

Clayton Robson Moreira da Silva
(Organizador)

Trabalho e ensino em contabilidade 2

Atena
Editora
Ano 2022

Clayton Robson Moreira da Silva
(Organizador)

Trabalho e ensino em contabilidade 2

Atena
Editora
Ano 2022

Editora chefe

Profª Drª Antonella Carvalho de Oliveira

Editora executiva

Natalia Oliveira

Assistente editorial

Flávia Roberta Barão

Bibliotecária

Janaina Ramos

Projeto gráfico

Bruno Oliveira

Camila Alves de Cremo

Daphynny Pamplona

Luiza Alves Batista

Natália Sandrini de Azevedo

Imagens da capa

iStock

Edição de arte

Luiza Alves Batista

2022 by Atena Editora

Copyright © Atena Editora

Copyright do texto © 2022 Os autores

Copyright da edição © 2022 Atena Editora

Direitos para esta edição cedidos à Atena Editora pelos autores.

Open access publication by Atena Editora



Todo o conteúdo deste livro está licenciado sob uma Licença de Atribuição Creative Commons. Atribuição-Não-Comercial-NãoDerivativos 4.0 Internacional (CC BY-NC-ND 4.0).

O conteúdo dos artigos e seus dados em sua forma, correção e confiabilidade são de responsabilidade exclusiva dos autores, inclusive não representam necessariamente a posição oficial da Atena Editora. Permitido o *download* da obra e o compartilhamento desde que sejam atribuídos créditos aos autores, mas sem a possibilidade de alterá-la de nenhuma forma ou utilizá-la para fins comerciais.

Todos os manuscritos foram previamente submetidos à avaliação cega pelos pares, membros do Conselho Editorial desta Editora, tendo sido aprovados para a publicação com base em critérios de neutralidade e imparcialidade acadêmica.

A Atena Editora é comprometida em garantir a integridade editorial em todas as etapas do processo de publicação, evitando plágio, dados ou resultados fraudulentos e impedindo que interesses financeiros comprometam os padrões éticos da publicação. Situações suspeitas de má conduta científica serão investigadas sob o mais alto padrão de rigor acadêmico e ético.

Conselho Editorial**Ciências Humanas e Sociais Aplicadas**

Prof. Dr. Adilson Tadeu Basquerote Silva – Universidade para o Desenvolvimento do Alto Vale do Itajaí

Prof. Dr. Alexandre de Freitas Carneiro – Universidade Federal de Rondônia

Prof. Dr. Alexandre Jose Schumacher – Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Paraná

Prof. Dr. Américo Junior Nunes da Silva – Universidade do Estado da Bahia

Profª Drª Ana Maria Aguiar Frias – Universidade de Évora

Profª Drª Andréa Cristina Marques de Araújo – Universidade Fernando Pessoa



Prof. Dr. Antonio Carlos da Silva – Universidade Católica do Salvador
Prof. Dr. Antonio Carlos Frasson – Universidade Tecnológica Federal do Paraná
Prof. Dr. Antonio Gasparetto Júnior – Instituto Federal do Sudeste de Minas Gerais
Prof. Dr. Antonio Isidro-Filho – Universidade de Brasília
Prof. Dr. Arnaldo Oliveira Souza Júnior – Universidade Federal do Piauí
Prof. Dr. Carlos Antonio de Souza Moraes – Universidade Federal Fluminense
Prof. Dr. Crisóstomo Lima do Nascimento – Universidade Federal Fluminense
Prof^ª Dr^ª Cristina Gaio – Universidade de Lisboa
Prof. Dr. Daniel Richard Sant’Ana – Universidade de Brasília
Prof. Dr. Deyvison de Lima Oliveira – Universidade Federal de Rondônia
Prof^ª Dr^ª Dilma Antunes Silva – Universidade Federal de São Paulo
Prof. Dr. Edvaldo Antunes de Farias – Universidade Estácio de Sá
Prof. Dr. Elson Ferreira Costa – Universidade do Estado do Pará
Prof. Dr. Eloi Martins Senhora – Universidade Federal de Roraima
Prof. Dr. Gustavo Henrique Cepolini Ferreira – Universidade Estadual de Montes Claros
Prof. Dr. Humberto Costa – Universidade Federal do Paraná
Prof^ª Dr^ª Ivone Goulart Lopes – Istituto Internazionele delle Figlie de Maria Ausiliatrice
Prof. Dr. Jadilson Marinho da Silva – Secretaria de Educação de Pernambuco
Prof. Dr. Jadson Correia de Oliveira – Universidade Católica do Salvador
Prof. Dr. José Luis Montesillo-Cedillo – Universidad Autónoma del Estado de México
Prof. Dr. Julio Candido de Meirelles Junior – Universidade Federal Fluminense
Prof. Dr. Kárpio Márcio de Siqueira – Universidade do Estado da Bahia
Prof^ª Dr^ª Keyla Christina Almeida Portela – Instituto Federal do Paraná
Prof^ª Dr^ª Lina Maria Gonçalves – Universidade Federal do Tocantins
Prof^ª Dr^ª Lucicleia Barreto Queiroz – Universidade Federal do Acre
Prof. Dr. Luis Ricardo Fernandes da Costa – Universidade Estadual de Montes Claros
Prof. Dr. Lucio Marques Vieira Souza – Universidade do Estado de Minas Gerais
Prof^ª Dr^ª Natiéli Piovesan – Instituto Federal do Rio Grande do Norte
Prof^ª Dr^ª Marianne Sousa Barbosa – Universidade Federal de Campina Grande
Prof. Dr. Marcelo Pereira da Silva – Pontifícia Universidade Católica de Campinas
Prof^ª Dr^ª Maria Luzia da Silva Santana – Universidade Federal de Mato Grosso do Sul
Prof. Dr. Miguel Rodrigues Netto – Universidade do Estado de Mato Grosso
Prof. Dr. Pedro Henrique Máximo Pereira – Universidade Estadual de Goiás
Prof. Dr. Pablo Ricardo de Lima Falcão – Universidade de Pernambuco
Prof^ª Dr^ª Paola Andressa Scortegagna – Universidade Estadual de Ponta Grossa
Prof^ª Dr^ª Rita de Cássia da Silva Oliveira – Universidade Estadual de Ponta Grossa
Prof. Dr. Rui Maia Diamantino – Universidade Salvador
Prof. Dr. Saulo Cerqueira de Aguiar Soares – Universidade Federal do Piauí
Prof. Dr. Urandi João Rodrigues Junior – Universidade Federal do Oeste do Pará
Prof^ª Dr^ª Vanessa Bordin Viera – Universidade Federal de Campina Grande
Prof^ª Dr^ª Vanessa Ribeiro Simon Cavalcanti – Universidade Católica do Salvador
Prof. Dr. William Cleber Domingues Silva – Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro
Prof. Dr. Willian Douglas Guilherme – Universidade Federal do Tocantins



Trabalho e ensino em contabilidade 2

Diagramação: Camila Alves de Cremo
Correção: Yaiddy Paola Martinez
Indexação: Amanda Kelly da Costa Veiga
Revisão: Os autores
Organizador: Clayton Robson Moreira da Silva

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)

T758 Trabalho e ensino em contabilidade 2 / Organizador Clayton Robson Moreira da Silva. – Ponta Grossa - PR: Atena, 2022.

Formato: PDF

Requisitos de sistema: Adobe Acrobat Reader

Modo de acesso: World Wide Web

Inclui bibliografia

ISBN 978-65-258-0449-1

DOI: <https://doi.org/10.22533/at.ed.491222707>

1. Contabilidade. I. Silva, Clayton Robson Moreira da (Organizador). II. Título.

CDD 657

Elaborado por Bibliotecária Janaina Ramos – CRB-8/9166

Atena Editora

Ponta Grossa – Paraná – Brasil

Telefone: +55 (42) 3323-5493

www.atenaeditora.com.br

contato@atenaeditora.com.br



Atena
Editora
Ano 2022

DECLARAÇÃO DOS AUTORES

Os autores desta obra: 1. Atestam não possuir qualquer interesse comercial que constitua um conflito de interesses em relação ao artigo científico publicado; 2. Declaram que participaram ativamente da construção dos respectivos manuscritos, preferencialmente na: a) Concepção do estudo, e/ou aquisição de dados, e/ou análise e interpretação de dados; b) Elaboração do artigo ou revisão com vistas a tornar o material intelectualmente relevante; c) Aprovação final do manuscrito para submissão.; 3. Certificam que os artigos científicos publicados estão completamente isentos de dados e/ou resultados fraudulentos; 4. Confirmam a citação e a referência correta de todos os dados e de interpretações de dados de outras pesquisas; 5. Reconhecem terem informado todas as fontes de financiamento recebidas para a consecução da pesquisa; 6. Autorizam a edição da obra, que incluem os registros de ficha catalográfica, ISBN, DOI e demais indexadores, projeto visual e criação de capa, diagramação de miolo, assim como lançamento e divulgação da mesma conforme critérios da Atena Editora.



