

UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE - UNESC

CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

CAMILA PAVEI GAVA

**O PROCESSO DE CONVERGÊNCIA DAS NORMAS BRASILEIRAS DE
CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO ÀS NORMAS
INTERNACIONAIS: UM ESTUDO SOBRE A PERCEPÇÃO DOS PROFISSIONAIS
DAS ENTIDADES PÚBLICAS DA REGIÃO DA AMREC EM RELAÇÃO ÀS
NBCASP**

CRICIÚMA

2013

CAMILA PAVEI GAVA

**O PROCESSO DE CONVERGÊNCIA DAS NORMAS BRASILEIRAS DE
CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO ÀS NORMAS
INTERNACIONAIS: UM ESTUDO SOBRE A PERCEPÇÃO DOS PROFISSIONAIS
DAS ENTIDADES PÚBLICAS DA REGIÃO DA AMREC EM RELAÇÃO ÀS
NBCASP**

Trabalho de Conclusão de Curso, apresentado para obtenção do grau de Bacharel no curso de Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC.

Orientador: Prof. Especialista Jonas Scremin Brolese

CRICIÚMA

2013

CAMILA PAVEI GAVA

**O PROCESSO DE CONVERGÊNCIA DAS NORMAS BRASILEIRAS DE
CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO ÀS NORMAS
INTERNACIONAIS: UM ESTUDO SOBRE A PERCEPÇÃO DOS PROFISSIONAIS
DAS ENTIDADES PÚBLICAS DA REGIÃO DA AMREC EM RELAÇÃO ÀS
NBCASP**

Trabalho de Conclusão de Curso aprovado pela Banca Examinadora para obtenção do Grau de Bacharel, no Curso de Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC, com Linha de Pesquisa em Contabilidade Pública.

Criciúma, 02 de dezembro de 2013.

BANCA EXAMINADORA

Prof^o. Jonas Scremin Brolese - Especialista - (UNESC) - Orientador

Prof^a. Marlucci Freitas Bitencourt - Especialista - (UNESC) - Examinador 1

Prof^o. Everton Perin - Especialista - (UNESC) - Examinador 2

Dedico este trabalho aos meus pais Joacir e Nair pelo amor incondicional, pelo incentivo e por sempre acreditarem em mim.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente aos meus pais por terem me dado a vida, por me ensinarem a nunca desistir dos meus objetivos, e por estarem ao meu lado em mais uma conquista.

As minhas irmãs Júlia e Caroline pelo carinho, amizade e paciência durante este período.

Aos professores/amigos que tive a oportunidade de conhecer durante minha vida acadêmica, pelo aprendizado proporcionado e pelas amizades conquistadas, principalmente ao meu orientador, professor Jonas, pelo tempo dedicado, pelo incentivo constante, e por me dar o suporte necessário para que eu pudesse concluir este projeto.

Ao meu namorado e amigo João Antonio que esteve ao meu lado em todas as horas, pela compreensão, pela ajuda e por me trazer o riso nos momentos mais difíceis dessa caminhada.

Aos meus colegas de faculdade que me proporcionaram uns dos melhores anos da minha vida e aos meus amigos que mesmo longe, sempre estiveram torcendo por mim, especialmente a minha grande amiga Andréia pelo carinho, pelos conselhos e por não medir esforços para me ajudar em todos os momentos que precisei.

A Deus, pois sem Ele nada seria possível.

A todos os meus sinceros agradecimentos, sem vocês não teria chego até aqui.

“Não é o mais forte nem o mais inteligente que sobrevive. É o mais adaptado às mudanças.”

Charles Darwin (1809-1882)

RESUMO

GAVA, Camila Pavei. **O processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público às normas internacionais:** Um estudo sobre a percepção dos profissionais das entidades públicas da região da AMREC em relação às NBCASP. 2013. 120 f. Orientador: Esp. Jonas Scremin Brolese. Trabalho de Conclusão do Curso de Ciências Contábeis. Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC, Criciúma.

Nos últimos anos a Contabilidade aplicada ao Setor Público vem passando por um processo de convergência aos padrões internacionais, que resultou na adoção de um novo modelo de contabilidade, totalmente contrário ao que vinha sendo adotado no setor. Este modelo estabelece um novo foco para a contabilidade, onde o objeto de estudos passa a ser o controle do patrimônio público, em vez do controle orçamentário. Assim, a fim de delimitar as premissas a serem adotadas para o estabelecimento deste novo modelo foram publicadas as primeiras Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, denominadas NBCASP. Com isso passam a ser feitos registros e adotados procedimentos totalmente novos para os profissionais da área, pode-se dizer que se trata de uma mudança cultural no setor. Diante desse cenário, os profissionais precisam estar preparados para implantar todas as medidas estabelecidas pelas normas, assim o presente estudo buscou verificar qual a percepção dos profissionais pertencentes à administração direta e indireta da região da AMREC, de modo a verificar qual o nível de conhecimento destes em relação ao tema. Para alcance do objetivo proposto, utilizou-se de procedimentos metodológicos, que quanto aos objetivos foi de caráter exploratório, em relação aos procedimentos foi utilizado a pesquisa bibliográfica e o levantamento ou *survey*, e a abordagem do problema ocorreu de forma qualitativa e quantitativa. Os resultados encontrados demonstram que as normas enfatizam a correta evidenciação do patrimônio público de modo a proporcionar a transparência das contas públicas e, a instrumentalização do controle social, que só será possível se houver o interesse da sociedade. E apesar de já se passarem cinco anos da publicação das normas, verificou-se que o entendimento dos profissionais sobre as normas é considerado razoável, assim conclui-se que muito ainda há de ser feito para que o processo de convergência seja completo e as informações contábeis sejam evidenciadas com base nos novos padrões.

Palavras-chave: Processo de convergência. NBCASP. Patrimônio público.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 01 - Evolução da Contabilidade Pública e Gestão Fiscal no Brasil	23
Figura 02 - Convergência aos padrões internacionais de contabilidade no mundo ..	25
Figura 03 - Prazos para implantação dos procedimentos contábeis	36
Figura 04 - Campo de aplicação da CASP.....	38
Figura 05 - Sistemas de Contabilidade x Subsistemas de Contabilidade	42
Figura 06 - Municípios pertencentes à região da AMREC	69

LISTA DE QUADROS

Quadro 01 - Estrutura do plano de contas atual e a nova estrutura a ser adotada ...	47
Quadro 02 - Valor residual	55
Quadro 03 - Cálculo da depreciação pela soma dos dígitos	57
Quadro 04 - Cálculo da depreciação e a reavaliação.....	59
Quadro 05 - Etapa 1: Municípios e Entidades	72
Quadro 06 - Etapa 1: Cursos realizados	76

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 01 - Etapa 1: Idade do profissional	70
Gráfico 02 - Etapa 1: Sexo do profissional	71
Gráfico 03 - Etapa 1: Tempo de experiência na área.....	73
Gráfico 04 - Etapa 1: Tipo de Cargo Público.....	74
Gráfico 05 - Etapa 1: Formação Profissional.....	75
Gráfico 06 - Etapa 1: Ano do último curso realizado na área	77
Gráfico 07 - Etapa 2: Nível de conhecimento em relação às NBC T SP 16	78
Gráfico 08 - Etapa 2: Conhecimento sobre os procedimentos contidos no MCASP ..	79
Gráfico 09 - Etapa 2: Sobre a adequação do software.....	80
Gráfico 10 - Etapa 2: Preparação para implantação das NBC T SP 16.	81
Gráfico 11 - Etapa 2: Preparação para a implantação das NBC T SP 16.	82
Gráfico 12 - Etapa 3: Objeto de estudos da CASP.....	83
Gráfico 13 - Etapa 3: Obrigatoriedade de implantação das NBC T SP 16.	85
Gráfico 14 - Etapa 3: Regime adotado à Contabilidade Aplicada ao Setor Público ..	86
Gráfico 15 - Etapa 3: Subsistemas de informação	87
Gráfico 16 - Etapa 3: Patrimônio Líquido	88
Gráfico 17 - Etapa 3: Tipos de variações patrimoniais.	89
Gráfico 18 - Etapa 3: Regime utilizado na CASP	90
Gráfico 19 - Etapa 3: A essência sobre a forma.....	91
Gráfico 20 - Etapa 3: Novos demonstrativos exigidos pela NBC T SP 16.....	92
Gráfico 21 - Etapa 3: Classificação do Ativo Circulante	93
Gráfico 22 - Etapa 3: Conceito de depreciação.....	94
Gráfico 23 - Etapa 3: Vida útil econômica do bem.	95
Gráfico 24 - Etapa 3: Conceito de imparidade.....	96
Gráfico 25 - Etapa 3: Impacto das NBC T SP 16 no trabalho do contabilista.....	97
Gráfico 26 - Etapa 3: Normas que causaram maior impacto.....	98
Gráfico 27 - Etapa 3: Sistema de custos no Setor Público.....	99
Gráfico 28 - Etapa 3: Dificuldades encontradas na aplicação das NBC T SP 16....	100
Gráfico 29 - Etapa 3: Penalizações contra o contabilista.	101

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

- AMREC - Associação dos Municípios da Região Carbonífera
- CASP - Contabilidade Aplicada ao Setor Público
- CFC - Conselho Federal de Contabilidade
- FASB - *Financial Accounting Standards Board*
- IASB - *International Accounting Standards Board*
- IFAC - Federação Internacional de Contadores
- IPSAS - Normas Internacionais de Contabilidade aplicadas ao Setor Público
- IASC - *International Accounting Standards Committee*
- IAS - *International Accounting Standards*
- IFRS - *International Financial Reporting Standards*
- LRF - Lei de Responsabilidade Fiscal
- MCASP - Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
- NBCASP - Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público
- PCASP - Plano de Contas aplicado ao Setor Público
- STN - Secretaria do Tesouro Nacional

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
1.1 TEMA E PROBLEMA	11
1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA	13
1.3 JUSTIFICATIVA	13
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	15
2.1 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	15
2.1.1 Princípios Constitucionais da Administração Pública	16
2.1.2 Estrutura da Administração Pública	17
2.2 CONTABILIDADE PÚBLICA	21
2.2.1 Breve histórico da legislação aplicada à área pública no Brasil	22
2.3 O PROCESSO DE CONVERGÊNCIA DAS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE ÀS NORMAS INTERNACIONAIS.....	24
2.3.1 O Processo de Convergência no Setor Público	26
2.3.2 Os Princípios de Contabilidade sob a perspectiva do setor público	30
2.4 NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO – NBC T SP 16	34
2.4.1 NBC T 16.1 - Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação	36
2.4.2 NBC T 16.2 - Patrimônio e Sistemas Contábeis	39
2.4.3 NBC T 16.3 - Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil	42
2.4.4 NBC T 16.4 - Transações no Setor Público	43
2.4.5 NBCT 16.5 - Registro Contábil	45
2.4.6 NBC T 16.6 - Demonstrações Contábeis	48
2.4.7 NBC T 16.7 - Consolidação das Demonstrações Contábeis	51
2.4.8 NBC T 16.8 - Controle Interno	52
2.4.9 NBC T 16.9 - Depreciação, Amortização e Exaustão	53
2.4.10 NBC T 16.10 - Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público	58
2.4.11 NBC T 16.11 - Sistema de Informação de Custos do Setor Público	62
3 METODOLOGIA CIENTÍFICA E DA PESQUISA	65
3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO.....	65
3.2 PROCEDIMENTO PARA COLETA E ANÁLISE DOS DADOS	66

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS	68
4.1 CARACTERIZAÇÃO DO CAMPO DE ABRANGÊNCIA DO ESTUDO	68
4.2 ANÁLISE DOS DADOS COLETADOS	69
4.2.1 Etapa 1 – Perfil do Profissional.....	69
4.2.2 Etapa 2 – Conhecimentos gerais	78
4.2.3 Etapa 3 – Conhecimentos específicos	83
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	105
REFERÊNCIAS.....	108

1 INTRODUÇÃO

Este capítulo aborda o tema sobre a convergência das Normas Brasileiras às Normas Internacionais de Contabilidade aplicadas ao Setor Público, bem como o problema da pesquisa. Em seguida, estão expostos os objetivos geral e específicos, e por fim, a justificativa, de modo a salientar a relevância do presente estudo.

1.1 TEMA E PROBLEMA

Nos últimos anos a contabilidade vem sofrendo diversas mudanças, tanto no âmbito privado como no setor público.

No setor privado foi iniciado no ano de 2007 o processo de convergência das normas brasileiras de contabilidade às normas internacionais, tendo como principal objetivo a padronização das informações contábeis com base nos padrões emitidos pelo IASB, comitê responsável por editar as normas contábeis à nível internacional.

Em observância ao processo de convergência, foi publicada no Brasil a Lei nº 11.638/2007, alterando a antiga Lei das Sociedades por Ações, Lei 6.404/76, e modificada posteriormente pela Lei 11.941/2009, que delimitou as mudanças a serem adotadas pelas instituições privadas de modo a adequar-se aos novos padrões. A nova classificação de Ativos e Passivos em Circulante e Não Circulante e seu novo método de avaliação, a instituição dos novos demonstrativos DFC e DVA, a obrigatoriedade de divulgação destes e dos demais demonstrativos, foram algumas das principais mudanças adotadas para melhorar a qualidade e o entendimento da informação contábil, possibilitando assim maior transparência e comparabilidade de dados entre as instituições privadas.

Acompanhando o processo no setor privado, surgiu a necessidade do setor público também se adequar aos novos padrões, neste caso, aos estabelecidos pelo IFAC, Federação Internacional de Contadores. A partir de 1997, o IFAC iniciou o processo de publicação das IPSAS, Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, que servem como parâmetro a nível internacional das normas a serem seguidas pelas entidades públicas dos países que pretendem adotar o novo modelo de contabilidade com base nos padrões internacionais.

Baseado nas IPSAS, o CFC publicou as Orientações Estratégicas para a Contabilidade aplicada ao Setor Público no Brasil contendo as diretrizes estratégicas a serem adotadas para o desenvolvimento da Contabilidade Pública no país, tal qual ela deve ser, baseada nos princípios de contabilidade e representando adequadamente a situação patrimonial das entidades. Estas orientações foram estruturadas em três macro estratégias, sendo a primeira delas responsável por promover o desenvolvimento Conceitual da Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil, onde uma das ações é justamente a elaboração das NBCASP.

As Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público foram publicadas em 2008, dando início a uma revolução na Contabilidade Governamental brasileira, pois têm como objetivo o resgate da ciência contábil com o estudo do patrimônio público. Este novo foco modificou todo um pensamento adotado ao longo de décadas na área, o do controle do orçamento voltado apenas ao fluxo de entrada e saída de recursos, que desrespeita os princípios e métodos contábeis adequados para a real contabilização das práticas da entidade.

As mudanças estabelecidas pelas normas, em suma, estabelecem a adoção do regime de competência na contabilização dos atos e fatos que afetam o patrimônio público em substituição ao regime misto, a adoção de um Plano de Contas Único que padronize os registros contábeis, a obrigatoriedade da publicação dos novos demonstrativos e procedimentos contábeis, a implantação de um sistema de custos, dentre inúmeras outras, que resultarão principalmente na geração de informação útil para a tomada de decisão, na comparabilidade das informações contábeis emitidas entre os entes da federação e de outros países, já que todos os registros devem estar uniformizados, na melhoria do processo de prestação de contas, este último advindo da necessidade de atender o compromisso com a sociedade, tornando possível a instrumentalização do controle social.

Com base na temática desenvolvida, o presente estudo busca verificar em que estágio encontra-se o entendimento do processo de convergência às normas internacionais de contabilidade nas entidades públicas da região da AMREC, por meio de uma pesquisa que verifique o nível de conhecimento dos profissionais de contabilidade atuantes nas entidades públicas dessa região, em relação aos novos procedimentos exigidos pelas NBCASP, passados cinco anos da sua publicação. Diante do exposto e buscando contribuir com o estudo do processo de convergência, surge o seguinte problema: Se as mudanças estabelecidas

modificam uma cultura com foco totalmente voltado à execução orçamentária, em que estágio se encontra a percepção dos profissionais de contabilidade das entidades do setor público da região da AMREC em relação às Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público – NBCASP, após passados cinco anos de sua publicação?

1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA

O objetivo geral deste estudo consiste em verificar o nível de conhecimento dos profissionais de contabilidade das entidades do setor público da região da AMREC em relação às Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público, publicadas pelo Conselho Federal de Contabilidade.

Para alcançar o objetivo geral traçaram-se os seguintes objetivos específicos:

- Descrever um breve histórico sobre a legislação aplicada à área pública anterior à publicação das NBCASP;
- Descrever o processo de convergência da Contabilidade Privada aos padrões Internacionais, baseado nas IFRS;
- Descrever o processo de convergência da Contabilidade Pública aos padrões Internacionais, baseado nas IPSAS;
- Detalhar a interpretação dos Princípios de Contabilidade sob a perspectiva do Setor Público;
- Evidenciar as mudanças e inovações promovidas pelas 11 NBCASP;
- Verificar, por meio de um questionário, qual a percepção dos profissionais da área de contabilidade do setor público em relação aos novos procedimentos exigidos pelas NBCASP, junto às entidades públicas da região da AMREC.

1.3 JUSTIFICATIVA

A implantação de uma contabilidade eficaz dentro de uma empresa é essencial para uma boa gestão e conseqüente continuidade dos negócios. Esta

afirmação estende-se à contabilidade pública, onde além de servir como base para tomada de decisão do gestor, torna-se essencial para a adequada transparência das contas públicas à sociedade.

Para atender a essa necessidade, a contabilidade dos órgãos governamentais está em processo de mudança, devido à convergência das normas brasileiras às normas internacionais. Este processo justifica-se pela atualização das informações contábeis e fiscais, que a muito estão ultrapassadas e insuficientes, buscando a padronização dos procedimentos contábeis a nível internacional, possibilitando comparabilidade e transparência, bem como a valorização da contabilidade em si. Assim cita Bugarim (apud. AZEVEDO, SOUZA, e VEIGA 2010, p.10),

esse esforço planejado, que se consolida como instrumento de Gestão Pública, permitirá maior controle e transparência das contas públicas. Viabiliza aos profissionais contábeis apresentarem ao Gestor informações gerenciais para um melhor desempenho funcional; enquanto ensejará ao Ente Público, oferecer aos cidadãos demonstrativos contábeis indispensáveis ao exercício da cidadania.

Desse modo, é imprescindível que os profissionais da área estejam atualizados em relação aos novos procedimentos. Os esforços são muitos já que a transição para os novos procedimentos agrega o uso de informações e demonstrativos antes esquecidos, e que exigem atualização constante, pois como o processo ainda está em curso, alterações ainda podem vir a serem realizadas.

Nesse sentido, o objetivo deste trabalho de evidenciar os principais pontos das 11 Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público, publicadas pelo CFC, e verificar o entendimento dos profissionais responsáveis pela área pública na região da AMREC, é de extrema relevância para o conhecimento do atual processo de implantação das normas, tanto para o meio acadêmico, quanto para a sociedade em geral.

Sendo assim, a relevância deste estudo dá-se pela necessidade de discussões acerca do tema, já que devido a sua atualidade existem poucos trabalhos escritos sobre o assunto. Busca-se o correto esclarecimento das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, servindo como fonte de pesquisa aos acadêmicos e profissionais da área.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Este capítulo tem como objetivo elucidar por meio de pesquisa bibliográfica os fatores que implicam sobre a proposta de tema apresentada. No primeiro momento serão abordados os conceitos de Administração Pública e Contabilidade Pública, sendo relatado um breve histórico da legislação aplicada à CASP no Brasil, anterior à publicação das normas. Em seguida, será descrito o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade às Normas Internacionais destacando-se as principais alterações ocorridas na área privada, e posteriormente, na área pública. Também serão abordados os Princípios de Contabilidade interpretados sob a perspectiva do setor público.

Por fim, serão descritas detalhadamente cada uma das 11 Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, suas características e particularidades.

2.1 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

A Administração Pública consiste no conjunto de todos os órgãos do Estado que gerenciam os recursos públicos em prol de um bem comum, através da prestação de serviços públicos visando à satisfação das necessidades da sociedade tais como, educação, saúde, cultura, segurança, infra-estrutura, entre outros.

Para Meirelles (2004, apud. CAVALHEIRO e FLORES, 2007, p. 14),

em sentido formal é o conjunto de órgãos instituídos para a consecução dos objetivos do governo; em sentido material, é o conjunto das funções necessárias aos serviços públicos em geral; em acepção operacional, é o desempenho perene e sistemático, legal e técnico, dos serviços próprios do Estado ou por ele assumidos em benefício da coletividade. Numa visão global, a administração é, pois, todo o aparelhamento do Estado pré-ordenado à realização de serviços, visando à satisfação das necessidades coletivas.

Kohama (2003, p. 29) enfatiza que na administração pública “gerir os serviços públicos; significa não só prestar serviço, executá-lo, como também, dirigir, governar, exercer a vontade com o objetivo de obter um resultado útil.”

É importante diferenciar a Administração Pública de Governo, que por atuarem em conjunto, são comumente entendidos como sinônimos. Em suma, segundo Castro (2011, p. 17) “o governo cuida dos destinos da nação e a

administração simplesmente cumpre a lei e executa tarefas determinadas. O governo “pensa” e a administração “age”.”

Portanto, pode-se dizer que a atividade do Governo é orientada conforme as vontades políticas do governante, enquanto que a da Administração Pública está vinculada a execução dessas vontades.

Durante o processo de execução das vontades dos governantes, o dirigente público deve respeitar os Princípios Constitucionais da Administração Pública, que estão definidos no artigo 37 da Constituição Federal de 1988, e servem como base para uma boa administração. São eles: o princípio da legalidade, da impessoalidade, da moralidade, da publicidade e da eficiência.

2.1.1 Princípios Constitucionais da Administração Pública

Os Princípios Constitucionais da Administração Pública devem ser observados por todos os profissionais atuantes no setor público, durante o exercício de sua função.

O princípio da legalidade diz respeito a uma condição básica existente na área pública, oposta ao que é praticado na área privada: enquanto que no âmbito privado tudo é permitido, exceto o que a lei proíbe, na área pública só é permitido o que a legislação autoriza. (CASTRO, 2011).

Segundo Paludo (2010, p. 25) significa que a Administração Pública “em toda sua atividade, prende-se aos mandamentos da lei, deles não podendo se afastar, sob pena de o ato ser declarado inválido e o seu autor ser responsabilizado pelos danos ou prejuízos causados”. Por isso, na prática de seus atos, o dirigente público deve executar apenas aquilo que for autorizado por lei, sendo proibida a execução de atos contrários ao que a lei determina.

O segundo princípio, da impessoalidade refere-se ao desvinculamento dos interesses da pessoa física em si, em razão do interesse coletivo. Castro (2011, p. 21) afirma que “o interesse público deve nortear a atuação da Administração, daí por que o ente em nome do qual o administrador age é o Município, o Estado ou a União e não a pessoa de seu administrador.” Respeitando a este princípio, o profissional não pode agir de modo a beneficiar ou prejudicar outras pessoas, além de ser expressamente proibida a autopromoção nos atos praticados por ele.

O princípio da moralidade está relacionado à ética e aos bons costumes. Segundo Paludo (2010, p. 26),

o princípio da moralidade exige do servidor público o elemento ético de sua conduta. Assim, não terá de decidir somente entre o legal e o ilegal, o justo e o injusto, o conveniente e o inconveniente, o oportuno e o inoportuno, mas principalmente entre o honesto e o desonesto.

Já o princípio da publicidade refere-se a expor, tornar público os atos administrativos, agindo com o maior grau de transparência possível, possibilitando a sociedade em geral conhecer a maneira com que os recursos públicos são geridos. Castro (2011, p. 22) afirma que “o princípio da publicidade dos atos e contratos administrativos, além de assegurar seus efeitos externos, visa propiciar conhecimento e controle pelos interessados diretos e pelo povo em geral.” Atualmente a concretização deste princípio está sendo exigida com maior rigor, devido à promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal, onde dentre outras obrigações, exige que os atos praticados pelas entidades sejam divulgados nos portais de transparência mantidos pelos entes públicos.

Por fim, o princípio da eficiência diz respeito à eficácia do ato, a intenção de atingir o melhor resultado, com o melhor custo x benefício. Segundo Paludo (2010, p. 26-27) esse princípio impõe aos entes públicos a “persecução do bem comum e a adoção dos critérios legais e morais necessários para a melhor utilização possível dos recursos públicos, de maneira a evitarem-se desperdícios e garantir-se maior rentabilidade social.” Assim, este princípio reforça que além do administrador atuar de forma legal e neutra em respeito aos princípios da legalidade e impessoalidade, também deve buscar atingir o melhor resultado possível. Por isso, obedecer a este princípio é tão essencial quanto aos demais.

Assim, sabendo que os princípios são o alicerce de qualquer área do conhecimento e tem como objetivo nortear os atos e a conduta do profissional da área, a observância aos cinco princípios constitucionais da administração pública é condição básica para a garantia de uma gestão pública de qualidade.

2.1.2 Estrutura da Administração Pública

A Administração Pública está presente em todos os entes da federação, União, Estados, Distrito Federal e Municípios, e para que possa cumprir com objetivo

de satisfazer as necessidades da sociedade, é dividida em três áreas: Administração Direta, Administração Indireta e Administração Auxiliar.

2.1.2.1 Administração Direta

O Estado exerce inúmeras funções de modo a garantir o bem comum da sociedade, e devido às particularidades e complexidade de algumas, surgiu a necessidade da divisão de tarefas entre os entes da federação. Assim, conforme afirma Andrade (2002, p. 37) “o chefe do Poder Executivo centraliza certas atividades, tais como saúde educação, obras públicas, planejamento”, sendo conhecida como Administração Direta, e “delega outras atividades que mereçam atenção especial devido a seu nível de especialização, denominadas de Administração Indireta.”

Desse modo, segundo o autor a Administração Direta é exercida pelo próprio Estado e “compreende o conjunto de atividades e serviços que são integrados na estrutura administrativa da Presidência da República, do Governo do Estado ou da Prefeitura Municipal.”

Cada uma das três esferas (Federal, Estadual e Municipal) é composta por uma estrutura representativa da Administração Direta. No âmbito municipal, o poder Executivo é exercido pelas Prefeituras e Secretarias, e o poder Legislativo, pelas Câmaras de Vereadores e Tribunais de Contas dos Municípios.

2.1.2.2 Administração Indireta

A Administração Indireta foi criada com o intuito de tornar a gestão governamental mais eficiente e segundo Kohama (2003, p. 35) é “caracterizada como serviço público ou de interesse público, transferida ou deslocada do Estado, para outra entidade por ele criada ou cuja criação é por ele autorizada.”

Desse modo, a atividade exercida pelas entidades pertencentes à Administração Pública Indireta é desempenhada por outras pessoas jurídicas, delimitadas pela Administração Direta através de uma lei.

Dependendo do tipo de serviço que o Estado pretende transferir, poderão ser criadas entidades de direito público ou de direito privado. As entidades com

personalidade jurídica de direito público são aquelas que exercem atividades típicas da Administração Pública (atividades estatais específicas), e as entidades com personalidade jurídica de direito privado, são constituídas para execução de atividades de interesse público, mas dificilmente para serviço privativo do Estado. (KOHAMA, 2003).

Assim, conforme o tipo de serviço exercido, a Administração Pública Indireta é dividida em quatro subgrupos, sendo eles: autarquias, empresas públicas, sociedades de economia mista e fundações públicas.

a) Autarquias

Conforme Andrade (2002, p. 38) a autarquia:

é o serviço autônomo instituído por lei, com personalidade administrativa de direito público interno, possuidor de orçamento próprio e autonomia financeira, sem subordinação hierárquica, além de patrimônio e receitas próprias, capazes de executar as atividades típicas da Administração Pública.

Assim, são atribuídos às autarquias serviços de caráter estatal, que para seu melhor funcionamento necessitam de uma gestão descentralizada. Devido a sua descentralização e autonomia, não está subordinada ao Executivo, nem faz parte da hierarquia de qualquer unidade administrativa, porém deve esclarecimentos quanto aos seus objetivos e fins. (KOHAMA, 2003).

Podem ser citados como exemplos a Autarquia de Segurança, Trânsito e Transportes de Criciúma - ASTC, a Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC e o Conselho Federal de Contabilidade – CFC.

b) Empresas Públicas

Conforme conceituam Araújo e Arruda (2004, p. 8) as empresas públicas possuem “personalidade jurídica de direito privado e participação exclusiva do Estado no seu capital e direção, portanto, são de propriedade única do Estado”.

Por pertencerem ao Estado, seu capital é exclusivamente público, mas seu patrimônio é próprio. São criadas por lei para exploração de atividade de caráter econômico ou industrial, que o governo seja levado a exercer por força de conveniência ou contingência administrativa. (KOHAMA, 2003).

Diante disso, a empresa considerada pública é criada para executar serviços de interesse do Estado, porém não privativo do Estado. São exemplos: a Caixa Econômica Federal – CEF e a Empresa Brasileira de Correio e Telégrafos – EBCTT.

c) Sociedades de Economia Mista

As sociedades de economia mista também têm personalidade jurídica de direito privado, patrimônio próprio, mas seu capital, como o próprio nome sugere, é misto, com participação pública e privada.

Assim define Kohama (2003, p. 40):

entidade dotada de personalidade jurídica de direito privado, com patrimônio próprio, criação autorizada por lei para exploração de atividade econômica ou serviço, com participação do poder público e de particulares no seu capital e na sua administração.

