3,43	positiva	2,93	negativa	2,93	negativa
Possibilidade de verificação dos fatores que deram origem às informações contábeis da UEFS, confirmando os fenômenos ou saldos existentes.	3,14	positiva	3,00	neutra	3,00	neutra
Existência de transparência na UEFS, em relação as metodologias adotadas, aos fatores e circunstâncias que apoiam quaisquer opiniões expressas ou evidenciações feitas, sobre as informações contábeis.	3,71	positiva	2,86	negativa	2,86	negativa

Fonte: Elaborado pelo autor

No geral os gestores tem uma percepção positiva sobre o uso da contabilidade para a tomada de decisão, sendo que esse resultado reflete o entendimento dos participantes da administração superior, contra uma percepção negativa dos participantes da administração adstrita. Os gestores vinculados a

Administração Superior demonstraram possuir maior afinidade e/ou entendimento sobre o processo e tomada de decisão, a partir dos dados contábeis, sendo que os gestores vinculados à administração adstrita demonstraram desconhecer esse processo. No entanto, para o melhor entendimento desses resultados, faz-se necessário a análise de cada dimensão (ou atributos) e itens correspondentes, conforme o caso.

Sobre a relevância da informação contábil, no sentido de que ela, tem a prerrogativa de confirmarem ou preverem situações e/ou fatos para a tomada de decisão, o resultado apresentado foi de percepção positiva, especialmente, na visão dos gestores da Administração Superior, sendo inverso na Administração Adstrita. Ao considerar a média do ranking médio, no geral, os gestores compreendem a relevância da informação contábil para a tomada de decisão.

Quando o questionamento recaiu, especificamente, sobre a percepção dos gestores, diante do potencial da informação contábil, sobre a responsabilização dos mesmos, o resultado apresentou, no geral, uma percepção positiva de que a informação contábil é relevante nesse sentido. Os gestores percebem que a contabilidade tem essa função de tornar público o nível de responsabilidade deles sobre o cumprimento de suas obrigações, tanto cumprindo com as normas e procedimentos, quanto na eficácia e eficiência no uso dos recursos. No entanto, quando se analisa a percepção apenas dos gestores da Administração Adstrita esse resultados não se confirma.

A informação contábil também é relevante no sentido de dá suporte a decisões futuras, a partir da apresentação das informações sobre os fatos passados, traduzidos em custos, montantes e fontes de recursos. Nessa questão, específica, os resultados condizem com a média, de um maior entendimento e/ou concordância dos gestores da Administração Superior, em relação aos gestores da Administração Adstrita.

Outro aspecto, a ser considerado, conforme estabeleceu a norma, é o quanto a informação contábil deve ser compreensível para os usuários. Nesse aspecto a média do ranking médio demonstrou que os gestores, no geral, tem uma percepção positiva, muito em decorrência do posicionamento dos integrantes da Administração Superior, pois os integrantes da Administração Adstrita, na média, se posicionaram com neutralidade. A primeira questão, desse atributo, foi sobre a necessidade do

gestor compreender, ainda que razoavelmente, as atividades e o ambiente organizacional da instituição, para que possa estabelecer as relações entre os dados contábeis, apresentados, e a realidade. Nesse sentido, os respondentes demonstraram ter essa compreensão da realidade da instituição, considerando o resultado de percepção, altamente, positivo.

A outra questão diz respeito a leitura e o entendimento dos demonstrativos contábeis, que segundo a norma deve ser apresentada de maneira que atenda a necessidade, a base do conhecimento e natureza da informação apresentada. Guarda, nesse sentido, a dupla necessidade de atender o usuário, sem deixar de ser técnica e cumprir com seus objetivos. Nessa questão a percepção geral é negativa. Ou seja, os gestores não se sentem capazes de lê as informações contábeis da forma que a UEFS apresenta. A que se destacar, nessa questão é uma inversão do resultado, em relação a tendência das respostas: os gestores da administração adstrita demonstraram maior intimidade com as informações contábeis, no sentido da leitura dos demonstrativos.

Sobre a compreensão a norma considera que seja necessária e importante que se apresente, juntamente com as demonstrações contábeis, informações adicionais, a exemplo de notas explicativas e outros relatórios, em linguagem simples e que sejam apresentadas de forma que os usuários entendem, prontamente.

Por fim, em relação ao atributo da compreensão das informações contábeis, foi questionado sobre a manutenção de informações complexas e difíceis. O resultado demonstrou uma percepção positiva dos gestores, em relação a essa necessidade. No entanto, nesse item, ocorreu uma distancia, considerável, entre o entendimento da Administração Superior em relação a Administração Adstrita, com a primeira tendo uma percepção bastante positiva e a segunda, apresentando uma percepção negativa. Nesse aspecto é possível que tenha havido uma dificuldade no entendimento dessa questão, por alguns dos participantes, considerando que essa situação um tanto contraditória, no aspecto da compreensão das informações contábeis, que deve ser acessível, porém, como chama a atenção a própria norma, deve apresentar os dados na sua totalidade, respeitando a fidedignidade com os fatos.

Segundo a NBC TSP – EC a informação contábil para ser útil precisa ser apresentada de forma mais breve possível (CFC, 2016). A contabilidade demonstra fenômenos passados, porém essas informações devem manter o vínculo com situações recentes, com vistas a possibilitar seu uso para a tomada de decisão. Nesse sentido, a percepção dos gestores, em relação a tempestividade das informações contábeis da UEFS é negativa, o que demonstra uma necessidade de que as mesmas passem a ser apresentadas com maior brevidade.

Sobre a comparabilidade da informação contábil, a percepção dos gestores é positiva. Há o entendimento que da forma que a UEFS apresenta suas demonstrações contábeis, seja possível, a comparação com outros exercícios ou outras entidades. Esse resultado colabora com o que prevê a norma no que tange ao respeito aos princípios contábeis, as políticas e a base de elaboração dos demonstrativos. O padrão contábil, no setor público, também pode ser explicado pela obediência irrestrita a norma, a partir da orientação do órgão central de contabilidade do Estado.

Quanto a verificabilidade das informações contábeis que, segundo a NBC TSP – EC é a possibilidade de assegurar que as mesmas representam, fielmente, os fenômenos que se propõe representar, a percepção dos gestores foi negativa, conforme a média do ranking médio (CFC, 2016). A percepção dos respondentes foi, no geral, negativa devido ao resultado referente à administração adstrita, sendo que os gestores da Administração Superior consideraram que a contabilidade tem a capacidade de representar os fenômenos ocorridos.

Para melhor entendimento do resultado desse atributo, duas questões foram levantadas: a primeira sobre a possibilidade de se verificar os fenômenos de origem das informações e a outra sobre a transparência em relação ao processo de construção dessas informações. Ambas as questões se propõe a identificar a percepção dos gestores sobre as garantias de que há uma relação confiável entre a informação e o fato de origem. Nesse sentido, há um posicionamento de neutralidade em relação a primeira questão e de percepção negativa em relação a segunda. Ou seja, os gestores não tem opinião formada sobre a verificabilidade da origem das informações apresentadas nos demonstrativos contábeis, ao mesmo tempo percebe como negativa a transparência no processo de construção dessas informações.

4.3 Um guia de boas práticas em CASP, como produto de intervenção.

Conforme elencado nos objetivos específicos desse trabalho e em consonância aos propósitos dos programas de pós-graduação, a nível mestrado profissional, apresenta-se, em apêndice desse trabalho, o produto, denominado Guia de Boas Práticas em CASP para a UEFS, que representa uma proposta de intervenção aplicada à gestão pública.

O referido produto alinha-se também com as denominadas *Recommended Practice Guideline* (RPG), que são as Diretrizes de Práticas Recomendadas, desenvolvidas e aprovadas pelo IPSASB, que sugere boas práticas na elaboração de informações, para além das demonstrações financeiras (formais) (IFAC, 2022). Essas recomendações contribuem no entendimento dos usuários sobre as informações contábeis, sendo possível se estabelecer um paralelo com os objetivos do referido guia, ressalvada sua aplicabilidade específica, no caso a que se destina, em especial, a gestão de uma universidade pública, que é o caso da UEFS.

O Guia considera os resultados dessa pesquisa e estar estruturado da seguinte forma: Apresentação; Objetivos/Alvo; Base Conceitual e Legal; Recomendações para o PCNICASP; Informação Contábil; Atributos da Informação Contábil; Uso da Informação Contábil; Glossário Referências; Anexos (Anexo I - Legislação sobre CASP e PCNICASP; Anexo II – PIPCP; e Anexo III - Links Importantes).

O Guia de Boa Prática em CASP tem por objetivo orientar o gestor quanto à criação das condições necessárias ao PCNICASP e a utilização das informações contábeis, principalmente, para a tomada de decisão. O alvo é a UEFS, enquanto objeto desse estudo, sendo aplicável a demais universidades públicas e demais órgãos e entidades, respeitadas as especificidades de cada instituição ou unidade, o que enseja possíveis, adaptações.

Este produto não tem pretensão de ser uma orientação completa e definitiva sobre o uso das informações contábeis, considerando o universo envolvido e especificidades de cada entidade. Dessa forma, parte da realidade do ambiente organizacional de uma universidade pública e considera os resultados do diagnóstico e do levantamento da percepção dos gestores dessa entidade como

base para a sua consecução. Apresenta-se, portanto como instrumento de disseminação dos conhecimentos contábeis, com vistas à tomada de decisão, limitando-se a orientação interna, não substituindo, portanto, as normas e manuais próprios da contabilidade pública.