DECLARAÇÃO DA EDITORA

A Atena Editora declara, para os devidos fins de direito, que: 1. A presente publicação constitui apenas transferência temporária dos direitos autorais, direito sobre a publicação, inclusive não constitui responsabilidade solidária na criação dos manuscritos publicados, nos termos previstos na Lei sobre direitos autorais (Lei 9610/98), no art. 184 do Código penal e no art. 927 do Código Civil; 2. Autoriza e incentiva os autores a assinarem contratos com repositórios institucionais, com fins exclusivos de divulgação da obra, desde que com o devido reconhecimento de autoria e edição e sem qualquer finalidade comercial; 3. Todos os e-book são *open access*, *desta forma* não os comercializa em seu site, sites parceiros, plataformas de *e-commerce*, ou qualquer outro meio virtual ou físico, portanto, está isenta de repasses de direitos autorais aos autores; 4. Todos os membros do conselho editorial são doutores e vinculados a instituições de ensino superior públicas, conforme recomendação da CAPES para obtenção do Qualis livro; 5. Não cede, comercializa ou autoriza a utilização dos nomes e e-mails dos autores, bem como nenhum outro dado dos mesmos, para qualquer finalidade que não o escopo da divulgação desta obra.



APRESENTAÇÃO

O livro “Trabalho e Ensino em Contabilidade 2” é uma obra publicada pela Atena Editora e reúne um conjunto de cinco capítulos sobre a temática. A contabilidade tem evoluído e ocupado um lugar de destaque no meio acadêmico, despertando o interesse de diversos pesquisadores que buscam compreender e aprofundar o conhecimento sobre esta ciência. Investigar os diversos fenômenos que permeiam este campo científico auxilia no avanço e consolidação da contabilidade como ciência, assim como contribui para o processo de tomada de decisão de gestores e diversos outros *stakeholders* que se utilizam da informação contábil.

Este livro contempla estudos sobre diversas temáticas que permeiam o campo da contabilidade, tais como: perícia contábil, normas internacionais de contabilidade, normas de contabilidade aplicadas ao setor público, cálculo de valor agregado, mercado de capitais e educação financeira. A diversidade temática trazida nesta obra possibilita que o leitor compreenda a contabilidade como uma área de estudo de ampla aplicabilidade, deixando de lado qualquer visão restrita e estereotipada sobre esta ciência. Assim, este livro emerge como uma fonte de pesquisa para acadêmicos e profissionais que desejam ampliar seus conhecimentos sobre a contabilidade, em especial sobre o trabalho e ensino em contabilidade. A seguir, apresento os capítulos que compõem esta obra, juntamente com seus respectivos objetivos.

O primeiro capítulo é intitulado “Perícia Contábil: análise bibliométrica dos artigos científicos publicados em revistas e congressos entre 2013 e 2020” e analisou as produções acadêmicas sob o enfoque da Perícia Contábil, por meio de levantamento bibliométrico realizado na plataforma *Google Scholar*, considerando artigos publicados em revistas e anais de congressos e outros eventos científicos, no período de 2013 e 2020.

O segundo capítulo é intitulado “A Implantação da NBC TSP 14 em um Município de Pequeno Porte: o caso de Luzerna/SC” e buscou demonstrar os efeitos e situações enfrentadas por um município de pequeno porte na utilização da NBC TSP 14 - Custo de Empréstimos, convergida da IPSAS 5 - *Borrowing Costs*, verificando-se quais foram as dificuldades enfrentadas, soluções implementadas e resultados alcançados, por meio de pesquisa bibliográfica e documental.

O terceiro capítulo tem como título “Estudo de Caso sobre o Cálculo do Valor Agregado com Uso do Avanço Físico Planejado de Projetos” e se trata de um estudo de caso único de uma empresa de petróleo do Brasil, especificamente sobre o cálculo do valor agregado de um projeto básico de uma plataforma de petróleo no Brasil controlado em 2018 e 2019, que tinha como escopo a entrega de documentações técnicas de engenharia.

O quarto capítulo é intitulado “Intenção de Investir no Mercado de Capitais e Educação Financeira na Percepção de Estudantes de Ciências Contábeis” e teve como

objetivo analisar a relação entre a intenção de investir no mercado de capitais e a educação financeira. Adicionalmente, o estudo buscou verificar os fatores relacionados à intenção de investir no mercado de capitais. Trata-se de uma pesquisa descritiva e quantitativa, desenvolvida por meio de uma *survey* em que foram aplicados 195 questionários com estudantes de ciências contábeis de uma universidade pública.

Compreendo que este material proporciona uma experiência ímpar de reflexão e aprendizagem para docentes, pesquisadores, estudantes, gestores, consultores, profissionais contábeis e todos aqueles que têm interesse pelo tema. Desse modo, agradecemos aos autores pelo empenho e dedicação, que possibilitaram a construção dessa obra de excelência, e esperamos que este livro possa ser útil àqueles que desejam ampliar seus conhecimentos sobre os temas abordados pelos autores em seus estudos.

Clayton Robson Moreira da Silva

SUMÁRIO

CAPÍTULO 1	1
PERÍCIA CONTÁBIL: ANÁLISE BIBLIOMÉTRICA DOS ARTIGOS CIENTÍFICOS PUBLICADOS EM REVISTAS E CONGRESSOS ENTRE 2013 E 2020	
Jaqueline Freire e Silva	
Robson Ramos Oliveira	
 https://doi.org/10.22533/at.ed.4912227071	
CAPÍTULO 2	15
A IMPLANTAÇÃO DA NBC TSP 14 EM UM MUNICÍPIO DE PEQUENO PORTE: O CASO DE LUZERNA/SC	
Dreone Mendes	
Mariana de Azevedo Ramos	
Adelcio Machado dos Santos	
 https://doi.org/10.22533/at.ed.4912227072	
CAPÍTULO 3	33
ESTUDO DE CASO SOBRE O CÁLCULO DO VALOR AGREGADO COM USO DO AVANÇO FÍSICO PLANEJADO DE PROJETOS	
Isaias Gentil Filho	
 https://doi.org/10.22533/at.ed.4912227073	
CAPÍTULO 4	47
INTENÇÃO DE INVESTIR NO MERCADO DE CAPITAIS E EDUCAÇÃO FINANCEIRA NA PERCEPÇÃO DE ESTUDANTES DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS	
Maria Raíla Portela Marques	
Cíntia Vanessa Monteiro Germano Aquino	
Clayton Robson Moreira da Silva	
 https://doi.org/10.22533/at.ed.4912227074	
SOBRE O ORGANIZADOR	65
ÍNDICE REMISSIVO	66

CAPÍTULO 2

A IMPLANTAÇÃO DA NBC TSP 14 EM UM MUNICÍPIO DE PEQUENO PORTE: O CASO DE LUZERNA/SC

Data de aceite: 04/07/2022

Dreone Mendes

Mestrando em Desenvolvimento e Sociedade pela UNIARP. É Contador Geral do Município de Luzerna/SC; Vice-presidente de Desenvolvimento Profissional do CRC/SC; e multiplicador da Secretaria do Tesouro Nacional

Mariana de Azevedo Ramos

Mestranda em Desenvolvimento e Sociedade pela UNIARP. Advogada (OAB/SC 42.414)

Adelcio Machado dos Santos

Doutor em Engenharia e Gestão do conhecimento (UFSC). Pós-Doutor em Gestão do Conhecimento (UFSC)

RESUMO: Gradualmente são implementadas pelo Conselho Federal de Contabilidade - CFC normas internacionais convergidas a partir das IPSAS. Nesse contexto a pesquisa visa demonstrar os efeitos e situações enfrentadas por um município de pequeno porte na utilização da NBC TSP 14 - Custo de empréstimos, convergida da IPSAS 5 - *Borrowing costs*. Verificando-se quais foram as dificuldades enfrentadas, soluções implementadas e resultados alcançados, por meio de pesquisa bibliográfica e documental. Identificou-se uma incapacidade de registro automatizado por meio do software, falhas na metodologia de apuração de resultados fiscais, alterações no resultado patrimonial, entre outros. Contribuindo, desse modo a pesquisa para compreensão de uso real da norma em um município de pequeno porte.