O autor ainda relata que as sociedades de economia mista realizam atividades de utilidade pública, outorgada pelo Estado a uma sociedade privada, pois a atuação direta do estado seria desaconselhável. Mesmo que a atuação do Estado seja descentralizada, cabe salientar que ainda que o capital seja misto, as ações da empresa pertencem em sua maioria ao poder público. (KOHAMA, 2003).

Podem ser citados como exemplos: a Petrobrás, o Banco do Brasil, e a Casan.

d) Fundações Públicas

As fundações públicas são aquelas que exercem atividades de caráter estritamente social. Assim define Kohama (2003, p. 41):

são entidades dotadas de personalidade jurídica de direito privado, com patrimônio próprio, criação autorizada por lei, escritura pública e estatuto registrado e inscrito no Registro Civil das Pessoas Jurídicas, com objetivos de interesse coletivo, geralmente de educação, ensino, pesquisa, assistência social, etc, com a personificação de bens públicos, sob o amparo e controle permanente do Estado.

Diante disso, pode-se considerar que mesmo que as fundações públicas sejam constituídas para prestarem serviços de utilidade pública, recebendo recursos do Estado para consecução dessas atividades, não deixam de possuir característica privada, sendo consideradas como entes auxiliares do Estado. (KOHAMA, 2003).

Citam-se como exemplos a Funai - Fundação Nacional do Índio e as Fundações Municipais de Cultura e Esporte.

2.1.2.3 Administração Auxiliar

A administração auxiliar é composta por entidades que complementam a ação do Estado, são pessoas jurídicas próximas a Administração Pública, que trabalham para o Estado, e em razão de prestarem serviços voltados ao interesse coletivo recebem subvenções do governo, mas estão localizadas fora dele. Segundo Azevedo, Souza e Veiga (2010, p. 85) “são organizações para-administrativas de direitos privados, criadas pelo Estado isoladamente ou em conjugação com particulares, também chamadas de entes de cooperação (serviços sociais autônomos).”

Estes entes possuem administração e patrimônio próprios, e podem ser citados como exemplos: SENAC, SENAI, SESI e SEBRAE.

2.2 CONTABILIDADE PÚBLICA

A Contabilidade é a ciência que estuda e registra os atos e fatos que afetam o patrimônio da entidade, sendo o patrimônio seu objeto de estudo. A Contabilidade Pública, sendo um dos ramos da Ciência Contábil, também tem como objeto de estudo os atos e fatos relativos à gestão do patrimônio, mas neste caso, o patrimônio público. As duas possuem como objetivo principal demonstrar a real situação da entidade, procurando reproduzir fielmente os fenômenos ocorridos no patrimônio, para que resulte em informações úteis que contribuam para a adequada tomada de decisão.

Andrade (2002, p. 27) conceitua a contabilidade pública como “a ciência que registra, controla e estuda os atos e fatos administrativos e econômicos operados no patrimônio público de uma entidade, possibilitando a geração de informações, variações e resultados sobre a composição deste.”

Para Lima e Castro (2000, p. 16),

a Contabilidade Pública é o ramo da Contabilidade que tem por objetivo aplicar os conceitos, Princípios e Normas Contábeis na gestão orçamentária, financeira e patrimonial dos Órgãos e Entidades da

Administração Pública, e, como ramo da Contabilidade, oferecer à sociedade, de maneira transparente e acessível, o conhecimento amplo sobre a gestão da coisa pública.

Assim, a Contabilidade Pública é a ciência utilizada pelas entidades pertencentes à administração pública que gerenciam os recursos públicos, registrando e controlando todos os atos e fatos que afetam ou possam vir a afetar o patrimônio público, utilizando os conceitos, normas e princípios contábeis, de modo a oferecer à sociedade conhecimento claro e transparente sobre a situação dos bens e recursos pertencentes à coisa pública.

2.2.1 Breve histórico da legislação aplicada à área pública no Brasil

O Brasil, desde o seu descobrimento, apresenta um histórico de dívidas que vem se acumulando ao longo dos anos. Por muito tempo não se soube expressar qual era o real valor desse montante, devido à ineficiência dos instrumentos de gestão utilizados na época. Em razão disso, e da necessidade de propiciar a transparência das contas públicas foram surgindo legislações específicas sobre o assunto com o intuito de reorganizar as finanças do país. A primeira lei a ser publicada nesse sentido foi a Lei 4320/64 que até os dias de hoje é considerada a de maior importância na área. Segundo Feijó (2013, p. 28),

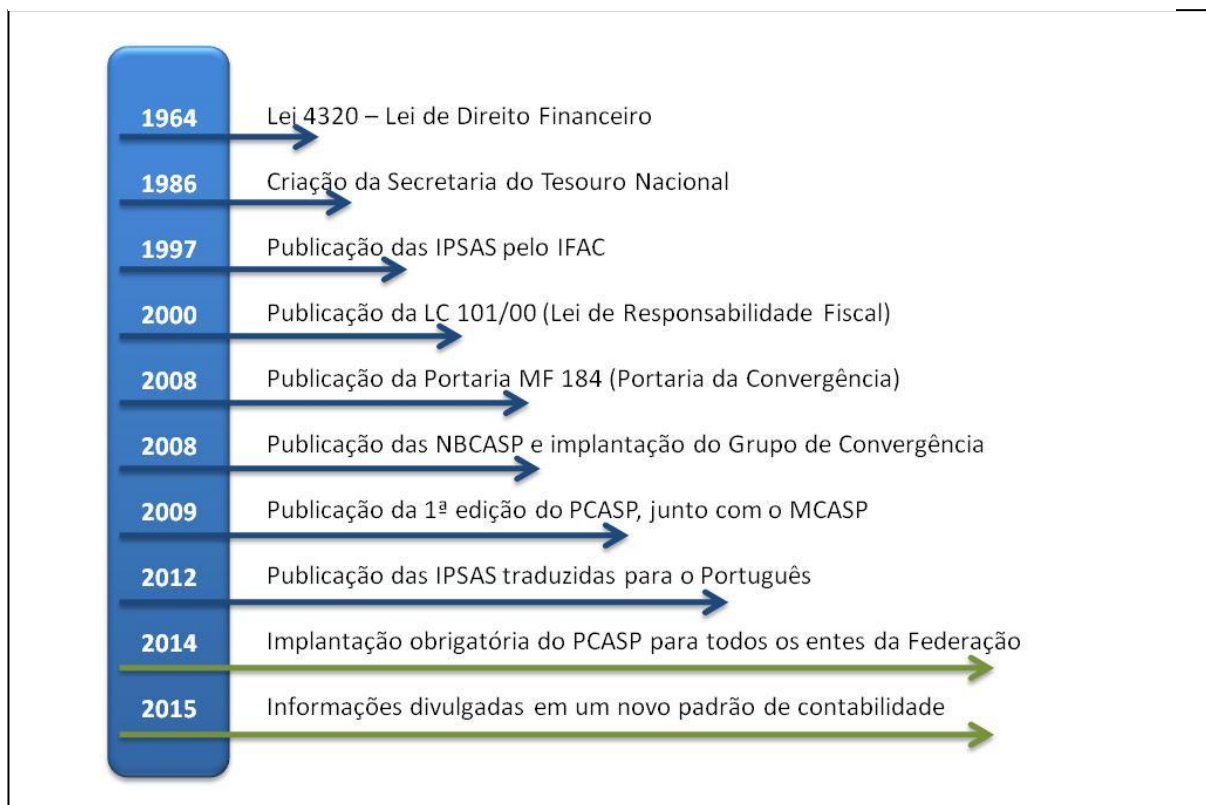
ao sistematizar as normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos, da gestão do caixa e dos balanços anuais da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, essa lei melhorou expressivamente os conceitos de gestão orçamentária e financeira até então existentes e implantou o modelo de contabilidade vigente.

Alguns anos depois, em 1986, foi criada a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), órgão central do Sistema de Administração Financeira Federal e do Sistema de Contabilidade Federal, vinculado ao Ministério da Fazenda, responsável pelas finanças públicas do país e pela sistematização da gestão responsável dos recursos públicos. (STN, 2013).

Ainda nesse sentido foi publicada no ano 2000 a Lei Complementar 101/00, Lei de Responsabilidade Fiscal, que segundo a STN (2013, p. 18) “estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal”. Sua maior contribuição foi ter se tornado instrumento de transparência pública, já que estabelece as premissas que os administradores devem respeitar em relação a todo recurso gasto em sua gestão.

Esse processo pode ser melhor visualizado no esquema evolutivo a seguir:

Figura 01 - Evolução da Contabilidade Pública e Gestão Fiscal no Brasil



Fonte: Adaptado de STN (2013, p. 9).

Enquanto o Brasil caminhava em busca do reordenamento de suas contas públicas, o foco internacional estava voltado para uma nova estruturação de normas contábeis, conforme visualizado no esquema evolutivo.

Assim acompanhando esta tendência, o Brasil passou a adotar o processo de convergência das práticas contábeis brasileiras aos padrões estabelecidos nas Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS). O desenrolar desse processo será explicado nos próximos capítulos.

2.3 O PROCESSO DE CONVERGÊNCIA DAS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE ÀS NORMAS INTERNACIONAIS

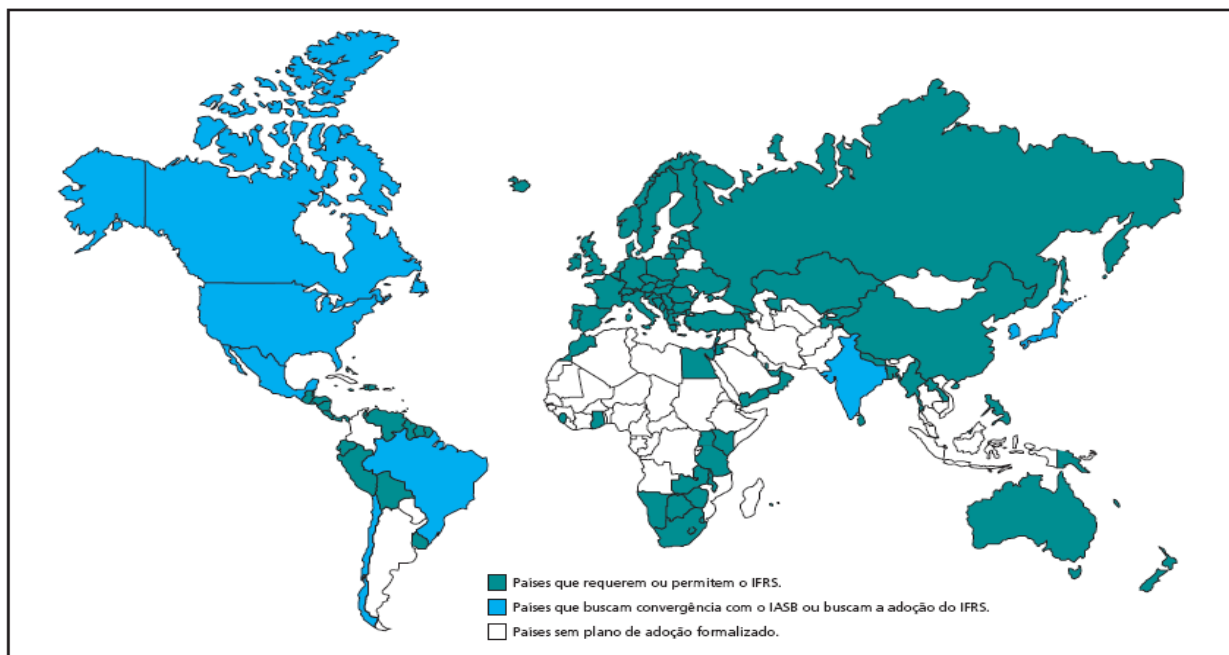
O processo de convergência das Normas de Contabilidade Brasileira às Normas Internacionais deu-se pela necessidade de atender as demandas do mundo atual, que através da globalização, gerou a interligação entre as economias de diferentes países. Assim, surgiu a necessidade da padronização da informação contábil de modo a possibilitar a transparência e comparabilidade das informações, facilitando a compreensibilidade de todos os usuários, sendo eles, investidores, gestores, profissionais da área, e sociedade em geral.

Segundo Feijó (2013) a primeira estrutura de normas contábeis foi criada nos Estados Unidos, pelo FASB (*Financial Accounting Standards Board*), em 1973.

Neste mesmo ano, com o mesmo propósito de padronização da contabilidade, surgiu outro grupo formado por 10 países da Europa e do Oceano Pacífico (Alemanha, Austrália, Canadá, Estados Unidos, França, Irlanda, Japão, México, Países Baixos e Reino Unido), o IASC (*International Accounting Standards Committee*), que posteriormente, em abril de 2001, foi reformulado e passou a se chamar IASB (*International Accounting Standards Board*). (FEIJÓ, 2013).

Segundo a STN (2010) durante muitos anos, o FASB e o IASB disputavam esse papel internacional até que o IASB finalmente se consolidou como sendo principal órgão regulador das normas internacionais. E conforme Feijó (2013) ainda quando IASC, o órgão publicou os primeiros pronunciamentos contábeis, chamados IAS (*International Accounting Standards*). Após a criação do IASB, os novos procedimentos emitidos passaram a chamar-se IFRS (*International Financial Reporting Standards*), e foram adotados pelos diversos países que almejam aderir às normas internacionais, conforme demonstrado na figura a seguir:

Figura 02 - Convergência aos padrões internacionais de contabilidade no mundo



Fonte: STN (2010, p. 7).

Conforme exposto acima, o Brasil foi um dos países a adotar os procedimentos emitidos pelo IASB. Ressaltando que, este é um órgão regulador voltado à contabilidade privada.

Com base nas IFRS, foi publicada no ano de 2007 a Lei nº 11.638, que alterou a Lei 6.404/76, antiga Lei das Sociedades por Ações, e ainda, foi modificada posteriormente pela Lei 11.941/2009, delimitando as mudanças a serem adotadas pelas instituições privadas para adequação aos novos padrões internacionais de contabilidade. (FEIJÓ, 2013). Dentre as principais mudanças pode-se destacar a nova classificação de Ativos e Passivos em Circulante e Não Circulante e seu novo método de avaliação, a introdução do teste de imparidade, a instituição dos novos demonstrativos DFC e DVA, a obrigatoriedade de divulgação destes e dos demais demonstrativos, dentre outras. (STN, 2010).

Segundo exposto pela STN (2013), também foram publicados os Pronunciamentos Contábeis, pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis, que também devem ser adotados pelas entidades privadas.

Como a ciência contábil é uma ciência única, independente da área que atende, não existe razão para diferenciar as normas e procedimentos a serem adotados para uma área ou outra, desse modo todo esse movimento ocorrido na área privada despertou o interesse dos órgãos pertencentes à área pública, fazendo

com que houvesse o entendimento de que a contabilidade aplicada ao setor público também deveria convergir aos padrões internacionais de contabilidade. Assim, em atendimento a essa necessidade, foram publicadas as IPSAS.

As IPSAS são as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, emitidas pelo IFAC (Federação Internacional de Contadores), que segundo Feijó (2013, p. 34) é “uma organização de abrangência global com foco na profissão contábil. Edita normas contábeis referentes aos padrões éticos da profissão, ao setor público (IPSAS), à qualidade, à auditoria e à formação educacional”. As IPSAS foram baseadas nas IFRS e nas IAS, desse modo dando a entender que a contabilidade pública começa a aproximar seu modelo da contabilidade privada.

2.3.1 O Processo de Convergência no Setor Público

Após a publicação das IPSAS, o CFC, como órgão regulador das práticas contábeis no Brasil, instituiu no ano de 2004 um Grupo de Estudos voltado à área pública com a intenção de propor a criação de novas normas de contabilidade alinhadas às internacionais. O grupo foi instituído pela Portaria CFC nº 37/2004, e era composto por “profissionais de contabilidade vinculados a universidades e à área pública, em especial à Secretaria do Tesouro Nacional, Tribunais de Contas e Secretaria-Executiva do Ministério da Fazenda.” (FEIJÓ, 2013, p. 54).

Assim, a criação do grupo com integrantes de todos os setores resultou num trabalho que continha as opiniões de toda a classe contábil da área pública, possibilitando a interação do público envolvido já na etapa de elaboração das normas, fazendo com que fosse possível acatar sugestões e mudanças, de modo a atender as necessidades encontradas.

Neste ano, a presidência do CFC era exercida por José Martonio Alves Coelho, que estabeleceu dois eixos direcionadores para atuação do órgão na área pública, estabelecendo a divisão do grupo de estudos em dois, com os seguintes focos:

- a) elaboração e apresentação de projeto de lei para alteração da Lei 4320/64;
- b) elaboração, discussão e edição das normas brasileiras de contabilidade voltadas à área pública (NBC T 16). (FEIJÓ, 2013, p. 49)

Em 2006, a nova gestão agora exercida por Maria Clara Cavalcante Bugarim, que havia atuado na área pública, mais especificamente como membro do Tribunal de Contas de Alagoas e como secretária de Estado no governo de Alagoas (que justifica o despertar do CRC para a área pública, até o momento “esquecida” pelo órgão), deu continuidade à proposta instituída pelo ex-presidente, e foi a partir daqui que as coisas começaram a tomar forma. (FEIJÓ, 2013).

Aproveitando o material elaborado até aquele momento a presidente estabeleceu como meta de sua gestão o desafio de elaborar as primeiras normas voltadas para área pública. Uniu os dois grupos, criando o grupo assessor das Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público com o objetivo de:

dotar a área pública de normas que pudessem fornecer a orientação contábil, dentro dos princípios fundamentais de contabilidade, ao mesmo tempo em que avançasse na consolidação e integração com as normas internacionais. (FEIJÓ, 2013 p. 54).

Dizer que a contabilidade deve estar apoiada nos princípios e na teoria significa que o que deve estar em evidência é o patrimônio da entidade. Assim define o CFC (2007, p. 4),

como ciência, a Contabilidade aplica, no processo gerador de informações, os princípios, as normas e as técnicas contábeis direcionadas à evidenciação das mutações do patrimônio das entidades, oferecendo aos usuários informações sobre os atos praticados pelos gestores públicos, os resultados alcançados e o diagnóstico detalhado da situação orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade.

Assim, esse objetivo de padronização das práticas contábeis a nível internacional justifica-se pelo simples fato de que o verdadeiro objeto da contabilidade não é hoje evidenciado nas práticas contábeis das entidades públicas brasileiras. O que vem sendo praticado há muitas décadas é um controle do orçamento, onde são registradas as entradas e saídas de recursos do exercício em questão, que não demonstram o real valor do patrimônio da entidade.

Desse modo, a criação de normas com base em padrões internacionais de contabilidade tem como principal objetivo utilizar a contabilidade como ciência, baseada nos princípios e na teoria contábil, “que reflitam a essência das transações governamentais e seu impacto no patrimônio, e não meramente cumprir os aspectos legais e formais” contidos nos orçamentos. (CFC, 2007, p. 5).

Cabe salientar que a evidenciação do patrimônio como objeto da contabilidade já era estabelecida pela Lei 4.320/64, em seu artigo 85, que conforme afirma Feijó (2010, p. 11) estabelece que “os serviços de contabilidade serão

organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial [...]”. Assim, o autor frisa que na própria lei já estava estabelecida a preocupação com a contabilidade do patrimônio, até então sem muita ênfase, segundo ele “o que está acontecendo agora, é o real cumprimento da lei.”

Para balizar esse resgate da contabilidade patrimonial fez-se necessário a interpretação dos princípios de contabilidade para aplicação no setor público, já que representam a essência de qualquer ciência, cabendo ao grupo assessor do CFC a responsabilidade de interpretá-los e adequá-los à realidade pública. (CFC, 2007).

Ainda neste sentido, o grupo assessor publicou no ano de 2007 um documento denominado “Orientações Estratégicas para a Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil” com o intuito de estabelecer as diretrizes estratégicas a serem adotadas para adoção desse novo enfoque contábil. Conforme consta no documento seu objetivo é a:

- 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. (CFC, 2007, p.7).

Com base nessas premissas o grupo instituiu três grandes diretrizes de modo a direcionar o desenvolvimento da contabilidade no setor público, que são:

- Diretriz 1 - Promover o Desenvolvimento Conceitual da Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil.
- Diretriz 2 - Estimular a Convergência às Normas Internacionais de Contabilidade aplicadas ao Setor Público (IPSAS).
- Diretriz 3 - Fortalecer institucionalmente a Contabilidade aplicada ao Setor Público. (CFC, 2007)

Dentro das premissas estabelecidas na primeira diretriz, está a elaboração das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Alicerçadas nos princípios de contabilidade e alinhadas às IPSAS, são consideradas um marco para os profissionais do setor. (FEIJÓ, 2013).

Com relação à segunda diretriz, foi estabelecido como foco a tradução literal das IPSAS, realizadas por um novo grupo estabelecido pelo CFC, o Comitê Gestor da Convergência no Brasil. A diferença entre as duas ações é que as NBCASP contém conceitos das IPSAS, enquanto que a tradução das próprias IPSAS literalmente, servirá de base para o processo de convergência. (FEIJÓ, 2013).

Nesse contexto, no mesmo ano o governo federal publicou a primeira legislação que traçava diretrizes para aplicação das normas de contabilidade para o setor público, considerada o marco inicial do processo de convergência da contabilidade pública brasileira aos padrões internacionais. A Portaria MF nº 184, de 25 de agosto de 2008, conhecida como a Portaria da Convergência, estabelece,

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. (BRASIL, 2008).

Dentre as orientações estabelecidas, a Portaria MF 184, instituiu à STN a responsabilidade de “editar normativos, manuais, instruções de procedimentos contábeis e Plano de Contas Nacional.” Desse modo, foi editado em 2009, com aplicação a partir de 2010, o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), sendo o primeiro manual voltado especificamente à área pública, servindo de referência para os procedimentos contábeis a serem adotados pelos entes, pois considera as premissas estabelecidas pela NBCASP e a as regras do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), também publicado pela STN. (FEIJÓ, 2013).

A publicação do PCASP se tornou necessária para possibilitar a evidenciação dos fenômenos patrimoniais de maneira padronizada em todo o território nacional. O plano de contas é dividido em níveis e atualmente está estruturado até o 7º nível. (FEIJÓ, 2013).

Assim, todas essas ações voltadas ao cumprimento de uma “nova” contabilidade têm a finalidade de reconhecer e evidenciar o real objeto da contabilidade, e a intenção é que futuramente, ao final do processo de convergência, todas estas ações, tanto as NBCASP, como o MCASP, convirjam para as IPSAS.

2.3.2 Os Princípios de Contabilidade sob a perspectiva do setor público

A aplicação dos Princípios de Contabilidade, anteriormente denominados Princípios Fundamentais de Contabilidade, foi uma questão bastante discutida no processo de mudança da contabilidade pública, isso porque sua relevância na aplicação da contabilidade como ciência é imprescindível.

Os princípios em sua essência são considerados fundamentais, ponto de partida para qualquer área do conhecimento, como bem define o professor Francisco Ribeiro,

partimos do pressuposto de que os Princípios de Contabilidade constituem a viga mestre e a base do exercício da profissão contábil. São princípios e, como tal, eles não têm hierarquia, um não é mais importante do que o outro, mas trabalham de forma convergente e complementar, porque são importantes, fundamentais. Assim, regem e vão reger a maneira como os contadores reconhecem, mensuram e evidenciam as informações contábeis das entidades da administração pública. (RIBEIRO apud. FEIJÓ, 2013, p. 116).

Muito se discutiu sobre o que deveria ser feito, aplicar os princípios do setor privado integralmente ou adaptá-los à realidade pública, chegando à conclusão que a segunda opção seria a mais correta. Desse modo, os Princípios de Contabilidade expostos na Resolução CFC nº 750/93, foram interpretados sob a perspectiva do setor público através da publicação da Resolução 1.111/2007, que aprovou o apêndice II da Resolução CFC Nº 750/93. (FEIJÓ, 2013).

Assim, de acordo com a referida resolução emitida pelo CFC, os princípios contábeis são: entidade, continuidade, oportunidade, registro pelo valor original, competência e prudência.

2.3.2.1 Princípio da Entidade

Segundo o Art. 4º da Resolução CFC nº 750/93,

o Princípio da ENTIDADE reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por consequência, nesta acepção, o Patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.

Parágrafo único – O PATRIMÔNIO pertence à ENTIDADE, mas a recíproca não é verdadeira. A soma ou agregação contábil de patrimônios autônomos não resulta em nova ENTIDADE, mas numa unidade de natureza econômico-contábil.

Trazendo para a perspectiva exposta na Resolução CFC nº 1.111/2007, o princípio da entidade aplica-se para o ente público no que diz respeito à autonomia e responsabilização do patrimônio. Da mesma maneira que na área privada deve-se separar o patrimônio da empresa do patrimônio dos sócios, na área pública, autonomia refere-se à separação entre o ente público do contribuinte, sendo que todo ato praticado pelo administrador deve sê-lo com responsabilidade, os recursos recebidos devem ser administrados, única e exclusivamente em prol da sociedade, assim respeitando o dever de responsabilidade social. (FEIJÓ, 2013).

Assim, conforme define Ribeiro (apud. FEIJÓ 2013, p. 119) “não é simplesmente a separação, mas a separação com responsabilidade social, o cumprimento da destinação social daquele recurso que vem da sociedade e retorna para ela.”

Desse modo, toda entidade pertencente à administração pública deve respeitar o princípio da entidade, como forma de cumprir com a responsabilidade social, bem como com a transparência na prestação de contas.

2.3.2.2 Princípio da Continuidade

O Princípio da Continuidade é fundamentado na presunção de que a entidade terá vida contínua. Conforme o Art. 5º da Resolução CFC nº 750/93,

o Princípio da Continuidade pressupõe que a Entidade continuará em operação no futuro e, portanto, a mensuração e a apresentação dos componentes do patrimônio levam em conta esta circunstância. (Redação dada pela Resolução CFC nº. 1.282/10)

Desse modo, entende-se que os registros contábeis devem ser efetuados observando a condição básica da continuidade da entidade, onde para o ente público só terá continuidade se estiver cumprindo com sua finalidade social.

2.3.2.3 Princípio da Oportunidade

O Princípio da Oportunidade está estabelecido no Art. 6º da Resolução CFC nº 750/1993,

o Princípio da Oportunidade refere-se ao processo de mensuração e apresentação dos componentes patrimoniais para produzir informações íntegras e tempestivas.

Parágrafo único. A falta de integridade e tempestividade na produção e na divulgação da informação contábil pode ocasionar a perda de sua relevância, por isso é necessário ponderar a relação entre a oportunidade e a confiabilidade da informação. (Redação dada pela Resolução CFC nº. 1.282/10)

A observância deste princípio é indispensável para o correto registro da informação contábil, que deve ser feito no tempo e extensão corretos, principalmente no que diz respeito à área pública. Para atender este princípio a contabilidade “não pode se restringir ao registro dos fatos decorrentes da execução orçamentária, devendo registrar tempestivamente todos os fatos que promovam alteração no patrimônio.” (BRASIL, 2011, p. 122).

Nesse contexto, Feijó (2013, p. 120) afirma que “juntamente com o princípio da competência, o da oportunidade se constitui no pilar da grande mudança de cultura contábil no setor público”, pois estabelece a prevalência da contabilidade em relação ao orçamento.

Desse modo, independente de haver formalidade legal, deve ser realizado o registro contábil atendendo também a essência sobre a forma.

2.3.2.4 Princípio do Registro pelo Valor Original

Conforme o Art. 7º da Resolução CFC 750/93 este princípio “determina que os componentes do patrimônio devem ser inicialmente registrados pelos valores originais das transações, expressos em moeda nacional.”

Para o registro do valor original de um ativo ou passivo, são utilizadas duas bases de mensuração que serão combinadas ao longo do tempo, são elas: pelo custo histórico ou pela variação do custo histórico. As variações do custo histórico, por sua vez, podem decorrer de vários fatores e serem classificadas em: custo corrente, valor realizável, valor presente, valor justo e atualização monetária. (CFC, 1993).

Assim, segundo afirma Feijó (2013, p.123) “o princípio do registro pelo valor original não é sinônimo imediato de registro pelo custo histórico, [...] o valor original decorre do fruto do consenso de mensuração.”

Desse modo, para aplicação deste princípio considera-se um consenso entre as partes, e não apenas o custo histórico da data de aquisição.

2.3.2.5 Princípio da Prudência

É delimitado pelo Art. 10 da Resolução CFC nº 750/93, e descreve que,

o Princípio da PRUDÊNCIA determina a adoção do menor valor para os componentes do ATIVO e do maior para os do PASSIVO, sempre que se apresentem alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o patrimônio líquido.

Parágrafo único. O Princípio da Prudência pressupõe o emprego de certo grau de precaução no exercício dos julgamentos necessários às estimativas em certas condições de incerteza, no sentido de que ativos e receitas não sejam superestimados e que passivos e despesas não sejam subestimados, atribuindo maior confiabilidade ao processo de mensuração e apresentação dos componentes patrimoniais. (Redação dada pela Resolução CFC nº. 1.282/10)

Desse modo, este princípio deve ser observado no momento do registro contábil, atentando-se à ideia de que se existirem hipóteses para quantificação do fato, ele deve ser realizado, adotando-se um maior valor para o passivo e um menor valor para o ativo, garantindo que não sejam registrados valores muito aquém da realidade e, resultando em maior credibilidade e confiabilidade aos usuários da informação contábil.