5 CONCLUSÃO

O presente trabalho teve como propósito responder a seguinte questão: O que implica as mudanças da CASP no ambiente organizacional da Universidade Estadual de Feira de Santana (UEFS), para a tomada de decisão? Para isso teve como objetivo geral analisar as implicações das mudanças da CASP no ambiente organizacional da UEFS, para a tomada de decisão.

Inicialmente, atendendo ao objetivo específico de realizar um diagnóstico da situação atual das mudanças da CASP no setor contábil da UEFS e seus efeitos sobre o ambiente organizacional, tendo por base o Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP), se identificou que a UEFS se encontra em estágio intermediário de implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP), conforme o plano estabelecido pela STN e conduzindo na Bahia pela SEFAZ/DICOP que é o órgão central de contabilidade no Estado.

Quanto aos procedimentos implantados destaca-se que a UEFS já reconhece, totalmente, os créditos não tributários pelo regime de competência, atendendo aos preceitos da reforma contábil. No entanto em relação a registros de precatórios, estoques, fornecedores e (re)avaliações de bens, ainda há dificuldade na operacionalização dos mesmos. Outros procedimentos ainda não foi implementados, seja porque ainda se encontram dentro dos prazos, a exemplo de bens de infraestrutura e bens culturais, seja porque ainda dependem de definições dos órgãos externos, como é o caso dos encargos da folha de pagamento. Enfim, o único procedimento não implementado, de responsabilidade da UEFS, são os lançamentos de ativos intangíveis, estando ainda em processo de levantamento pela instituição dos dados necessários ao registro.

Quanto aos efeitos do PCNICASP sobre o ambiente organizacional da UEFS, nos documentos analisados não foram encontradas menções específicas à contabilidade e, conseqüentemente, a reforma contábil. A partir das entrevistas esse dado se confirma, pois, partindo das respostas, não se observa mudanças práticas, decorrentes do PNCICASP. Porém, é reconhecida a expectativa de que as mudanças possam contribuir para o melhorias na contabilidade, sobretudo para a tomada de decisão.

Quanto às necessidades para que se tenha um adequado PCNICASP e, conseqüentemente, a disponibilização de informações contábeis úteis à gestão, foi destacada a necessidade de ajustes na estrutura hierárquica do setor contábil, além da disponibilização de pessoal especializado, em quantidade e qualidade necessárias ao bom desenvolvimentos das atividades contábeis.

Em relação à percepção dos gestores sobre a contabilidade, foi mencionado que a administração universitária, sobretudo a pública, é exercida por profissionais de diversas áreas do conhecimento, na maioria docentes e que reconhece ter dificuldades no uso das informações contábeis para a tomada de decisão, inclusive por uma questão cultural, apesar de compreender sua importância. Os gestores entendem que a comunicação sobre contabilidade na UEFS, precisa ser melhorada, e que para isso deve-se criar meios de acesso, e que as informações possam ser disseminadas, em linguagem acessível, aos usuários.

Como resultado prático desse trabalho, e atendendo as prerrogativas e objetivos de um programa de pós-graduação, em nível de mestrado profissional, segue, em apêndice, o Guia de Boas Práticas em CASP para a UEFS, que representa uma proposta de intervenção aplicada à gestão pública, enquanto instrumento de orientação interna, para o processo de implementação da reforma contábil e, conseqüente, uso das informações contábeis para a tomada de decisão.

Pretende-se apresentar o resultado dessa pesquisa e, sobretudo, este produto, a gestão da UEFS, e disseminá-lo nos meios possíveis, através de encontros, conferências, seminários e assemelhados, inclusive em outros órgãos e/ou entidade públicas que manifestarem interesse pelo tema, com vistas a proporcionar a discussão do tema e ampliar o debate em torno do PCNICASP e suas implicações.

Não foi pretensão desse estudo, analisar, especificamente, cada uma das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica do Setor Público (NBC TSP), e seus desdobramentos para a gestão. Ao invés disso, tratou-se a reforma contábil num contexto amplo, considerando os preceitos da NBC TSP EC, que trata da Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público e utilizando os Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP) como resultado desse processo. O que se apresenta como oportunidade de estudos, que possam avaliar, isoladamente ou em conjunto, as

implicações da adoção das normas sobre as diversas entidades, inclusive, a partir do temas relacionados às NBC TSP específicas.

Considerado ainda a discussão do processo de convergência, observa-se lacunas relacionadas a estudos que busquem os resultados da implementação, de forma específica, de cada PCP, isoladamente, e seu reflexo nas informações contábeis, diante as diversas funções da contabilidade. Este tipo de estudo tem potencial de explorar situações mais específicas e, portanto, contribuir no debate e na prática da CASP e do PCNICASP.

Este estudo também não teve o propósito de questionar a reforma, no sentido de avaliar as bases, os argumentos, enfim as escolhas do Brasil, em relação as adoção às normas internacionais e nem as vantagens ou desvantagens dessa escolha. Ao partir do pressuposto que há um processo em curso, inclusive fundamentado na legislação nacional, a pesquisa se ocupou das implicações no ambiente organizacional estudado. Assumida essa limitação, resta sugerir a realização de trabalhos que possam se debruçar, criticamente, sobre a reforma, no sentido de avaliar e discutir o como e o porquê da adoção dos padrões internacionais e, eventualmente, considerar seus impactos para (ou sobre) gestão pública.

Por fim, espera-se que os resultados dessa pesquisa possam contribuir no debate e disseminação do conhecimento da contabilidade, sobretudo em relação ao PCNICASP suas causas e efeitos e que possa culminar em, possíveis, melhorias práticas na gestão universitária, objeto desse estudo,

6 REFERÊNCIAS

ACCA; IFAC. **Is cash still king? maximising the benefits of accrual informatio in the public sector**. London: CIPFA; [New York]: IFAC, fev. 2020, 50 p. Disponível em: <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/publications/cash-still-king-maximising-benefits-accrual-information-public-sector>. Acesso em: 12 dez. 2021

ALMEIDA, Richardson Silveira. **Governança de tecnologia da informação: um estudo da implementação dos mecanismos na Universidade Federal do Recôncavo da Bahia**. 2018, 98 f. _ Dissertação (Mestrado Profissional em Gestão de Políticas Públicas e Segurança Social) - Universidade federal do recôncavo da Bahia, Cruz das Almas, 2018. Disponível em: <https://www.ufrb.edu.br/mpgestaoppss/dissertacoes/category/15-2018>. Acesso em: 04 fev. 2022.

BAHIA. **Decreto 8.874, de 28 de janeiro de 2019**. Aprova o Regimento da Secretaria da Fazenda - SEFAZ. Salvador: Casa Civil do Governo do Estado da Bahia, [2019]. Disponível em: https://www.sefaz.ba.gov.br/geral/dec18874_regimento_sefaz.pdf. Acesso em: 01 mar. 2022.

BAHIA. **Decreto nº 14.125, de 06 de setembro de 2012**. Institui O Sistema Integrado De Planejamento, Contabilidade e Finanças Do Estado Da Bahia – FIPLAN. Salvador: Casa Civil do Governo do Estado da Bahia, [2012]. Disponível em.: <http://www.legislabahia.ba.gov.br/documentos/decreto-no-14125-de-06-de-setembro-de-2012>. Acesso em: 26 nov. 2020

BAHIA. **Lei nº 11.375, de 05 de fevereiro de 2009**. Reestrutura as carreiras de Analista Universitário e Técnico Universitário, integrantes do Grupo Ocupacional Técnico-Específico, criado pela Lei nº 8.889, de 01 de dezembro de 2003, bem como o seu padrão remuneratório, e dá outras providências. 2009. Disponível em: <http://www.legislabahia.ba.gov.br/documentos/lei-no-11375-de-05-de-fevereiro-de-2009> Acesso em: 01 jun. 2022.

BAHIA. **Lei nº 13.466, de 22 de dezembro de 2015**. Dispõe sobre a organização e funcionamento das Universidades Estaduais da Bahia, revoga a Lei nº 7.176, de 10 de setembro de 1997, e dá outras providências. Salvador: Casa Civil do Governo do Estado da Bahia, [2015]. Disponível em.: <http://www.legislabahia.ba.gov.br/documentos/lei-no-13466-de-22-de-dezembro-de-2015> Acesso em: 06 out. 2020

BAHIA. Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia. **Demonstrações Contábeis Consolidadas: Exercício 2020**. Salvador: SEFAZ , 2021, 879 p. Disponível em.: https://www.sefaz.ba.gov.br/administracao/contas/balanco_anual/balancogeral_2020.pdf. Acesso em: 01 mar. 2022.

BEZERRA FILHO, João Eudes; FEIJÓ, Paulo Henrique. A nova contabilidade aplicada ao setor público: o futuro chegou!. **Revista TCE-PE**. Recife, v. 19, n. 19, p.

28-61, dez. 2012. Disponível em: https://periodicos.tce.pe.gov.br/seer/ojs-3.1.2-1/index.php/Revista_TCE-PE/article/view/708. Acesso em: 29 maio 2022.

BRASIL. [Constituição 1988]. **Constituição da República Federativa do Brasil, 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [1988]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 06 out. 2020.

BRASIL. **Decreto nº 9.235, de 15 de dezembro de 2017**. Dispõe sobre o exercício das funções de regulação, supervisão e avaliação das instituições de educação superior [...] no sistema federal de ensino. Brasília, DF: Presidência da República, [2017]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2017/Decreto/D9235.htm#art107. Acesso em: 17 nov. 2020

BRASIL. **Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2000]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm Acesso em: 06 out. 2020.