PALAVRAS-CHAVE: Contabilidade Pública; IPSAS; NBC TSP; Custo de empréstimos.

ABSTRACT: Gradually are implemented by the Council Federal Accounting - CFC international rules converged from IPSAS. In this context the research aims to demonstrate the effects and situations faced by a small municipality in the use of NBC TSP 14 - Custos de empréstimos, converged from IPSAS 5 – Borrowing costs. Verifying which were the difficulties faced, implemented solutions and achieved results, through bibliographic and documental research. Identified an inability to automated register through the software, failures in the methodology for calculating fiscal results, changes in equity results, among others. Contributing to, thereby the research to understand the real use of the rules in a small municipality.

KEYWORDS: Public accounting; IPSAS; NBC TSP; Borrowing costs.

CONSIDERAÇÕES INICIAIS

A partir de 2008, há no Brasil uma mudança de paradigma na Contabilidade Aplicada ao Setor Público - CASP, onde o país passou a adotar padrões contábeis baseados no regime de competência utilizados por diferentes países, e conforme conceitua Diniz, Silva, Santos e Martins (2015) a adoção desse padrão tem objetivo melhorar as informações, permitindo a comparabilidade e a instrumentalização do controle social dos recursos públicos, provoca também profundas mudanças na gestão, quer

no modo de gerir o patrimônio público, quer na forma de reconhecimento, mensuração e evidenciação de itens patrimoniais.

No entanto, o processo de convergência não passa sem percalços, com novas normas internacionais substituindo a normativa anteriormente vigente, ou em alguns casos preenchendo lacunas inexistentes, cenário onde Sasso e Varela (2020) citam dois grandes desafios a serem superados, o primeiro o que considerar nas demonstrações contábeis, serem aderentes a realidade das entidades e gerarem informações úteis e um segundo desafio temos fatores diversos como políticos e sociológicos. Além destas dificuldades Diniz *et. al* (2015) relembram que o início para sua adoção já foi prorrogado várias vezes por diversos motivos, das quais os autores destacam algumas razões do atraso a aderência a legislação, aspectos culturais dos profissionais envolvidos, envolvimento das instituições que regulam e controlam aspectos da contabilidade pública, tal como Tribunais de Contas e ainda dificuldades de implementação nos softwares de contabilidade pública.

Neste cenário e tendo o propósito de investigar a aplicação da Norma Brasileira de Contabilidade Técnica do Setor Público 14 - NBC TSP 14 - Custo de empréstimos a qual foi convergida da *International Public Sector Accounting Standard 5 - IPSAS 5 - Borrowing costs* em um município de pequeno porte, este estudo demonstra os efeitos práticos da aplicação da norma contábil no município de Luzerna, Estado de Santa Catarina, por meio de observação dos efeitos envolvidos.

O artigo objetiva responder às seguintes questões: quais os efeitos da utilização da NBC TSP 14 - Custos de empréstimos? Quais os problemas enfrentados pelo Município na sua implementação em um ativo qualificável? Quais as soluções que foram empenhadas para resolução destes problemas?

A relevância da pesquisa advém de que, na maioria dos casos em que era possível a avaliação alternativa, entre a norma contábil nacional e a internacional, era praticada a norma local (KVAAL e NOBES (2010, apud Freire, et al 2012). Nesta seara, objetiva ainda contribuir para demonstrar a utilização da norma em um ambiente real, visando conhecer os efeitos positivos e negativos da utilização em campo.

FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

O Conselho Federal de Contabilidade (2016), descreve na Estrutura Conceitual que o objetivo principal da maioria das entidades do setor público é prestar serviços à sociedade, em vez de obter lucros e gerar retorno financeiro aos investidores, dessa forma, os resultados apurados sejam da situação patrimonial, de desempenho ou dos fluxos de caixa, devem ser observadas a luz desse objetivo e diante de tais circunstâncias apresentamos a seguir os principais aspectos envolvidos no presente estudo.

A norma aqui discutida “Custos de empréstimos” na contabilidade aplicada ao setor público possui uma “equivalente” na contabilidade privada (CPC 20/IAS 23). A qual quando

estudada por Tavares (2018) conceituou custo de empréstimos como os juros e outros custos que a entidade auferir ao contratar empréstimos de recursos, já a definição de ativo qualificável é de um bem que, necessariamente, leva um período substancial para ser concluído e ficar pronto para seu uso.

PROCESSO DE CONVERGÊNCIA E A NBC TSP 14

As normas internacionais - IPSAS são emitidas pelo *International Public Sector Accounting Standards Board* - IPSASB e constituem em um dos padrões contábeis baseados no regime de competência utilizados por diferentes países, dentre eles o Brasil, que passou à adotá-las a partir de 2008, e conforme explana Sasso e Varela (2020) em nosso território foi adotada a estratégia de gradualismo na implementação, uma vez que a realidade dos entes federados é bastante diversa e o novo padrão gera demandas por investimentos, capacidade técnica e tecnológica, apoio da gestão e interação com outras áreas de governo.

Neste processo a IPSAS 5 - *Borrowing costs* publicada em maio de 2000, foi convergida para a NBC TSP 14 - Custo de empréstimos, em outubro de 2018, entrando em vigor em 1º de janeiro de 2019, merecendo destaque que o processo de convergência não se trata de apenas uma mera tradução, mas sim de um estudo aplicável a legislação e a realidade brasileira, já que como assevera Freire, Machado, Machado, Souza e Oliveira (2012) nem todo processo de convergência é infalível, em face da existência de peculiaridades entre os países participantes do processo.

CUSTO DE EMPRÉSTIMOS

De acordo com o Banco Central do Brasil (2020), empréstimo é um negócio celebrado entre um cliente e uma instituição financeira, na qual as partes celebram um contrato firmado onde o primeiro toma recurso emprestado do banco, sem uma destinação específica, e pode ser usado como preferir, o qual devolverá essa mesma quantia acrescida de juros e encargos, calculados dentro do prazo de pagamento.

Já os custos de empréstimos, segundo a NBC TSP 14 são os juros e outros custos que a entidade incorre relacionados com o empréstimo de recursos, dos quais podem incluir:

6. Os custos de empréstimos podem incluir:
 - (a) juros de empréstimos obtidos de curto e longo prazos e de saldo bancário negativo;
 - (b) amortização de descontos ou prêmios relacionados com empréstimos obtidos;
 - (c) amortização de custos adicionais relacionados com empréstimos obtidos;
 - (d) encargos financeiros relativos a arrendamentos mercantis financeiros e

contratos de concessão de serviços públicos; e

(e) variações cambiais decorrentes de empréstimos em moeda estrangeira, na extensão em que elas sejam consideradas como ajuste do custo dos juros.

Da leitura da norma, conclui-se que custos de empréstimos compreende todos os valores que a entidade irá pagar pelo uso de recursos do terceiro.

ATIVO QUALIFICÁVEL

A definição da norma contábil (CFC, 2018) para ativo qualificável é a de um ativo que, necessariamente, leva um período substancial para ficar pronto para seu uso ou venda pretendidos, sendo exemplos os edifícios, os ativos de infraestrutura, como rodovias, pontes, usinas de geração de energia elétrica e ainda os estoques que exijam um considerável período para alcançarem a condição de estarem prontos para uso ou venda.

A norma também esclarece que os investimentos e ativos que são produzidos repetidamente durante curto período não são ativos qualificáveis, bem como aqueles que já estão prontos para uso ou venda.

Desse modo, uma vez que os ativos qualificáveis, terão os custos de empréstimos adicionados ao seu valor no ativo, e não em despesas patrimoniais, isso impactará os demonstrativos visto que no ano de utilização da norma, teremos uma menor variação patrimonial diminutiva em comparação com aqueles que não utilizam, e por esse valor estar registrado no ativo, esse por consequência será maior.

METODOLOGIA

A metodologia utilizada para realização do presente artigo esteve baseada na pesquisa bibliográfica e na pesquisa documental, isto é, no estudo bibliográfico e na análise de dados em um município de pequeno porte quando da adoção dos preceitos instituídos da NBC TSP 14.