É aplicado ao setor público da mesma maneira com que é aplicado no setor privado, onde devem ser evidenciados os registros de modo a não superavaliar ou subavaliar os ativos e passivos. Para a área pública este princípio de contabilidade está em consonância com os princípios aplicados à administração pública onde, segundo Feijó (2013, p. 125) é dever “constituir garantia de inexistência de valores fictícios, de interesses de grupos ou pessoas, especialmente gestores, ordenadores e controladores.” Assim este princípio desestimula a manipulação de resultados, com o intuito de contribuir com a transparência nas ações públicas.

2.3.2.6 Princípio da Competência

O Princípio da Competência, conforme exposto no Art. 9º na Resolução CFC nº 750/93, estabelece que,

os efeitos das transações e outros eventos sejam reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento.

Parágrafo único. O Princípio da Competência pressupõe a simultaneidade da confrontação de receitas e de despesas correlatas. (Redação dada pela Resolução CFC nº. 1.282/10)

Nesse sentido, as transações e eventos ocorridos devem ser registrados nos períodos a que se referem, de acordo com o fato gerador, mesmo que não tenha acontecido ainda seu efetivo recebimento ou pagamento. Segundo Feijó (2013) o princípio da competência e o da prudência são os mais importantes para a implantação dessa nova contabilidade, pois determinam que os registros contábeis sejam feitos de forma tempestiva e no momento que ocorrerem, respeitando a ciência contábil.

Este princípio não era aplicado, pois conforme afirma o autor, a Lei 4320/64 era interpretada erroneamente, já que esta determina que “pertencem ao exercício as receitas nele arrecadas e as despesas nele legalmente empenhadas”, ou seja, os registros são intrinsecamente ligados à execução orçamentária. Porém, esta afirmação refere-se apenas à Contabilidade Orçamentária, e não à Patrimonial. (FEIJÓ, 2013).

Desse modo, cabe ressaltar que este princípio deve ser adotado nos registros ocorridos no sistema patrimonial da entidade pública, o chamado registro pelo regime de competência. Para os registros orçamentários utiliza-se o regime de caixa, que reconhece as receitas e despesas apenas no momento em que acontecerem seus respectivos recebimentos e pagamentos.

Assim, balizadas pela interpretação dos Princípios de Contabilidade sob a perspectiva do Setor Público, foram publicadas as primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público.

2.4 NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO – NBC T SP 16

As Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público são contribuição do CFC para o processo de convergência aos padrões internacionais de Contabilidade.

A necessidade de publicação de normas, além dos princípios já existentes, pode ser entendida através da diferenciação entre uma e outra: os princípios, conforme exposto anteriormente, fundamentam a ação e são imutáveis, e as normas, segundo Castro (2011, p. 120) “dirigem a ação sob a luz dos princípios. São proposições com carga de ordem e comando, leis que, se não forem obedecidas, levam risco ao comportamento.” Estas por sua vez, podem ser modificadas.

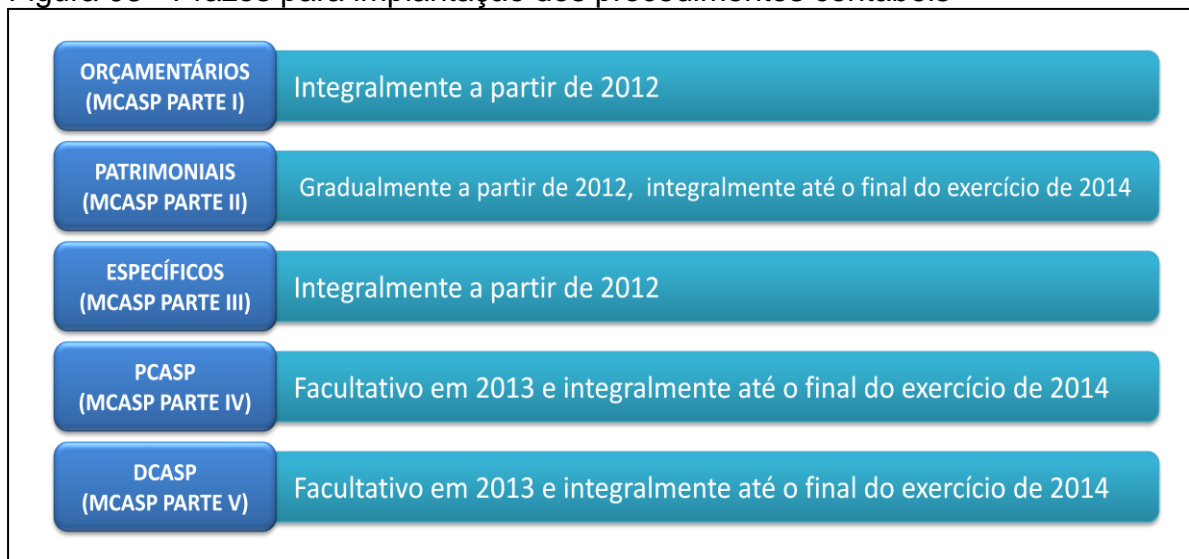
Diante disso, foi publicada a Portaria MF nº 184/2008, instituindo a aplicação das 10 primeiras Normas de Contabilidade para o setor público, agora denominadas de Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas Aplicadas ao Setor Público (NBC T SP 16),

- NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Controle de Aplicação
- NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis
- NBC T 16.3 – Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil
- NBC T 16.4 – Transações no Setor Público
- NBC T 16.5 – Registro Contábil
- NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis
- NBC T 16.7 – Consolidação das Demonstrações Contábeis
- NBC T 16.8 – Controle Interno
- NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão
- NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público. (AZEVEDO, SOUZA e VEIGA, 2010, p.34)

Por se tratar de um processo, que está suscetível à mudanças, estas normas já passaram por algumas alterações. Em 2011 surgiu a necessidade de ser incorporada uma nova norma às demais, a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público. Além disso, algumas das NBCASP foram alteradas através da Resolução 1437/13 de 22 de março de 2013 que alterou as NBC T 16.1, 16.2, 16.3, 16.4, 16.6, 16.10 e 16.11.

As normas foram publicadas em 2008, com adoção obrigatória a partir de 2010, porém, para que o processo de convergência fosse implementado com sucesso, e devido à complexidade das mudanças, foi estabelecido um cronograma, delimitado pelas portarias STN nº 828/2011 e 753/2012. (STN, 2013). Elas estabelecem os prazos para adoção dos procedimentos estabelecidos no MCASP, conforme pode ser verificado na figura abaixo:

Figura 03 - Prazos para implantação dos procedimentos contábeis



Fonte: STN (2013, p. 14).

Sendo assim, obedecendo ao que determina o MCASP, até o final do exercício de 2014 todas as informações emitidas pelas entidades da federação devem ser divulgadas com base no novo padrão internacional. (STN, 2013).

Devendo ser verificado que, se não foram adotados estes prazos estabelecidos na Portaria, as contas públicas municipais correm o risco de não serem aprovadas pelos órgãos fiscalizadores. (CNM, 2013).

Dentro deste contexto, é indiscutível a relevância que o correto entendimento das NBC T SP 16 tem para a adequada convergência das normas. Por esse motivo, a seguir, será apresentada cada uma delas, seus objetivos e particularidades.

2.4.1 NBC T 16.1 - Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação

A norma 16.1 aprovada pela Resolução CFC n 1128/2008, e alterada pelas Resoluções CFC nº. 1.268/09 e nº. 1.437/13 tem a finalidade de esclarecer alguns conceitos básicos que contribuirão para o entendimento das demais normas.

Segundo Feijó (2013, p. 88) a criação dessa lei foi importante no sentido de não haver “conceitos regulamentados para entidade contábil, no âmbito do setor público. Era importante o órgão de contabilidade regulamentar esse tema, pela própria relação com o princípio da entidade.”

Assim, essa norma define alguns conceitos importantes para o entendimento das demais normas, o objeto e o campo de aplicação da CASP, sendo inteiramente de conteúdo teórico.

Nesse sentido a norma define Contabilidade Aplicada ao Setor Público como “o ramo da ciência contábil que aplica, no processo gerador de informações, os Princípios de Contabilidade e as normas contábeis direcionados ao controle patrimonial de entidades do setor público”, além do seu objetivo, que é o de “fornecer aos usuários informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade do setor público e suas mutações [...]”. (CFC, 2008).

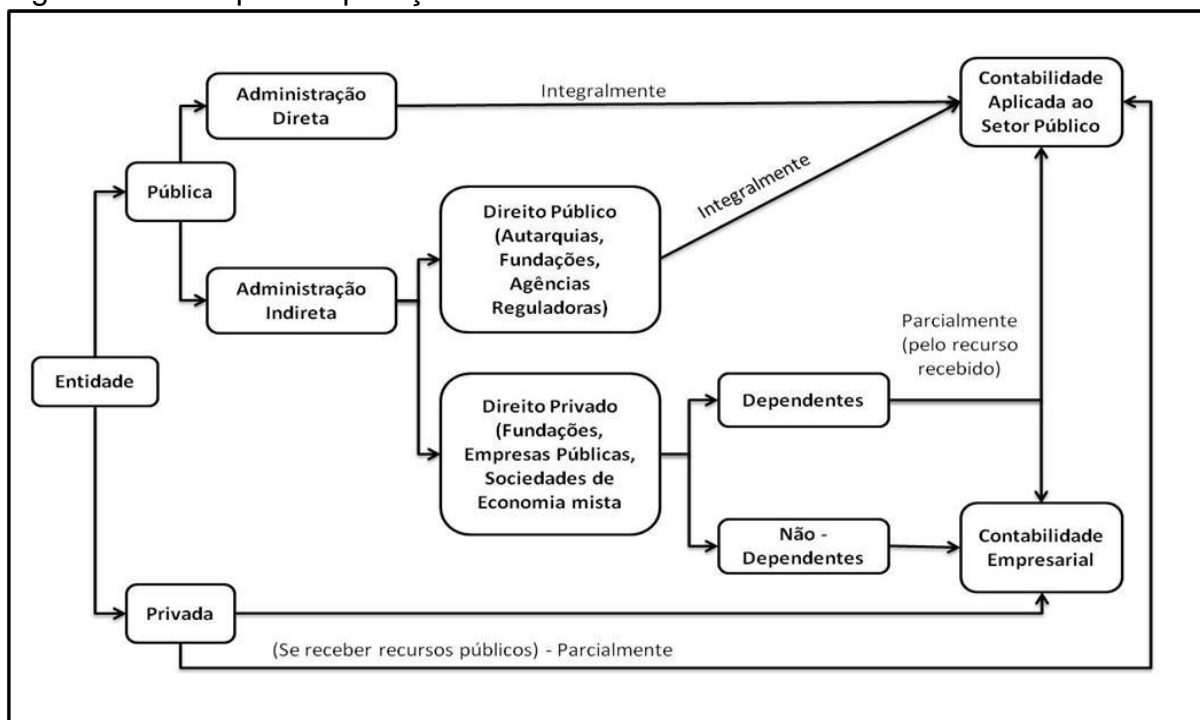
A norma ainda define o objeto da CASP como o patrimônio público e apresenta o conceito de instrumentalização do controle social no sentido de afirmar a responsabilidade do profissional em seu compromisso com a ética profissional de fornecer informações que sejam compreensíveis e úteis a toda sociedade.

Sobre o campo de aplicação, a norma define como sendo o espaço de atuação do profissional de contabilidade, que abrange as entidades da administração pública direta, indireta e auxiliar nos três níveis de governo, sendo a aplicação destas normas de caráter obrigatório para todas as entidades, onde para as entidades governamentais, serviços sociais e conselhos profissionais sua aplicação é integral e para as demais entidades sua aplicação é parcial, conforme exemplificam Azevedo, Souza e Veiga (2010, p. 82),

- Integralmente: prefeituras municipais, câmaras municipais, assembleias legislativas, governos estaduais, autarquias, fundações públicas de direito público e demais órgãos públicos.
- Parcialmente: fundações públicas de direito privado (utilizam as NBCASP apenas na prestação de contas dos recursos de origem pública) e qualquer outra organização que faça uso de recursos públicos (ONGs, OSCIPs, OS), inclusive empresas privadas – desde que recebam subvenção econômica.

Fica definido que as entidades da administração direta e auxiliar devem adotá-las integralmente, bem como as entidades da administração indireta, desde que sejam autarquias e fundações públicas, e somente as empresas públicas e as sociedades de economia mista devem adotá-las parcialmente, de acordo com sua dependência de recursos públicos, conforme exemplificado na figura abaixo:

Figura 04 - Campo de aplicação da CASP



Fonte: Azevedo, Souza e Veiga (2010, p. 86)

Para que a instrumentalização do controle possa se realizar de forma que atenda as necessidades de informações aos gestores e sociedade, criou-se o conceito de unidade contábil. Tem-se por unidade contábil segundo a norma, “a soma, agregação ou divisão de patrimônio de uma ou mais entidades do setor público que resultará em novas unidades contábeis.” Estas, segundo a NBC T 16.1, são classificadas em,

- (a) Originária - representa o patrimônio das entidades do setor público na condição de pessoas jurídicas. Exemplos: a prefeitura municipal, uma autarquia ou a câmara municipal;
- (b) Descentralizada - representa parcela do patrimônio de Unidade Contábil Originária. Exemplos: por poder, por órgão, por unidade administrativa, por contas, entre outras;
- (c) Unificada - representa a soma ou a agregação do patrimônio de duas ou mais Unidades Contábeis Descentralizadas. Exemplos: por poder, por órgão, por tipo de administração, por área de responsabilidade, entre outras;
- (d) Consolidada - representa a soma ou a agregação do patrimônio de duas ou mais Unidades Contábeis Originárias. Exemplos: por esferas de governo, por natureza jurídica, da entidade, entre outras. (AZEVEDO, SOUZA e VEIGA, 2010).

As unidades contábeis serão utilizadas nos registros dos atos e fatos que envolvem o patrimônio público, para o controle e prestação de contas, evidenciação

de resultados e para fins de atendimento a exigências legais ou necessidades gerenciais. (CFC, 2008).

Segundo Azevedo, Souza e Veiga (2010, p. 88) será possível “ter informações agregadas por entes (Governo Federal, Estados, Municípios), entidades (Comando da Marinha, prefeituras, autarquias), projetos ([...] projeto de construção popular, etc.)”

Assim, as unidades contábeis servirão para que as informações sejam consolidadas ou segregadas de modo a produzir informações com base nas necessidades de cada usuário, possibilitando a adequada transparência das contas públicas.

2.4.2 NBC T 16.2 - Patrimônio e Sistemas Contábeis

Esta norma, aprovada pela Resolução CFC nº 1129/08 estabelece a definição de patrimônio público, sua classificação, e as definições sobre a estruturação do sistema de informação contábil. (CFC, 2008).

É a partir dela que fica estabelecido o novo enfoque patrimonial, passando-se a evidenciar o patrimônio público, os bens de uso comum do povo, em vez de somente ater-se à execução orçamentária. Atualmente, conforme afirma Machado (apud. AZEVEDO, SOUZA e VEIGA, 2010, p. 95) “há um desconhecimento total sobre as propriedades públicas, simplesmente porque nada está contabilizado por seu valor real.” Segundo ele, não se sabe nem a quantidade de terrenos pertencentes à União, muito menos seu valor. Deste modo,

a ideia é ter uma contabilidade patrimonial pública como a feita pelo setor privado. Ou seja, olhar para os números do governo e vê-los como os de uma empresa, cujo patrimônio ganha ou perde valor. Com isso, a União poderá, inclusive, cobrar dos gestores públicos como eles administram os bens pertencentes ao governo, se a depreciação (perda de valor) está indo ou não além do aceitável. [...].(MACHADO apud. AZEVEDO, SOUZA e VEIGA, 2010, p. 95)

Por isso, a publicação desta norma é de grande importância para o alcance do objetivo das normas em geral, pois favorece a adequada demonstração do patrimônio público, de modo a proporcionar a todos os usuários da informação o conhecimento real dos bens, direitos e obrigações da entidade.

Assim, para seu correto conhecimento a NBC T 16.2 estabelece a definição de patrimônio público como sendo o,

conjunto de direitos e bens, tangíveis ou intangíveis, onerados ou não, adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelas entidades do setor público, que seja portador ou represente um fluxo de benefícios, presente ou futuro, inerente à prestação de serviços públicos ou à exploração econômica por entidades do setor público e suas obrigações. (CFC, 2008).

Este é estruturado em três grupos, Ativos, Passivos e Patrimônio Líquido. Segundo a NBC T 16.2, os Ativos compreendem os “recursos controlados pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que resultem para a entidade benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços”, os Passivos são as “obrigações presentes da entidade, derivadas de eventos passados, cujos pagamentos se esperam que resultem para a entidade, saídas de recursos capazes de gerar benefícios econômicos ou potencial de serviços”, e o Patrimônio Líquido “é o valor residual dos ativos da entidade depois de deduzidos todos seus passivos”.

Os Ativos e Passivos são classificados em Circulante e Não Circulante de acordo com a conversibilidade e exigibilidade de cada um. No item 6 da referida norma, destacam-se os critérios que os ativos devem obedecer para serem classificados no Circulante:

- (a) estarem disponíveis para realização imediata;
- (b) tiverem a expectativa de realização até doze meses da data das demonstrações contábeis. (CFC, 2008).

No item 8, são estabelecidos os critérios de classificação para os Passivos Circulantes:

- a) corresponderem a valores exigíveis até doze meses da data das demonstrações contábeis;
- b) sejam pagos durante o ciclo operacional normal da entidade;
- c) sejam mantidos essencialmente para fins de negociação. (CFC, 2008).

Os demais Ativos e Passivos que não tiverem estas características serão classificados como Não Circulante.

Para garantir a correta mensuração do patrimônio público foi necessário que as normas estabelecessem quais sistemas contábeis deveriam existir. Os sistemas contábeis consistem em “estruturas de informações sobre identificação, mensuração, registro, controle, evidenciação e avaliação dos atos e dos fatos da gestão do patrimônio público” (CFC, 2008).

Para que o sistema contábil atendesse a essa função, a NBC T 16.2 transformou os sistemas existentes em novos subsistemas, excluindo o sistema

financeiro e instituindo um novo subsistema de custos. Assim, a nova estrutura ficou compreendida em,

- Orçamentário – registra, processa e evidencia os atos e os fatos relacionados ao planejamento e à execução orçamentária;
- Patrimonial – registra, processa e evidencia os fatos financeiros e não financeiros relacionados com as variações qualitativas e quantitativas do patrimônio público; (Redação dada pela Resolução CFC n.º 1.268/09)
- Custos – registra, processa e evidencia os custos dos bens e serviços, produzidos e ofertados à sociedade pela entidade pública, consoante a NBC T 16.11; (Redação dada pela Resolução CFC n.º 1.437/13)
- Compensação – registra, processa e evidencia os atos de gestão cujos efeitos possam produzir modificações no patrimônio da entidade do setor público, bem como aqueles com funções específicas de controle. (CFC, 2008).

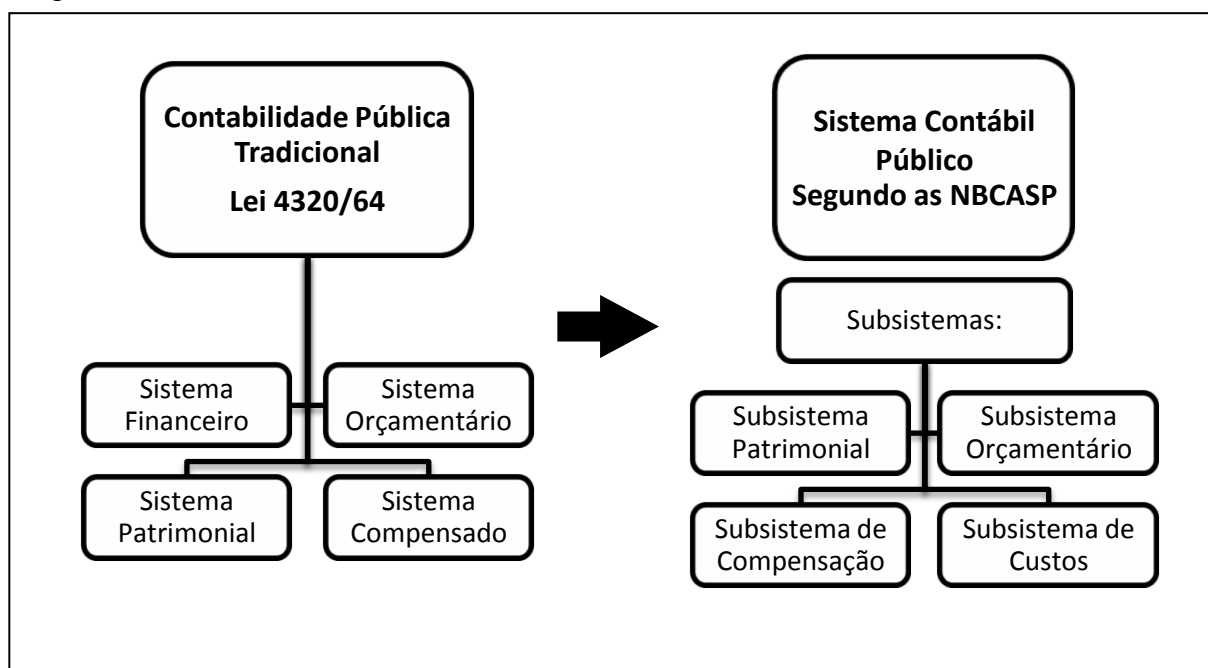
O antigo sistema financeiro foi absorvido pelo subsistema patrimonial, que agora compreende os fatos financeiros e não financeiros da entidade. O subsistema orçamentário passou a considerar as etapas do planejamento, já que anteriormente iniciava pelo orçamento aprovado, e o subsistema de custos foi instituído para possibilitar o conhecimento sobre a realização efetiva da despesa, em atendimento à NBC T 16.11 que trata da criação do sistema de custos no setor público. (CASTRO, 2011).

Segundo reforça Feijó (2013, p. 191),

é importante enfatizar que estes subsistemas são conceituais e não necessariamente operacionais, isto é, não podem ser confundidos com os subsistemas criados em sistemas informatizados. Portanto, conceitualmente, convivem com as naturezas de informação do PCASP: patrimonial, orçamentária e controle.

A diferença entre a antiga e atual estrutura pode ser visualizada na figura a seguir:

Figura 05 - Sistemas de Contabilidade x Subsistemas de Contabilidade



Fonte: Adaptado de Azevedo, Souza e Veiga, (2010, p.105)

Assim, a figura mostra claramente a nova subdivisão do sistema contábil, que possibilitará a adequada demonstração do patrimônio público e transparência da gestão.

2.4.3 NBC T 16.3 - Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil

A NBCT 16.3 estabelecida pela Resolução CFC 1130/08 apresenta as bases para o controle contábil do planejamento desenvolvido pelas entidades do setor público.

Apesar de não haver um paralelo dessa norma com as IPSAS, o CFC julgou necessária sua publicação no sentido de “estabelecer as bases para o controle contábil do planejamento no setor público, indispensável à gestão e ao controle da Administração Pública”. (FEIJÓ, 2013, p. 90).

Assim, a norma define como planejamento,

o processo contínuo e dinâmico voltado à identificação das melhores alternativas para o alcance da missão institucional, incluindo a definição de objetivos, metas, meios, metodologia, prazos de execução, custos e responsabilidades, materializados em planos hierarquicamente interligados. (CFC, 2008).

Os planos hierarquicamente interligados que a norma cita são os três instrumentos básicos de planejamento estabelecidos no art. 165 da Constituição Federal: PPA, LDO e LOA.

Para melhor entendimento, deve-se imaginar que os três instrumentos estão dispostos numa pirâmide hierárquica, onde o PPA (Plano Plurianual) é a base do planejamento, logo acima fica a LDO (Lei de Diretrizes Orçamentárias) que deve respeitar as premissas estabelecidas no PPA, e acima dela está a LOA (Lei Orçamentária Anual), que é onde a ação deverá ser concretizada, com o intuito de atingir os objetivos estabelecidos nas políticas públicas. (AZEVEDO, SOUZA E VEIGA, 2010).

Os autores exemplificam como funciona o processo de planejamento no Brasil,

cabe ao PPA efetuar um levantamento de metas e de investimentos e de despesas de obrigação continuada para 4 anos; não só metas financeiras de gastos, mas também metas físicas (o que deve ser feito, quanto deve ser feito e a que custo). Em seguida, anualmente é elaborada uma lei chamada LDO, que deve trazer metas e prioridades para o próximo exercício, que sejam compatíveis com o PPA. Por último, o ente deve elaborar uma lei orçamentária anual LOA, que coloque em prática tudo aquilo que estava previsto nas metas da LDO [...]. (AZEVEDO, SOUZA E VEIGA, 2010, p. 116).

Pode-se perceber que o planejamento na área pública é semelhante ao planejamento estratégico praticado na área privada, onde através do estabelecimento de metas, e com o auxílio de um orçamento, busca-se atingir um objetivo almejado. No setor público o planejamento deve estabelecer metas para as ações de governo que o gestor pretende alcançar de acordo com as políticas públicas.

2.4.4 NBC T 16.4 - Transações no Setor Público

A norma NBC T 16.4, aprovada pela Resolução 1.131/08 estabelece os conceitos, natureza e tipicidade das transações no setor público.

A publicação desta norma justifica-se por reforçar a ideia de que as transações não decorrem somente de autorização orçamentária. Azevedo, Souza e Veiga (2010, p. 129) afirmam que nas especificações estabelecidas pela norma “fica claro que o profissional contábil deve obedecer aos princípios fundamentais de

contabilidade para identificar a transação a ser contabilizada.” Assim, as transações a serem contabilizadas são:

os atos e os fatos que promovem alterações qualitativas ou quantitativas, efetivas ou potenciais, no patrimônio das entidades do setor público, as quais são objeto de registro contábil em estrita observância aos Princípios de Contabilidade e às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. (Redação dada pela Resolução CFC n.º 1.437/13). (CFC, 2008)

Para que se faça o correto registro das transações, deve-se atentar a sua natureza. De acordo com a norma, estas podem ser classificadas em econômico-financeira ou administrativa com base nas suas características e reflexos no patrimônio público:

(a) econômico-financeira – corresponde às transações originadas de fatos que afetam o patrimônio público, em decorrência, ou não, da execução de orçamento, podendo provocar alterações qualitativas ou quantitativas, efetivas ou potenciais;

(b) administrativa – corresponde às transações que não afetam o patrimônio público, originadas de atos administrativos, com o objetivo de dar cumprimento às metas programadas e manter em funcionamento as atividades da entidade do setor público. (CFC, 2008).

Assim, as transações econômico-financeiras podem provocar alterações qualitativas ou quantitativas, efetivas ou potenciais. Segundo a norma, as variações quantitativas aumentam ou diminuem o patrimônio líquido (chamadas de aumentativas ou diminutivas) já as variações qualitativas alteram os elementos patrimoniais, mas não afetam o PL. Azevedo, Souza e Veiga (2010) citam como exemplo de variação quantitativa o registro por depreciação, e de variação qualitativa a aquisição de um bem.

Há uma terceira classificação das variações, as chamadas variações mistas, que correspondem às situações em que ocorre uma junção das outras duas variações: elas “alteram a composição qualitativa e a expressão quantitativa dos elementos patrimoniais.” Podendo ser citado como exemplo a alienação de um bem com ganho de capital. (AZEVEDO, SOUZA e VEIGA, 2010, p. 130).

Ainda sobre as transações de natureza econômico-financeiras, têm-se as variações efetivas, que são “aquelas mensuradas no próprio momento em que ocorrem”, e as potenciais que “não são mensuráveis no momento em que ocorrem, mas podem vir a ser”. (AZEVEDO, SOUZA e VEIGA, 2010, p. 131).

Sobre as transações de natureza administrativa, sabe-se que estas não afetam o patrimônio público, por isso são decorrentes de “atos que não geram

registros patrimoniais, porém são registrados no subsistema compensado”. (AZEVEDO, SOUZA E VEIGA, 2010, p.131).

Esta norma reflete a situação que já vinha sendo aplicada no setor público, onde são considerados os registros dos atos e fatos que afetam ou possam vir a afetar o patrimônio, diferentemente da área privada, onde são considerados apenas os fatos. Esta é a principal diferença entre as duas Contabilidades, pois o setor público registra os atos administrativos que não afetam o patrimônio no presente, como contratos e convênios, mas podem vir a afetar futuramente, e os atos e fatos que envolvem o processo orçamentário, desde a aprovação da lei até o respectivo pagamento. (CASTRO, 2011).

A norma trata ainda das transações que envolvem valores de terceiros, que são aquelas onde “a entidade do setor público responde como fiel depositária e que não afetam o seu patrimônio líquido, e [...] devem ser demonstradas de forma segregada”. (CFC, 2008).

Assim, essa norma não traz grandes inovações, apenas reforça os conceitos das transações no setor público, e frisa que estas devem respeitar o regime de competência, devendo ser registradas independente de estarem contidas no orçamento.

2.4.5 NBCT 16.5 - Registro Contábil

A necessidade de publicação desta norma surgiu pela ausência de conceitos e critérios para os registros patrimoniais na contabilidade pública, logo tornou-se “fundamental definir o tratamento e a forma de registro [...] para os atos (fenômenos que podem vir a afetar o patrimônio público) e fatos (fenômenos que afetam o patrimônio público) contábeis a serem evidenciados.” (FEIJÓ, 2013, p. 91).