BRASIL. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília, DF: Presidência da República, [1964]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm. Acesso em: 06 out. 2020.

BRASIL. **Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996**. Estabelece as diretrizes e bases da educação nacional. Brasília, DF: Presidência da República, [1996]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9394.htm. Acesso em: 17 nov. 2020.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Portaria do Ministério da Fazenda nº 184, de 25 de março de 2008**. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Brasília, DF: Ministério da Fazenda, [2008]. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=24439> Acesso em: 06 out. 2020.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público**. 8 ed. Brasília, DF: STN, 2018, 472 p. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO:31484. Acesso em: 30 set. 2021.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Plano de implantação de procedimentos contábeis patrimoniais**: anexo a Portaria STN nº 548, de 24 de setembro de 2015. Brasília, DF: STN, 2015a. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO:32305. Acesso em: 30 set. 2021.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria Conjunta STN/SOF/MPOG nº 3, de 14 de outubro de 2008**. Aprova os Manuais de Receita Nacional e de Despesa Nacional e dá outras providências. Brasília, DF: STN, [2008a]. Disponível em: http://sisweb.tesouro.gov.br/apex/cosis/thot/obtem_arquivo/13644:489107:inline:110509980951752. Acesso em: 13 out. 2021.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria da Secretaria do Tesouro Nacional nº 548**, de 25 de setembro de 2015. Dispõe sobre prazos-limites de adoção dos procedimentos contábeis patrimoniais [...] sob a mesma base conceitual. Brasília, DF: STN, [2015]. Disponível em: <https://cfc.org.br/wp-content/uploads/2016/02/Portaria-STN-548-2015-PIP-CP-assinada.pdf>. Acesso em: 21 out. 2020

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria da Secretaria do Tesouro Nacional nº 634, de 19 de novembro de 2013**. Dispõe sobre regras gerais acerca das diretrizes, normas e procedimentos contábeis [...] sob a mesma base conceitual. Brasília, DF: STN, [2013]. Disponível em: https://www.in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/41061692/do1-2018-09-17-portaria-n-634-de-14-de-setembro-de-2018-41061610. Acesso em: 06 out. 2020.

BRASIL. Ministério da Saúde. Conselho Nacional de Saúde. **Portaria do Conselho Nacional de Saúde nº 510, de 07 de abril de 2014**. Dispõe sobre as normas aplicáveis a pesquisas em Ciências Humanas e Sociais [...]. Brasília, DF: CNS, [2014]. Disponível em: https://bvsms.saude.gov.br/bvs/saudelegis/cns/2016/res0510_07_04_2016.html. Acesso em 01 dez. 2020.

BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos. Reforma gerencial e legitimação do estado social. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 51, n. 1, p. 147-156, jan./fev. 2017. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rap/a/b3VNr8KRsgTBM4Hfktj3skn/?lang=pt&format=pdf>. Acesso em: 01 nov. 2021.

BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos. Uma reforma gerencial da administração pública no Brasil. **Revista do Serviço Público**, [Brasília], ano 49, n. 1, p. 5-42, jan./mar. 1998.

BUCHANAN, Leigh; O'CONNELL, Andrew. Analytics And Data Science. A Brief History of Decision Making. **Harvard Business Review**. Jan. 2006. Disponível em: <https://hbr.org/2006/01/a-brief-history-of-decision-making>. Acesso em: 21 dez. 2021.

CASTRO. Domingos Poubel de. **Auditoria e controle interno na administração pública**: evolução do controle interno no Brasil: do código de contabilidade de 1922 até a criação da CGU em 2003. São Paulo: Atlas, 2008. 301 p.

CHAN, James L. Government Accounting: An assessment of theory, purposes and standards. **Public Money & Management**, v. 23, n. 1, 2003.

CHIAVENATO, Idalberto. **Administração nos novos tempos** - 2 ed. Rio de Janeiro: Campus, 1999.

CHOO, Chun Wei. **A organização do conhecimento: como as organizações usam a informação para criar significado, construir conhecimento e tomar decisões**. Tradução Eliana Rocha. São Paulo: SENAC, 2003. 425p.

CIPFA; IFAC. **The international framework: good governance in the public sector (executive summary)**. London: CIPFA; New York: IFAC, 2014, 4 p. Disponível em: https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IFAC-CIPFA-International-Framework-Good-Governance-in-Public-Sector-Exec-Summary_0.pdf. Acesso em: 08 nov. 2021.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **CFC**, [2021]. Área Pública. Disponível em: <https://cfc.org.br/tecnica/areas-de-interesse/area-publica/>. Acesso em: 13 out. 2021.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Norma brasileira de contabilidade, NBC PG 01, de 07 de fevereiro de 2019**. Aprova a NBC PG 01 – Código de Ética Profissional do Contador. Brasília, DF: CFC, 2019a. Disponível em: <https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCPG01.pdf>. Acesso em: 09 nov. 2021.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Norma brasileira de contabilidade, NBC TA 315 (R2), de 19 de agosto de 2021**. Dá nova redação à NBC TA 315 (R1), que dispõe sobre a identificação e a avaliação dos riscos de distorção relevante por meio do entendimento da entidade e do seu ambiente. [Brasília, DF]: CFC, [2021a]. Disponível em: [https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA315\(R2\).pdf](https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA315(R2).pdf). Acesso em: 21 mar. 2019.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Norma brasileira de contabilidade, NBC TSP: Estrutura Conceitual, de 23 de setembro de 2016**. Aprova a NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público. Brasília, DF: CFC, 2016. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTSPEC.pdf>. Acesso em: 19 out. 2019.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Orientações Estratégicas para a Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil**. Brasília, DF: CFC, [2008], 15 p. Disponível em: https://cfc.org.br/wp-content/uploads/2020/08/CCASP_Orientacoes_Estrategicas_Contabilidade.pdf. Acesso em 11 out. 2020.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Plano estratégico do grupo assessor das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público: 2019-2023**. Brasília, DF: CFC, jul. 2019, 37 p. Disponível em: <https://cfc.org.br/wp-content/uploads/2021/04/Plano-Estrate%CC%81gico-GA-Web-1.pdf>. Acesso em 13 out. 2021.

CRUZ, Juliana Mateusa Meira. **Barreiras no Processo de Implantação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público - NBCASP: Uma análise do Processo nas Universidades Federais Brasileiras**. 2015. 97 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Gestão de Políticas e Organizações Públicas Instituição de Ensino) - Universidade federal de São Paulo, Osasco, 2015. Disponível em: <http://www.repositorio.unifesp.br/handle/11600/47646>. Acesso em: 19 out. 2019.

DELOITTE. **IPSAS in your pocket. 2021 Edition**. Rotterdam: Deloitte Accountants B.V., jan 2021,. 61 p. Disponível em: <https://www.iasplus.com/en/publications/public-sector/ipsas-in-your-pocket-2021>. Acesso em: 17 out. 2021.

DINIZ, Davi Monteiro. A Estranha autarquia: da desagregação do regime jurídico constitucional universitário por leis administrativas e seus efeitos nas universidades federais brasileiras. **Revista de Direito Administrativo e Gestão Pública**, Belo Horizonte, v. 1, n. 2, p. 58 - 86, jul./dez. 2015. Disponível em: <https://www.indexlaw.org/index.php/rdagp/article/view/173>. Acesso em: 11 out. 2020.

DUTRA, Cleber J. C. Dutra; NASCIMENTO, Luis Felipe Nascimento. teorias organizacionais e o dilema ambiental: um tratamento para a mudança organizacional? **Revista Eletrônica de Ciência Administrativa**, [Curitiba], v. 4, n. 2, p. nov. 2005 Disponível em: <http://www.periodicosibepes.org.br/index.php/recadm/article/view/394>. Acesso em: 29 maio 2022.

GONÇALVES, Diego Emanuel Souza; NASSIF, Sandro Marques de Sousa; LIMA; Abel Carneiro. Normas de contabilidade aplicadas ao setor público: um estudo de caso na Universidade Estadual de Feira de Santana – UEFS. **Formadores – Vivências e Estudos**, Cachoeira, v. 12, n. 8, p. 6 - 23, dez. 2019. Disponível em: <https://seer-adventista.com.br/ojs3/index.php/formadores/article/view/1202>. Acesso em: 12 maio 2021.

IFAC. **Ies**, 2022. International Standards. Disponível em: <https://eis.international-standards.org/>. Acesso em: 05 jun. 2022.

IFAC. **IFAC**, 2021. Who we are. Disponível em: <https://www.ifac.org/who-we-are/our-purpose>. Acesso em: 05 out. 2021.

IFAC. **IFAC**, 2021a. Supporting international standards. Disponível em: <https://www.ifac.org/supporting-international-standards>. Acesso em: 05 out. 2021.

IFAC. **International standards: 2019 global status report**. Nova York: IFAC, 2019, 29 p. Disponível em: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IFAC-International-standards-2019-global-status-report.pdf>. Acesso em: 05 out. 2021.

IFRS. **IFRS**, 2021. Our-structure. Disponível em: <https://www.ifrs.org/about-us/our-structure/>. Acesso em: 01 out. 2021.

IMF; OECD ; World Bank. Governance Review Group. **The future governance of the international public sector accounting standards board (IPSASB):** public consultation, 2014. Disponível em: <https://www.oecd.org/governance/budgeting/IPSASB-Consultation-Paper.pdf>. Acesso em 06 out. 2021.