A pesquisa bibliográfica é aquela desenvolvida com base em material bibliográfico já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos. (GIL, 2002).

Outra metodologia utilizada no presente artigo foi a pesquisa documental que se vale de materiais que não receberam, ainda, um tratamento analítico, ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com os objetos da pesquisa, são os documentos conservados em arquivos de órgãos públicos e instituições privadas (Gil, 2002).

Neste norte, utilizou-se a coleta de dados do município de Luzerna/SC, nos exercícios de 2020 e 2021 (até abril), dados coletados diretamente do sistema informatizado utilizado pelo Município, do portal da transparência, do site municipal e do diário oficial dos municípios, além de dados coletados diretamente com os contadores do Poder Executivo.

A abordagem ao problema de pesquisa foi qualitativa, pois envolve as percepções dos autores a respeito do processo contábil-patrimonial para o IPSAS 5 - *Borrowing costs*,

convergida na NBC TSP 14 - Custo de empréstimos e não está fundamentada na aplicação de técnicas matemáticas ou estatísticas para a coleta e análise dos dados.

IDENTIFICAÇÃO DO MUNICÍPIO, DO ATIVO QUALIFICÁVEL E DA OPERAÇÃO DE CRÉDITO

O Município de Luzerna, escolhido por informar em suas notas explicativas das demonstrações de 2020 o uso desta norma, encontra-se na região histórica do Contestado, distante 400 km da capital Florianópolis, sendo fundado em 1915, emancipado politicamente em 1995 e possuindo cinco mil e seiscientos habitantes (IBGE, 2010), tendo três contadores, dois deles no Poder Executivo e um no Poder Legislativo.

Luzerna é ainda membro da Associação de Municípios do Meio Oeste Catarinense - AMMOC, na qual Piccoli e Klann (2015) pesquisaram junto aos municípios integrantes, sobre a percepção dos contadores da região em relação a convergência das normas contábeis, e sobre o estudo por eles apresentados identificamos que os profissionais da região se dividem em relação ao domínio amplo das novas normas, mas que uma parcela significativa dos entrevistados já relatava discordância na capacidade de atendimento dos sistemas de contabilidade frente as novas normas.

Anel viário Walmor Silvestre Dresch

Em 2019 na Câmara de Vereadores, na discussão dos projetos de lei para a contratação de operação de crédito o então Prefeito, Sr. Moisés Diersmann, incutiu que o anel viário é uma interligação entre as duas SCs, o qual retiraria o trânsito pesado da área central do município, além de dotar de infraestrutura a área industrial e o loteamento Serenata, promovendo a mobilidade, acessibilidade e o desenvolvimento econômico do município. A operação de crédito, está inicialmente foi aprovada pela Lei Municipal n.º 1636/2019, substituída posteriormente pela Lei n.º 1667/2019, a qual foi alterada pela Lei n.º 1679/2019, na qual se observa-se que os orçamentos anuais deverão possuir dotações necessárias às amortizações e aos pagamentos dos encargos anuais relativos ao contrato de financiamento.

Já o contrato de financiamento n.º 2623.0542571-86/2020, no valor de R\$ 5 milhões ainda que preveja que a amortização se iniciará somente após doze meses da contratação, pactuou que os juros e taxas incidentes deverão ser pagos mensalmente a partir do mês seguinte a primeira liberação.

Por sua vez, a obra de pavimentação do anel viário teve a seleção do fornecedor pela concorrência pública n.º 001/2020 - PML, que é o instrumento adequado para seleção do fornecedor, o qual após a seleção é formaliza um contrato administrativo, na qual conforme cronograma anexo ao certame licitatório prévia que a obra teria um prazo de construção de dez meses.

Diante dos instrumentos contrato de financiamento e contrato administrativo, resta

caracterizado um ativo qualificável, com desembolso de custos de empréstimos durante sua construção.

Utilização da NBC TSP 14 em Luzerna/SC

A seguir passa-se a relatar os fatos que ocorreram na utilização da NBC TSP 14 - Custos de empréstimos no Município de Luzerna, bem como a motivação destes, apresentados na ordem em que os fatos foram observados pela Contabilidade Municipal.

DA CLASSIFICAÇÃO ORÇAMENTÁRIA DA DESPESA

Conforme dispõe a Lei 4.320/1964, para o pagamento dos juros e encargos é necessário o empenhamento da despesa orçamentária, dessa forma recorreu-se ao Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - MCASP (2018), a fim de identificar corretamente a classificação da despesa, tendo como a primeira etapa identificar a categoria econômica, a qual possui duas classificações possíveis:

3 - Despesas Correntes

Classificam-se nessa categoria todas as despesas que **não contribuem, diretamente**, para a formação ou aquisição de um bem de capital.

4 - Despesas de Capital

Classificam-se nessa categoria aquelas despesas que **contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital.** (grifamos)

Já a NBC TSP 14 dispõe no item 18:

18. Os **custos de empréstimos diretamente atribuíveis à aquisição, à construção ou à produção de ativo qualificável devem ser capitalizados** como parte do custo desse ativo. O valor dos custos de empréstimos elegíveis para capitalização deve ser determinado de acordo com esta norma. (grifamos)

Da leitura dos dois documentos, conclui-se preliminarmente que estamos diante da classificação 4, parte-se assim, para a segunda etapa, a da classificação de despesa, o Grupo de Natureza da Despesa, da qual existem seis opções, conforme o MCASP (2018), pessoal e encargos sociais, juros e encargos da dívida, outras despesas correntes, investimentos, inversões financeiras e amortização da dívida, das quais se destacam:

2 - Juros e Encargos da Dívida

Despesas orçamentárias com o pagamento de juros, comissões e outros encargos de operações de crédito internas e externas contratadas, bem como da dívida pública mobiliária.

4 - Investimentos

Despesas orçamentárias com softwares e com o planejamento e a execução de obras, inclusive com a aquisição de imóveis considerados necessários à

realização destas últimas, e com a aquisição de instalações, equipamentos e material permanente.

O encaixe da despesa de juros e encargos da dívida é claro quanto a codificação 2, o próprio nome da classificação já indica essa função, e combinado com a escolha anterior de categoria econômica, teríamos o código 4.2 (despesa de capital. juros e encargos da dívida), entretanto o MCASP (2018) disciplina ainda:

Observação:

As despesas orçamentárias de capital mantêm uma correlação com o registro de incorporação de ativo imobilizado, intangível ou investimento (no caso dos grupos de natureza da despesa 4 - investimentos e 5 - inversões financeiras) ou o registro de desincorporação de um passivo (no caso do grupo de despesa 6 - amortização da dívida).

Ante ao exposto, a combinação ora proposta 4.2, sob o ponto de vista do MCASP é teoricamente impossível de ser realizada, devendo-se optar por classificar essa despesa orçamentária em 3.2 ou ainda em 4.4. Entretanto os aspectos orçamentários não podem ser observados apenas sob a ótica do MCASP, eles também devem ser observados a luz do Plano Plurianual - PPA, Lei de Diretrizes Orçamentárias - LDO e Lei Orçamentária Anual - LOA.

Na legislação municipal o PPA (LUZERNA, 2017) determina que as despesas de juros e encargos sejam registradas na “Ação: 0.302 - Juros, encargos e amortização de dívidas”, já a LDO 2020 (LUZERNA, 2019) em seu artigo 10, §1º, II, esclarece que as despesas de juros e encargos da dívida devem ser registradas sob o Grupo de Natureza da Despesa - GND 2.

Deste modo, a legislação municipal encaminha para utilização da codificação 3.2, como única alternativa, passando-se aos demais itens da classificação da despesa, a saber conforme o MCASP (2018): modalidade de aplicação, elemento e detalhamento da despesa, a qual conforme codificação obrigatória a ser seguida pelo município, chegou-se as classificações da despesa: 3.3.90.22.01 e 3.3.90.21.01 para empenhar as despesas de juros e encargos da operação financeira.

Definido a classificação da despesa, providenciou-se a confecção dos empenhos sendo um ordinário (de valor definido) para o atendimento da cláusula 13.4 do contrato 2623.0542571-86/2020, e outro estimado (valor indefinido) para pagamento dos juros da operação de crédito.