Assim, a NBC T 16.5 foi aprovada pela Resolução CFC nº 1.132/08 estabelecendo os critérios e as formalidades a serem respeitados no momento do registro dos atos e fatos contábeis.

Primeiramente a norma define as formalidades a serem observadas no momento da realização de um registro, estabelecidas com base nos Princípios de Contabilidade, quais sejam: Comparabilidade, Compreensibilidade, Confiabilidade,

Fidedignidade, Imparcialidade, Integridade, Objetividade, Representatividade, Tempestividade, Uniformidade, Utilidade, Verificabilidade e Visibilidade.

A tempestividade é uma das características mais importantes a serem observadas, pois determina que o registro deve ser feito no momento de ocorrência do fato gerador, independente da execução orçamentária. Segundo Castro (2011, p. 149),

isso permitirá mudar a prática de não registrar uma obrigação com fornecedor, porque não existe orçamento. A mudança do foco da despesa, de orçamentária para patrimonial, permitirá o registro da obrigação do fornecedor em conta do passivo circulante (conta não financeira, para não afetar o cálculo do superávit financeiro).

Todas estas características, se bem aplicadas, irão aprimorar a qualidade das informações registradas.

A norma também salienta a necessidade da adoção de um plano de contas “em que estejam claramente definidas as características de cada conta em termos de função, funcionamento, saldos e reflexos no patrimônio.” (CFC, 2008).

O que existia no setor público era uma infinidade de planos de contas, sem que houvesse uma uniformidade entre eles, assim, em atendimento a NBC T 16.5, foi instituído através da Portaria STN 751/09 o PCASP com objetivo de padronizar as demonstrações de todos os entes, possibilitando a comparabilidade das informações e transparência das contas públicas. (AZEVEDO, SOUZA E VEIGA, 2010).

Conforme consta na referida Portaria, sua adoção era facultativa em 2010/2011 e obrigatória a partir de 2012 para a União, Estados e DF e a partir de 2013 para os Municípios. Posteriormente, com a publicação das portarias STN nº 828/2011 e 753/2012 sua obrigatoriedade foi prorrogada para o final do exercício de 2014.

O novo modelo passa a ser composto por três blocos de natureza de informação. Segundo Castro (2011, p. 226),

- ✓ Contas patrimoniais – Ativo, Passivo, Patrimônio Líquido e Variações Patrimoniais (Diminutivas e Aumentativas), representando, para o setor público, a mesma estrutura de um plano de contas do setor privado [...];
- ✓ Contas de controle do orçamento – controle das etapas de planejamento, das etapas do orçamento e dos tipos e fases dos restos a pagar; e
- ✓ Contas de controles diversos – controle de atos potenciais, controle de custos e controles administrativos diversos.

Desse modo, o PCASP passa a ser estruturado da seguinte forma:

Quadro 01 - Estrutura do plano de contas atual e a nova estrutura a ser adotada

Contas	Plano de Contas Atual	Nova Estrutura: PCASP
Financeiro	1.1. Ativo Financeiro 2.1. Passivo Financeiro	
Patrimonial	1.2. Ativo Não Financeiro 2.2. Passivo Não Financeiro	1. Ativo 2. Passivo+Patrimônio Líquido
Resultado	3. Despesa 4. Receita 5. Resultado Diminutivo do Exercício 6. Resultado Aumentativo do Exercício	3. Variação Patrimonial Diminutiva 4. Variação Patrimonial Aumentativa
Controles da Aprovação do Planejamento e Orçamento	1.9. Ativo Compensado 2.9. Passivo Compensado	5. Controles da Aprovação do Planejamento e Orçamento 6. Controles da Execução do Planejamento e Orçamento
Controles de Atos Potenciais	1.9. Ativo Compensado 2.9. Passivo Compensado	7. Controles Devedores 8. Controles Credores

Fonte: Adaptado pelo autor CNM (2013, p. 15).

Através da nova estrutura apresentada fica demonstrado os três blocos mencionados acima, além da exclusão do subsistema Financeiro, que passa a ser incorporado pelo subsistema Patrimonial.

Sobre o registro dos atos que possam vir a afetar o patrimônio, a norma determina que devem ser feitos no subsistema compensado, assim justificam Azevedo, Souza e Veiga (2010, p. 146),

na iniciativa privada, os gestores não são trocados constantemente como ocorre no setor público, até por isso a área privada não se utiliza tanto de contas de compensação para deixar registradas as informações relevantes que possam trazer impacto no patrimônio. O mesmo não ocorre na área pública: as contas de compensação devem ser utilizadas para esses registros.

É importante salientar que os registros devem ser sustentados com base em documentos hábeis, físicos ou eletrônicos, que comprovem a transação, devendo ser realizadas integralmente no momento em que ocorrerem, e seus efeitos devem estar evidenciados nas demonstrações contábeis do período a que se referem.

2.4.6 NBC T 16.6 - Demonstrações Contábeis

A elaboração das demonstrações contábeis já estava contemplada na Lei 4.320/64, conforme cita Silva (2004, apud. AZEVEDO, SOUZA E VEIGA, 2010, p. 156) a lei “surgiu com a missão de normatizar o orçamento público no Brasil e teve como missão secundária apresentar os demonstrativos a serem construídos pela contabilidade pública”.

Com 45 anos de existência, as mudanças na legislação e na contabilidade fizeram com que fosse necessária a atualização dos seus anexos, pois a utilização dos demonstrativos já não servia como ferramenta de apoio aos gestores, além de que, para atender aos padrões estabelecidos pelas normas internacionais teriam que ser incorporadas novas demonstrações. Por esse motivo, a NBC T 16.6 publicada pela Resolução 1.133/08 “representou a base conceitual de sustentação para que a STN, através da Portaria nº 749/09, promovesse alteração nos anexos 12 a 15 da Lei 4320/64 e criasse os anexos 18 a 20”. (CASTRO, 2011, p. 155). Conforme disposto na Portaria STN 749/09 (apud. Azevedo, Souza e Veiga, 2010, p. 157),

“aprova a alteração dos Anexos nº 12 (Balanço Orçamentário), nº 13 (Balanço Financeiro), nº 14 (Balanço Patrimonial) e nº 15 (Demonstração das Variações Patrimoniais), inclui os anexos nº 18 (Demonstração dos Fluxos de Caixa), nº 19 (Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido) e nº 20 (Demonstração do Resultado Econômico) [...]”

Vale ressaltar, que após a publicação da Portaria, a Resolução CFC n.º 1.437/13 excluiu a DRE do seu quadro de demonstrativos obrigatórios, pois no setor público toda receita arrecada deve estar vinculada a uma despesa, já que o intuito é gerar benfeitorias à sociedade através dessa arrecadação, desse modo, o valor resultante dificilmente seria positivo.

Desse modo, as demonstrações contábeis a serem elaboradas e divulgadas pelas entidades do setor público são:

- (a) Balanço Patrimonial;
- (b) Balanço Orçamentário;
- (c) Balanço Financeiro;
- (d) Demonstração das Variações Patrimoniais;
- (e) Demonstração dos Fluxos de Caixa;
- (f) ~~Demonstração do Resultado Econômico~~. (Excluída pela Resolução CFC n.º 1.437/13);

(g) Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido; e (Incluída pela Resolução CFC n.º 1.437/13)

(h) Notas Explicativas. (CFC, 2008).

A norma ainda enfatiza que as demonstrações deverão ser publicadas em *sites* disponibilizados na *internet*.

Sobre as alterações, Castro (2011, p. 156) destaca que a “primeira inovação da norma foi apresentar o Balanço Patrimonial da forma utilizada no setor privado, destacando Ativos e Passivos Circulantes e Não Circulantes em vez de Ativos e Passivos Financeiros e Permanentes”. As principais alterações realizadas pela norma no Balanço Patrimonial são,

- Inclusão de colunas para demonstrar os resultados do exercício atual e exercício anterior para permitir a comparabilidade e o cálculo da análise horizontal;
- Separação das contas Circulante e Não Circulante;
- Surgimento do grupo Intangível;
- Inclusão de um quadro para apuração do resultado financeiro do exercício logo abaixo do balanço patrimonial;
- Alteração na nomenclatura de apresentação das contas de compensação – deixam de ser chamadas de compensações ativas e passivas e passam a se chamar atos potenciais do ativo e passivo;
- Inclusão de um anexo ao Balanço Patrimonial que deve demonstrar o Superávit/Déficit financeiro analítico apurado no exercício, detalhado por destinação de recursos. (AZEVEDO, SOUZA E VEIGA, 2010, p. 174).

Em relação ao Balanço Orçamentário, a norma determina que seu objetivo é “evidenciar a integração entre o planejamento e a execução orçamentária”, onde são evidenciadas as receitas e despesas previstas, em confronto com as realizadas. Segundo CASTRO (2011) este demonstrativo apresenta a execução do orçamento anual e, além disso, um anexo da execução dos restos a pagar de exercícios anteriores, separando os processados dos não processados.

Sobre o Balanço Financeiro, a CNM (2012, p. 36) define que “tem como objetivo demonstrar os recebimentos e pagamentos de natureza orçamentária (receitas orçamentárias e despesas orçamentárias) e outros ingressos e dispêndios de natureza extraorçamentária do Município.” Como principais alterações trazidas pela norma destacam-se a classificação da despesa por destinação de recursos e não mais pela função de governo, a demonstração do exercício atual e do exercício anterior, as novas denominações para as colunas de receita e despesa, que passam

a se chamar ingressos (Receitas Orçamentárias e Recebimentos Extraorçamentários) e dispêndios (Despesa Orçamentária e Pagamentos Extraorçamentários) respectivamente. (AZEVEDO, SOUZA E VEIGA, 2010).

Em relação a classificação das despesas pela destinações de recursos, tem-se as destinações ordinárias e as vinculadas, sendo que as ordinárias referem-se aos recursos aplicados livremente, e as vinculadas, devem atender finalidades estabelecidas pela legislação. (CNM, 2012).

A Demonstração das Variações Patrimoniais é semelhante à DRE utilizada no setor privado, pois ambas possuem a mesma estrutura. Anteriormente a publicação da norma, a DVP evidenciava as variações independentes e resultantes do orçamento, e com o novo enfoque, passa a verificar se a variação teve reflexo direto no patrimônio (quantitativa) ou não (qualitativa), apurando se houve *déficit* ou *superávit* no período. (AZEVEDO, SOUZA e VEIGA, 2010).

Assim, este demonstrativo tem como finalidade, segundo a norma, de “evidenciar as variações quantitativas, o resultado patrimonial e as variações qualitativas decorrentes da execução orçamentária”.

A Demonstração dos Fluxos de Caixa serve como instrumento de gerenciamento, permitindo aos usuários avaliar a capacidade da entidade em gerar caixa e equivalentes de caixa, e segundo a CNM (2012, p. 39),

a DFC compõe-se de três fluxos: *operacional* (entradas e saídas de recursos para o custeio do ente), *de investimentos* (relacionados com a aquisição ou alienação de bens, bem como com a concessão ou a amortização de empréstimos concedidos) e de *financiamentos* (recursos relacionados com a captação ou quitação de empréstimos e financiamentos contraídos).

Em suma, ela demonstra o destino dos recursos financeiros arrecadados do cidadão.

A Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido proporciona aos usuários conhecer a evolução dos itens do patrimônio líquido. Segundo Azevedo, Souza e Veiga (2010, p. 199) este demonstrativo tem como objetivos:

- a) O *déficit* ou *superávit* patrimonial do período;
- b) Cada mutação no patrimônio líquido reconhecida diretamente no mesmo;
- c) O efeito decorrente da mudança nos critérios contábeis e os efeitos decorrentes da retificação de erros cometidos em exercícios anteriores;
- d) As contribuições dos proprietários e distribuições recebidas por eles como proprietários.

Por fim, as Notas Explicativas devem acompanhar as demonstrações contábeis e permitir um acompanhamento melhor a respeito dos dados que compõem cada relatório. Azevedo, Souza e Veiga (2010, p. 163) mencionam “são informações para esclarecer e evidenciar alterações relevantes de critérios de avaliação de patrimônio, fatos relevantes de parcerias e investimentos, etc.”.

Vale ressaltar outras mudanças estabelecidas pela norma em geral, conforme cita Castro (2011, p. 157),

- [...] devem ser acompanhadas por anexos, por outros demonstrativos exigidos por lei e por notas explicativas;
- [...] são extraídas dos registros e dos documentos que integram o sistema contábil da entidade;
- [...] devem conter a identificação da entidade do setor público, da autoridade responsável e do contabilista;
- [...] devem ser divulgadas com a apresentação dos valores correspondentes ao período anterior;
- [...] as contas semelhantes podem ser agrupadas, os pequenos saldos podem ser agregados, desde que indicada a sua natureza e não ultrapassem 10% (dez por cento) do valor do respectivo grupo de contas, sendo vedadas a compensação de saldos e a utilização de designações genéricas;
- para fins de publicação, as demonstrações contábeis podem apresentar os valores monetários em unidades de milhar ou em unidades de milhão, devendo indicar a unidade utilizada;
- Os saldos devedores ou credores das contas retificadoras devem ser apresentados como valores redutores das contas ou do grupo de contas que lhes deram origem.

Desta forma, a agregação dos novos demonstrativos trará mais clareza em relação aos resultados das entidades para os profissionais da área em termos de comparabilidade, porém o grande desafio é a tão falada instrumentalização do controle social, pois os demonstrativos não são transparentes o suficiente para o entendimento da sociedade em geral.

2.4.7 NBC T 16.7 - Consolidação das Demonstrações Contábeis

A elaboração dos demonstrativos contábeis é de grande importância como ferramenta de gestão e para a instrumentalização do controle social. Logo, a sua consolidação, é indiscutível para a correta avaliação das unidades contábeis consolidadas.

Diante do exposto, a NBCT 16.7 aprovada pela Resolução CFC 1.134/08, trata dos procedimentos a serem adotados em respeito à consolidação das demonstrações contábeis. A norma conceitua como “processo que ocorre pela soma ou pela agregação de saldos ou grupos de contas, excluídas as transações entre entidades incluídas na consolidação, formando uma unidade contábil consolidada.” (CFC, 2008).

Para isso a norma ainda delimita que a consolidação deve vir acompanhada por notas explicativas que contenham,

- (a) identificação e características das entidades do setor público incluídas na consolidação;
- (b) procedimentos adotados na consolidação;
- (c) razões pelas quais os componentes patrimoniais de uma ou mais entidades do setor público não foram avaliados pelos mesmos critérios, quando for o caso;
- (d) natureza e montantes dos ajustes efetuados;
- (e) eventos subseqüentes à data de encerramento do exercício que possam ter efeito relevante sobre as demonstrações contábeis consolidadas. (CFC, 2008).

Na verdade a consolidação das demonstrações já existia no setor público, porém não havia regras definidas, o que se fazia era uma integração entre os entes, pois as transações efetuadas entre eles não eram eliminadas. (CASTRO, 2011).

Assim a norma foi instituída com o intuito de estabelecer as regras de maneira adequada a evidenciar a realidade dos demonstrativos evitando interpretações errôneas sobre os dados.

2.4.8 NBC T 16.8 - Controle Interno

A norma 16.8 aprovada pela Resolução CFC nº 1.135/08 tem como objetivo estabelecer “referenciais para o controle interno como suporte do sistema de informação contábil, no sentido de minimizar riscos e dar efetividade às informações da contabilidade, visando contribuir para o alcance dos objetivos da entidade do setor público”.

O Controle Interno, conforme citam os autores Azevedo, Souza e Veiga (2010) já estava previsto na Constituição Federal, na LRF e na Lei 4320/64, que estabelecem que os municípios devem passar por uma fiscalização externa, através

dos tribunais de contas e interna, através da implantação de um sistema de controle interno.

Assim, esta norma tem o intuito de reforçar a importância do controle interno dentro de uma entidade. Segundo Azevedo, Souza e Veiga (2010, p. 224) “o sistema de controle interno é composto de normas, pessoas, softwares e materiais” que devem estar em constante alinhamento para cumprimento da missão da entidade.

O estabelecimento de um sistema de controle interno dentro de uma entidade, segundo a NBC T 16.8, tem como finalidade,

- (a) salvaguardar os ativos e assegurar a veracidade dos componentes patrimoniais;
- (b) dar conformidade ao registro contábil em relação ao ato correspondente;
- (c) propiciar a obtenção de informação oportuna e adequada;
- (d) estimular adesão às normas e às diretrizes fixadas;
- (e) contribuir para a promoção da eficiência operacional da entidade;
- (f) auxiliar na prevenção de práticas ineficientes e antieconômicas, erros, fraudes, malversação, abusos, desvios e outras inadequações. (CFC, 2008).

Para atingir sua finalidade, o sistema de controle interno é classificado como operacional, contábil e normativo. A categoria operacional está relacionada às atividades operacionais da entidade, envolve, por exemplo, o controle da gestão de pessoal e o controle da gestão de materiais utilizados. A categoria contábil abrange o acompanhamento de toda parte de registro contábil, deve-se fazer a verificação dos balanços, das demonstrações, do plano de contas. Já a categoria normativa está relacionada à verificação do cumprimento da legislação em vigor. (AZEVEDO, SOUZA e VEIGA, 2010).

Sendo assim, a estruturação do controle interno dentro de uma entidade do setor público garante a eficiência e eficácia das informações contábeis, servindo como suporte para a tomada de decisão.

2.4.9 NBC T 16.9 - Depreciação, Amortização e Exaustão

A norma, aprovada pela Resolução CFC nº 1.136/08, tem como objetivo estabelecer os critérios para adoção e os procedimentos para o registro contábil da depreciação, amortização e exaustão.

A publicação de uma norma específica sobre o assunto surgiu por esta prática ser incomum nos entes públicos, pois muitos profissionais acreditam que não há necessidade de realizá-la. Pode-se dizer que faz parte da cultura vigente no setor. Porém, para assegurar a adequada evidenciação do patrimônio público é essencial que seja efetuado o devido registro dessas deduções. (AZEVEDO, SOUZA e VEIGA, 2010).

Assim, para que a ciência contábil seja aplicada na sua essência, e o patrimônio público seja evidenciado, faz-se necessário o registro da depreciação, amortização e exaustão, do contrário, as informações sobre o patrimônio público estarão totalmente incoerentes com a realidade.

Sumariamente, depreciação, amortização e exaustão consistem em perda do valor de um bem. Segundo Azevedo, Souza e Veiga (2010, p. 246) estas deduções devem ser registradas por que,

a maior parte dos bens do ativo imobilizado (exceção feita a terrenos e obras de arte) tem uma vida útil limitada, quer dizer, serão úteis à empresa por um conjunto de períodos finitos de tempo. À medida que esses períodos forem decorrendo, os bens vão perdendo sua utilidade e valor.

O que faz com que seja necessário registrar essas perdas de valor, que podem decorrer de diversos fatores, assim definido no MCASP, Brasil (2011, p. 167):

a depreciação é feita para elementos patrimoniais tangíveis e tem múltiplas causas da redução do valor – o uso, a ação da natureza e obsolescência [...] A amortização é realizada para elementos patrimoniais de direitos de propriedades e bens intangíveis. A causa que influencia a redução do valor é a existência ou exercício de duração limitada, prazo legal ou contratualmente limitado. Por fim, a exaustão é realizada para elementos de recursos naturais esgotáveis e a principal causa da redução do valor é a exploração.

Podem ser citados como exemplos de bens que sofrem a depreciação, amortização e exaustão, respectivamente, máquinas, softwares e recursos minerais. E os que não sofrem, segundo a norma, são: os de natureza cultural, os bens de uso comum do povo, animais de exposição e preservação e terrenos.

Marion (2009, apud. AZEVEDO, SOUZA E VEIGA, 2010, p. 245) define que “esta perda deve ser registrada acumulativamente no ativo em uma conta retificadora denominada Depreciação Acumulada, Amortização Acumulada e Exaustão Acumulada.” Em contrapartida deve ser lançada uma despesa, que vai aumentando à medida que o bem for sendo consumido. Cabe ressaltar que “a

depreciação é registrada como resultado diminutivo e em hipótese alguma deve ser considerada despesa orçamentária.” (AZEVEDO, SOUZA e VEIGA, 2010, p. 246).

Além disso, os registros devem começar a ser contabilizados mensalmente quando o bem estiver em condições de uso, e devem cessar quando o bem estiver totalmente depreciado, amortizado ou exaurido.

Para fins de cálculo da depreciação deve ser estabelecida uma taxa anual em função do prazo de vida útil do bem, que deve ser aplicada sobre a base de cálculo. Ainda deve ser considerado um valor residual, calculado com base na vida útil estimada do bem, onde a base de cálculo para a depreciação (valor depreciável) é encontrada diminuindo o valor total do ativo do seu valor residual. (AZEVEDO, SOUZA e VEIGA, 2010).

Assim para determinar o valor residual deve ser verificada a vida útil econômica do bem, que deve ser mensurada com base em laudos técnicos, e segundo a norma, os seguintes fatores devem ser considerados,

- (a) a capacidade de geração de benefícios futuros;
- (b) o desgaste físico decorrente de fatores operacionais ou não;
- (c) a obsolescência tecnológica;
- (d) os limites legais ou contratuais sobre o uso ou a exploração do ativo. (CFC, 2008).

Definida a vida útil, deve-se ser mensurado seu valor residual que, segundo a norma, consiste no “montante líquido que a entidade espera, com razoável segurança, obter por um ativo no fim de sua vida útil econômica, deduzidos os gastos esperados para sua alienação.” A importância em estimar o valor residual consiste em refletir o real valor do bem, pois se caso a entidade queira vendê-lo e não tenha aplicado o valor residual, obterá uma receita que não condiz com a realidade, “isso porque a depreciação foi sendo realizada por um valor maior no decorrer do seu uso [...] e se obtivéssemos o valor residual a receita poderia ser menor ou nula.” (AZEVEDO, SOUZA e VEIGA, 2010, p. 249).

Essa afirmação pode ser melhor visualizada através do quadro abaixo:

Quadro 02 - Valor residual

Bem – vida útil 2 anos – taxa 50% AA		Bem – vida útil 2 anos – taxa 50% AA	
Valor do Bem:	40.000,00	Valor do Bem:	40.000,00
Valor Residual:	10.000,00	Valor Residual:	0,00
Valor Depreciável:	30.000,00	Valor Depreciável:	40.000,00
Depreciação Acumulada Ano 1:	15.000,00	Depreciação Acumulada Ano 1:	20.000,00
Depreciação Acumulada Ano 2:	15.000,00	Depreciação Acumulada Ano 2:	20.000,00
			Continua...

Valor bruto contábil:	40.000,00	Valor bruto contábil:	40.000,00
Depreciação Acumulada:	30.000,00	Depreciação Acumulada:	40.000,00
Valor Líquido contábil:	10.000,00	Valor Líquido contábil:	0,00
Nota-se que o valor líquido contábil ao final de sua vida útil é igual ao valor residual, totalmente coerente com a técnica contábil. Logo, a existência do valor residual coerente nos propicia apurar na alienação deste bem um valor de ganho ou perda mais próximo da realidade, atendendo assim à essência da contabilidade.		...Continuação Com esse exemplo, percebe-se que houve uma despesa maior no decorrer dos dois anos pela aplicação da técnica da depreciação e ao final, por conta da alienação, qualquer valor obtido em sua venda será considerado como receita. Desta forma percebe-se que a falta do valor residual impacta os valores patrimoniais substancialmente em dois momentos: a) quando da realização da despesa por conta da depreciação; b) por conta da alienação do bem, que poderá afetar o resultado ou não.	

Fonte: Azevedo, Souza e Veiga (2010, p. 250).

Segundo a norma, “os métodos de depreciação, amortização e exaustão devem ser compatíveis com a vida útil econômica do ativo e aplicados uniformemente.” Para o cálculo da depreciação são admitidos três métodos, quais sejam: o método das quotas constantes, o método das somas dos dígitos e o método das unidades produzidas.

O método das quotas constantes consiste em calcular a depreciação dividindo-se o valor a ser depreciado pelo tempo de vida útil do bem, assim encontrando o valor da depreciação, que deverá ser contabilizado mensalmente até que ao final do período de vida útil do bem, o valor líquido contábil seja igual ao valor residual. (AZEVEDO, SOUZA e VEIGA, 2010).

Para melhor entendimento pode-se utilizar o primeiro exemplo exposto anteriormente onde tem-se que um bem com um valor contábil de R\$40.000,00, será utilizado por 2 anos, e que possuirá um valor residual ao final dos 2 anos de R\$10.000,00. Diminuindo o valor contábil do valor residual, tem-se o valor depreciável de R\$ 30.000,00 que será dividido pelo tempo de vida útil de 2 anos, resultando numa depreciação anual de R\$15.000,00, que será contabilizada mensalmente no valor de R\$1.250,00 mensais. Ao final dos dois anos o bem estará totalmente depreciado, e seu valor líquido contábil será de R\$10.000,00, que corresponderá exatamente ao valor residual.

O segundo método, da soma dos dígitos, consiste em somar os dígitos dos anos de acordo com a vida útil do bem, onde “teremos uma fração cujo denominador é formado pela soma do número de anos de vida útil do bem e o numerador é composto dos anos sucessivos.” (Azevedo, Souza e Veiga, 2010, p. 256). Assim, um bem no valor de R\$40.000,00 e com vida útil estimada de 5 anos terá como denominador o número 15 ($1+2+3+4+5 = 15$).

Quadro 03 - Cálculo da depreciação pela soma dos dígitos

Cálculo	Depreciação
Ano 1: $5/15 \times 40.000$	R\$ 13.333,33
Ano 2: $4/15 \times 40.000$	R\$ 10.666,67
Ano 3: $3/15 \times 40.000$	R\$ 8.000,00
Ano 4: $2/15 \times 40.000$	R\$ 5.333,34
Ano 5: $1/15 \times 40.000$	R\$ 2.666,66

Fonte: Adaptado de Azevedo, Souza e Veiga (2010, p. 256)

Conforme demonstrado no gráfico, os valores da depreciação a serem registrados mensalmente são respectivamente: 13.333,33, 10.666,67, 8.000,00, 5.333,34 e 2.666,66. Este método proporciona uma alocação da depreciação maior no início e menor no fim da vida útil do bem (como demonstrado no exemplo), ou vice-versa, permitindo uma maior uniformidade dos custos, já que os bens novos tendem a sofrer pouca manutenção, que vai aumentando ao longo da sua vida útil.

Por fim, o método das unidades produzidas consiste em encontrar o valor a ser depreciado através de uma divisão entre o número de unidades produzidas pelo bem em um determinado período sobre o número de unidades estimadas a serem produzidas durante a vida útil do bem. (AZEVEDO, SOUZA e VEIGA, 2010).

Cabe ressaltar que segundo estabelecido no MCASP, Brasil (2011) os métodos adotados e as estimativas de vidas úteis devem ser divulgados em notas explicativas, de modo a justificar as escolhas, facilitando a comparação com outras entidades.

Desse modo, com base no que foi exposto, reconhece-se que é necessário o correto registro dessas deduções para que a contabilização dos bens

pertencentes ao patrimônio público seja feita da maneira estabelecida na ciência contábil.

2.4.10 NBC T 16.10 - Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público

Além de todos os procedimentos determinados pelas normas anteriores, fazer uma correta avaliação e mensuração dos bens pertencentes ao patrimônio é fator essencial para garantir a adequada evidenciação do patrimônio público.

Nesse sentido, esta norma aprovada pela Resolução CFC nº 1.137/08 prevê os critérios de avaliação e mensuração dos ativos e passivos que integram o patrimônio público, pois devido ao forte enfoque orçamentário (já bastante enfatizado neste trabalho) a realidade encontrada atualmente é a de ativos e passivos que não demonstram seu real valor contábil.

Castro (2011, p. 170) afirma que com a mudança do foco da contabilidade,

todas as regras de mensuração e avaliação patrimonial utilizadas no setor privado passam a ser aplicadas no setor público. A exceção será a reavaliação de ativos, que não se aplica mais no setor privado com as mudanças ocorridas na Lei n 6.404/76, e que vai permanecer no setor público porque é necessário atualizar o valor dos bens que ficaram defasados no período inflacionário por falta da regra de correção.

Nesse sentido, a norma define os critérios de avaliação e mensuração para as disponibilidades, os créditos e dívidas, os estoques, os investimentos permanentes, o ativo imobilizado e o intangível.

Cabe salientar a importância que a norma dá à contabilização dos bens de uso comum do povo, instituído no item 30,

os bens de uso comum que absorveram ou absorvem recursos públicos, ou aqueles eventualmente recebidos em doação, devem ser incluídos no ativo não circulante da entidade responsável pela sua administração ou controle, estejam, ou não, afetos a sua atividade operacional. (CFC, 2008).

Através dele a norma delimita que os bens de uso comum (estradas, ruas, iluminação pública e praças) devem ser incluídos no patrimônio da entidade, sendo que atualmente pode-se dizer que estão parcialmente registrados apenas os bens de uso especial (edifícios ou terrenos destinados a serviço ou estabelecimento da administração federal, estadual, territorial ou municipal, inclusive os das autarquias, como por exemplo, um edifício onde esteja instalado um hospital público) e os

dominicais (fazem parte do patrimônio das pessoas jurídicas de direito público, mas não possuem uma destinação pública determinada ou um fim administrativo específico, como por exemplo, os prédios públicos desativados). (AZEVEDO, SOUZA e VEIGA, 2010).