IPSASB. **IPSASB**, 2021. About-ipsasb. Disponível em: <https://www.ipsasb.org/about-ipsasb>. Acesso em: 06 out. 2021.

KOHAMA, Hélio. **Contabilidade Pública:** teoria e prática. 15 ed. São Paulo: Atlas, 2016. 414 p.

LOUSADA, Mariana; VALENTIM, Marta Ligia Pomim. Modelos de tomada de decisão e sua relação com a informação orgânica. **Perspectivas em Ciência da Informação**, Belo Horizonte. v.16, n.1, p.147-164, jan./mar. 2011. Disponível: <http://portaldeperiodicos.eci.ufmg.br/index.php/pci/article/view/1028>. Acesso: 27 jan. 2022.

MARQUES, Lilian. Tadim. **Normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público: um estudo sobre a implementação em Universidades Federais Brasileiras**. 2017. 108 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) - Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2017. Disponível em: <https://repositorio.ufmg.br/handle/1843/BUOS-BA9KG6>. Acesso em: 15 set. 2020.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 39 ed., atual. São Paulo: Malheiros, 2013. 925 p.

MENDES, Vitor de Souza Mendes; SANTOS, Ana Cristina Batista dos; PIMENTEL, João. O ambiente nas teorias organizacionais. *In*: XVIII ENCONTRO DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA, 2018, Fortaleza. **Anais [...]**. Fortaleza: Universidade de Fortaleza, 2018, p. 1-6. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/328560160_O_AMBIENTE_NAS_TEORIAS_ORGANIZACIONAIS. Acesso em: 29 maio 2022.

MEYER JÚNIOR, Victor. A prática da administração universitária: contribuições para a teoria. **Universidade em debate**, [S. l.], v. 2, n. 1, artigo 1, p. 12-26, jan./dez. 2014. Disponível em: <https://silo.tips/download/a-pratica-da-administraao-universitaria-contribuioes-para-a-teoria> Acesso 08 dez. 2021. Acesso em: 08 dez. 2021.

MEYER JÚNIOR, Victor; LOPES, Maria Cecília Barbosa. Administrando o imensurável: uma crítica às organizações acadêmicas. **Cadernos EBAPE. BR**, Rio de Janeiro, v. 13, nº 1, artigo 3, p.40-51, jan./mar. 2015. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/cebape/a/SG5FkrvNR6CpdpBMrJ5b5HC/?format=pdf&lang=pt>. Acesso em: 18 nov. 2021.

MOTA JÚNIOR, Antônio de Macedo. **Desafios contemporâneos da administração universitária:** Um estudo das dimensões política, organizacional,

cultural e econômica na Universidade Estadual de Feira de Santana (UEFS). 2022. 350 f. Tese (Programa de Pós-Graduação em Educação e Contemporaneidade) - Universidade do Estado da Bahia, Salvador, 2022. Disponível em: http://www.saberaberto.uneb.br/bitstream/20.500.11896/2188/1/Tese_PPGEduC_Antonio_de_Macedo_Mota_Junior_2022.pdf. Acesso em: 22 abr. 2022.

MONTEIRO, Renato Pereira; PEREIRA, Cleber Augusto; PEREIRA, Neimar Sousa Pinto. O Impacto das reformas da administração pública brasileira na regulação contabilística do setor. **Revista UNEMAT de contabilidade**, [S.], v. 3, n. 6, 2014. Disponível em: <https://periodicos.unemat.br/index.php/ruc/article/view/264>. Acesso em: 21 out. 2020.

NEVES, Fabrício Ramos; GÓMEZ-VILLEGAS, Mauricio. Reforma contábil do setor público na América Latina e comunidades epistêmicas: uma abordagem institucional. **RAP – Revista de Administração Pública. FGV EBAPE**: Rio de Janeiro, v. 54, n. 1, p. 11-31, jan./fev. 2020. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/80968>. Acesso em: 20 jan. 2022.

PAULA, Ana Paula Paes de. Administração pública brasileira: entre o gerencialismo e a gestão social. **RAE-Revista de Administração de Empresas**, [Bela Vista], v. 45, n. 1, p. 36-49, jan./mar. 2005. <http://dx.doi.org/10.1590/S0034-75902005000100005>. Acesso em 28 out. 2021.

PMI. **Um Guia do Conhecimento em Gerenciamento de Projetos (Guia PMBOK)**. 6 ed. Newtown Square: PMI, 2017, 762 p.
 PRODANOV, Cleber Cristiano; FREITAS, Ernani Cesar. **Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico**. 2. ed. Novo Hamburgo: Feevale, 2013. 276 p.

SANT'ANA, Tomás Dias *et al.* **Plano de Desenvolvimento Institucional - PDI**: um guia de conhecimentos para as Instituições Federais de Ensino. Alfenas: FORPDI, 2017. 130 p. *E-book*. Disponível em: <https://www.gov.br/mec/pt-br/plataformafor/documentos/livroforpdi>. Acesso em: 17 nov. 2021.

SANTOS, Clezio Saldanha dos. **Introdução à gestão pública**. 2. ed. – São Paulo : Saraiva, 2014. 233 p.

SASSO, Maiara. **Adoção das normas de contabilidade oriundas do processo de convergência às IPSAS**: respostas estratégicas de governos estaduais. 2017. 43 f. Dissertação (Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2017. Disponível em: https://sucupira.capes.gov.br/sucupira/public/consultas/coleta/trabalhoConclusao/viewTrabalhoConclusao.jsf?popup=true&id_trabalho=5354149. Acesso em: 15 set. 2020.

SECCHI, Leonardo. Modelos organizacionais e reformas da administração pública. **Revista de Administração Pública**. Rio de Janeiro, v. 43, no.2, p. 347-369,

mar./abr. 2009. Disponível em: https://www.scielo.br/scielo.php?pid=S0034-76122009000200004&script=sci_arttext. Acesso em: 21 out. 2020.

SONCIN, Maria Simoni do Nascimento. **A Contabilidade como Instrumento de Apoio à Gestão Pública**: influência da estrutura organizacional e das gerações na adoção de uma contabilidade mais gerencial nas universidades federais do sul de Minas Gerais. 2017. 137 f. Dissertação (Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis) - Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2017.

Disponível em:

https://sucupira.capes.gov.br/sucupira/public/consultas/coleta/trabalhoConclusao/viewTrabalhoConclusao.jsf?popup=true&id_trabalho=6605571. Acesso em: 15 set. 2020.

SOUZA, Fabia Jaiany Viana de. **Compreensibilidade da informação contábil por usuários tomadores de decisão**. 2020. 163 f. Tese (Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis) - Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, 2020.

Disponível em:

https://repositorio.ufpb.br/jspui/bitstream/123456789/18314/1/FabiaJaianyVianaDeSouza_Tese.pdf. Acesso em: 11 jan. 2022.

Tribunal de Contas da União (TCU). Secretaria de Controle Externo da Administração do Estado. **Referencial Básico de Governança Pública Organizacional: para organizações públicas e outros entes jurisdicionados ao TCU**. 3 ed., corrigida (aprovado pela Portaria TCU 170/2020). Brasília, DF: TCU, 2020, 244 p. Disponível em:

<https://portal.tcu.gov.br/governanca/governancapublica/organizacional/levantamento-de-governanca/>. Acesso em: 17 jan. 2022.

UNIVERSIDADE ESTADUAL DE FEIRA DE SANTANA (UEFS). Assessoria Técnica e de Desenvolvimento Organizacional. **UEFS/ASPLAN**, [2022]. Disponível em: <http://www.asplan.uefs.br/>. Acesso em: 28 fev. 2022.

UNIVERSIDADE ESTADUAL DE FEIRA DE SANTANA (UEFS). Conselho Superior de Ensino, Pesquisa e Extensão. **Resolução Consepe, nº 147, de 20 de novembro de 2013**. [Aprova as alterações no Estatuto da Universidade Estadual de Feira de Santana]. [Feira de Santana]: UEFS, 2013. Disponível em: https://www.uefs.br/arquivos/File/ASPLAN/estatuto_uefs.pdf. Acesso em: 07 fev. 2020.

UNIVERSIDADE ESTADUAL DE FEIRA DE SANTANA (UEFS). **Organograma da UEFS**: Atualizado em 2018. Feira de Santana: UEFS, [2018]. Disponível em: http://www.asplan.uefs.br/arquivos/File/ORGANOGRAMA/Organograma_26_01_2018.pdf. Acesso em: 17 out. 2020.

UNIVERSIDADE ESTADUAL DE FEIRA DE SANTANA (UEFS). **UEFS**, [2022a]. Página Inicial. . Disponível em: <https://www.uefs.br/portal.php>. Acesso em: 08 fev. 2022.

VIEIRA, Eurípedes Falcão; VIEIRA, Marcelo Milano Falcão. Estrutura organizacional e gestão do desempenho nas universidades federais brasileiras. **Revista de**

Administração Pública, Rio de Janeiro, v. 37, n. 4, p. 899–920, 2003. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/6506>. Acesso em: 11 out. 2020.