Registra-se que os juros são calculados de forma estimada, devido ao descompasso que ocorre entre os cronogramas previstos e realizados de evolução da obra, que impacta na liberação de recursos, os quais são solicitados apenas após a efetiva medição da obra, e por consequência impactam no montante de saldo devedor, e sobre este, que é calculado o valor mensal a ser pago a instituição financeira.

DA LIQUIDAÇÃO DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA E RECONHECIMENTO DO TRATAMENTO ALTERNATIVO

Ao estudar a liquidação da despesa pública Lopes (2010) esclarece que nos termos do art. 63 da Lei 4.320/1964, a liquidação consiste na verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito, desse modo é nessa fase que é reconhecido o valor exato a pagar-se a instituição financeira, criando-se a efetivação da obrigação a pagar.

Em uma situação usual o reconhecimento efetivo do valor a pagar de juros e encargos, o passivo seria reconhecido em contrapartida a uma conta de despesa, ou como é usualmente reconhecida uma Variação Patrimonial Diminutiva - VPD, mas de acordo com a NBC TSP 14, o tratamento diferenciado adotado pelo Município:

19. De acordo com o tratamento alternativo permitido, os custos de empréstimos que são diretamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de ativo devem ser incluídos no custo desse ativo. Esses custos de empréstimos são capitalizados como parte do custo do ativo quando for provável que deles resultem benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços para a entidade e que esses custos possam ser mensurados confiavelmente. Outros custos de empréstimos devem ser reconhecidos como despesa no período em que são incorridos.

Sendo o custo do empréstimo diretamente atribuível a aquisição e mensurado precisamente, ele deve ser reconhecido no custo do ativo por meio do seguinte lançamento contábil a débito na conta 1.2.3.2.1.06.01 - Obras em andamento e crédito na 2.1.2.5.1.02.00 - Juros de contratos - empréstimos internos.

A complexidade e o volume de lançamentos, bem como o controle de saldos de cada conta contábil, por meio de elaboração de livro razão, livro diário é tamanha que não se pode atualmente imaginar a Contabilidade sem que esta seja executada por meio de um software de informática, o qual deve estar alinhado às normas utilizadas.

Nesse ensejo ao discutir o nível de aderência dos sistemas de informática as normas contábeis no estado do Pará, Lima e Elias (2014) concluem que uma vez que novas normas estão sendo elaboradas, editadas e publicadas, as tecnologias utilizadas como ferramentas facilitadoras devem atender a essas mudanças de forma eficaz.

Por sua vez, os sistemas são parametrizados de diversas maneiras, sendo que para o caso em tela trata-se de um comando para que durante a liquidação da despesa orçamentária de juros e encargos, seja reconhecido o tratamento alternativo da norma internacional convergida. E no sistema utilizado pelo município, o comando é realizado em um cadastro específico para vincular o elemento da despesa à conta de VPD ou ativo conforme o caso.

Entretanto, mesmo com o cadastro realizado o sistema utilizado durante o exercício de 2020, possui uma segunda camada de regras, que impedem que uma despesa empenhada/liquidada sob a natureza de despesa 3.2.90 registre o tratamento alternativo, o

que fica evidenciando no chamado de suporte com a empresa:

cadastrei uma conta de ativo permanente para o elemento 3.2.90.22.01, contudo ao liquidar a despesa o sistema retorna o seguinte erro:

“Erro ocorrido no Betha Sapo, no dia 15/06/2020 às 18:39:34 hora(s), quando o usuário XXXXXXXX utilizava o sistema:

NÚMERO DO ERRO: dbp_validalancamentos - 0002

TIPO DO ERRO: Banco

DESCRIÇÃO: Para o cadastro de Liquidações (guia Liquidação): 2354 deve existir lançamento(s) na(s) conta(s) do subsistema P-Patrimonial.

(Chamado FCSC-172219 de 15/06/2020, adaptado BETHA SISTEMAS. 2020)

O chamado de suporte com a empresa de informática durou aproximadamente quatro dias, com a conclusão de que não havia como inserir uma rotina automática para registrar na liquidação da despesa uma conta do ativo, o tratamento alternativo da NBC TSP 14, mas que por meio de interação e ajuste manual seria possível realizar tal procedimento.

Dessa forma, a única alternativa durante o exercício de 2020, seria manualmente no momento de liquidar, alterar o evento/rotina contábil e inserir a conta contábil correspondente ao ativo.

Contudo para o exercício de 2021 houve a troca de software de informática pela municipalidade, sendo este o substituto fornecido pela mesma empresa de 2020, porém essa nova versão também não permitia o registro alternativo da norma contábil empregada, com um agravante, agora sequer era possível um ajuste manual durante o registro da liquidação, já que o novo sistema tinha uma rotina totalmente diferente para o tratamento contábil, conforme se evidencia no chamado aberto com a empresa parcialmente transcrito abaixo:

o Município utiliza a contabilização da NBC TSP 14 (custo de empréstimos), que em resumo dá um tratamento alternativo e no momento da liquidação da despesa de juros enquanto o ativo qualificável está sendo construído isso é reconhecido no ativo, não há geração de VPD.

No SAPO 2020, isso era ajustado no momento da liquidação.

No Cloud 2021, o juro já é reconhecido previamente, o que é outro problema, já que não há a devida apropriação por competência para empenhos estimativos (...)

O problema em si, é que esse lançamento reconhece o passivo contra uma VPD, em desacordo com a norma.

Diante disso solicito a correção/orientação para resolvermos o problema.

(Chamado FCSC-188893 de 25/02/2021, adaptado BETHA SISTEMAS. 2021)

Após os tramites de chamado de suporte, o retorno obtido foi “Melhorias compreendidas e registradas para implementação”, as quais ainda não foram implementadas.

Diante disso, o Município enfrenta para o exercício de 2021, uma situação complexa para a utilização do tratamento alternativo previsto pela norma, pois se em 2020, bastava uma intervenção manual para que os lançamentos fossem corretamente registrados, em 2021 isso sequer é possível, já que o software de informática não reconhece como uma possibilidade a utilização do tratamento alternativo permitido pela NBC TSP 14.

Frente que os procedimentos de contabilização da liquidação da despesa implicam outros, tal como o efetivo pagamento dos juros a instituição financeira, além de que a possibilidade de simplesmente nada registrar fere de morte os princípios contábeis, algum lançamento contábil deve ser realizado, e nesta seara restou ao Município apenas a possibilidade de utilizar o tratamento convencional (não o da NBC TSP 14) em 2021 e posteriormente por meio de lançamento contábil direto efetuar a transferência de saldos entre as contas de Variação Patrimonial Diminutiva - VPD e a conta de Ativo.

DOS EFEITOS DA UTILIZAÇÃO DO TRATAMENTO ALTERNATIVO NA APURAÇÃO DAS METAS FISCAIS

A Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF determina que os entes federativos estipulem metas fiscais como objetivos a serem alcançados em suas respectivas Leis de Diretrizes Orçamentárias - LDO, e dos valores definidos merecem especial destaque as metas de resultado primário e de resultado nominal.

A Secretaria do Tesouro Nacional - STN (2020) define que o resultado primário é obtido a partir do cotejo entre receitas e despesas orçamentárias de um dado período que impactam efetivamente a dívida estatal, podendo dessa forma o resultado primário ser entendido então, como o esforço fiscal direcionado à diminuição do estoque da dívida pública.

Para o resultado nominal a STN (2020) o Manual de Demonstrativos Fiscais - MDF conceitua-o como a variação da dívida consolidada líquida - DLC em dado período, sendo essa forma de apuração a chamada metodologia abaixo da linha. Porém o resultado nominal também pode ser obtido a partir do resultado primário por meio da soma da conta de juros (juros ativos menos juros passivos), sendo esse último o conceito, a definição de apuração pela metodologia acima da linha.

As metas na LDO devem ser estipuladas e confrontadas com o realizado pela metodologia acima da linha, desse modo o cálculo do resultado nominal a ser alcançado é feito a partir da apuração inicial da apuração do resultado primário e depois a soma das receitas (variações patrimoniais aumentativas) e diminuição das despesas (variações patrimoniais diminutivas), ou seja, por contas patrimoniais.

Em estudos acadêmicos sobre a apuração patrimonial, merece destaque a pesquisa de Moreira (2020), que embora tenha debruçando-se sobre o resultado primário, ele concluiu que o cálculo por meio das contas contábeis de natureza patrimonial é possível, mas destacou que o cálculo depende de uniformidade e de estabilidade das características

qualitativas das informações financeiras para não esbarrar na falta de credibilidade.