Para fins de mensuração dos itens do ativo imobilizado a entidade deve escolher o modelo de custo, ou o de reavaliação como sua política contábil, devendo adotar o método escolhido para uma classe inteira de ativos imobilizados, salvo disposição legal contrária, conforme estabelece a norma. (CFC, 2008).

Para os bens do ativo imobilizado e intangível são aplicadas as regras de reavaliação.

Assim, de acordo com os procedimentos recomendados pela STN, após realizado o levantamento dos bens da entidade, de modo a verificar quais itens estão registrados e seu devido valor, e antes de aplicar a depreciação, amortização ou exaustão, definidas pela NBC T 16.9, é orientado que seja feita uma reavaliação, uma prática internacional pouco adotada no Brasil. (CNM, 2013).

A reavaliação consiste num método de avaliação dos bens quando o valor de mercado não for condizente com o registrado na contabilidade, sendo que como resultado poderá haver “aumentos ou diminuições de valores contábeis de ativos, já que o método tem por principal referência o valor de mercado.” (BRASIL, 2011, p. 179).

O método da reavaliação pode decorrer de diversos fatores, e deve estar contido num laudo para comprovar sua veracidade. Para melhor entendimento do conceito, será demonstrado um exemplo de reavaliação de um bem com valor de mercado superior ao registrado na contabilidade, no quadro a seguir:

Quadro 04 - Cálculo da depreciação e a reavaliação

Situação do bem antes do laudo		Situação do bem apresentada no laudo	
Valor histórico	80.000,00	Novo valor do bem	90.000,00
Depreciação acumulada	(20.000,00)	Tempo de vida remanescente	20 anos
Valor contábil líquido	60.000,00		
		Continua...	

Resultado da reavaliação		...Continuação
Valor da nova avaliação		90.000,00
Valor contábil líquido		<u>60.000,00</u>
Valor a ser reavaliado		30.000,00

Fonte: CNM (2013, p. 35)

Com base em laudo técnico o valor do bem de acordo com o mercado equivale a R\$90.000,00, enquanto que o valor líquido contábil registrado na contabilidade é de R\$60.000,00 (deduzida a depreciação). Para que o bem represente seu valor real, deve ser efetuado o registro de reavaliação no valor de R\$30.000,00, que representa a diferença entre o valor de mercado e o valor registrado na contabilidade. Assim, deve ser efetuado um registro de R\$ 30.000,00 na conta do ativo imobilizado referente ao bem, tendo como contrapartida uma conta de reserva de reavaliação no patrimônio líquido, passando então o ativo imobilizado a apresentar o valor de R\$ 90.000,00. Este valor será a nova base de cálculo para a depreciação, a ser considerada durante 20 anos. (CNM, 2013).

No caso de ocorrer uma situação contrária, quando o valor encontrado no mercado for inferior ao registrado na contabilidade, deve ser feita uma redução ao valor recuperável (*impairment*) que ocorre quando houver uma “redução nos benefícios econômicos futuros ou no potencial de serviços de um ativo que reflete o declínio na sua utilidade, além do reconhecimento sistemático por meio da depreciação.” (CFC, 2008).

Através do conceito exposto pela norma fica evidente que a redução por imparidade usa como parâmetro o valor em uso do ativo, além do valor de mercado, “pois a maioria dos ativos do setor público é mantida continuamente para fornecer serviços ou bens públicos, sendo o seu valor em uso provavelmente maior do que seu valor justo menos os custos de alienação.” (BRASIL, 2011, p. 180).

O MCASP, Brasil (2011) ainda enfatiza que,

a redução ao valor recuperável não deve ser confundida com a depreciação. Esta é entendida como o declínio gradual do potencial de geração de serviços por ativos de longa duração, ou seja, a perda do potencial de benefícios de um ativo motivada pelo desgaste, uso, ação da

natureza ou obsolescência. Já o impairment é a desvalorização de um ativo quando seu valor contábil excede seu valor recuperável.

Assim, quando os benefícios econômicos futuros ou no potencial de serviços esperados forem inferiores ao que vale no mercado, (desde que essa redução não advenha da sua depreciação, amortização ou exaustão) deve ser efetuada uma redução, onde este bem já não tem mais a mesma utilidade para entidade, devendo ser aplicado, neste caso, a imparidade.

Para melhor entendimento o MCASP, Brasil (2011, p. 181-182) cita exemplos onde a imparidade pode ter decorrido por fontes externas ou internas,

- Cessação total ou parcial das demandas ou necessidade dos serviços fornecidos pelo bem: Uma linha ferroviária foi fechada devido à falta de interesse na mesma (por exemplo, a população em uma área rural se deslocou substancialmente para a cidade devido aos anos sucessivos de seca e aquelas que permaneceram usam o serviço de ônibus que é mais barato).
- Evidências de danos físicos no ativo: Um edifício danificado por um incêndio, inundação ou outros fatores.

Nestes casos ocorreu uma perda por imparidade, devendo esta ser reconhecida no resultado patrimonial, tendo como contrapartida diretamente o bem. (BRASIL, 2011).

Diante do exposto, fica evidente que o patrimônio deve ser representado com seu valor atualizado, seja para mais ou para menos. É importante ressaltar que essas reavaliações devem ser feitas com base em laudos técnicos, que segundo exposto por Brasil (2011, p.178) deve conter,

- a. documentação com descrição detalhada de cada bem avaliado;
- b. identificação contábil do bem;
- c. critérios utilizados para avaliação e sua respectiva fundamentação;
- d. vida útil remanescente do bem;
- e. data de avaliação, e,
- f. a identificação do responsável pela reavaliação ou pelo teste de recuperabilidade.

Uma vez adotados os critérios de reavaliação, estas devem ser realizadas periodicamente, segundo a norma, anualmente “para as contas ou grupo de contas cujos valores de mercado variarem significativamente em relação aos valores anteriormente registrados” e a cada quatro anos, para as demais. Além de que, a depreciação do bem deverá ser efetuada com base no novo valor encontrado.

Dessa forma, a aplicação da avaliação patrimonial é de grande relevância para permitir a comparabilidade entre os entes, e conseqüentemente, no auxílio à

tomada de decisão, assim devendo ser avaliados os procedimentos a serem aplicados a cada nova situação a fim de se registrar a realidade do patrimônio público.

2.4.11 NBC T 16.11 - Sistema de Informação de Custos do Setor Público

A NBC T 16.11 foi adicionada às demais normas três anos após a publicação destas, em 2011, pela Resolução CFC nº 1.366/11 e determina a “conceituação, o objeto, os objetivos e as regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público, apresentado, nesta Norma, como Subsistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP)”. Esta lei vem de encontro com a NBC T 16.2 que estabelece a criação do subsistema de custos na nova estruturação do sistema de contabilidade.

Darós e Pereira (2009, apud. LOPES, 2010, p. 8) afirmam que “já existia a necessidade imposta por lei – nos artigos 99 da Lei 4320/64 e 50 da LRF – de implantação de um sistema de custos. Assim, as NBCASP servem de reforço a essa exigência.”

É responsabilidade do gestor público administrar os recursos recebidos de modo que resulte em benefícios que atendam a toda a sociedade, onde o papel do contador é contribuir para que estas escolhas sejam as mais eficazes e viáveis possível. Neste sentido,

ao adequar à gestão do setor público aos principais instrumentos de gestão de custos atualmente em uso pelas organizações privadas, fica evidenciada a utilidade e aplicabilidade de tais instrumentos na área pública. Contudo, se nas organizações privadas a justa remuneração do capital investido é o indicador da eficácia da gestão, nas entidades públicas a gestão eficaz e o resultado econômico se revestem no grau de excelência dos serviços prestados à sociedade. (BRASIL, 2011, p. 208).

Assim, a implantação de um sistema de custos servirá como ferramenta para a otimização de resultados, melhoria de processos e análise de alternativas através de comparações que resultem na escolha de ações mais viáveis para utilização dos recursos públicos, garantindo o grau de excelência dos serviços prestados.

A CNM (2012, p. 15) expõe situações onde a aplicação do sistema de custos trará respostas mais fundamentadas e eficientes para a tomada de decisão, como por exemplo,

- O serviço de vigilância deve ser terceirizado ou deve ser organizado pelo Município?
- Dar manutenção mensal nos bens móveis e imóveis ou consertar quando estiverem necessitando?
- Alugar espaços para o desenvolvimento dos serviços ou construí-los?
- Abastecer veículos em postos particulares ou adquirir combustível em maior quantidade e os equipamentos para a instalação de um ponto de abastecimento exclusivo para o órgão?

Através das situações apresentadas fica claro que a implantação deste sistema trará muitos benefícios para a gestão dos recursos públicos, principalmente na questão da transparência das ações tomadas, em possibilitar a mensuração das ações e a própria verificação de como os gestores estão utilizando os recursos colocados à sua disposição para execução dos programas do governo em prol da sociedade.

A realidade encontrada demonstra informações de custos advindos de todos os lugares, Compras e Licitações, Contabilidade, Estoque, Patrimônio, Frotas, Folha de Pagamento, mas sem um direcionamento, sem uma adequada gestão destes custos que evidencie com clareza de onde vem os recursos, onde foram gastos, quanto custou determinado serviço, ou quanto foi gasto com pessoal, ou em campanhas prestadas pelo governo, enfim a implantação do sistema de custos tem o intuito de contribuir com o processo de transparência já abordado por outras leis. As discussões sobre o tema são muitas, porém ainda não ficou claro qual método de custeio deve ser implantado no setor.

Mesmo assim, a previsão de implantação é até o final do ano de 2014, conforme consta na Portaria STN 828/2011 e 753/2012, e sua adoção, de caráter obrigatório para todos os entes do setor público.

Assim, após exposto todo o conteúdo teórico relacionado ao processo de convergência, fica evidente que a adoção integral dos procedimentos emitidos pelas normas faz parte de uma mudança cultural no setor, que demandará muito trabalho para ser implantada. Nesse sentido Feijó (2013, p. 217) destaca três pontos importantes para o processo de convergência:

- a) pessoas – O impacto das mudanças não ficará restrito aos aspectos técnicos e à necessidade de aprendizagem por parte dos contadores públicos. Será a mudança de uma cultura estabelecida há quase meio século que exigirá profissionais mais capacitados.
- b) processos – As rotinas do setor público deverão se adequar a esse novo modo de pensar o registro contábil. [...] As instituições deverão rever seus processos para que o registro contábil seja efetuado corretamente.

- c) sistemas – Não será possível implantar essas mudanças sem que os atuais sistemas de informações contábeis que operam no setor público sejam modernizados e estejam adequados ao novo contexto, com destaque para adequação ao padrão contábil exigido pelo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP).

Visto que a adequação do contador público é parte essencial para a implantação do novo modelo de contabilidade, foi elaborada uma pesquisa visando verificar qual a percepção destes sobre as NBCASP.

3 METODOLOGIA CIENTÍFICA E DA PESQUISA

A fim de atingir os objetivos propostos no presente estudo, utilizou-se de procedimentos metodológicos para operacionalização da pesquisa. Desse modo, neste capítulo serão descritos o enquadramento metodológico do estudo e os procedimentos utilizados para coleta e análise dos dados.

3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO

Para a elaboração desta pesquisa científica foram utilizados alguns métodos e procedimentos, os quais serão especificados a seguir.

Quanto aos objetivos, esta pesquisa é de caráter exploratório, por abordar um assunto novo e pouco explorado no meio acadêmico, com o intuito de descrever o tema com detalhamento suficiente a deixá-lo mais claro. Segundo Gil (1991, apud. SILVA E MENEZES, 2005, p. 21) a pesquisa exploratória “visa proporcionar maior familiaridade com o problema com vistas a torná-lo explícito ou a construir hipóteses”. Desse modo, este estudo descreve as novas normas de contabilidade pública, um assunto atual com poucas publicações a respeito, e tem como objetivo evidenciar suas principais alterações.

Em relação aos procedimentos utilizados, caracteriza-se como de caráter bibliográfico. Gil (1991, apud. SILVA E MENEZES, 2005, p. 21) conceitua a pesquisa bibliográfica como “[...] desenvolvida com base em material já elaborado, constituída principalmente de livros e artigos de periódicos e atualmente com material disponibilizado na *Internet*”. Os materiais utilizados foram livros, artigos científicos e publicações em meio eletrônico, sendo priorizado sempre fontes que tenham credibilidade reconhecida no meio acadêmico.

Ainda sobre os procedimentos, em conjunto com a pesquisa bibliográfica, foi realizado um levantamento, também denominado *survey*. Segundo Gil (1991, apud. SILVA E MENEZES, 2005, p. 21) o levantamento consiste na “interrogação direta das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer”. Assim, após o esclarecimento das normas foi realizado um levantamento com os profissionais da administração direta e indireta da região da AMREC para avaliar os conhecimentos dos mesmos em relação à ciência contábil.

Quanto à abordagem do problema, caracteriza-se como quantitativa em relação à coleta de informações dos profissionais e qualitativa em relação à pesquisa bibliográfica. Nesse sentido, Gouveia (1984, apud. PÁDUA, 2004, p. 36) ressalta,

há problemas de investigação que exigem informações referentes a um grande número de sujeitos e que, conseqüentemente, não comportam outro recurso senão o da abordagem quantitativa. Em outros casos, como por exemplo, quando se quer aprender a dinâmica de um processo, a abordagem qualitativa é a indicada. Existem ainda situações em que a combinação das duas abordagens não só é cabível como, sobretudo desejável.

Sumariamente, este estudo de cunho científico, e de caráter exploratório devido a atualidade do tema, será realizado por meio de pesquisa bibliográfica e levantamento dos dados, de modo a fazer uma análise quantitativa e qualitativa do conteúdo.

3.2 PROCEDIMENTO PARA COLETA E ANÁLISE DOS DADOS

Para responder o problema abordado pela pesquisa em questão foi elaborado um questionário com o intuito de verificar a percepção dos profissionais da área pública quanto às alterações estabelecidas pelas NBC T SP 16.

O campo de abrangência da pesquisa foram as entidades da administração pública direta e indireta da região da AMREC que contempla os municípios de Balneário Rincão, Cocal do Sul, Criciúma, Forquilha, Içara, Lauro Muller, Morro da Fumaça, Nova Veneza, Orleans, Siderópolis, Treviso e Urussanga, que são algumas das entidades que devem seguir integralmente as NBCASP.

No primeiro momento, o foco da pesquisa seria coletar informações tanto da administração direta quanto indireta dos municípios, sendo que as entidades selecionadas em âmbito municipal pertencentes à administração direta seriam as Prefeituras Municipais, as Câmaras de Vereadores e os Fundos Municipais, e as pertencentes à administração indireta seriam as Autarquias e as Fundações. Porém, durante o processo de coleta dos dados foi constatado que os contabilistas de alguns Fundos e Fundações coincidiam com os das Prefeituras do respectivo município, assim optou-se por restringir a pesquisa às Prefeituras, Câmaras e Autarquias, assim resultando em dois grupos de representantes da administração direta e um da indireta.

Ainda em relação ao campo de abrangência, foram consideradas as doze Prefeituras Municipais da região da AMREC, onze Câmaras de Vereadores, pois a contabilista da Câmara do município de Lauro Muller coincide com a da Prefeitura Municipal, e quatro Autarquias, pois dos profissionais atuantes nas seis autarquias municipais existentes na região, dois coincidiram com os das Prefeituras (nos municípios de Treviso e Urussanga), assim resultando num total de 27 (vinte e sete) entidades abrangidas.

A pesquisa foi realizada através de um questionário elaborado em ambiente *online*, que foi enviado para os *e-mails* dos profissionais, após ser feito contato telefônico com cada um deles. O questionário continha questões que contemplavam conceitos básicos da ciência contábil voltada à área pública, focado nas alterações estabelecidas pelas normas. Para que a coleta das informações fosse mais precisa, o questionário foi dividido em três etapas: a primeira consistiu em questões relacionadas ao perfil do profissional, a segunda continha questões gerais sobre contabilidade, e por fim, a terceira abrangia questões específicas sobre as NBC T SP 16.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Com o intuito de verificar em que estágio encontra-se o entendimento do processo de convergência às normas internacionais de contabilidade nas entidades públicas da região da AMREC, foram coletadas informações com os profissionais da administração pública direta e indireta da região.

Após realizada a coleta dos dados, parte-se para a análise das informações recolhidas, para enfim poder obter a resposta para o problema. Assim este capítulo abordará primeiramente uma descrição da região estudada, e em seguida será demonstrada a análise dos dados coletados.

4.1 CARACTERIZAÇÃO DO CAMPO DE ABRANGÊNCIA DO ESTUDO

A AMREC (Associação dos Municípios da Região Carbonífera) pertencia a AMSESC (Associação dos Municípios do Sul do Estado de Santa Catarina), da qual faziam parte os municípios da região carbonífera e do Vale do Araranguá. Este grupo foi desmembrado em dois novos grupos, e em 25 de abril de 1983, foi criada a AMREC.

A Associação continha sete municípios em sua formação inicial: Criciúma, Içara, Lauro Muller, Morro da Fumaça, Nova Veneza, Siderópolis e Urussanga. Posteriormente, juntaram-se ao grupo os municípios de Forquilha, Cocal do Sul e Treviso. Em 2004, Orleans também foi integrado ao grupo, e em 09 de abril de 2013 o Balneário Rincão passou a compor oficialmente a entidade, formalizando a quantidade de doze municípios ao total, conforme pode ser visualizado no mapa a seguir:

Figura 06 - Municípios pertencentes à região da AMREC



Fonte: Site AMREC (2013)

Definida a região da pesquisa, coube selecionar as entidades da administração pública direta e indireta a serem enviados os questionários, sendo estas: 12 Prefeituras Municipais, 11 Câmaras de Vereadores (exceto Lauro Muller) e 4 Autarquias (as SAMAE dos municípios de Cocal do Sul, Içara e Orleans e a ASTC do município de Criciúma), resultando num público-alvo composto por 27 entidades.

Os questionários foram enviados no período de 06/09/2013 a 30/09/2013, e das 27 entidades abrangidas foram obtidas 19 respostas, que se refere, em números percentuais, a 70,37% do total pesquisado.

4.2 ANÁLISE DOS DADOS COLETADOS

Conforme mencionado, o questionário (Apêndice A) foi elaborado em três etapas, que serão descritas nos tópicos a seguir.

4.2.1 Etapa 1 – Perfil do Profissional

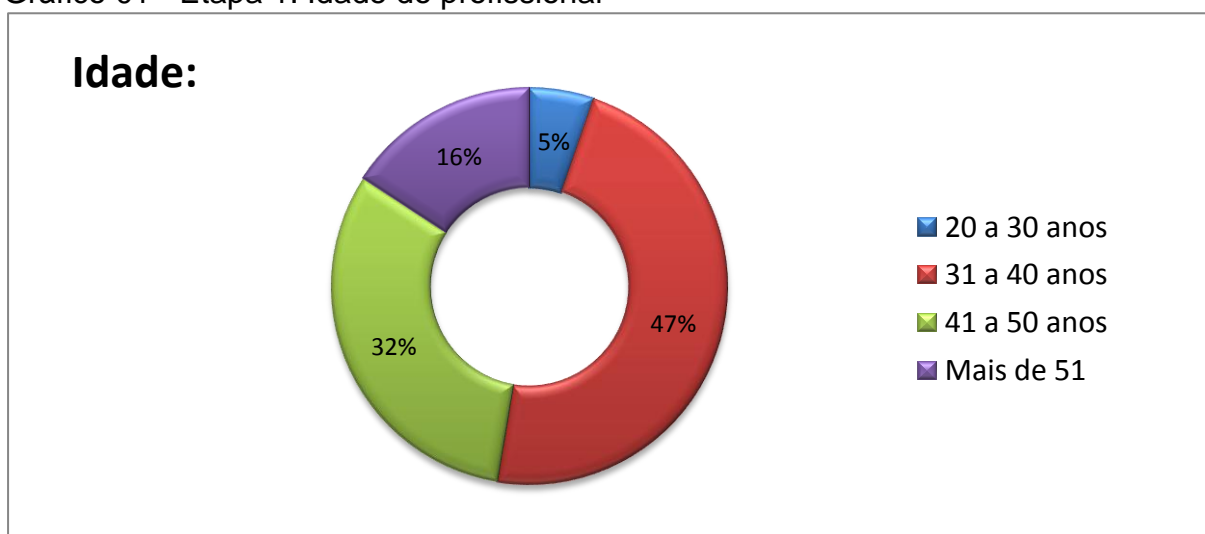
A primeira etapa consiste em conhecer o profissional participante da pesquisa. Para isso foram feitos nove questionamentos relacionados à idade, sexo,

município, tempo de experiência no cargo, o tipo de cargo e sua formação profissional:

Pergunta 1 - Qual sua idade?

A primeira pergunta consiste em conhecer a faixa etária dos contabilistas entrevistados:

Gráfico 01 - Etapa 1: Idade do profissional



Fonte: Elaborado pelo autor a partir da pesquisa.

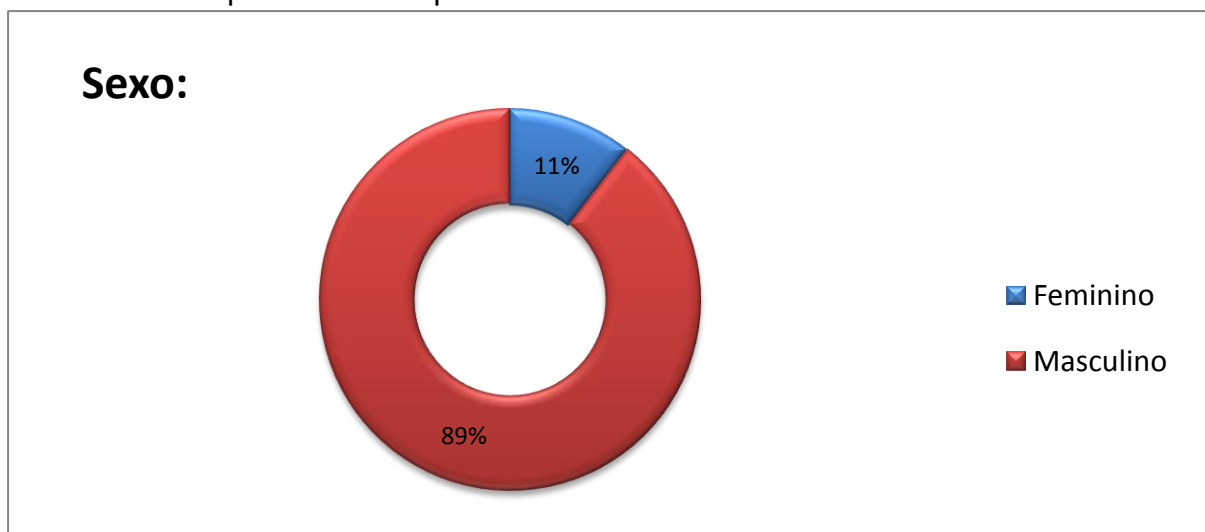
Conforme demonstrado no gráfico acima foi possível constatar que, dos dezenove entrevistados, nove pessoas (47%) têm entre 31 e 40 anos, seis pessoas (32%) responderam ter entre 41 e 50 anos, e, três pessoas (16%) responderam ter mais de 51 anos. Ressalta-se que apenas um profissional tem entre 20 e 30 anos, isso demonstra que, em uma análise geral, o perfil do profissional atuante na área está em sua maioria acima dos 30 anos, o que equivale a 95% da população pesquisada.

A próxima pergunta refere-se ao gênero dos profissionais respondentes:

Pergunta 2 – Qual seu sexo?

Na abordagem desta questão, busca-se evidenciar qual a predominância do gênero na área, conforme o gráfico a seguir:

Gráfico 02 - Etapa 1: Sexo do profissional



Fonte: Elaborado pelo autor a partir da pesquisa.

Desse modo, a maioria dos profissionais (89%) é do gênero masculino, correspondente a dezessete dos dezenove entrevistados. Isso demonstra que apesar de atualmente o número de mulheres contabilistas estarem crescendo constantemente, o setor público ainda é predominantemente ocupado pelos homens.

As próximas perguntas referem-se ao município e entidade em que o profissional atua:

Perguntas 3 e 4 - Qual município em que atua? Qual entidade em que atua?

A abordagem destas perguntas está em verificar quais os municípios e entidades respondentes dentre as entidades da administração direta e indireta selecionadas, sendo obtidas as respostas de dezenove das vinte e sete entidades pesquisadas, conforme demonstrado no quadro a seguir:

Quadro 05 - Etapa 1: Municípios e Entidades

Municípios	Prefeituras	Câmaras	Autarquias
Balneário Rincão	✓		
Cocal do Sul	✓	✓	
Criciúma	✓	✓	✓
Forquilha		✓	
Içara	✓	✓	
Lauro Muller	✓		
Morro da Fumaça	✓		
Nova Veneza	✓	✓	
Orleans		✓	✓
Siderópolis	✓	✓	
Treviso	✓		
Urussanga	✓		

Fonte: Elaborado pelo autor a partir da pesquisa (2013).

Pode-se perceber por meio do quadro que foram obtidas respostas de dez Prefeituras Municipais, sete Câmaras de Vereadores e duas Autarquias, e que não foram obtidas as respostas das Prefeituras Municipais de Forquilha e Orleans, das Câmaras de Vereadores de Balneário Rincão, Morro da Fumaça, Treviso e Urussanga, e das Autarquias dos municípios de Cocal do Sul e Içara.

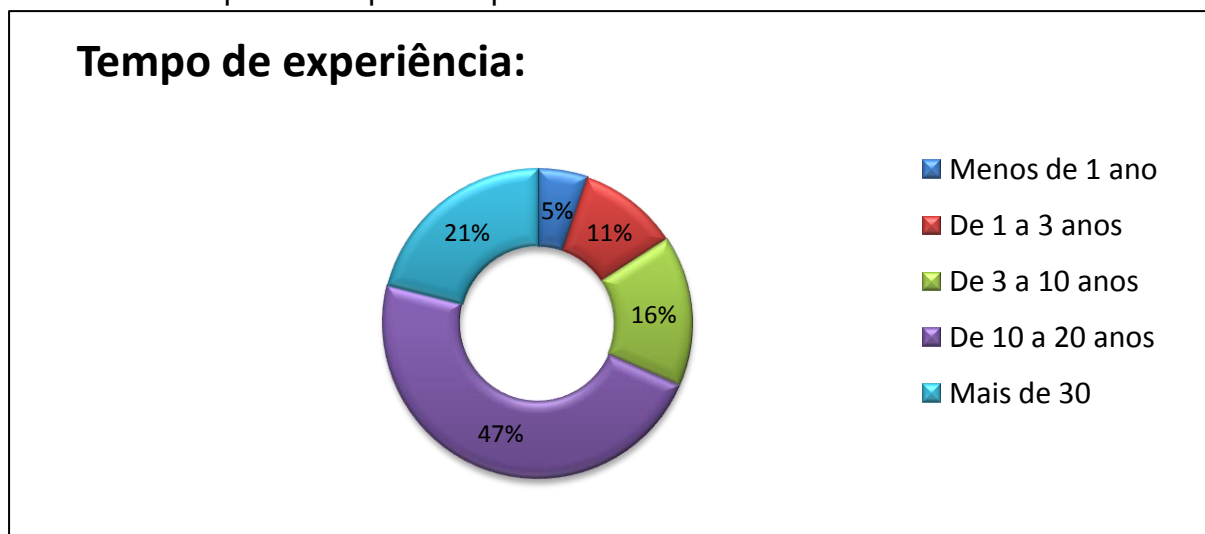
Conforme mencionado anteriormente, o percentual de respostas equivale a 70,37% do público-alvo, considerado um número positivo já que corresponde a mais da metade da população escolhida.

Na sequência, buscou-se relacionar o tempo de experiência do profissional:

Pergunta 5 - Qual seu tempo de experiência na área pública?

Verificar o tempo de atuação do profissional na área pública é importante no sentido de medir o nível de conhecimento em relação ao tempo da atividade exercida. Assim, o gráfico abaixo demonstra:

Gráfico 03 - Etapa 1: Tempo de experiência na área



Fonte: Elaborado pelo autor a partir da pesquisa (2013).

A partir do gráfico, dos dezenove participantes da pesquisa, 47% (nove pessoas) atuam de 10 a 20 anos na área, 21% (quatro pessoas) atuam a mais de 30 anos, 16% (três pessoas) atuam de 3 a 10 anos, 11% (duas pessoas) atuam de 1 a 3 anos, e apenas 5% (uma pessoa) atua a menos de um ano na área, sendo que este último é o representante da Prefeitura Municipal do Balneário Rincão, onde esse tempo de atuação é justificado pelo fato do município ter sido emancipado este ano.

Analisando os dados obtidos fica evidente que se for considerado o tempo de experiência na área a partir dos dez anos de atuação tem-se um percentual de 68% da população pesquisada. Diante disso, supõe-se que estes profissionais tenham um amplo grau de conhecimento sobre a contabilidade pública.