APÊNDICE A – Questionário

Nº	Questões
1	Categoria: Docente, Servidor técnico, outro
2	Área de formação: Ciências Sociais Aplicadas - contador; Ciências Sociais Aplicadas - não contador; Outras áreas
3	Nível de formação acadêmica: Não graduado, graduação, especialização, mestrado, doutorado.
4	Tempo em cargo de gestão: até 4 anos, de 5 a 8, de 9 a 12, 13 a 16 , mais de 16
5	Tempo em cargo de pró-reitor(a): até 4 anos, de 5 a 8, de 9 a 12, 13 a 16 , mais de 16
6	Compreendo a importância da contabilidade para a gestão da UEFS.
7	Considero satisfatória a forma como a UEFS divulga as informações contábeis.
8	Tenho conhecimento das mudanças da contabilidade, em decorrência do Processo de Convergência as Normas Internacionais da Contabilidade Aplicada ao Setor Público(PCNICASP).
9	Compreendo a importância do PCNICASP para a qualificação das informações contábeis.
10	A UEFS tem informado, satisfatoriamente, sobre o PCNICASP.
11	Na UEFS as informações contábeis confirmam a extensão da minha responsabilidade como gestor, no uso eficiente e eficaz dos recursos, na realização dos objetivos e no cumprimento da legislação e de regulamentos orçamentários.
12	A contabilidade da UEFS fornece informações sobre custos, montante e/ou fontes de recursos que se destinam a prestação de serviços no futuro.
13	Tenho conhecimento razoável das atividades da UEFS e do ambiente no qual ela funciona.
14	Sinto-me capaz e preparado para ler os demonstrativos contábeis, da forma apresentada pela UEFS.
15	Considero necessário que haja explicações e ajuda de assistentes para auxiliar na compreensão dos dados mais complexos e difíceis das informações contábeis
16	Compreendo que dados complexos e difíceis das informações contábeis, necessitam ser mantidos, ainda que dificulte a compreensão dos usuários.
17	A UEFS disponibiliza as informações contábeis, de forma tempestiva.
18	As informações contábeis da UEFS, mantém um padrão, o que permite a comparação dos dados similares de outros exercícios ou de outras entidades
19	As informações contábeis da UEFS possibilitam a verificação dos fatores que lhe deram origem, confirmando os fenômenos ou saldos existentes.
20	Na UEFS existe transparência em relação as metodologias adotadas, aos fatores e circunstâncias que apoiam quaisquer opiniões expressas ou evidenciações feitas, sobre as informações contábeis.

Fonte: Elaborado pelo autor

APÊNDICE B – Entrevista semi-estruturada.



UNIVERSIDADE FEDERAL DO RECÔNCAVO DA BAHIA - UFRB
Centro de Ciências Agrárias, Ambientais e Biológicas
Programa de Pós-graduação em Gestão de Políticas Públicas e Segurança Social

IMPLICAÇÕES DAS MUDANÇAS DA CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO, NO AMBIENTE ORGANIZACIONAL DA UNIVERSIDADE ESTADUAL DE FEIRA DE SANTANA.

Mestrando: EDINILZO BISPO DOS SANTOS
Orientador: Prof. Dr. Warli Anjos de Souza

ENTREVISTA SEMI-ESTRUTURADA

Apresentação:

Esta entrevista é parte integrante da pesquisa IMPLICAÇÕES DAS MUDANÇAS DA CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO, NO AMBIENTE ORGANIZACIONAL DA UNIVERSIDADE ESTADUAL DE FEIRA DE SANTANA, e que se propõe a diagnosticar a situação da contabilidade nessa entidade, com vistas a atender ao objetivo da pesquisa, qual seja:

Analisar as implicações das mudanças da Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP) no ambiente organizacional da UEFS, para a tomada de decisão.

Segundo Kohama (2016), a contabilidade pública é o ramo da ciência contábil que tem por objetivo a captação, o registro e a interpretação das situações orçamentárias, financeiras e patrimoniais das entidades públicas. As mudanças referidas são decorrentes do processo de Convergência as Normas Internacionais, iniciadas no Brasil a partir Portaria MF 184/2008, que estabeleceu as diretrizes para sua consecução. As Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica do Setor Público (NBC TSP) são a materialização desse processo.

Neste contexto a CASP deve acompanhar uma única linguagem, métodos e procedimentos aceitos na maioria dos países, tornando-a entendível e comparável em todo mundo. As técnicas e procedimentos possibilitam a apresentação de informações, potencialmente, úteis para a tomada decisão.

Perguntas básicas:

- 1) Quais os benefícios trazidos pela PCNICASP, até o momento para UEFS?
- 2) Quais as principais dificuldades encontradas no PCNICASP, até o momento na UEFS?
- 3) Quais as principais necessidades que você identifica para o bom desenvolvimento do PCNICASP, na UEFS?
- 4) Como o(a) Sr(a) avalia o processo de tomada de decisão na Administração Superior e Adstrita na UEFS?

Fonte: Elaborada pelo autor

APÊNDICE C – Produto: Guia de Boas Práticas em CASP para a UEFS

Edinilzo Bispo
dos Santos

GUIA DE BOAS PRÁTICAS
EM CONTABILIDADE
APLICADA AO SETOR
PÚBLICO (CASP)

NA UEFS

junho de 2022

Edinilzo
Bispo dos
Santos

ESTE GUIA É PARTE INTEGRANTE DA PESQUISA:

**IMPLICAÇÕES DAS MUDANÇAS DA
CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR
PÚBLICO,
NO AMBIENTE ORGANIZACIONAL
DA UNIVERSIDADE ESTADUAL DE FEIRA
DE SANTANA. [1]**

[1] DISSERTAÇÃO APRESENTADA AO PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM GESTÃO DE POLÍTICAS PÚBLICAS E SEGURANÇA SOCIAL, DA UNIVERSIDADE FEDERAL DO RECÔNCAVO DA BAHIA

DISCENTE: EDINILZO BISPO DOS SANTOS
DOCENTE/ORIENTADOR: PROF. DR. WARLI ANJOS DE SOUZA

SUMÁRIO

Apresentação	04
Objetivos/Alvo	05
1. Base Conceitual e Legal	06
2. Recomendações para o PCNICASP	08
3. Informação Contábil	10
4. Atributos da Informação Contábil	11
5. Uso da Informação Contábil	12
6. Glossário	16
7. Referências	18
Anexos	
Anexo I - Legislação sobre CASP e PCNICASP	19
Anexo II - PIPCP	20
Anexo III - Links Importantes	21

APRESENTAÇÃO

Este Guia é resultado do diagnóstico realizado na Universidade Estadual de Feira de Santana (UEFS), referente ao Processo de Convergência as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (PCNICASP).

O PCNICASP é uma reforma contábil, que tem por base as IPSAS - *International Public Sector Accounting Standards*, como são denominadas as Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público, cujo principal objetivo é a migração da contabilidade de base orçamentária e de regime de caixa, para a contabilidade de base patrimonial e de regime de competência. Essas mudanças se propõem a tornar a informação contábil tempestiva, fidedigna e comparável, no mundo, inclusive, proporcionando melhor controle do patrimônio público, disponibilizando informações para a tomada de decisão, além de instrumentalizar a prestação de contas, o controle social e responsabilização dos gestores (*accountability*).

05

ALVO

OBJETIVOS

Orientar o gestor público, principalmente, quanto:

- 1) A criação das condições necessárias ao PCNICASP, promovendo mudanças no ambiente organizacional capazes de conduzir a um processo qualificado, compatível ao Plano de Implementação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP);
- 2) A utilização das informações contábeis, geradas a partir da reforma, principalmente para a tomada de decisão.

Gestão da UEFS

Aplicável às universidades públicas e demais órgãos públicos, respeitados as especificidades de cada instituição ou unidade, ensejando, possíveis adaptações.

1. BASE CONCEITUAL E LEGAL

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP) atendendo ao princípio constitucional da legalidade, sustenta-se em leis e normas para suas práticas (vide Anexo I).

Entes obrigados a disponibilizar as informações contábeis [1]:



1.1 Garantias em relação aos dados contábeis coletados [1]:

- a) Rastreabilidade – Permite identificar a origem das informações e, conseqüentemente, os atos e fatos correlacionados;
- b) Comparabilidade – Possibilita avaliar a gestão, ao se comparar com outros dados semelhantes (outros tempos, outras entidades e até outros países);
- c) Publicidade (inclusive em meio eletrônico de amplo acesso público) - Possibilita o controle social das contas públicas (transparência) e responsabilização dos gestores (*accountability*).

1.2 Responsabilização

Cabe à contabilidade evidenciar a situação de toda pessoa que seja responsável por qualquer ato financeiro, econômico e patrimonial no setor público [2].

Estão sujeitos a responsabilização, quem:

- a) Arrecadar receitas;
- b) Efetuar despesas;
- c) Administrar ou guardar os bens pertencentes à entidade ou a ela confiados.

[1] Constituição Federal (CF) (BRASIL, 1988) e a Lei Complementar 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) (BRASIL, 2000)

[2] Lei 4320/64 (BRASIL)

1. BASE CONCEITUAL E LEGAL

1.3 Normas e orientações

✓ **Portaria MF 184/2008** - estabelece as diretrizes para o Processo de Convergência às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (PCNICASP), a partir da tradução, com adaptações, das IPSAS[3], que são as normas publicadas pelo IFAC[4].

✓ **Portaria STN 548/2015** - estabelece prazos-limites para implementação das mudanças, decorrentes do PCNICASP, com rotinas a ser concluídas desde 2015 até 2022. Tais rotinas compõe o **Plano de Implementação de Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP)** (vide Anexo II), envolvendo, basicamente, os grupos de contas com necessidade de migrar para o regime de competência.

✓ **NBC TSP – EC [5]** - traz os conceitos de base da CASP e orienta as demais normas (específicas).