Já na utilização do tratamento alternativo permitido pela NBC TSP 14 temos, um outro aspecto a considerar pois uma vez que conforme o item 19 da norma (transcrito na íntegra no subtítulo anterior) os custos de empréstimos são capitalizados, não há a geração de despesas (variação patrimonial diminutiva) e deste modo, não há captura de informações referente a essa movimentação, o que resulta em uma discrepância capturada na apuração abaixo da linha (variação no estoque da dívida), mas que não é capturada na apuração acima da linha, pela inexistência da geração de VPD.

As metodologias de apuração acima e abaixo da linha geram discrepâncias, o que já é reconhecido pelo MDF sendo necessários alguns ajustes na apresentação dos dados para demonstrar a compatibilidade. Estes ajustes esses que contam com quadro específico na apuração no abaixo da linha, porém no caso da utilização da NBC TSP 14, a apuração é capturada corretamente abaixo da linha, a discrepância ocorre na apuração acima da linha, onde não existe um espaço para ajuste metodológico.

Nessa situação em observância ao princípio da essência sobre a forma, o setor contabilidade do município de Luzerna (2021) optou por registrar um ajuste diretamente no quadro de apuração, conforme evidenciado nas notas explicativas do balanço patrimonial 2020:

Em relação ao mapeamento disponibilizado pela Secretaria do Tesouro Nacional, o município procedeu ajustes na apuração do resultado nominal acima da linha por meio de:

a) Inclusão do valor de 136.624,59 na linha “Juros, Encargos e Variações Monetárias Passivos (XXVI)” devido ao reconhecimento de juros e encargos da dívida não contabilizados como VPD (despesa patrimonial) por estarem sendo empregada a NBC TSP 14 - Custos de empréstimos.

b) Exclusão do valor de 3.559,00 na linha “Juros, Encargos e Variações Monetárias Passivos (XXVI)” devido por se tratar de atualização monetária de precatórios não integrantes da DC.

Registra-se que os demais valores apurados conforme o mapeamento da STN (2020) permaneceu inalterado, conforme mapeamento abaixo transcrito:

Juros, Encargos e Variações Monetárias Ativos (XXV)	Contas contábeis começada por (Lista): 44111, 44113, 44114, 44115, 44121, 44123, 44124, 44125, 44131, 44133, 44134, 44135, 44141, 44211, 44213, 44214, 44215, 44221, 4425202, 4431101, 4431199, 4431301, 4431401, 4431501, 4432101, 4433101, 4433199, 4433301, 4433401, 4433501, 4434101, 443910170, 443930170, 443930171, 44511, 44521
Juros, Encargos e Variações Monetárias Passivos (XXVI)	Contas contábeis começada por (Lista): 34111, 34113, 34114, 34115, 34121, 34131, 34133, 34134, 34135, 34141, 34181, 34183, 34184, 34185, 34191, 34211, 34213, 34214, 34215, 34221, 3431101, 3431301, 3431401, 3431501, 3432101, 3433101, 3433301, 3433401, 3433501, 3434101, 343910170, 343930170, 343930171, 34911, 34913, 34914, 34915

Quadro 1: Mapeamento dos juros nominais acima da linha

Fonte: Adaptado de Secretaria do Tesouro Nacional (2020)

Do mapeamento disponibilizado pela Secretaria do Tesouro Nacional - STN, verifica-se que ela identifica busca apenas contas contábeis que se iniciam com 3 ou 4, ou seja, despesas e receitas patrimoniais respectivamente, ou ainda variações patrimoniais diminutivas e aumentativas.

Destaca-se que o necessário estabelecimento de metas na Lei de Diretrizes Orçamentárias, a sua apuração e demonstração é tão importante quanto, e dessa forma caso o ajuste não fosse realizado, ainda que não previsto pela STN iria distorcer a realidade a ser apresentada pelo Município em seus relatórios, audiências públicas e prestação de contas.

EFETOS NAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS PATRIMONIAIS

Além do impacto direto na apuração do resultado nominal acima da linha, a qual possui uma meta de observância obrigatória pelos entes federativos, já discutida no subtítulo anterior, merece destaque a observação que devido a lógica empregada na classificação orçamentária da despesa não houve qualquer impacto nos demonstrativos que carregam essa informação, tal como o Balanço Orçamentário.

Entretanto o mesmo não pode ser dito dos demonstrativos que expõe o resultado ou a situação patrimonial do ente já que o montante de R\$ 136.624,59, ao invés de ser tratado como uma despesa patrimonial, foi incorporado no ativo, representando esse 0,32% do total do ativo. Apenas o valor propriamente da obra (R\$ 1.880.501,38) representa 4,36% do ativo total. Dessa obra incompleta em 31/12/2020 representava 4,68% de todos os ativos municipais.

Evidentemente que a situação patrimonial de um bem de infraestrutura deve ser analisada a luz do Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais, que conforme as notas explicativas de Luzerna (2021) o município encontra-se em fase de preparação para adoção em 01/01/2024, situação que fica evidente quando comparado o balanço patrimonial que apresenta o valor de R\$ 4.209.861,91 para todos os bens de uso comum do povo (que engloba ruas e o anel viário) frente ao valor originalmente licitado da obra R\$ 4.798.879,75, conforme a concorrência pública n.º 001/2020 – PML (LUZERNA, 2020 e 2021).

Já quanto aos resultados, uma vez que esse valor não foi tratado como despesa patrimonial, ele não contribuiu para o resultado de 5.352.132,20 alcançado em 2020. Se não fosse a influência da norma seria de 5.215.507,61 (2,5% menor).

Desprende-se dos dados observados que no exercício de implantação da norma, ocorre um direcionamento dos valores, ou esse é direcionado para o ativo ou então é direcionado para o resultado. Quanto aos efeitos em outros exercícios, uma vez que a obra não está concluída, não foi possível visualizar outros efeitos que provavelmente terão impactos, como a depreciação, os quais poderão ser observados ao longo dos próximos

exercícios, sejam pela divulgação de informações pelo Município em demonstrações contábeis, sejam por pesquisas futuras.

DA PARALIZAÇÃO E CONCLUSÃO DA OBRA

A execução de pavimentação asfáltica, drenagem e sinalização na Estrada Municipal (Anel Viário), teve uma diminuição de ritmo a partir de meados de novembro de 2020, com paralisação total em janeiro de 2021, devido aos fiscais da obra do município, visualizarem possíveis irregularidades na base da via pública em construção, sendo assim foram enviadas para análise laboratorial amostras de solo, as quais desencadearam uma série de eventos, novos laudos, contraprovas, reuniões, estudos da legislação, pareceres), que levaram aproximadamente cinco meses, o que além de estender o prazo de conclusão da obra, diminuiu a trafegabilidade de uma via com grande fluxo de veículos pesados.

Mesmo utilizando-se de todo o arcabouço jurídico e negociação, devido ao estado pandêmico que vivenciado de forma mundial, a morosidade imperou, culminando na paralisação, e como, bem assevera, Carvalho, Ramos, Pessoa Jr. e Moraes (2011) na contramão da demanda pública, as obras paralisadas, ou com ritmo de serviços muito lento, trazem custos desnecessários de execução, manutenção e reparo, agravam os transtornos que a sua execução traz à população local e postergam a utilização dos bens públicos, trazendo prejuízo aos usuários, a Administração Pública e a sociedade em geral.

Trazendo, os efeitos dessa paralisação da obra, a NBC TSP 14 prevê que em situações excepcionais a capitalização deve cessar:

34. A entidade deve suspender a capitalização dos custos de empréstimos durante períodos extensos nos quais as atividades de desenvolvimento do ativo qualificável são suspensas e deve reconhecê-los como despesa.

35. A entidade pode incorrer em custos de empréstimos durante um período extenso no qual as atividades necessárias para colocar o ativo em uso ou venda pretendidos são suspensas.

Esses custos são aqueles necessários para a manutenção de ativos parcialmente completos e não se qualificam para capitalização. Entretanto, a entidade normalmente não suspende a capitalização dos custos de empréstimos durante o período no qual substancial trabalho técnico e administrativo está sendo feito. A entidade também não suspende a capitalização de custos de empréstimos quando o atraso temporário é parte necessária do processo de concluir o ativo para seu uso ou venda pretendidos. Por exemplo, a capitalização continua durante o período em que o nível elevado das águas atrasar a construção de uma ponte, se esse nível for comum durante o período de construção naquela região geográfica envolvida.