Além do tempo de experiência na área, conhecer o tipo do cargo exercido pelo profissional também é relevante para a pesquisa, sendo assim a pergunta de número 6 questiona:

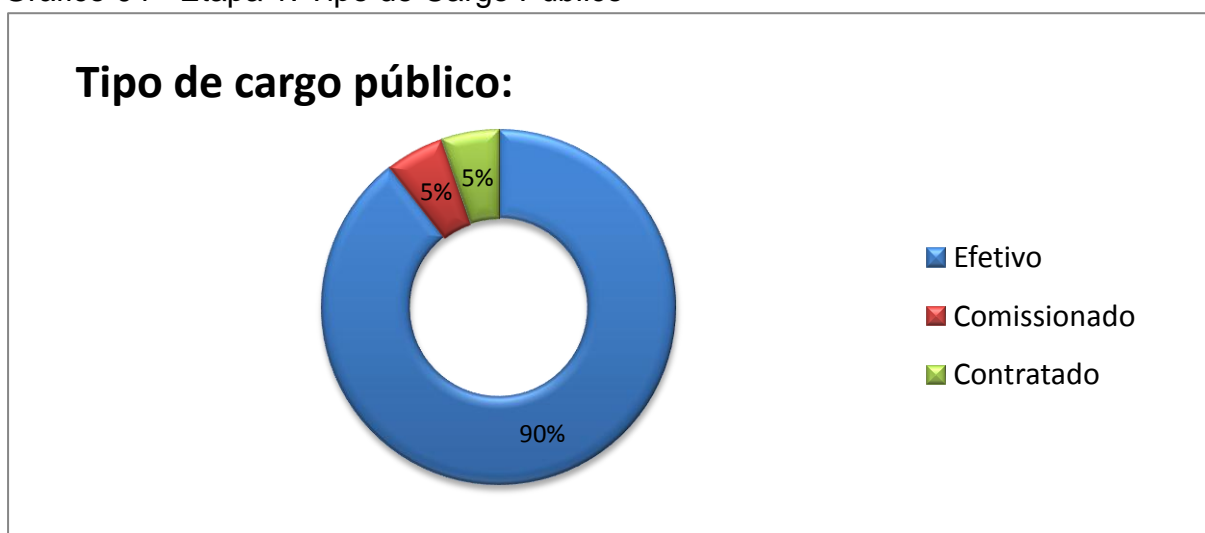
Pergunta 6 – Qual seu tipo de cargo público?

O objetivo é verificar qual o tipo do cargo ocupado pelo profissional, podendo este ser efetivo, comissionado ou contratado.

O profissional efetivo é aquele em que é exigido aprovação através de concurso público, possuindo este servidor estabilidade de emprego. O cargo comissionado refere-se ao profissional também aprovado em concurso público, mas

que foi nomeado pela autoridade pública para outra função, o chamado “cargo de confiança” e somente poderá exercer função de direção, chefia e assessoramento. E o profissional contratado é aquele nomeado temporariamente para suprir alguma necessidade.

Gráfico 04 - Etapa 1: Tipo de Cargo Público



Fonte: Elaborado pelo autor a partir da pesquisa (2013).

Desse modo, pode-se verificar por meio do gráfico que 90% dos profissionais possuem cargo efetivo, o que significa que estes profissionais possuem certo nível de segurança em relação ao emprego devido à estabilidade garantida mesmo nas trocas de gestão.

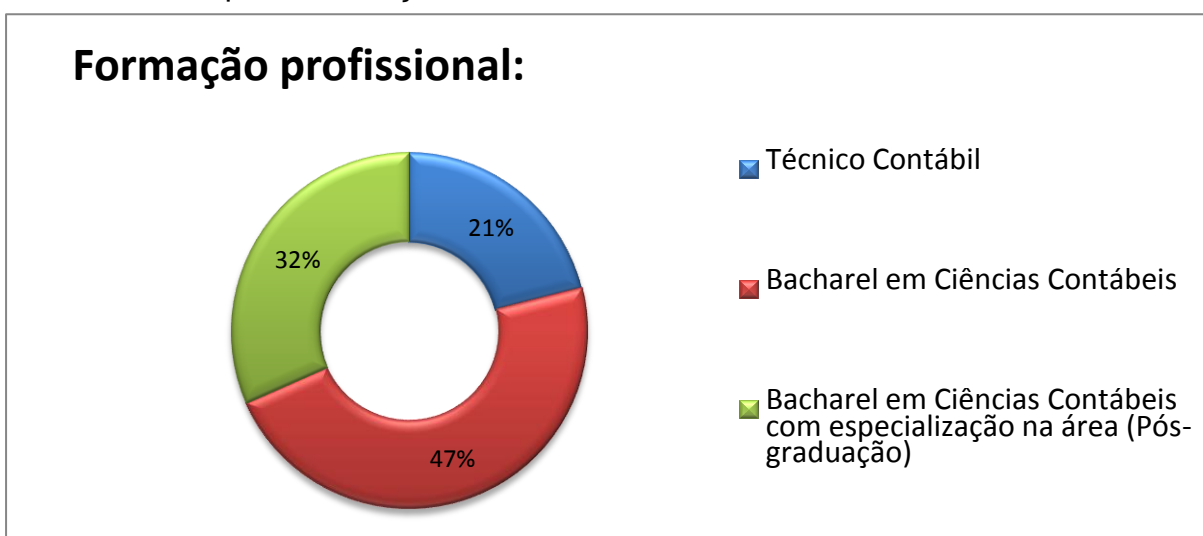
Sobre o restante dos profissionais, tem-se que um deles é comissionado, e o outro contratado. Por lei, o cargo de contador deve ser exercido apenas por profissionais do tipo efetivo, porém, os outros dois tipos são aceitos, desde que temporariamente. Assim, o comissionado refere-se ao contador da Prefeitura Municipal de Siderópolis, que tem um tempo de atuação na área de 1 a 3 anos, e o contratado corresponde ao contador da Prefeitura Municipal do Balneário Rincão, que conforme mencionado anteriormente, foi emancipado este ano, por isso ainda não foi realizado um concurso público para esta vaga, e mesmo não sendo o apropriado para o cargo, supõe-se que foi a solução encontrada.

É de grande importância também conhecer a formação profissional dos servidores, com o intuito de verificar o nível de especialização a qual eles foram submetidos. Assim, a sétima pergunta questiona:

Pergunta 7 – Qual sua formação profissional?

Para esta pergunta foram estabelecidas quatro opções de respostas: Técnico Contábil, bacharel em Ciências Contábeis, bacharel em Ciências Contábeis com especialização na área (Pós-graduação) ou bacharel em Ciências Contábeis com especialização na área (Mestrado).

Gráfico 05 - Etapa 1: Formação Profissional



Fonte: Elaborador pelo autor a partir da pesquisa.

Das quatro opções apenas a última não foi selecionada, sendo que a maioria, 47% (nove profissionais) tem apenas o curso de bacharel em Ciências Contábeis, 32% (seis profissionais) possuem algum tipo de pós-graduação, e em minoria, 21%, (quatro) são Técnicos Contábeis.

Esta análise demonstra que todos os profissionais, seja de uma forma ou de outra, têm conhecimento técnico sobre a ciência contábil.

Ainda sobre a formação profissional, foi considerado importante conhecer qual o último curso que o servidor efetuou na área para assim analisar o nível de atualização deste em relação às novas normas e procedimentos publicados, nesse contexto a questão número 8 solicita:

Pergunta 8 - Informe seu último curso efetuado na área de Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

Assim, na tabela abaixo foram listados os cursos realizados pelos profissionais, demonstrando que a maior parte deles participa de cursos específicos além da graduação:

Quadro 06 - Etapa 1: Cursos realizados

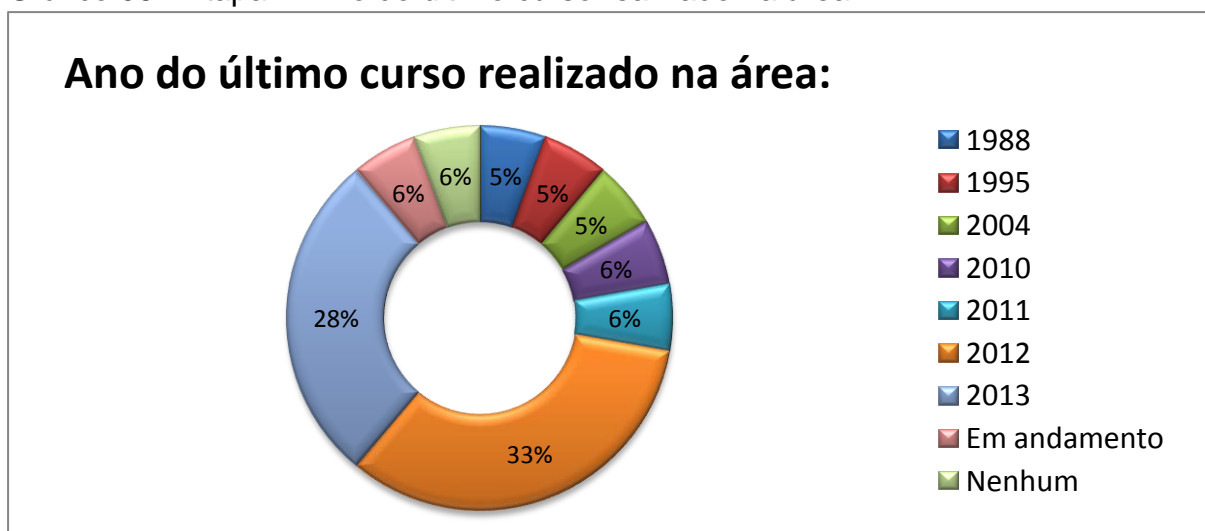
Município	Entidade	Curso
Nova Veneza	Prefeitura Municipal	Curso de Atualização para a Nova Contabilidade Pública
Cocal do Sul	Prefeitura Municipal	FECAM
Treviso	Prefeitura Municipal	Congresso de Contadores Públicos 2013
Urussanga	Prefeitura Municipal	Ciclo de estudos TCE
Siderópolis	Prefeitura Municipal	Nova Contabilidade Pública
Içara	Prefeitura Municipal	Fórum de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
Criciúma	Prefeitura Municipal	Ciclo de Palestras TCE julho/2013
Lauro Muller	Prefeitura Municipal	Curso de Atualização para a nova Contabilidade - AMUREL – set/2012
Balneário Rincão	Prefeitura Municipal	FECAM, maio 2013
Morro da Fumaça	Prefeitura Municipal	XXVII CONTESEC
Criciúma	Câmara de Vereadores	No ano de 2012
Siderópolis	Câmara de Vereadores	Encontro Catarinense de Servidores Públicos
Nova Veneza	Câmara de Vereadores	Nada
Forquilha	Câmara de Vereadores	Ciclo de palestras do Tribunal de Contas 2013
Orleans	Câmara de Vereadores	FECAM
Cocal do Sul	Câmara de Vereadores	No ano de 2013
Içara	Câmara de Vereadores	XV Ciclo de Estudos de Controle Público da Administração Municipal
Criciúma	ASTC	Atualização para nova contabilidade pública
Orleans	SAMAE	Em maio de 2013

Fonte: Elaborado pelo autor a partir da pesquisa (2013).

Além disso, faz-se necessário conhecer o ano de conclusão do último curso efetuado na área, buscando verificar se os cursos realizados estão atualizados em relação ao tema abordado, devido à publicação das NBCT SP 16 terem ocorrido no ano de 2008. Assim, a pergunta de número 9 questiona:

Pergunta 9 - Em que ano concluiu o último curso realizado na área?

Gráfico 06 - Etapa 1: Ano do último curso realizado na área



Fonte: Elaborado pelo autor a partir da pesquisa (2013).

Por meio do gráfico pode-se constatar que a grande maioria realizou cursos pelo menos nos últimos dois anos, sendo que 33% correspondem ao ano de 2013, e 28% ao ano de 2012, que juntamente correspondem a 61% da pesquisa, o que equivale a onze respondentes do total da população pesquisada. Se fizermos uma análise a partir do ano de publicação das normas, que foi em 2008, este percentual cresce para 73% dos entrevistados, assim pode-se considerar que este gráfico demonstra que os profissionais em sua maioria possuem algum conhecimento em relação ao tema abordado.

Em relação à opção selecionada “1988” acredita-se que o profissional deve ter se equivocado em relação à pergunta, pois na resposta anterior, este respondeu ter participado do “Encontro Catarinense de Servidores Públicos”, sendo que através de uma breve pesquisa via *internet* não foi encontrada relação alguma deste curso com o ano de 1988.

Assim finalizando esta primeira etapa pode-se concluir em primeira análise que os profissionais possuem uma formação profissional adequada ao cargo e tempo de experiência suficiente para um bom conhecimento sobre a contabilidade pública, e ainda estão realizando outros cursos na área, supondo-se que devam estar atualizados sobre o referido tema.

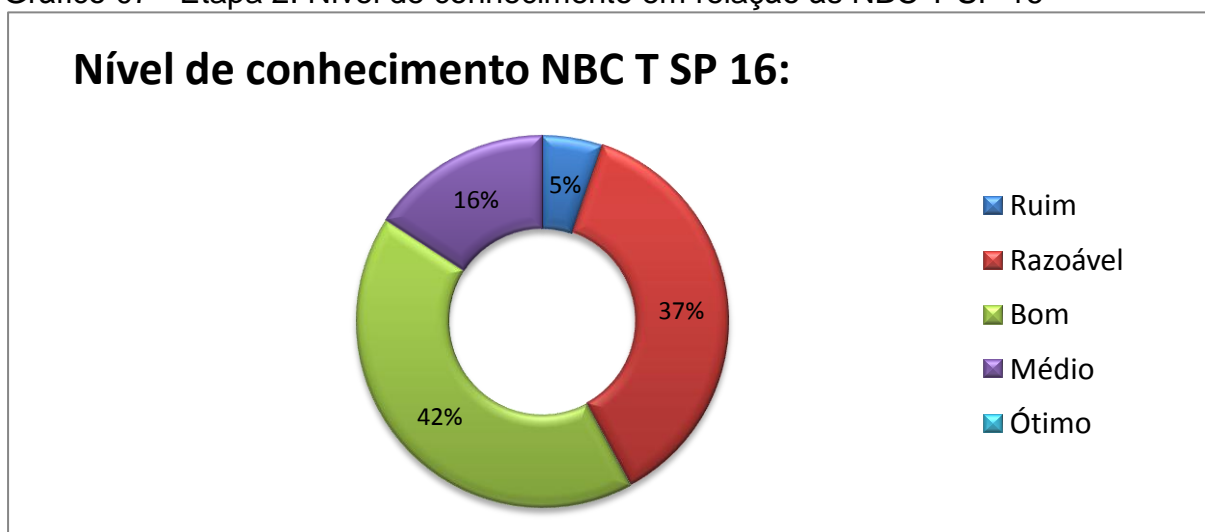
4.2.2 Etapa 2 – Conhecimentos gerais

Após conhecido o perfil do profissional, parte-se para as questões relacionadas à contabilidade. Assim esta segunda etapa tem como abordagem a verificação do conhecimento do profissional relacionado a questões sobre contabilidade geral.

Nesse contexto foram realizadas quatro perguntas, sendo que a primeira consistia numa auto-avaliação sobre o nível de conhecimento do profissional em relação às NBC T SP 16:

Pergunta 1 - Como você considera o seu nível de conhecimento em relação às NBC T SP 16 – Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público?

Gráfico 07 - Etapa 2: Nível de conhecimento em relação às NBC T SP 16



Fonte: Elaborado pelo autor a partir da pesquisa (2013).

O gráfico demonstra que dos dezenove participantes da pesquisa, oito pessoas (42%) consideram seu nível de conhecimento “bom”, e três pessoas (16%) consideram seu conhecimento “médio”. Ainda temos que sete pessoas (37%) consideram seu conhecimento “razoável” e uma pessoa considera seu conhecimento “ruim”. Ressalta-se que não foi obtida nenhuma resposta relacionada à opção “ótimo”.

Analisando as respostas obtidas, pode-se considerar que este era um resultado esperado devido à publicação das NBC T SP serem recentes, e trazerem

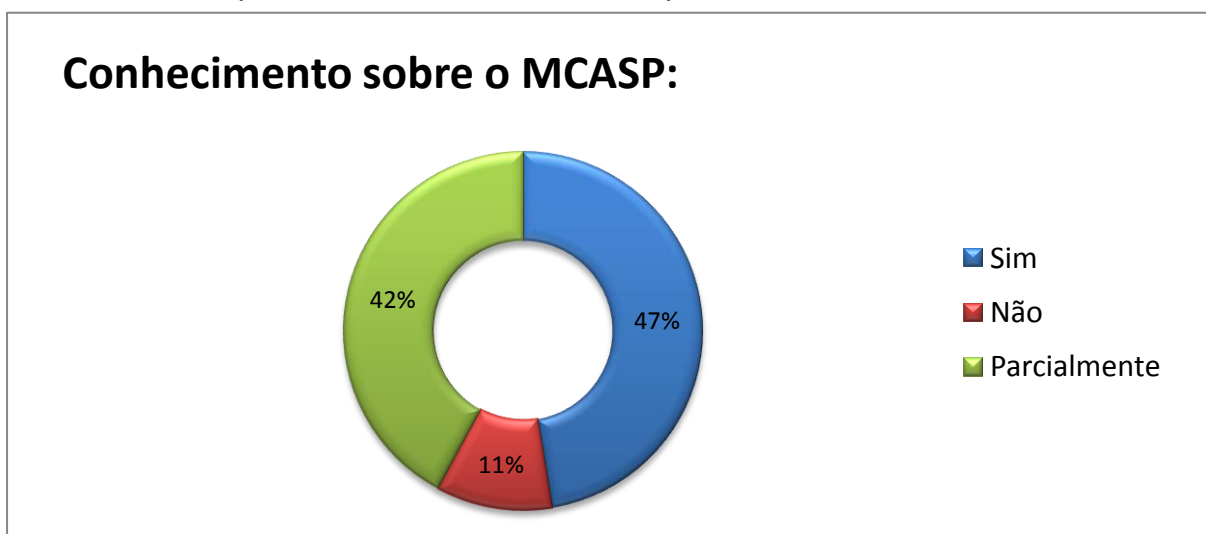
mudanças que modificarão toda a cultura que vinha sendo praticada há vários anos, além de que, sua implantação obrigatória instituída pelos Tribunais de Contas foi determinada apenas para o ano de 2015, assim não havendo a prática em si dos procedimentos delimitados pelas normas.

Porém, mesmo que ainda não haja a obrigatoriedade exigida pelos órgãos fiscalizadores, as discussões sobre o assunto vêm ocorrendo desde o ano de publicação das normas, 2008, e considerando que passaram-se cinco anos, o nível de conhecimento sobre o tema deveria estar acima do termo considerado “bom”, pois trata-se da contabilidade de recursos advindos da sociedade e que devem ser tratados com a mesma responsabilidade, se não mais, com que são tratadas a contabilidade das empresas privadas.

Nesse sentido, o segundo questionamento é relacionado ao MCASP, que em conjunto com as normas é de fundamental importância que os contadores conheçam os procedimentos estabelecidos pelo manual, pois orienta-os nas práticas a serem adotadas para a implantação das normas. Assim, a segunda pergunta questiona:

Pergunta 2 - Conhece os procedimentos estabelecidos pelo MCASP na aplicação das NBC T SP 16?

Gráfico 08 - Etapa 2: Conhecimento sobre os procedimentos contidos no MCASP



Fonte: Elaborado pelo autor a partir da pesquisa (2013).

O resultado encontrado demonstra que nove pessoas (47%) consideram-se conhecedoras dos procedimentos estabelecidos pelo MCASP, e oito pessoas (42%) dizem conhecer parcialmente estes procedimentos. Apenas duas pessoas consideram não conhecer as orientações contidas no MCASP.

Correlacionando com a questão exposta anteriormente, este resultado não é condizente, pois se muitos consideram conhecer o que estabelece o MCASP, o nível de conhecimento sobre as NBC T SP deveria ser maior/melhor do que o apresentado na primeira questão.

Para adoção e aplicação prática dos procedimentos estabelecidos pelas NBC T SP 16 e pelo MCASP, deve-se utilizar um software apropriado às novas necessidades exigidas. Desse modo, a próxima pergunta refere-se à adequação do software utilizado:

Pergunta 3 - O sistema de informação que você utiliza para realizar os registros contábeis atende às obrigações exigidas pelas NBC T SP 16?

Gráfico 09 - Etapa 2: Sobre a adequação do software



Fonte: Elaborado pelo autor a partir da pesquisa (2013).

Conforme apresentado no gráfico, 58% dos respondentes (onze pessoas) consideram que o software utilizado no seu ambiente de trabalho está adequado para registro dos procedimentos exigidos pelas normas, ou seja, entende-se que as empresas de software estão se atualizando para atender as necessidades dos

usuários. Porém, 42% deles (oito pessoas) discordam dessa posição, considerando o software inadequado para a implantação das normas.

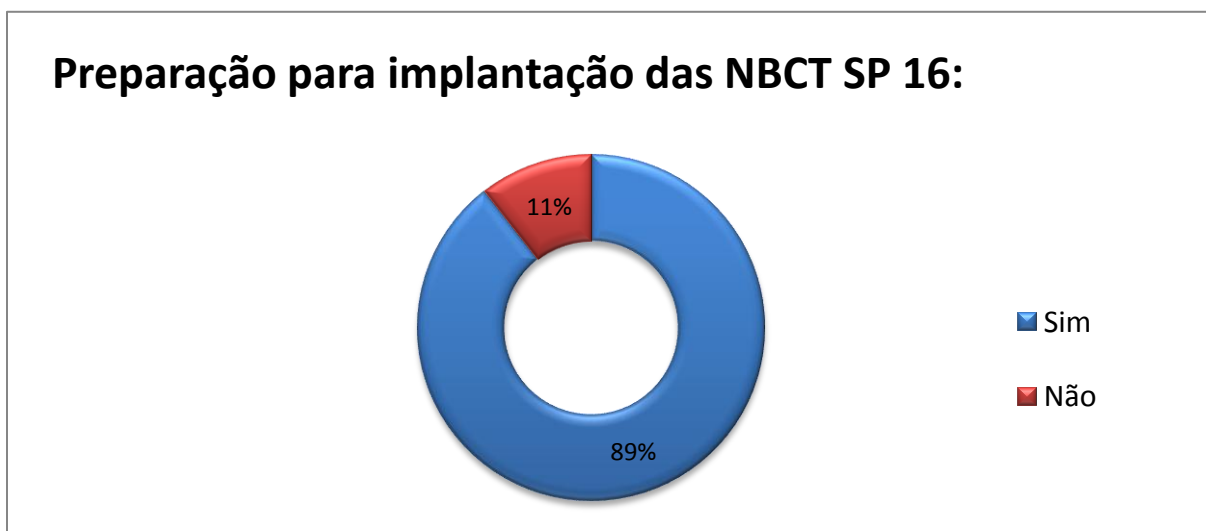
Considerando que atualmente existe uma empresa de software predominante na região, supõe-se que o marketing dessa empresa deve ser falho no que diz respeito à divulgação das adaptações realizadas pelo mesmo para atendimento às NBC T SP 16, pois com base nos dados apontados, as opiniões dos profissionais estão bem divididas.

Ter um software adequado é imprescindível para adequação da contabilidade às normas exigidas, pois este é base de registro de todos os procedimentos a serem contabilizados. Nesse sentido, é essencial que as entidades procurem utilizar softwares que incorporem às novas demandas aos seus sistemas.

Além de todos esses aspectos citados, é indispensável que o profissional esteja se adequando aos novos procedimentos exigidos pelas normas para passar a adotá-los nas suas práticas diárias, assim, finalizando a segunda etapa, a quarta pergunta questiona:

Pergunta 4 - Você está se preparando para a implantação das NBC T SP 16? De que maneira?

Gráfico 10 - Etapa 2: Preparação para implantação das NBC T SP 16.



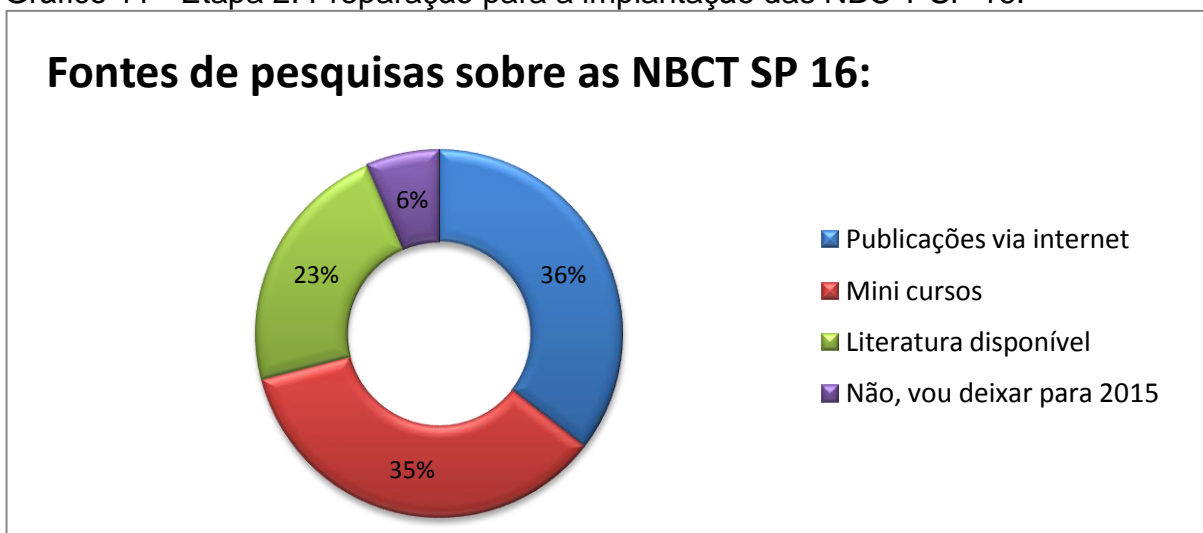
Fonte: Elaborado pelo autor a partir da pesquisa (2013).

O resultado encontrado determina que dezessete pessoas (89%) estão se preparando para a implantação das normas, e apenas duas pessoas (11%) não estão se preparando, conforme exposto no gráfico.

Pode-se considerar este resultado satisfatório, já que as mudanças são muitas e exigem preparo e dedicação por parte dos profissionais para que a implantação das normas seja bem sucedida.

Conhecer a forma com que estes profissionais estão se preparando também é considerado importante, pois a grandiosidade das mudanças exige bastante empenho. Desse modo, as respostas obtidas foram:

Gráfico 11 - Etapa 2: Preparação para a implantação das NBC T SP 16.



Fonte: Elaborado pelo autor a partir da pesquisa (2013).

Esta questão era de múltipla escolha, pois há diversas formas do profissional conhecer o conteúdo das normas e quanto mais instrumentos utilizados melhor, assim não seria correto considerar apenas uma opção, então, de maneira geral, 36% acompanham as publicações via *internet*, 35% participam dos diversos mini cursos ministrados pelos órgãos competentes e 23% também se apoiam na literatura disponível. Apenas 6% dizem não estar se preparando, sendo que estes consideraram nos questionamentos anteriores não conhecerem os procedimentos emitidos pelo MCASP, assim possuindo um nível de conhecimento razoável/ruim.

Logo, pode-se finalizar esta etapa fazendo uma análise que de maneira geral os profissionais consideram-se preparados para as demandas exigidas, apesar

de não possuírem um conhecimento a fundo do que determinam as normas estão em constante atualização em relação ao tema, participando de cursos, acompanhando as publicações na internet e na literatura disponível.

Para verificação mais precisa do entendimento exposto, a terceira etapa foi elaborada com questionamentos específicos sobre as normas, para saber se realmente os profissionais estão devidamente preparados, e assim chegar a um resultado condizente com a realidade.

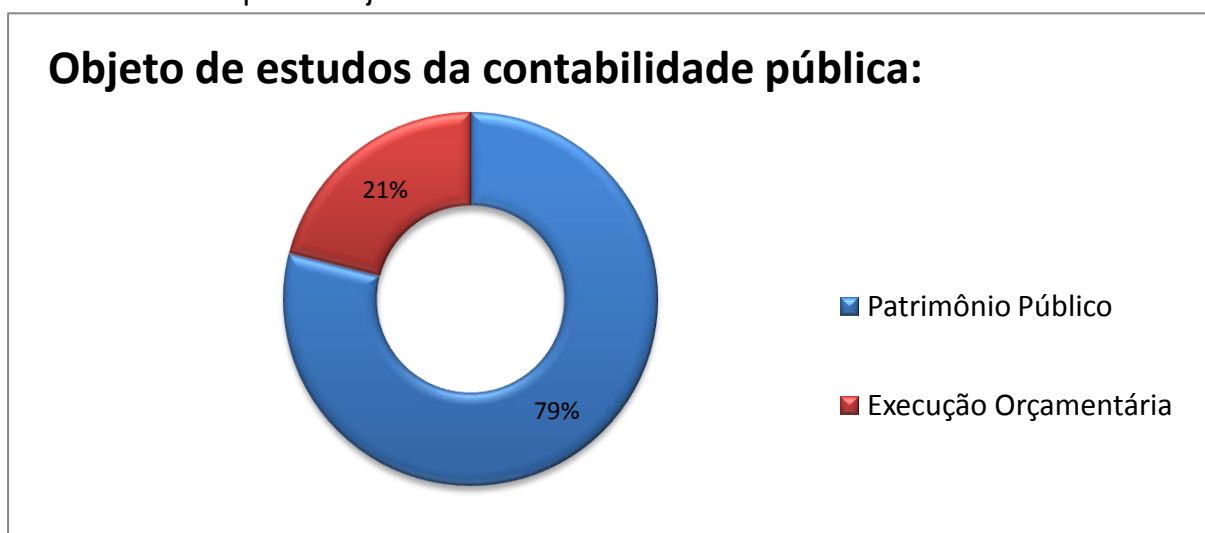
4.2.3 Etapa 3 – Conhecimentos específicos

A terceira etapa consiste em dezoito questionamentos envolvendo as especificidades determinadas pelas NBC T SP 16, contendo conceitos e procedimentos básicos que todo profissional da área pública deve conhecer.