✓ **NBC TA 315 (R2) [6]** - norma de auditoria, aplicável também ao setor público, que identifica e avalia os riscos de distorção relevante independentemente de se causados por fraude ou erro, nos níveis das demonstrações contábeis. Recomenda, inclusive, a segregação de funções como medida de controle interno.

✓ **O MCASP [7]** - é o documento emitido pelo STN que orienta a operacionalização da CASP no Brasil.

[3] IPSAS - International Public Sector Accounting Standards, como são denominadas as Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público (DELOITTE, 2021).

[4] IFAC - International Federation of Accountants é uma organização global que representa os profissionais contábeis de 135 países, através de 180 entidades (IFAC, 2021).

[5] NBC TSP - EC - Norma Brasileira de Contabilidade Técnica do Setor Público - Estrutura Conceitual (CFC, 2016)

[6] NBC TA 315 (R2) - Norma Brasileira de Contabilidade de Auditoria Independente [...] (CFC 2021).

[7] MCASP - Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (BRASIL, 2018).

2. RECOMENDAÇÕES PARA O PCNICASP

2.1 Responsabilidade e autonomia

O contador responde pela contabilidade, juntamente com o gestor máximo da instituição, cabendo para isso que o mesmo aja com a autonomia no nível de suas responsabilidades.

A estrutura hierárquica deve ser o mais próximo possível da direção máxima da instituição.

2.2 Segregação das funções

Segregar as funções como medida de controle interno, para evitar conflitos de interesses e suas consequências (erro, desvio, fraudes, etc).

A atividade contábil não deve ser confundida com as demais atividades, portanto deve ser exercida em unidade específica.

Ex.: Contabilidade com o financeiro, com compras, com contratos, etc.

O responsável ou executor da atividade contábil não deve executar tarefas que o vincule a origem dos dados.

Ex.: Registro da despesa com a liquidação ou com o pagamento, registro da receita com o controle ou com o recebimento.

2. RECOMENDAÇÕES PARA O PCNICASP

2.3 Gestão de pessoas.



A quantidade de funcionário deve possibilitar o atendimento de todas as tarefas da contabilidade, no tempo e na qualidade necessárias.

A formação e o perfil do funcionário deve corresponder as atribuições do setor e, conseqüentemente, do cargo.

Necessário a manutenção de um programa (ou processo) de capacitação específica em contabilidade.

2.4 Sistemas informatizados



Disponibilização de sistema informatizado que dê conta dos procedimentos e rotinas contábeis (a cargo do órgão central de contabilidade).

Disponibilização de sistemas administrativos que dê conta dos controles internos e com, desejável, integração com o sistema de contabilidade.

2.5 Comunicação e transparência



Disponibilização de meios, a exemplo de página na internet (transparência com link para contabilidade) e encontros, para disseminar o conhecimento e as informações contábeis.

Divulgação dos relatórios técnicos, acompanhado de explicações e/ou outros elementos que contribuam para o seu entendimento.

Produção e disponibilização de informações contábeis, em linguagem simples e acessível.

3. INFORMAÇÃO CONTÁBIL

10

3.1 CARACTERÍSTICAS DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL

As características qualitativas são atributos que tornam a informação contábil útil para os usuários, dando suporte ao cumprimento dos seus objetivos [8]:



3.2 UTILIDADE DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL

Segundo o MCASP [8] o objetivo da elaboração e divulgação da informação contábil é fornecer informação para fins de prestação de contas e responsabilização (accountability) e tomada de decisão. A figura abaixo demonstra, possíveis, resultados do uso da contabilidade para a gestão pública.



[8] MCASP (BRASIL, 2018).

4. ATRIBUTOS DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL

4.1 Características qualitativas da informação contábil:

Relevância – confirma ou prevê atos e fatos administrativos.

Confirma a composição e situação patrimonial e dos fenômenos orçamentários, financeiros, econômicos.

Prevê situações futuras, a partir das informações apresentadas.

Representação fidedigna – é completa, neutra e livre de erro material.

A informação deve representar fielmente os fenômenos ocorridos.

Compreensibilidade - permite que os usuários compreendam o seu significado.

A informação deve corresponder às necessidades e à base do conhecimento dos usuários.

A informação deve corresponder a natureza da informação apresentada.

Tempestividade – informação deve estar disponível para os usuários antes que ela perca a sua capacidade de ser útil.

Comparabilidade - possibilita aos usuários identificar semelhanças e diferenças entre dois conjuntos de fenômenos.

A informação pode ser comparada no tempo (com outros exercícios).

A informação pode ser comparada no espaço (com outros órgãos/entidades/entes, e com outros países).

Verificabilidade – possibilita verificar os atos e fatos (fenômenos) que deram origem as informações.

5. USO DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL

12

5.1 CONFIRMAÇÃO DE SALDOS

Comparar os saldos contábeis, com a realidade (conforme controles administrativos).

Ex.: O valor total de bens imóveis registrado na contabilidade, deve corresponder a soma dos valores de todos os imóveis pertencentes a a entidade.

Os saldos contábeis não controlam itens individualmente, isso cabe aos controles administrativos, porém dá confiabilidade aos registros, na medida da conciliação dos totais.

Ex.: O Relatório do Almojarifado, deve demonstrar o valor de cada item, sendo que a soma geral deve corresponder ao total registrado na contabilidade.

A contabilidade ao utilizar o Método das Partidas Dobradas para registros, promovem um duplo controle. Isso significa que esse registro poderá ser confirmado por duas vias distintas: pelo débito ou pelo crédito, pois os valores, obrigatoriamente, serão iguais.

Ex. 1: Registro da taxa de inscrição em concurso.

Debita-se: Banco (pela entrada do recurso em conta bancaria)
 ou Contas a receber (se caso o recebimento fosse futuro)
Credita-se: Receita

Ex. 2: Registro da Compra de material de expediente.

Debita-se: Estoque (pela entrada do material em almoxarifado)
Credita-se: Fornecedores (pela obrigação a pagar a quem forneceu)

5. USO DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL

5.2 SALVAGUARDA OS ATIVOS

Averiguar eventuais erros, desvios e/ou fraudes pela (in)consistências ou diferenças nos registros e/ou nos saldos (comparados).

A contabilidade ao identificar diferenças no comparativo dos saldos do registro contábil, com o registro administrativo, através de análises e conciliações, pode proceder (se contábil) ou indicar (se administrativo) os devidos ajustes e/ou a averiguação da motivação de tais inconsistências, conforme o caso.

Ex. 1: Saldo em conta bancária maior que o saldo da conta contábil.

Causa possível: Receita não contabilizada.

Solução possível: Solicitar a documentação e proceder ao registro.

Ex. 2: Saldo em conta contábil de estoques maior que o do relatório do almoxarifado.

Causa possível: Saídas do almoxarifado não contabilizada.

Solução possível: Solicitar a documentação e proceder ao registro ou caso não exista comprovação, indicar a averiguação do fato.

5.3 GESTÃO DE MATERIAIS

Avaliar saldos de estoques (almoxarifado).

Evitar perdas e/ou identifica-las para a devida responsabilização de quem deu causa.

Avaliar imobilizado existente, assim como seu custo de manutenção e reposição.

Dimensionar a necessidade de novas imobilizações, considerando vida útil e manutenção.

5. USO DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL

5.4 GESTÃO DE INFRAESTRUTURAS

Avaliar custo-benefício de construções, inclusive gastos presente (de mobiliário e equipamentos) e futuros (de manutenção).

Projetar os gastos de manutenção (reformas).

5.5 GESTÃO DE SERVIÇOS

Avaliar custo-benefício de realização com mão obra própria ou contratar.

Avaliar as formas de contratação mais adequadas.

5.6 GESTÃO DE CAIXA

Priorizar despesas, diante da escassez de recursos.

Planejar despesas, conforme fluxo de caixa.

5.7 GESTÃO DE GASTOS POR DEMANDA

Avaliar custo-benefício e oportunidade.

Avaliar possibilidades.

Planejar ações presentes e futuras.

- Estabelecimento de cronogramas.
- Busca por recursos extras e/ou específico para determinada ação ou projeto.

5. USO DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL

5.8 AVALIAÇÕES

Avaliar a gestão dos recursos.

Avaliar o desempenho.

Analisar os resultados.

Analisar a comunicação:

- Disponibilização das informações;

- Tornar as informações acessíveis e compreensíveis.

5.9 CONTROLE SOCIAL

Disponibilizar as informações a sociedade.

Proporcionar a facilitação do acesso.

Apresentar as informações em linguagem interativa e de fácil compreensão.

5.10 PRESTAÇÃO DE CONTAS E RESPONSABILIZAÇÃO

Cumprir com as obrigações legais de entrega da prestação de contas:

- Com correção;

- Com tempestividade.

Promover a responsabilização dos gestores.

6. GLOSSÁRIO *

Ativo - são os recursos controlados pela entidade (bens e direitos).

Bens - são recursos disponíveis (dinheiro em banco, estoques, material permanente, etc).

Conciliação Contábil - consiste no confronto dos registros contábeis com os registros administrativos ou informações externas, com o objetivo de detectar inconsistências.

Contas Contábeis - expressão qualitativa e quantitativa de fatos de mesma natureza.

Crédito - correspondente à fonte ou origem dos recursos.

Débito - correspondente ao destino ou aplicação dos recursos.

Despesa Pública - são os gastos realizados na execução das políticas públicas.

Direitos - são valores a receber de terceiros.