Desse modo, os juros e encargos a partir da competência contábil de janeiro/2021, pagos no mês subsequente, não são mais capitalizados, visto que a obra se encontra paralisada até a coleta de dados da presente pesquisa.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A utilização da norma internacional - IPSAS 5, convertida ao regramento brasileiro na NBC TSP 14, sobre Custos de empréstimos em municípios de pequeno porte é possível, no entanto, como em todo processo de transformação e adaptação, uma vez que estamos em pleno processo de convergência as normas internacionais, esse não ocorre sem dificuldades.

Uma das primeiras dificuldades observadas na pesquisa, foi a falta de preparo do sistema de informática, pois como conceitua Azevedo, Aquino, Neves e Silva (2020) implementar novas rotinas custa dinheiro, e novas políticas contábeis exigem mudanças ou novos modelos operacionais. Tal fato é agravado quando se trata de normas de uso facultativo, e no presente estudo identificou-se que duas versões do software contratado pelo município se mostraram incapazes de realizar os lançamentos contábeis que a norma exige, fato que se presente em outros sistemas provavelmente irá dissuadir futuros usuários de normas internacionais de tratamento alternativo.

Identificou-se também uma discussão quanto a classificação orçamentária da despesa frente a utilização de tratamentos alternativos patrimoniais, se estes poderiam espelhar no orçamento público, o mesmo efeito almejados no patrimônio. No caso em tela uma ativação do patrimônio a partir de execução de despesas correntes, questionando-se a classificação da despesa não deveria ser 4.2 (despesa de capital, juros e encargos da dívida), para categoria econômica e grupo de natureza da despesa respectivamente.

Já quanto da aferição dos resultados fiscais, em especial ao cálculo do resultado nominal acima da linha, o presente estudo identificou achados relevantes: uma deficiência na metodologia e no demonstrativo atualmente em vigor pelo Manual de Demonstrativos Fiscais (2020), visto que o anexo 06 do relatório resumido de execução orçamentária, o qual apura os resultados primário e nominal pelas diferentes metodologias (acima e abaixo da linha), prevê ajustes metodológicos apenas no resultado abaixo da linha, e no caso da utilização da NBC TSP 14, com o emprego da metodologia atual sempre ocorrerá uma discrepância no resultado acima da linha.

Neste caso, é imperativo que edições futuras do Manual de Demonstrativos Fiscal prevejam os ajustes necessários, seja por criação de um quadro específico ou ainda por recomendação de lançamento diretamente no demonstrativo (solução que foi utilizada pelo município), permitindo que o relatório demonstre adequadamente a situação fiscal do ente federativo. Relembra-se que as metas de resultados fiscais (primário e nominal) dispostas na Lei de Diretrizes Orçamentárias é uma exigência da Lei de Responsabilidade Fiscal. Tal meta deve ser perseguida pelo gestor público, e sua apuração deve corrigir qualquer tratamento patrimonial alternativo empregado pelo ente federativo.

As discussões nos campos orçamentário, fiscal e prático (pela utilização de softwares) foram relevantes durante a fase de utilização e coleta de dados, mas não se

pode passar despercebido os efeitos no patrimônio da entidade, destacando-se o fato que houve um incremento de 0,32% no ativo da entidade. Por consequência lógica o resultado do exercício da entidade foi maior, e ainda que o valor nominal seja relativamente baixo quando comparado a outros entes, o montante de 136.624,59, representou uma variação de aproximadamente 2,5% no valor final encontrado no demonstrativo de variações patrimoniais de 2020.

Quanto aos efeitos patrimoniais em outros exercícios esses ainda estão em curso, mas que poderão ser acompanhados para um melhor entendimento a longo prazo da utilização da norma internacional.

Portanto, respondendo à questão central do artigo, identificou que os demonstrativos patrimoniais do exercício de 2020 sofreram influência direta do uso da norma. Houve dificuldades em 2020 e impossibilidade em 2021 de registro adequado no software contábil. Questionamentos relevantes em relação a classificação da despesa orçamentária foram levantados. Identificou-se uma falha metodológica na apuração do resultado primário do MDF, sendo que são esperados efeitos nos próximos exercícios, frente ao incremento adicional no ativo da entidade.

Por fim, percebe-se que a Contabilidade Aplicada ao Setor Público que gradualmente incorpora novidades ao arcabouço normativo, não se adapta diretamente as novas normas, são necessários ajustes, sejam eles em demonstrativos já consolidados, adequações de sistemas, discussões de aspectos diversos para que se possa efetivamente atender ao todos os preceitos interdisciplinares envolvidos.

REFERÊNCIAS

AZEVEDO, Ricardo Rocha de; AQUINO, André Carlos Busanelli de; NEVES, Fabricio Ramos; SILVA, Cleia Maria da. **Deadlines and software: disentangling local government accounting reforms in Brazil. Public Money & Management, [S.L.]**, v. 40, n. 7, p. 509-518, 26 maio 2020. Informa UK Limited. <http://dx.doi.org/10.1080/09540962.2020.1766203>.

BETHA SISTEMAS. **Chamados de suporte:** FCSC-172219. Criciúma.SC. Disponível em <https://atendimento.betha.com.br/servicedesk/customer/user/requests?status=open>. Acesso em 10 abr. 2021

BETHA SISTEMAS. **Chamados de suporte:** FCSC-188893. Criciúma.SC. Disponível em <https://atendimento.betha.com.br/servicedesk/customer/user/requests?status=open>. Acesso em 10 abr. 2021

BRASIL. **Lei n. 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. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 23 mar. 1964. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm>. Acesso em: 23 mar. 2021.

_____. **Lei Complementar n. 101 de 4 de maio de 2000:** Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 5 mai. 2000. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em: 23 mar 2021.

_____. Banco Central do Brasil. **Perguntas e respostas:** empréstimo, financiamento e arrendamento mercantil (leasing). Empréstimo, financiamento e arrendamento mercantil (leasing). 2021. Disponível em: https://www.bcb.gov.br/acessoinformacao/perguntasfrequentes-respostas/faq_emprestimosfinanciamentos. Acesso em: 26 abr. 2021.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público.** 8. ed. Brasília, DF: Ministério da Fazenda, 2018. Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-de-contabilidade-aplicada-ao-setor-publico-mcasp/2019/26>. Acesso em: 15 dez. 2020.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Demonstrativos Fiscais - MDF.** 11. ed. Brasília, DF: Ministério da Fazenda, 2020. Disponível em: https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-de-demonstrativos-fiscais-mdf/2020/26?page_p=1. Acesso em: 15 dez. 2020.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Demonstrativos Fiscais - MDF: Mapeamento RREO.** 11. ed. Brasília, DF: Ministério da Fazenda, 2020. Disponível em: https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-de-demonstrativos-fiscais-mdf/2020/26?page_p=1. Acesso em: 15 dez. 2020.

CARVALHO, Adriana Lúcia Preza Borges de, RAMOS, André Luiz Souza, PESSOA JR, Elci. MORAES, Heloisa Auxiliadora Boaventura de Moraes. **Procedimentos para auditoria em obras paralisadas.** XIV Simpósio Nacional de Auditoria de Obras Públicas. Cuiabá. MT. 2011. Disponível em http://www.ibraop.org.br/acervo/XIV_sinaop/docs/AndreRamos.pdf. Acesso em 07 abr. 2021.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Norma Brasileira de Contabilidade, NBC TSP Estrutura Conceitual.** Brasília. DF. 2016. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTSPEC.pdf>. Acesso em: 04 dez. 2020

_____. **Norma Brasileira de Contabilidade - NBC TSP 14 - Custo de Empréstimos.** Brasília. DF. 2018. Disponível em https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2018/NBCTSP14&arquivo=NBCTSP14.doc. Acesso em 10 jan. 2021.

DINIZ, Josediton Alves; SILVA, Suzany Ferreira Silvestre da; SANTOS, Leandro da Costa; MARTINS, Vinícius Gomes. **Vantagens da Implantação das IPSAS na Contabilidade Pública Brasileira:** análise da percepção dos membros do GTCON. Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (Repec), [S.L.], v. 9, n. 3, 30 set. 2015. ABRACICON: Academia Brasileira de Ciências Contabeis. <http://dx.doi.org/10.17524/repec.v9i3.1226>.