Para o início desta etapa utilizou-se um conceito básico trazido pelas normas, que é o “resgate do objeto” de estudos da contabilidade pública, assim a primeira pergunta questiona:

Pergunta 1- Qual o objeto de estudos da Contabilidade Pública?

Gráfico 12 - Etapa 3: Objeto de estudos da CASP.



Fonte: Elaborado pelo autor a partir da pesquisa (2013).

A partir do gráfico pode-se constatar que 79%, dos respondentes assinalaram corretamente a questão dizendo que o objeto de estudos da

contabilidade pública é o patrimônio público. Nesta pesquisa esse valor remete a quinze pessoas, ou seja, os outros quatro respondentes acreditam que o objeto da contabilidade é a execução orçamentária.

Ainda que a maioria tenha assinalado a opção correta, este resultado evidencia um pensamento equivocado que vem ocorrendo ao longo de décadas na área pública. É muito comum a ideia de que o orçamento é o foco da contabilidade e que devem ser evidenciados apenas os registros da execução orçamentária. Por isso a grande bandeira que as NBC T SP 16 defendem é a “retomada” do patrimônio público como objeto da contabilidade, mas não deixando de fora o orçamento, pois este também é um instrumento muito importante, que deve ser amplamente utilizado como suporte à gestão, porém não deve ser tratado como o foco da contabilidade.

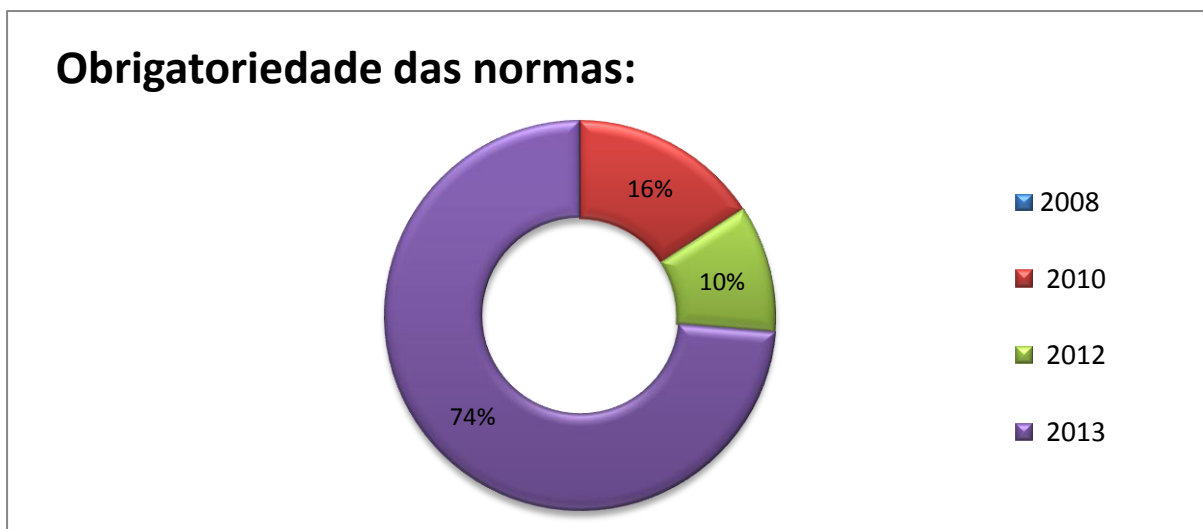
Assim, as novas regras emitidas pelas normas, em resumo definem a criação de novos demonstrativos contábeis, a adoção do regime de competência em substituição ao regime misto, a implantação de novos procedimentos como a depreciação, amortização, exaustão, reavaliação, e as provisões, além da implantação de um sistema de custos na área, ações que finalmente evidenciarão o patrimônio público.

Estas ações têm prazo determinado para implantação, nesse contexto, a próxima pergunta questiona:

Pergunta 2 - Conforme consta nas orientações emitidas pelas NBCASP, a partir de que ano elas devem obrigatoriamente ser aplicadas?

Para este questionamento foram estabelecidas quatro opções de respostas: 2008, 2010, 2012 e 2013:

Gráfico 13 - Etapa 3: Obrigatoriedade de implantação das NBC T SP 16.



Fonte: Elaborado pelo autor a partir da pesquisa (2013).

A opção com maior número de votos foi para o ano de 2013, sendo que dos dezenove participantes da pesquisa, quatorze (74%) assinalaram esta opção. Duas pessoas (10%) assinalaram a opção 2012, e apenas três pessoas assinalaram 2010 (16%). O ano de 2008, ano de publicação das normas, não recebeu nenhum dos votos, como pode ser visualizado no gráfico acima.

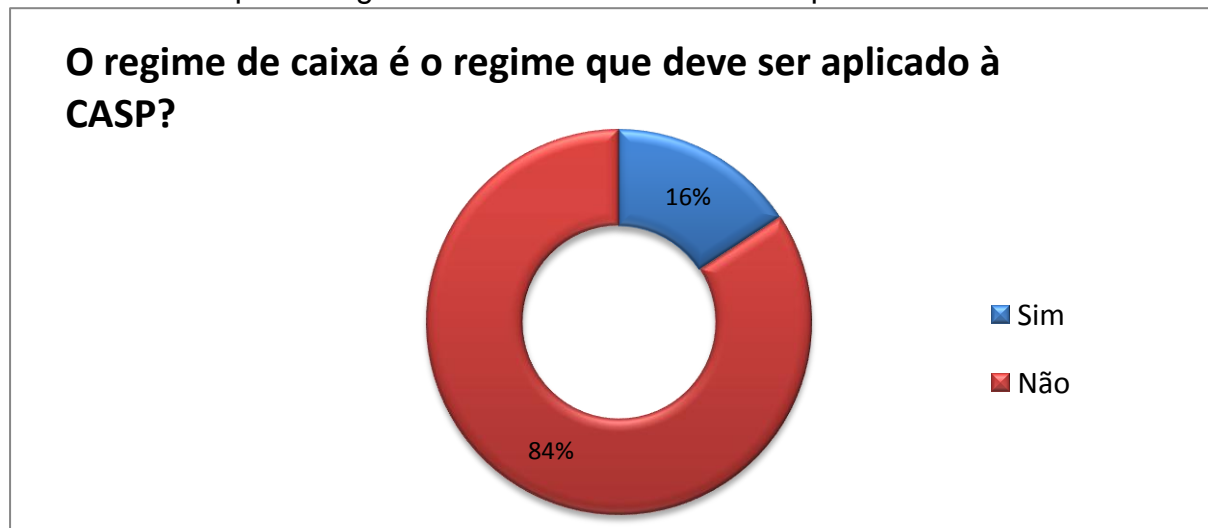
O resultado encontrado demonstra que a maioria dos profissionais não conhece a data de implantação das normas, pois conforme consta nos dizeres das próprias leis, sua obrigatoriedade inicia no ano de 2010, assim definido no art. 2º das NBC T SP 16 “Esta Resolução entra em vigor na data da sua publicação, com adoção de forma facultativa, a partir dessa data, e de forma obrigatória para os fatos ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2010.” (CFC, 2008).

Este resultado pode ser justificado devido ao atendimento à Portaria STN h/2011 que determinou que os municípios publicassem até o dia 30 de junho de 2011 os procedimentos a serem adotados para implantação dos procedimentos contábeis e patrimoniais de acordo com um cronograma de ações a serem adotados até o ano de 2014. Nesse sentido, a obediência a essa portaria pode ter gerado dúvidas em relação ao questionamento. A Publicação 753/2012 da STN, que prorrogou o prazo de implantação do Plano de Contas para o ano de 2015, também pode ter contribuído para o resultado encontrado.

Visto a obrigatoriedade, passamos para a questão número 3, relacionada ao regime que deve ser aplicado à Contabilidade Aplicada ao Setor Público:

Pergunta 3 - O regime de caixa é o regime que deve ser aplicado à Contabilidade Aplicada ao Setor Público?

Gráfico 14 - Etapa 3: Regime adotado à Contabilidade Aplicada ao Setor Público



Fonte: Elaborado pelo autor a partir da pesquisa (2013).

O resultado encontrado demonstra que dezesseis pessoas (84%) acreditam que o regime de caixa não é aplicado à CASP e três pessoas (16%) acreditam que sim, o regime de caixa é aplicado à CASP.

Aqui temos quase o mesmo resultado encontrado na primeira questão, isso porque o pensamento de que o regime aplicado à contabilidade pública seja o regime de caixa está atrelado à execução orçamentária, que utiliza o regime misto para os registros (regime de caixa para as receitas e competência para as despesas), o que ainda pode gerar algumas dúvidas entre os profissionais.

Mesmo assim a maioria dos respondentes já está mudando este pensamento e considerando o que consta nas normas: para a contabilidade patrimonial o regime adotado é o regime de competência, onde os registros devem ser feitos no momento de ocorrência do fato gerador.

Além disso, cada registro deve ser feito em seu respectivo sistema de informação, para garantir a evidenciação correta de cada um. O sistema de informação contábil consiste em uma estrutura de informações onde são registrados os atos e fatos da gestão do patrimônio, e é dividido em quatro subsistemas: Orçamentário, Patrimonial, Custos e Compensação. A publicação da NBCT 16.2

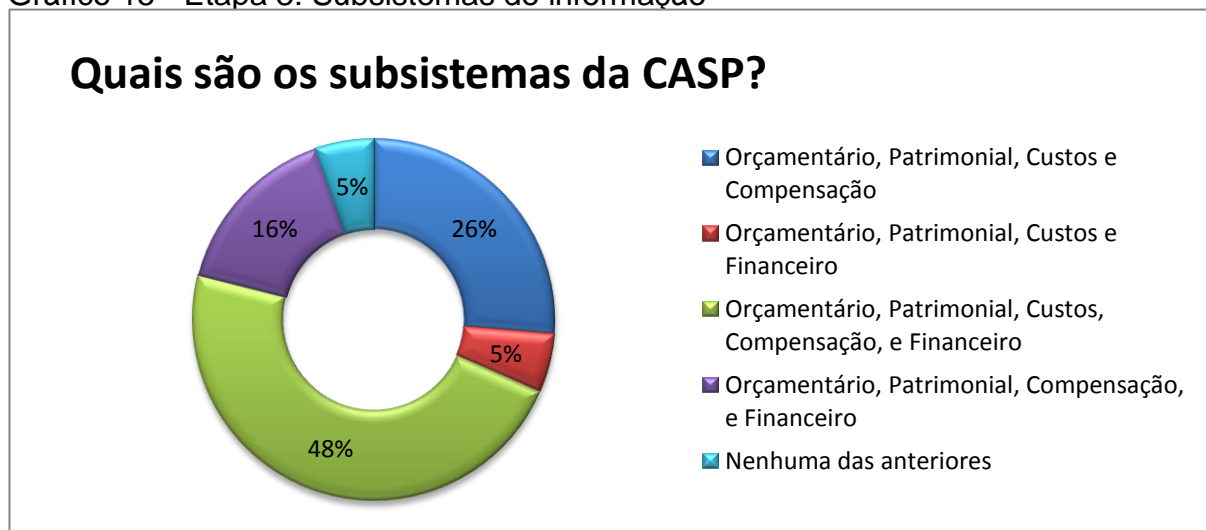
adicionou o subsistema de Custos, e excluiu o subsistema Financeiro (este foi incorporado ao sistema Patrimonial).

Nesse contexto, o próximo questionamento tem a intenção de verificar se os profissionais conhecem a nova estruturação determinada pela norma:

Pergunta 4 - A Contabilidade Aplicada ao Setor Público é organizada na forma de sistema de informações, cujos subsistemas, convergem para o produto final, que é a informação sobre as contas públicas. Quais são estes subsistemas?

Os novos subsistemas são as ramificações do Sistema Contábil, e são conceitos teóricos, que não devem ser confundidos com os softwares contábeis. Nesse sentido, o resultado encontrado demonstra que:

Gráfico 15 - Etapa 3: Subsistemas de informação



Fonte: Elaborado pelo autor a partir da pesquisa (2013)

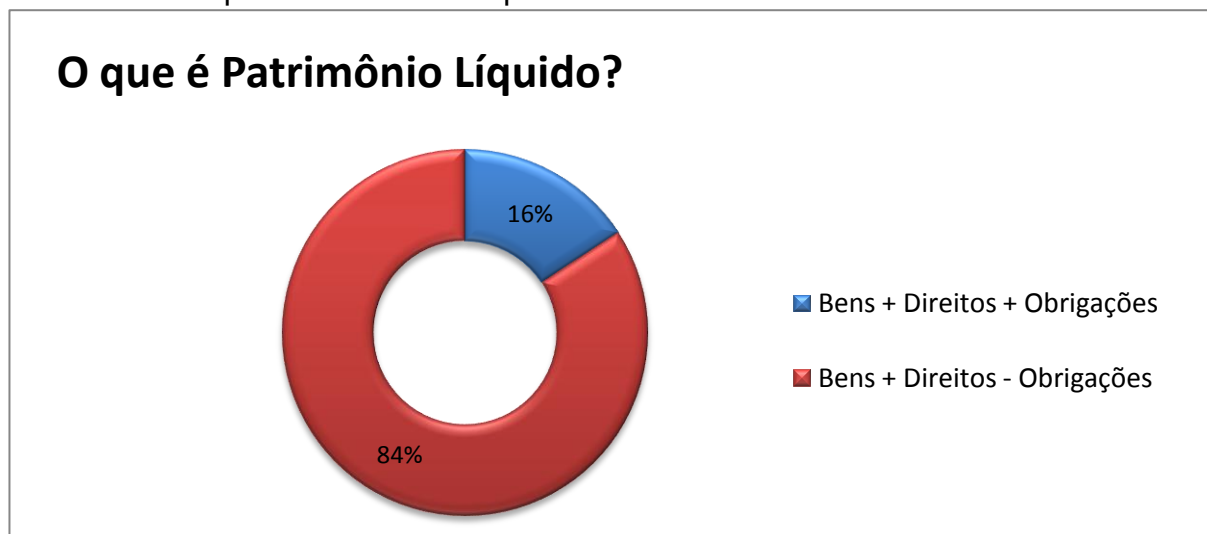
As opiniões ficaram bem divididas, apenas cinco pessoas (26%) assinalaram a opção correta, demonstrando que a ideia da exclusão do sistema Financeiro, e incorporação ao subsistema Patrimonial ainda não foi assimilada.

Isso fica bem evidente se analisarmos a opção mais votada “Orçamentário, Patrimonial, Custos, Compensação e Financeiro” com 48% do total de respostas, que considera o novo subsistema de Custos, demonstrando que a criação deste foi assimilada, porém a exclusão do Financeiro ainda não.

Outro conceito básico trazido pela NBC T 16.2 é o do Patrimônio Líquido, sendo considerado este o “valor residual dos ativos da entidade depois de deduzidos todos seus passivos” (CFC, 2008). Nesse sentido, a próxima pergunta questiona:

Pergunta 5 – O que é Patrimônio Líquido?

Gráfico 16 - Etapa 3: Patrimônio Líquido



Fonte: Elaborado pelo autor a partir da pesquisa (2013)

O resultado encontrado demonstra que dos dezenove participantes, dezesseis (84%) assinalaram a opção correta, que considera o Patrimônio Líquido como Bens + Direitos - Obrigações, demonstrando que a maioria dos profissionais conhece um dos conceitos básicos da Contabilidade.

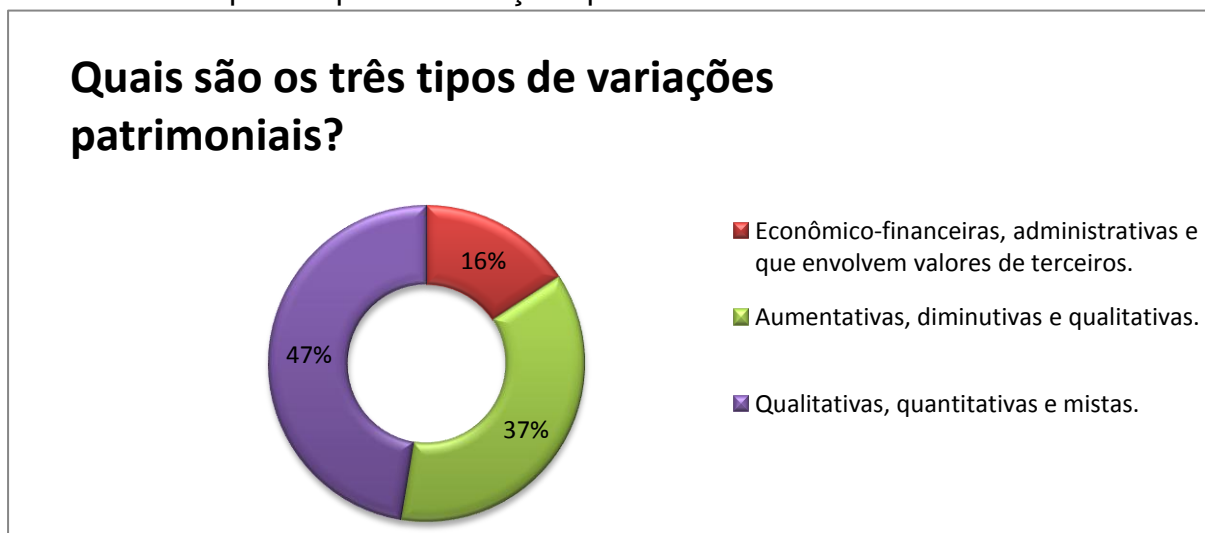
Para a correta evidenciação do patrimônio da entidade é necessário que as transações contábeis sejam registradas de acordo com os princípios de contabilidade, proporcionando maior transparência dos atos e fatos ocorridos no setor público. Conforme consta na NBC T 16.4, essas transações são classificadas de acordo com sua natureza e seus reflexos no patrimônio. Nesse contexto, a pergunta de número 6 questiona:

Pergunta 6 - Quais são os três tipos de variações patrimoniais existentes na Contabilidade Aplicada ao Setor Público?

A definição dos conceitos de variações patrimoniais é outra maneira de as normas evidenciarem a ideia de que os registros não devem mais estar atrelados à execução orçamentária. Assim a NBC T 16.4 define que as transações no setor público são classificadas em: econômico-financeira (afetam o patrimônio público), administrativas (não afetam o patrimônio público), e as que envolvem valores de terceiros. E que as variações patrimoniais são aquelas que alteram os elementos

patrimoniais da entidade, podendo ser decorrentes de execução orçamentária ou não, e são classificadas em qualitativas, quantitativas e mistas.

Gráfico 17 - Etapa 3: Tipos de variações patrimoniais.



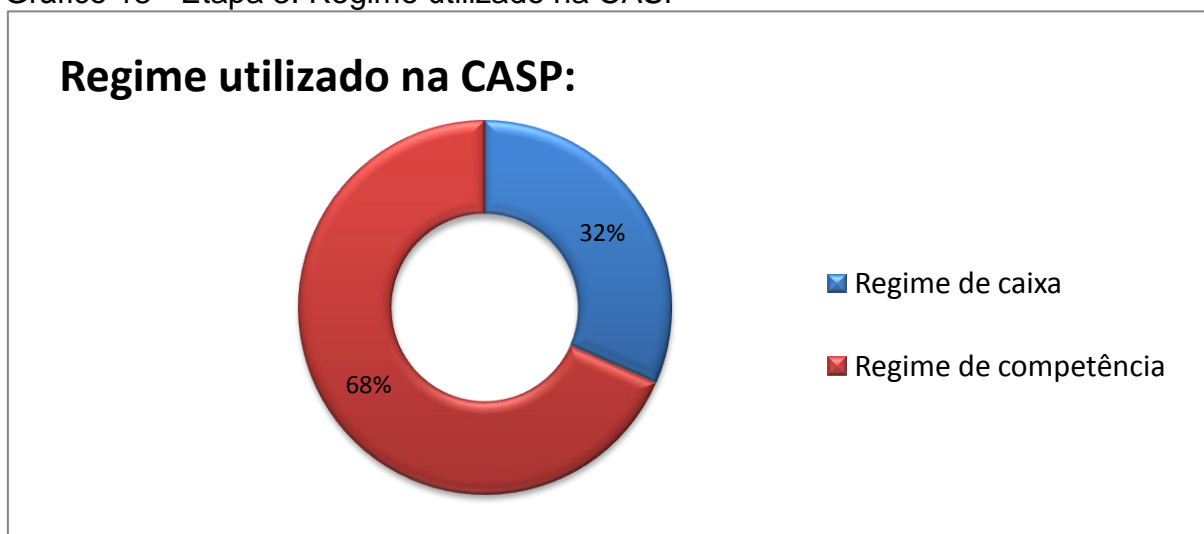
Fonte: Elaborado pelo autor a partir da pesquisa (2013).

Conforme exposto no gráfico, verifica-se que dos dezenove respondentes, nove pessoas (47%) responderam corretamente a pergunta, sete (37%) consideraram apenas as variações quantitativas (que podem ser aumentativas ou diminutivas) e as qualitativas, e não consideraram as variações mistas que podem ou não alterar o patrimônio líquido, como quando ocorre uma venda com ganho de capital. E três pessoas (16%) se equivocaram, respondendo os conceitos que classificam as transações pela sua natureza, o que não está errado, porém esta pergunta relacionava-se apenas as variações que alteram o patrimônio público.

Ainda sobre as transações patrimoniais, sabe-se que elas devem ser registradas no momento de ocorrência do fato gerador. Nesse sentido, a próxima pergunta questiona:

Pergunta 7 - As transações no setor público devem ser reconhecidas e registradas integralmente no momento em que ocorrerem. A que tipo de regime esta afirmação refere-se?

Gráfico 18 - Etapa 3: Regime utilizado na CASP



Fonte: Elaborado pelo autor a partir da pesquisa (2013).

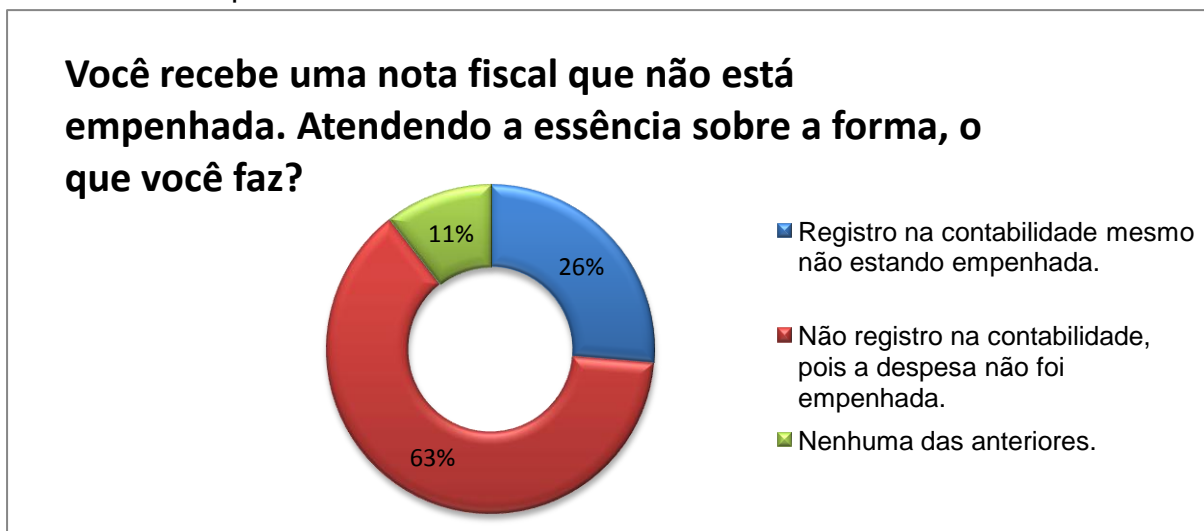
O gráfico demonstra que dos dezenove respondentes, dezesseis pessoas (68%) consideram que o regime citado na afirmação é o de competência e, em contrapartida, quatro pessoas (32%) consideram que seja o regime de caixa, demonstrando que os últimos ainda não têm conhecimento sobre o que é o regime de competência.

Ainda assim, a grande maioria conhece o funcionamento do registro pelo regime de competência, demonstrando que estão atualizados em relação aos conceitos da Contabilidade Patrimonial.

Outro conceito evidenciado pelas normas é o da essência sobre a forma, que consiste em, no momento de ocorrência de um fato, deve-se analisar a essência, sua realidade, e não apenas sua forma legal. E assim, se for caracterizado que pela essência houver a necessidade do registro, este deve ser realizado de fato, ignorando a forma. Nesse sentido, a oitava pergunta determina:

Pergunta 8 – Você recebe uma nota fiscal que não está empenhada. Atendendo a essência sobre a forma, o que você faz?

Gráfico 19 - Etapa 3: A essência sobre a forma.



Fonte: Elaborado pelo autor a partir da pesquisa (2013).

Diante da situação exposta, dos dezenove entrevistados, doze (63%) responderam que não fariam o registro da nota fiscal, porque ela não havia sido empenhada, sendo que apenas cinco pessoas (26%) registrariam na contabilidade. Duas pessoas não saberiam o que fazer.

O resultado encontrado demonstra uma situação recorrente no setor público, onde só são registradas as despesas que passaram pelo devido empenho, mesmo que já tenha ocorrido seu fato gerador. Esse pensamento acontece devido à obediência aos Princípios de Administração Pública, onde conforme delimita o princípio da legalidade, todo ato deve estar precedido por uma lei, por esse ponto de vista entende-se que só deve ser registrado aquilo que tenha passado por autorização orçamentária. Acontece que este pensamento vai na contramão do que delimitam os Princípios de Contabilidade e as NBC T SP, que observam o conceito da essência sobre a forma nos procedimentos de registro.

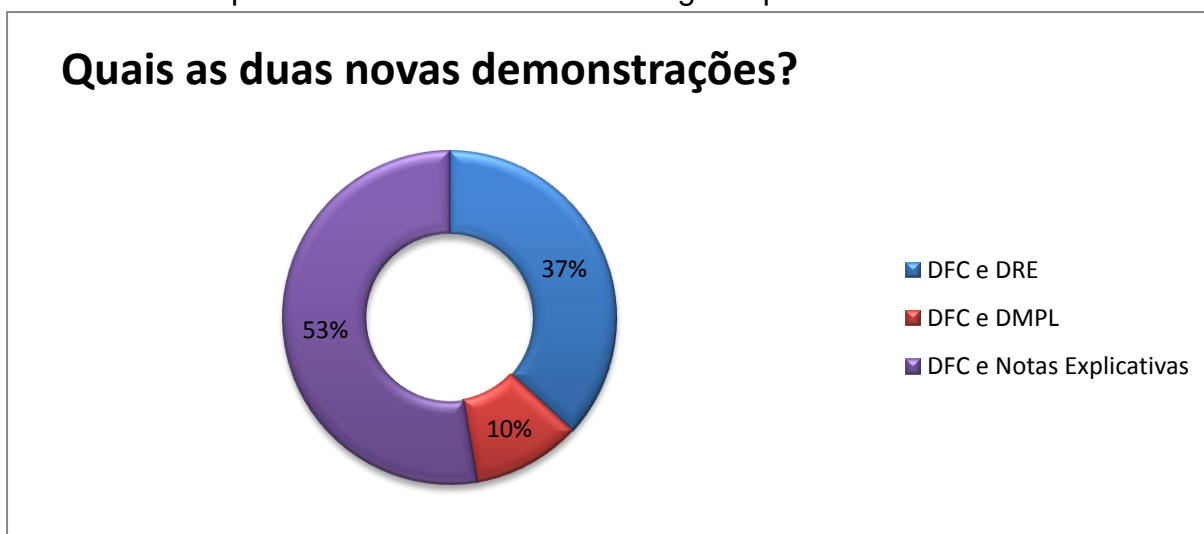
Assim, fazendo uma relação com a pergunta anterior, apesar dos profissionais conhecerem o conceito do regime de competência, e saberem que este deve ser o regime adotado, têm dificuldade em identificar qual a maneira correta de aplicá-lo.

A adoção desse conceito tem o intuito de demonstrar o real valor do patrimônio da entidade fazendo com que seja possível garantir a transparência das contas públicas. Nesse sentido, sabendo que os demonstrativos contábeis exigidos pela Lei 4320/64 já estavam defasados quanto a essa questão, as NBCT SP

instituíram dois novos demonstrativos além dos já existentes. Assim, a nona pergunta questiona:

Pergunta 9 – A NBC T 16.6 além de delimitar mudanças nas demonstrações já obrigatórias, instituiu duas novas demonstrações a serem elaboradas. Quais são elas?

Gráfico 20 - Etapa 3: Novos demonstrativos exigidos pela NBC T SP 16



Fonte: Elaborado pelo autor a partir da pesquisa (2013).