Escrituração Contábil - lançamento dos atos e fatos, utilizando o método das partidas dobradas.

Fato Modificativo - altera o valor do Patrimônio Líquido.

Fato Permutativo - altera a composição das contas, mas não altera o valor do Patrimônio Líquido.

Método das Partidas Dobradas - utilizado na contabilidade para os registros, considerando sua aplicação (débito) e sua origem (crédito).

* Baseado no MCASP (BRASIL, 2018)

6. GLOSSÁRIO *

Obrigações - são valores a pagar a terceiros.

Orçamento Público - instrumento de planejamento governamental, onde se prevê as receitas e se fixa as despesas para um período de um ano.

Patrimônio - conjunto dos bens, direitos e obrigações de uma entidade.

Patrimônio Líquido - também conhecido como situação líquida, é a diferença entre o total do ativo e o total do passivo (de terceiros).

Passivo - são as obrigações assumidas pela entidade.

Plano de Contas da CASP - estrutura básica da escrituração contábil, formada por uma relação padronizada de contas contábeis.

Regime de Competência - reconhecimento e registro nos períodos a que se referem o fato gerador, independente da execução orçamentária ou do pagamento ou recebimento.

Receita Pública - são os ingressos de recursos, utilizados na execução das políticas públicas.

Variações patrimoniais aumentativas (VPA) - registram as transações que aumentam o patrimônio líquido.

Variações patrimoniais diminutivas (VPD) - registram as transações que diminuem o patrimônio líquido.

* Baseado no MCASP (BRASIL, 2018)

7. REFERÊNCIAS

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm Acesso em: 06 out. 2020.

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm Acesso em: 06 out. 2020.

BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm Acesso em: 06 out. 2020.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público. 8 ed. Brasília, DF: STN, 2018, 472 p. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:31484. Acesso em: 30 set. 2021.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). Norma brasileira de contabilidade, NBC TA 315 (R2), de 19 de agosto de 2021. Dá nova redação à NBC TA 315 (R1), que dispõe sobre a identificação e a avaliação dos riscos de distorção relevante por meio do entendimento da entidade e do seu ambiente. [Brasília, DF]: CFC, [2021a]. Disponível em: [https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA315\(R2\).pdf](https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA315(R2).pdf). Acesso em: 21 mar. 2019.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). Norma brasileira de contabilidade, NBC TSP: Estrutura Conceitual, de 23 de setembro de 2016. Aprova a NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público. Brasília, DF: CFC, 2016. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTSPEC.pdf>. Acesso em: 19 out. 2019.

DELOITTE. IPSAS in your pocket. 2021 Edition. Rotterdam: Deloitte Accountants B.V., jan 2021,. 61 p. Disponível em: <https://www.iasplus.com/en/publications/public-sector/ipsas-in-your-pocket-2021>. Acesso em: 17 out. 2021.

IFAC. IFAC, 2021. Who we are. Disponível em: <https://www.ifac.org/who-we-are/our-purpose>. Acesso em: 05 out. 2021.

ANEXOS

19

Anexo I - Legislação sobre CASP e PCNICASP

NORMA	PREMISSA	Link
Constituição da República Federativa do Brasil - 1988.	Art. 163-A. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios disponibilizarão suas informações e dados contábeis, orçamentários e fiscais, conforme periodicidade, formato e sistema estabelecidos pelo órgão central de contabilidade da União, de forma a garantir a rastreabilidade, a comparabilidade e a publicidade dos dados coletados, os quais deverão ser divulgados em meio eletrônico de amplo acesso público. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 108, de 2020)	http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm acesse aqui
Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000	Art. 48. ...§ 2º A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios disponibilizarão suas informações e dados contábeis, orçamentários e fiscais conforme periodicidade, formato e sistema estabelecidos pelo órgão central de contabilidade da União, os quais deverão ser divulgados em meio eletrônico de amplo acesso público. (Incluído pela Lei Complementar nº 156, de 2016)	http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm acesse aqui
Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964	Art. 83. A contabilidade evidenciará perante a Fazenda Pública a situação de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiados.	http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm acesse aqui
Portaria do Ministério da Fazenda nº 184, de 25 de março de 2008.	Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.	http://normas.receita.fazenda.gov.br/siiut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=24439 acesse aqui
BRASIL. Portaria da Secretaria do Tesouro Nacional nº 548, de 25 de setembro de 2015 e anexo.	Dispõe sobre os prazos-limite de adoção dos procedimentos contábeis patrimoniais, aplicáveis aos entes da federação, com vistas a consolidação das contas públicas da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, sob a mesma base conceitual.	https://cfc.org.br/wp-content/uploads/2016/02/Portaria-STN-548-2015-PIPCP-assinada.pdf acesse aqui
Norma brasileira de contabilidade, NBC TSP: Estrutura Conceitual	A Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público (Estrutura Conceitual) estabelece os conceitos que devem ser aplicados no desenvolvimento das demais Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCs TSP) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) destinados às entidades do setor público. Além disso, tais conceitos são aplicáveis à elaboração e à divulgação formal dos Relatórios Contábeis de Propósito Geral das Entidades do Setor Público (RCPGs)	http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTSPEC.pdf acesse aqui
Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público. 8 ed.	O objetivo da elaboração e divulgação da informação contábil é fornecer informação para fins de prestação de contas e responsabilização (accountability) e tomada de decisão	https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:31484 acesse aqui
Norma Brasileira de Contabilidade, NBC TA 315 (R2), de 19 de agosto de 2021	O objetivo do auditor é identificar e avaliar os riscos de distorção relevante independentemente de se causados por fraude ou erro, nos níveis das demonstrações contábeis e da afirmação, proporcionando assim uma base para o planejamento e a implementação das respostas aos riscos avaliados de distorção relevante.	https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA315(R2).pdf acesse aqui

ANEXOS

20

Anexo II - PIPCP

PCP (de acordo com as regras das NBC TSP e do MCASP vigentes)	União	DF e Estados	Municípios com mais de 50 mil habitantes	Municípios com até 50 mil habitantes
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.	01/01/2017	01/01/2020	01/01/2021	01/01/2022
2. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos créditos previdenciários, bem como dos respectivos encargos, multas, ajustes para perdas.	01/01/2018	01/01/2020	01/01/2021	01/01/2022
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.	Imediato	01/01/2017	01/01/2018	01/01/2019
4. Reconhecimento, mensuração e evidenciação da Dívida Ativa, tributária e não-tributária, e respectivo ajuste para perdas	Imediato	Imediato	Imediato	Imediato
5. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das provisões por competência	01/01/2018	01/01/2019	01/01/2020	01/01/2021
6. Evidenciação de ativos e passivos contingentes em contas de controle e em notas explicativas.	01/01/2018	01/01/2019	01/01/2020	01/01/2021
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)	Imediato	01/01/2019	01/01/2020	01/01/2021
8. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens de infraestrutura; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável	01/01/2019	01/01/2022	01/01/2023	01/01/2024
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)	01/01/2021	01/01/2022	01/01/2023	01/01/2024
10. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações por competência decorrentes de empréstimos, financiamentos e dívidas contratuais e mobiliárias.	Imediato	01/01/2019	01/01/2020	01/01/2021
11. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações por competência decorrentes de benefícios a empregados (ex.: 13º salário, férias, etc.).	Imediato	01/01/2017	01/01/2018	01/01/2019
12. Reconhecimento, mensuração e evidenciação da provisão atuarial do regime próprio de previdência dos servidores públicos civis e militares.	Imediato	Imediato	Imediato	Imediato
13. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações com fornecedores por competência.	Imediato	01/01/2016	01/01/2016	01/01/2016
14. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das demais obrigações por competência.	A ser definido em ato normativo específico.			
15. Reconhecimento, mensuração e evidenciação de softwares, marcas, patentes, licenças e congêneres, classificados como intangíveis e eventuais amortização, reavaliação e redução ao valor recuperável.	01/01/2019	01/01/2020	01/01/2021	01/01/2022
16. Outros ativos intangíveis e eventuais amortização e redução a valor recuperável.	A ser definido em ato normativo específico.			
17. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos investimentos permanentes, e respectivos ajustes para perdas e redução ao valor recuperável.	Imediato	01/01/2019	01/01/2020	01/01/2021
18. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos estoques.	01/01/2019	01/01/2021	01/01/2022	01/01/2023
19. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos demais aspectos referentes aos procedimentos patrimoniais estabelecidos nas IPSAS, NBC TSP e MCASP.	A ser definido em ato normativo específico.			

ANEXOS**21****Anexo III - LINKS IMPORTANTES****CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO (CASP) E O PROCESSO DE CONVERGÊNCIA ÀS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE (PCNICASP)**

Padrões Internacionais de Contabilidade para o Setor Público.

<https://www.ipsasb.org/>

Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas Aplicada ao Setor Público (NBC TSP).

<https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-tsp-do-setor-publico/>

Contabilidade e Custos - Federação.

<https://www.gov.br/tesouronacional/pt-br/contabilidade-e-custos>

Finanças Públicas do Estado da Bahia *.

<https://www.sefaz.ba.gov.br/>

Contabilidade da UEFS.

(página a construir)

TRANSPARÊNCIA PÚBLICA.

Governo Federal

<https://www.portaltransparencia.gov.br/>

Governo do Estado da Bahia.

<http://www.transparencia.ba.gov.br/>

UEFS.