FREIRE, Mac Daves de Moraes; MACHADO, Michele Rílany Rodrigues; MACHADO, Lúcio Souza; SOUZA, Emerson Santana; OLIVEIRA, Johnny Jorge de. **Aderência às normas internacionais de contabilidade pelas empresas brasileiras.** Revista de Contabilidade e Organizações, [S.L.], v. 6, n. 15, p. 3-22, 27 set. 2012. Universidade de São Paulo, Agência USP de Gestão da Informação Acadêmica (AGUIA). <http://dx.doi.org/10.11606/rco.v6i15.52654>.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 4 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **IBGE Cidades:** Luzerna/SC. Brasília. DF. 2010. Disponível em: <https://cidades.ibge.gov.br/brasil/sc/luzerna/panorama>. Acesso em: 19 mar. 2021.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. **IPSAS 5 - Borrowing costs**. 2000. Londres. Reino Unido. Disponível em <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ipsas-5-borrowing-costs.pdf>. Acesso em 15 jan. 2021.

LIMA, L.; MARCIA ELIAS, Leila. **Los sistemas de información gerenciales contables como instrumentos de gobernanza en el sector público**. GIGAPP Estudios Working Papers, v. 5, n. 83-90, p. 204-223, 1 fev. 2021.

LOPES, Fabiano Ferreira. **Proposta de instrumento de controle para entidades públicas municipais**: um estudo voltado à liquidação das despesas públicas. 2010. 120 f. Dissertação (mestrado) - Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade, Programa de Pós-graduação em Administração e Controladoria, Fortaleza-CE, 2010. <http://repositorio.ufc.br/handle/riufc/30522>

LUZERNA/SC. **Lei Municipal nº 1.536 de 05 de setembro de 2017**: Dispõe sobre o plano plurianual do município para o quadriênio 2018/2021. Diário oficial dos Municípios, Luzerna, SC, 6 set 2017. Disponível em: <http://leismunicipa.is/mkvsj>. Acesso em 07 mai 2020.

_____. **Lei Municipal nº 1.671 de 17 de setembro de 2019**: Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração da lei orçamentária para 2020 - LDO 2020 e dá outras providências. Diário oficial dos Municípios, Luzerna, SC, 18 set 2019. Disponível em: <http://leismunicipa.is/xatrn>. Acesso em 07 mai. 2020.

_____. **Lei Municipal nº 1.679 de 22 de outubro de 2019**: Dá nova redação ao art. 2º da Lei nº 1667 de 27 de agosto de 2019 que autoriza o Poder Executivo a contratar operação de crédito com Caixa Econômica Federal e dá outras providências. Diário oficial dos Municípios, Luzerna, SC, 23 out 2019. Disponível em: <http://leismunicipa.is/exptb>. Acesso em 07 mai. 2020.

_____. **Concorrência Pública nº 001/2020 - PML**. 2020. Disponível em: <https://www.luzerna.sc.gov.br/licitacoes/index/detalhes/codMapaItem/54051/codLicitacao/158530>. Acesso em: 03 abr. 2021.

_____. Contrato nº 2623.0542571-86/2020: Contrato de financiamento à infraestrutura e ao saneamento - FINISA - apoio financeiro para despesa de capital. **Diário Oficial dos Municípios**. Florianópolis, p. 2150-2184. 15 jun. 2020.

_____. **Notas explicativas das demonstrações contábeis do Município de Luzerna**. 2021. Disponível em: https://static.fecam.net.br/uploads/701/arquivos/2059754_Notas_explicativas_2020.pdf. Acesso em: 7 abr. 2021.

_____. Câmara de vereadores. **Ata da 28ª Sessão Ordinária de 2019**. 2019. Disponível em: https://www.cameraluzerna.sc.gov.br/camara/atas/sessao_ordinaria/2019/1/0/22406. Acesso em: 03 abr. 2021.

MOREIRA, Francisco Wayne. **Formação do resultado primário sob a ótica orçamentária e patrimonial**. 2020. 72 f., il. Dissertação (Mestrado em Economia) Universidade de Brasília, Brasília, 2020.

PICCOLI, Marcio Roberto, e KLANN, Roberto Carlos. **A Percepção dos Contadores Públicos em Relação às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público - NBCASP**. Revista do Serviço Público, [S. l.], v. 66, n. 3, p. 425 - 448, 2015. DOI: 10.21874/rsp.v66i3.410.

SASSO, Maiara; VARELA, Patrícia Siqueira. **Doze anos de convergência das normas brasileiras às IPSAS: Avanços e limites das pesquisas.** Revista Fipecafi de Contabilidade, Controladoria e Finanças: Contabilidade Governamental e Terceiro Setor, São Paulo, v. 1, n. 1, p. 78-102, 29 jul. 2020. Disponível em: <http://ojs.fipecafi.org/index.php/RevFipecafiCCF/article/view/10>. Acesso em: 10 jan. 2021.

TAVARES, Gabriel. **CPC 20/IAS 23- Custos de empréstimo e seu impacto no resultado financeiro.** 2018. Disponível em: <<https://www.blbbrasil.com.br/blog/cpc-20-custos-emprestimos/>>. Acesso em: 20 abr. 2021.

ÍNDICE REMISSIVO

A

Ações 49, 50, 51, 52, 62, 64
Análise bibliométrica 1, 7, 9, 10, 12, 13, 14
Assistentes técnicos 4
Auditoria 4, 5, 30, 65
Avanço físico 33, 34, 35, 36, 37, 39, 41, 43, 46

C

Conflitos 4
Construção 8, 19, 20, 22, 27, 43
Contabilidade pública 15, 16, 30
Contrato 17, 19, 21, 31
Custo 15, 16, 17, 18, 19, 20, 22, 23, 30, 33, 34, 35, 36, 37, 39, 41, 42, 43, 46, 49
Custo de empréstimos 15, 16, 17, 19, 23

D

Despesa 20, 21, 22, 23, 24, 25, 26, 27, 28, 29, 31
Dívida 20, 21, 24, 25, 28, 49, 50

E

Educação financeira 47, 48, 49, 50, 51, 52, 53, 54, 55, 56, 57, 58, 59, 60, 61, 62, 63, 64
Empresa 5, 8, 23, 33, 34, 37, 38, 39, 50
Empréstimo 17, 22, 30, 32
Encargos 17, 19, 20, 21, 22, 25, 27, 28
Estudantes 7, 47, 48, 53, 54, 56, 57, 58, 59, 60, 61, 62, 64

F

Financiamento 19, 30, 31

I

Intenção de investir 47, 48, 49, 54, 55, 57, 58, 59, 60, 61, 62
Investidores 5, 16, 47, 48, 49, 50, 51, 52, 53, 62, 63
Investimentos 17, 18, 20, 21, 47, 48, 49, 50, 51, 55, 57, 58, 61, 62
IPSAS 15, 16, 17, 18, 28, 30, 31, 32

J

Juros 9, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 24, 25, 27, 28, 47, 53, 55, 58, 62

L

Laudo 3, 4, 5, 6, 8, 12

Legislação 2, 3, 16, 17, 21, 27

M

Mercado de capitais 47, 48, 49, 50, 51, 52, 54, 55, 57, 58, 59, 60, 61, 62, 63, 64

Município 7, 15, 16, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 24, 25, 26, 27, 28, 31

N

NBC TSP 15, 16, 17, 18, 19, 20, 22, 23, 24, 25, 27, 28, 30

O

Operação financeira 21

P

Perícia contábil 1, 2, 3, 4, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14

Peritos 2, 3, 5, 6, 8, 9

Projeto 13, 33, 34, 35, 36, 37, 38, 39, 41, 42, 43, 44, 46

R

Revistas 1, 2, 6, 7, 9, 10, 11, 12

S

Setor público 16

T

Tesouro Nacional 15, 24, 25, 26, 30

V

Valor agregado 33, 34, 35, 36, 40, 42, 45

 www.atenaeditora.com.br

 contato@atenaeditora.com.br

 @atenaeditora

 www.facebook.com/atenaeditora.com.br

Trabalho e ensino em contabilidade 2


Atena
Editora
Ano 2022

 www.atenaeditora.com.br

 contato@atenaeditora.com.br

 @atenaeditora

 www.facebook.com/atenaeditora.com.br

Trabalho e ensino em contabilidade 2


Ano 2022