<http://www.asplan.uefs.br/>

* Consta informações contábeis, inclusive do balanço e prestação de contas do Estado

** Consta acompanhamento orçamentário e relatórios de gestão e prestação de contas.

ANEXO A - PIPCP

PCP (de acordo com as regras das NBC TSP e do MCASP vigentes)	União	DF e Estados	Municípios com mais de 50 mil habitantes	Municípios com até 50 mil habitantes
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.	01/01/2017	01/01/2020	01/01/2021	01/01/2022
2. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos créditos previdenciários, bem como dos respectivos encargos, multas, ajustes para perdas.	01/01/2018	01/01/2020	01/01/2021	01/01/2022
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.	Imediato	01/01/2017	01/01/2018	01/01/2019
4. Reconhecimento, mensuração e evidenciação da Dívida Ativa, tributária e não-tributária, e respectivo ajuste para perdas	Imediato	Imediato	Imediato	Imediato
5. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das provisões por competência	01/01/2018	01/01/2019	01/01/2020	01/01/2021
6. Evidenciação de ativos e passivos contingentes em contas de controle e em notas explicativas.	01/01/2018	01/01/2019	01/01/2020	01/01/2021
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)	Imediato	01/01/2019	01/01/2020	01/01/2021
8. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens de infraestrutura; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável	01/01/2019	01/01/2022	01/01/2023	01/01/2024
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)	01/01/2021	01/01/2022	01/01/2023	01/01/2024
10. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações por competência decorrentes de empréstimos, financiamentos e dívidas contratuais e mobiliárias.	Imediato	01/01/2019	01/01/2020	01/01/2021
11. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações por competência decorrentes de benefícios a empregados (ex.: 13º salário, férias, etc.).	Imediato	01/01/2017	01/01/2018	01/01/2019
12. Reconhecimento, mensuração e evidenciação da provisão atuarial do regime próprio de previdência dos servidores públicos civis e militares.	Imediato	Imediato	Imediato	Imediato
13. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações com fornecedores por competência.	Imediato	01/01/2016	01/01/2016	01/01/2016
14. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das demais obrigações por competência.	A ser definido em ato normativo específico.			
15. Reconhecimento, mensuração e evidenciação de softwares, marcas, patentes, licenças e congêneres, classificados como intangíveis e eventuais amortização, reavaliação e redução ao valor recuperável.	01/01/2019	01/01/2020	01/01/2021	01/01/2022
16. Outros ativos intangíveis e eventuais amortização e redução a valor recuperável.	A ser definido em ato normativo específico.			
17. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos investimentos permanentes, e respetivos ajustes para perdas e redução ao valor recuperável.	Imediato	01/01/2019	01/01/2020	01/01/2021
18. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos estoques.	01/01/2019	01/01/2021	01/01/2022	01/01/2023
19. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos demais aspectos referentes aos procedimentos patrimoniais estabelecidos nas IPSAS, NBC TSP e MCASP.	A ser definido em ato normativo específico.			

Fonte: BRASIL (2015)

ANEXO B – Relação das IPSAS

IPSAS	Pronouncement	Based on
IPSAS 1	Presentation of Financial Statements	IAS 1
IPSAS 2	Cash Flow Statements	IAS 7
IPSAS 3	Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors	IAS 8
IPSAS 4	The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates	IAS 21
IPSAS 5	Borrowing Costs	IAS 23
IPSAS 6	Consolidated and Separate Financial Statements — superseded by IPSAS 34-38	IAS 27
IPSAS 7	Investments in Associates — superseded by IPSAS 34-38	IAS 28
IPSAS 8	Interests in Joint Ventures — superseded by IPSAS 34-38	IAS 31
IPSAS 9	Revenue from Exchange Transactions	IAS 18
IPSAS 10	Financial Reporting in Hyperinflationary Economies	IAS 29
IPSAS 11	Construction Contracts	IAS 11
IPSAS 12	Inventories	IAS 2
IPSAS 13	Leases	IAS 17
IPSAS 14	Events After the Reporting Date	IAS 10
IPSAS 15	Financial Instruments: Disclosure and Presentation — superseded by IPSAS 28 and IPSAS 30	
IPSAS 16	Investment Property	IAS 40
IPSAS 17	Property, Plant and Equipment	IAS 16
IPSAS 18	Segment Reporting	IAS 14
IPSAS 19	Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets	IAS 37
IPSAS 20	Related Party Disclosures	IAS 24
IPSAS 21	Impairment of Non-Cash-Generating Assets	IAS 36
IPSAS 22	Disclosure of Financial Information About the General Government Sector	N/A
IPSAS 23	Revenue from Non-Exchange Transactions (Taxes and Transfers)	N/A
IPSAS 24	Presentation of Budget Information in Financial Statements	N/A
IPSAS 25	Employee Benefits — superseded by IPSAS 39	
IPSAS 26	Impairment of Cash-Generating Assets	IAS 36
IPSAS 27	Agriculture	IAS 41
IPSAS 28	Financial Instruments: Presentation	IAS 32
IPSAS 29	Financial Instruments: Recognition and Measurement — replaced by IPSAS 41	IAS 39
IPSAS 30	Financial Instruments: Disclosures	IFRS 7
IPSAS 31	Intangible Assets	IAS 38
IPSAS 32	Service Concession Arrangements: Grantor	IFRIC 12
IPSAS 33	First-time Adoption of Accrual Basis IPSASs	N/A
IPSAS 34	Separate Financial Statements	IAS 27
IPSAS 35	Consolidated Financial Statements	IFRS 10
IPSAS 36	Investments in Associates and Joint Ventures	IAS 28
IPSAS 37	Joint Arrangements	IFRS 11
IPSAS 38	Disclosure of Interests in Other Entities	IFRS 12
IPSAS 39	Employee Benefits	IAS 19
IPSAS 40	Public Sector Combinations	IFRS 3
IPSAS 41	Financial Instruments	IFRS 9
IPSAS 42	Social Benefits	N/A
RPG 1	Reporting on the Long-Term Sustainability of an Entity's Finances	N/A
RPG 2	Financial Statement Discussion and Analysis	N/A
RPG 3	Reporting Service Performance Information	N/A
	The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities	N/A
	Financial Reporting under the Cash Basis of Accounting	N/A

Fonte: DELOITTE (2021)

ANEXO C - (Co)relação das NBC TSP com as IPSAS

NBC	Resolução CFC	Nome da Norma	IFAC
NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL	DOU 04/10/16	Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público	Conceptual Framework
NBC TSP 01	DOU 28/10/16	Receita de Transação sem Contraprestação	IPSAS 23
NBC TSP 02	DOU 28/10/16	Receita de Transação com Contraprestação	IPSAS 9
NBC TSP 03	DOU 28/10/16	Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes	IPSAS 19
NBC TSP 04	DOU 06/12/16	Estoques	IPSAS 12
NBC TSP 05	DOU 06/12/16	Contratos de Concessão de Serviços Públicos: Concedente	IPSAS 32
NBC TSP 06	DOU 28/9/17	Propriedade para Investimento	IPSAS 16
NBC TSP 07	DOU 28/9/17	Ativo Imobilizado	IPSAS 17
NBC TSP 08	DOU 28/9/17	Ativo Intangível	IPSAS 31
NBC TSP 09	DOU 28/9/17	Redução ao Valor Recuperável de Ativo Não Gerador de Caixa	IPSAS 21
NBC TSP 10	DOU 28/9/17	Redução ao Valor Recuperável de Ativo Gerador de Caixa	IPSAS 26
NBC TSP 11	DOU 31/10/18	Apresentação das Demonstrações Contábeis	IPSAS 1
NBC TSP 12	DOU 31/10/18	Demonstração dos Fluxos de Caixa	IPSAS 2
NBC TSP 13	DOU 31/10/18	Apresentação de Informação Orçamentária nas Demonstrações Contábeis	IPSAS 24
NBC TSP 14	DOU 31/10/18	Custos de Empréstimos	IPSAS 5
NBC TSP 15	DOU 31/10/18	Benefícios a Empregados	IPSAS 39
NBC TSP 16	DOU 31/10/18	Demonstrações Contábeis Separadas	IPSAS 34
NBC TSP 17	DOU 31/10/18	Demonstrações Contábeis Consolidadas	IPSAS 35
NBC TSP 18	DOU 31/10/18	Investimento em Coligada e em Empreendimento Controlado em Conjunto	IPSAS 36
NBC TSP 19	DOU 31/10/18	Acordos em Conjunto	IPSAS 37
NBC TSP 20	DOU 31/10/18	Divulgação de Participações em Outras Entidades	IPSAS 38
NBC TSP 21	DOU 31/10/18	Combinações No Setor Público	IPSAS 40
NBC TSP 22	DOU 28/11/19	Divulgação sobre Partes Relacionadas	IPSAS 20
NBC TSP 23	DOU 28/11/19	Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro	IPSAS 3
NBC TSP 24	DOU 28/11/19	Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis	IPSAS 4
NBC TSP 25	DOU 28/11/19	Evento Subsequente	IPSAS 14
NBC TSP 26	DOU 26/11/19	Ativo Biológico e Produto Agrícola	IPSAS 27
NBC TSP 27	DOU 04/11/20	Informações por Segmento.	IPSAS 18
NBC TSP 28	DOU 04/11/20	Divulgação de informação Financeira do Setor Governo Geral.	IPSAS 22
NBC TSP 29	DOU 04/11/20	Benefícios Sociais.	IPSAS 42
NBC T 16.11	1.366/11	Sistema de Informação de Custos do Setor Público	não h

Fonte: CFC (2021)