O gráfico demonstra que dos dezanove respondentes, dez pessoas (53%) acreditam que os novos demonstrativos são a DFC (Demonstração dos Fluxos de Caixa) e as Notas Explicativas, já sete deles (37%) acreditam que os novos demonstrativos são a DFC e a DRE (Demonstração do Resultado Econômico). Apenas duas pessoas (10%) optaram pela DFC e a DMPL (Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido).

Sem dúvida a DFC é um dos novos demonstrativos a serem exigidos, pois refletem o fluxo de entradas e saídas de recursos em um determinado período. As Notas Explicativas também são novas exigências das NBC T 16, porém não são consideradas demonstrativos, mas sim, complementos importantes à estes, e a DRE foi instituída na publicação das NBC T 16, porém foi revogada pela Resolução CFC n.º 1.437/13, pois no setor público toda receita arrecada deve estar vinculada a uma despesa, já que o intuito é gerar benfeitorias à sociedade através dessa arrecadação, desse modo, o valor resultante dificilmente seria positivo. A DMPL foi

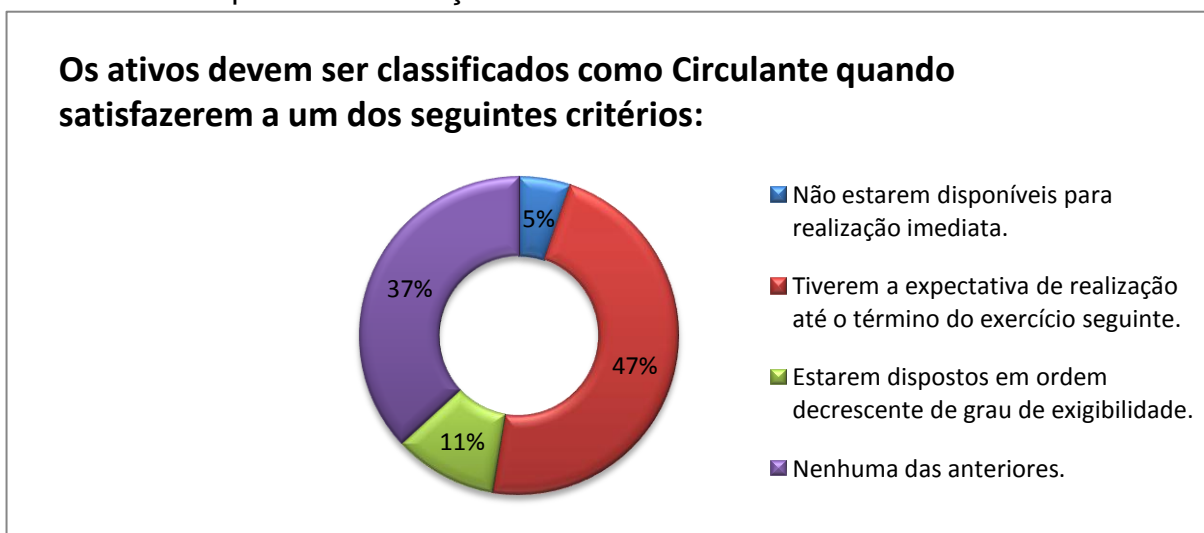
outra exigência da norma por demonstrar a avaliação dos itens que compõem o patrimônio líquido.

Assim, o resultado encontrado exposto no gráfico, demonstra que os profissionais não têm conhecimento sobre quais são os novos demonstrativos exigidos pelas normas.

Cada uma das demonstrações contábeis tem como objetivo evidenciar a posição patrimonial e financeira da entidade em determinado período. Para que isto seja possível, é importante saber classificar os Ativos e Passivos em seu respectivo grupo, desse modo, a próxima pergunta questiona:

Pergunta 10 – Os ativos devem ser classificados como Circulante quando satisfizerem a um dos seguintes critérios:

Gráfico 21 - Etapa 3: Classificação do Ativo Circulante



Fonte: Elaborado pelo autor a partir da pesquisa (2013)

O resultado demonstra que apenas nove profissionais (47%) conhecem o modo de classificação dos Ativos no grupo Circulante, ou seja, a maioria dos respondentes assinalou opções totalmente contrárias ao conceito de Ativo Circulante, sendo que a maioria das respostas contrárias, correspondente a sete pessoas (37%) considerou a opção “nenhuma das anteriores”.

Houveram ainda dois profissionais (11%) que consideraram a opção “estarem dispostos em ordem decrescente de grau de exigibilidade”, fato que piora o resultado dessa análise, pois esta opção descreve o conceito de Passivo.

Assim, neste momento pode-se perceber que além dos profissionais terem dificuldades em aplicar o regime de competência e identificar os novos

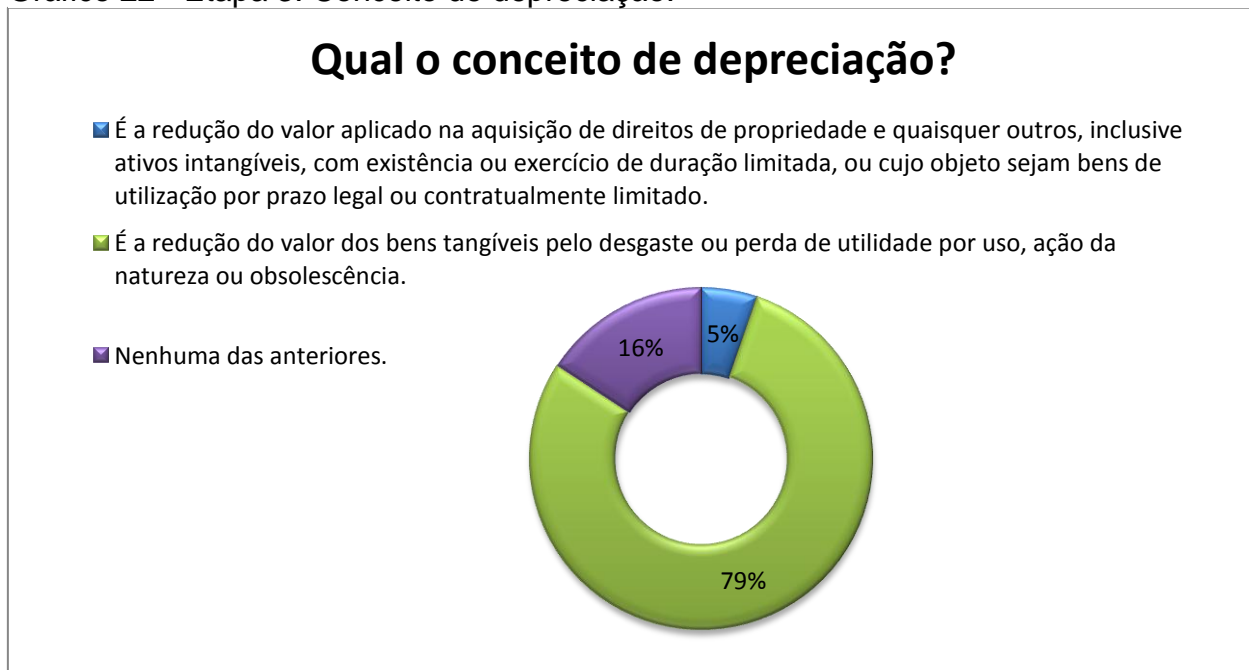
demonstrativos, também apresentam dificuldades quanto à classificação dos Ativos em seus respectivos grupos.

Além da importância dada à classificação dos Ativos no grupo Circulante, o registro das perdas de valor dos Ativos classificados no grupo Não Circulante também foi objeto de questionamento, conforme exposto na pergunta de número 11:

Pergunta 11 - Qual o conceito de depreciação?

Esta pergunta busca evidenciar um dos procedimentos resgatados pelas NBC T 16, o da perda de valor dos ativos imobilizados e intangíveis, pois para que sejam geradas informações mais fidedignas em relação ao patrimônio da entidade, torna-se totalmente necessário o registro das deduções referentes às perdas de valor, seja por depreciação, exaustão ou amortização.

Gráfico 22 - Etapa 3: Conceito de depreciação.



Fonte: Elaborado pelo autor a partir da pesquisa (2013).

O gráfico demonstra que em relação ao conceito de depreciação os profissionais estão atualizados, pois quinze (79%) dos dezenove profissionais assinalaram a opção “É a redução do valor dos bens tangíveis pelo desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência”, demonstrando que a maioria conhece o procedimento de perda de valor por depreciação.

Os novos métodos de cálculo de depreciação vigentes procuram utilizar a vida útil econômica do bem como base de mensuração para estimar o valor a ser depreciado. Assim o valor depreciável, conforme as normas é resultante da diferença entre o valor original de um ativo deduzido do seu valor residual, sendo este o montante líquido que a entidade espera obter de um ativo ao final de sua vida útil. Nesse sentido, a pergunta 12 questiona:

Pergunta 12 - A NBC T 16.9 estabelece a depreciação dos bens do ativo imobilizado com base na vida útil econômica do bem. Qual dos itens abaixo não deve ser considerado para estimá-la?

Saber mensurar a vida útil econômica do bem é essencial para calcular seu valor depreciável, assim a pergunta em questão buscou verificar se os profissionais conhecem o procedimento para identificação da vida útil econômica de um bem, questionando qual dos quatro itens não deveria ser considerado no processo.

Gráfico 23 - Etapa 3: Vida útil econômica do bem.



Fonte: Elaborado pelo autor a partir da pesquisa (2013).

O resultado apontou que apenas três pessoas (16%) souberam identificar o item correto, o valor do bem é o único item que não deve ser considerado, pois seu valor de aquisição não interfere na sua vida útil, assim um item que gera benefícios para a entidade durante cinco anos, gerará benefícios durante esse

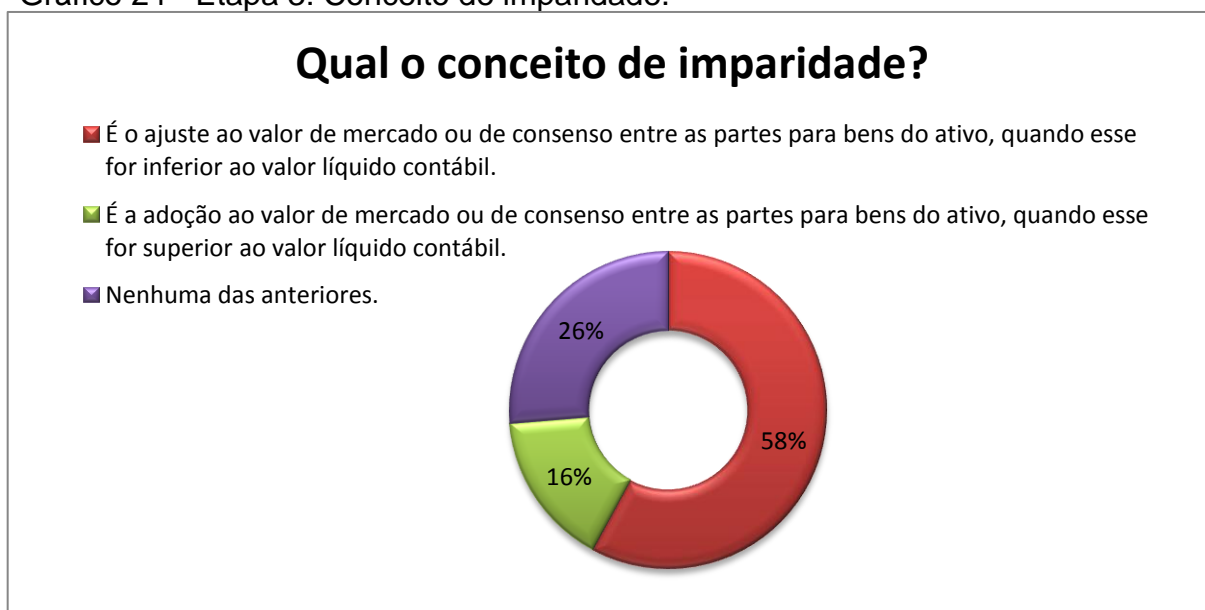
mesmo tempo independentemente de seu valor de aquisição, pois a vida útil é baseada na geração de benefícios futuros e não no seu valor.

Assim, este resultado demonstra que apesar de os profissionais conhecerem o conceito de depreciação, têm dificuldade para mensurar a vida útil econômica do bem para encontrar seu valor depreciável.

Outro procedimento colocado em foco pelas normas é a reavaliação dos ativos e passivos de uma entidade, onde uma das modalidades de reavaliação é a redução ao valor recuperável de um ativo (*impairment*), que acontece quando durante uma reavaliação de um bem, for constatado que seu valor de mercado é inferior do que o registrado na contabilidade. Nesse contexto, a pergunta 13 indaga:

Pergunta 13 - A NBC T 16.10 determina os procedimentos a serem adotados para a correta avaliação do patrimônio da entidade. Nesse sentido, assinale a opção correta sobre o conceito de imparidade.

Gráfico 24 - Etapa 3: Conceito de imparidade.



Fonte: Elaborado pelo autor a partir da pesquisa (2013).

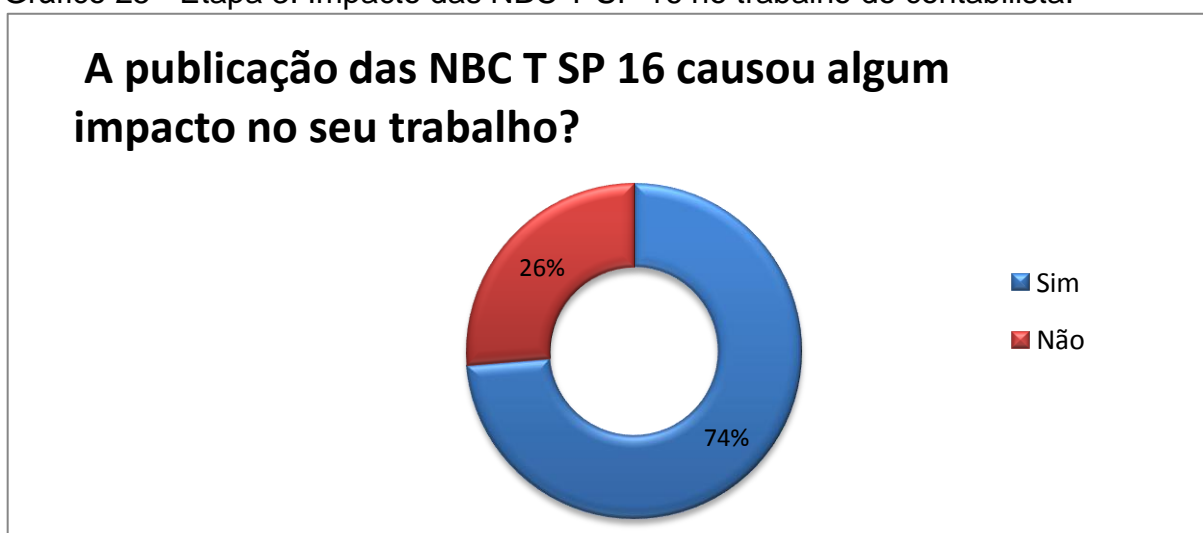
Cabe salientar que o conceito de imparidade foi modificado pela Resolução CFC 1.437/13 para: "redução nos benefícios econômicos futuros ou no potencial de serviços de um ativo que reflete o declínio na sua utilidade, além do reconhecimento sistemático por meio da depreciação". Mesmo assim observa-se que o sentido permaneceu o mesmo, demonstrando que pelo resultado apresentado

no gráfico, mais da metade dos respondentes, o equivalente a onze pessoas (58%) conhecem o conceito de *impairment*.

Após finalizados os questionamentos relacionados a conceitos exigidos pelas normas, parte-se para questões relacionadas a implantação destas. Nesse sentido a questão 14 interroga:

Pergunta 14 – A publicação das NBC T SP 16 causou algum impacto no seu trabalho como contabilista?

Gráfico 25 - Etapa 3: Impacto das NBC T SP 16 no trabalho do contabilista.



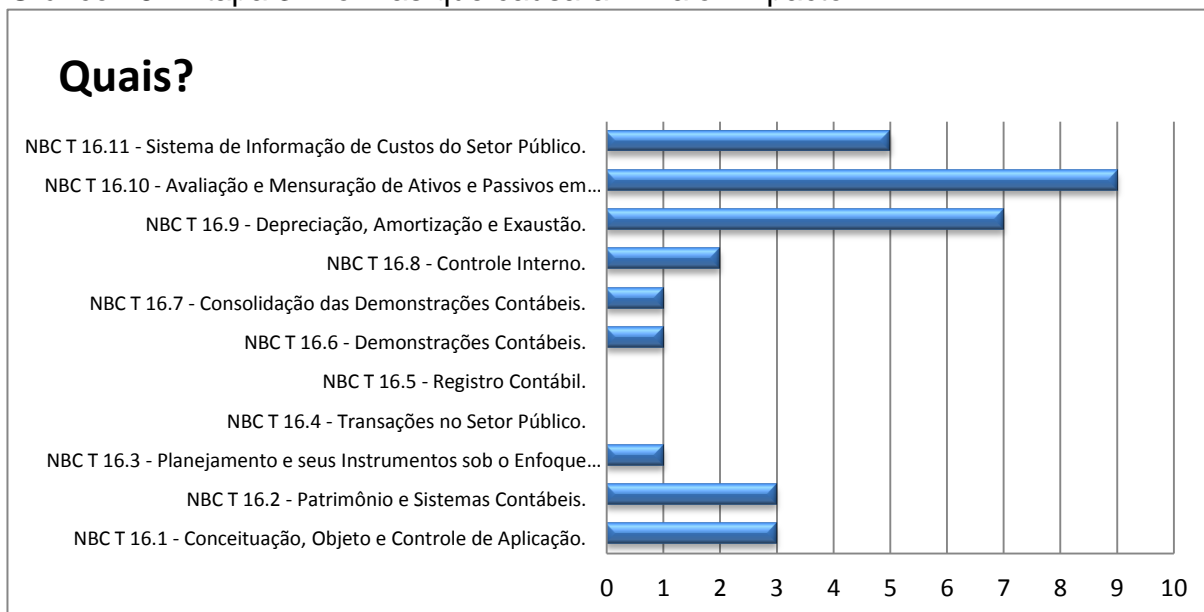
Fonte: Elaborado pelo autor a partir da pesquisa (2013).

O resultado demonstra que quatorze profissionais (74%) consideram que as normas já vem interferindo em sua rotina de trabalho, e apenas cinco (26%) consideram que não. Sendo que correlacionando essa questão com as da primeira etapa, percebe-se que deste cinco profissionais que ainda não aplicam as normas, quatro consideram seu nível de conhecimento entre médio e ruim, assim, podendo ser avaliado que a não implantação das normas interfere no nível de conhecimento sobre elas.

Em seguida, questiona-se quais seriam essas normas:

Pergunta 14.1 – Se optou por “sim” na última questão, qual, ou quais, das 11 NBC T 16 causou maior impacto no seu trabalho?

Gráfico 26 - Etapa 3: Normas que causaram maior impacto.



Fonte: Elaborado pelo autor a partir da pesquisa (2013).

Conforme constatado no gráfico, dos dezenove respondentes, nove pessoas consideram que a NBC T 16.10 - Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público, a que mais causou impacto no trabalho do contabilista, e logo em seguida está a NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão.

Este resultado pode ser justificado devido às recomendações emitidas pela Portaria STN nº 828/2011, de que uma das ações iniciais que podem ser adotadas é o levantamento dos bens físicos, através de uma avaliação dos itens pertencentes ao patrimônio da entidade, verificando a vida útil para cálculo da depreciação, se há necessidade de reavaliação, enfim, registros que envolvam toda a parte dos bens tangíveis e intangíveis da entidade.

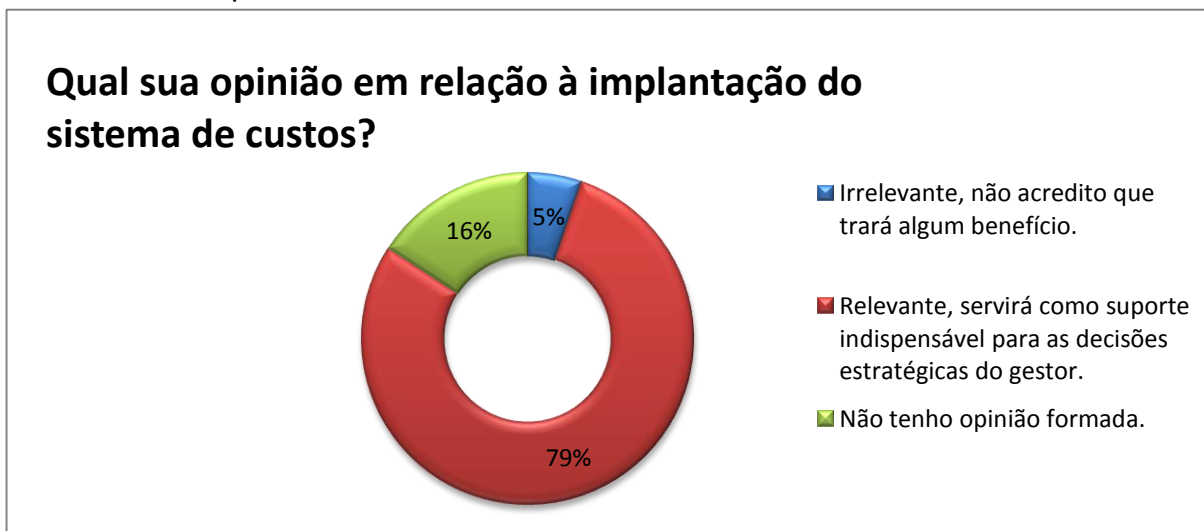
Importante salientar que não houve nenhuma menção à NBCT 16.5 – Registro Contábil, o que é interessante, pois se for observado o que consta na Portaria citada, alguns registros contábeis já deveriam estar sendo realizados.

A NBC T 16.11 - Sistema de Informação de Custos do Setor Público, também foi muito lembrada, talvez pelo fato de ser um tema totalmente novo para o setor, o que deve gerar diversas discussões sobre a matéria.

Nesse sentido, a pergunta 15 questiona a opinião dos profissionais em relação à implantação do sistema de custos na área pública:

Pergunta 15 - A NBC T 16.11 estabelece a implantação de um sistema de custos nas entidades públicas. Qual sua opinião em relação à implantação deste sistema na entidade em que você trabalha?

Gráfico 27 - Etapa 3: Sistema de custos no Setor Público



Fonte: Elaborado pelo autor a partir da pesquisa (2013).

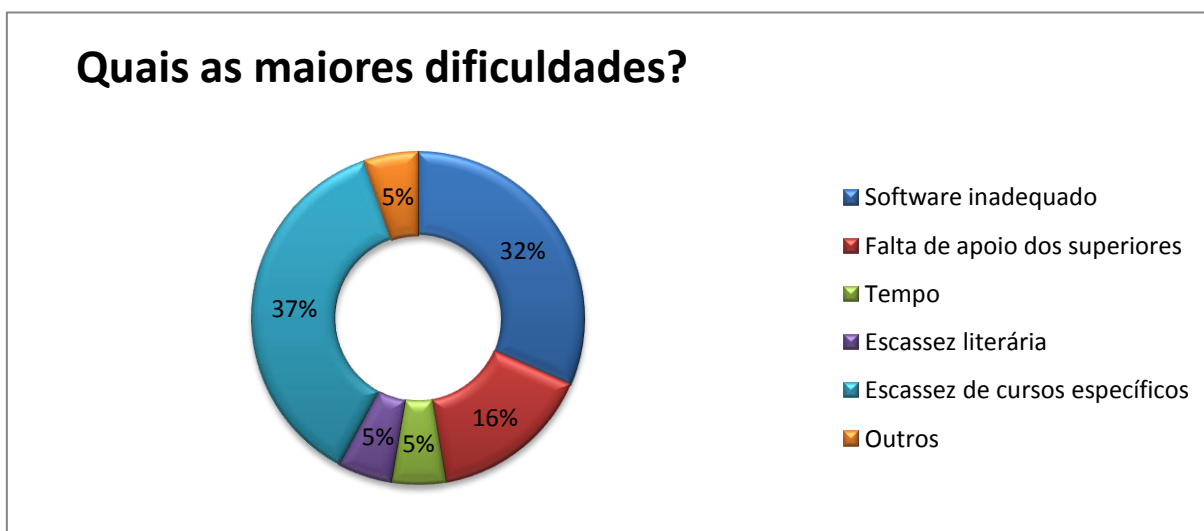
O gráfico demonstra que dos dezenove respondentes, quinze pessoas (79%) acreditam que a implantação de um sistema de custos trará benefícios para o setor, servindo como apoio às decisões do gestor, e apenas um deles não considera que esta medida resultará em algum benefício.

Do total, 16%, não têm opinião formada, supõe-se que pelo tema ser recente (a NBC T 16.11 foi acrescentada em 2011 às demais normas) estes ainda não conseguiram estabelecer uma posição em relação ao assunto.

Esta indecisão em relação à implantação do sistema de custos não é isolada, como o processo de adoção das normas ainda está em andamento e gera uma grande mudança cultural, as dúvidas e dificuldades são muitas, assim a próxima pergunta questiona sobre as dificuldades encontradas pelos profissionais:

Pergunta 16 - Baseado no seu conhecimento atual, quais as maiores dificuldades que estão sendo ou que serão encontradas na aplicação das NBC T SP 16?

Gráfico 28 - Etapa 3: Dificuldades encontradas na aplicação das NBC T SP 16.



Fonte: Elaborado pelo autor a partir da pesquisa (2013).

Conforme exposto no gráfico acima, as dificuldades mais selecionadas foram três: sete pessoas (37%) citaram a escassez de cursos específicos, seis pessoas (32%) votaram na inadequação dos softwares e três pessoas (16%) consideraram a falta de apoio dos superiores.

Dessa análise pode-se salientar que apesar dos diversos cursos ministrados na área, os profissionais ainda consideram insuficientes, onde talvez os órgãos competentes poderiam atentar-se a essa questão e aumentarem o número de cursos disponibilizados, afim de cumprirem com uma das diretrizes contidas nas “Orientações Estratégicas para a Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil” de promover o desenvolvimento conceitual da CASP.

A inadequação dos softwares foi mais uma vez citada, onde apesar de na questão numero 3 da 2ª etapa, metade da amostra ter respondido que os softwares estavam adequados, das duas uma, ou ainda essa adequação não atende totalmente as necessidades dos usuários ou as informações não são amplamente divulgadas.

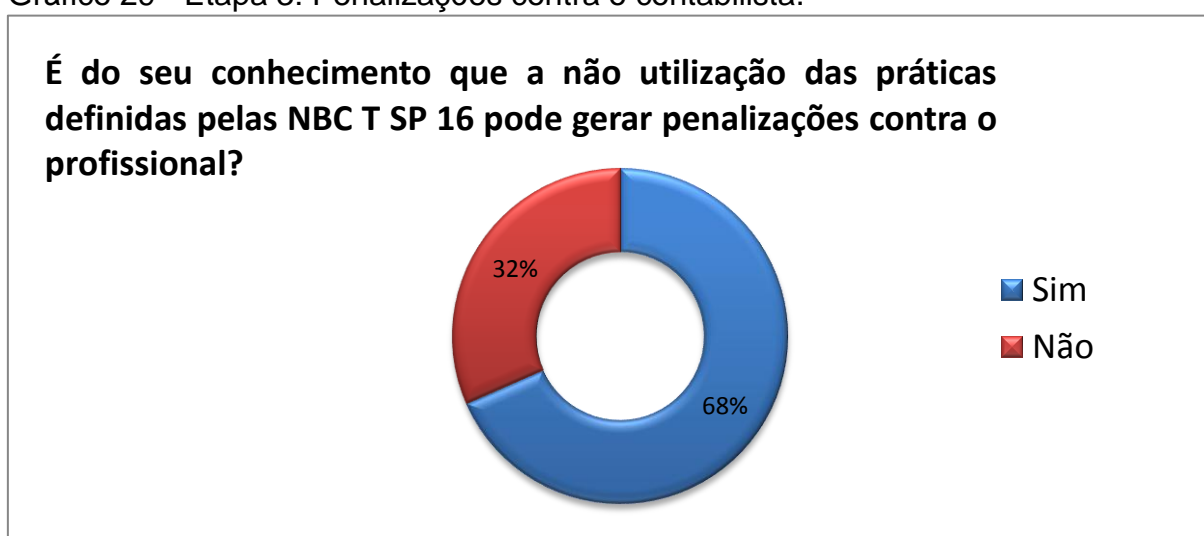
Por fim, o apoio dos superiores é fundamental, pois sem esta interligação entre as funções de contador e gestor, a contabilidade torna-se ineficiente em relação ao atendimento da sua função como ciência, de gerar informações úteis para balizar a tomada de decisão.

Todas as dificuldades listadas tornam-se empecilho para que a implantação das normas ocorra com sucesso, demonstrando que é necessário o empenho de todos os envolvidos no processo, seja por parte dos gestores, dos

órgãos fiscalizadores, e dos contabilistas, sendo que a não observância das práticas delimitadas pelas normas poderá gerar penalidades para este último. Nesse sentido, a pergunta 17 questiona:

Pergunta 17 - É do seu conhecimento que a não utilização das práticas definidas pelas NBC T SP 16 pode gerar penalizações contra o profissional conforme definido pelo Decreto Lei nº 9.295/46 emitido pelo CFC?

Gráfico 29 - Etapa 3: Penalizações contra o contabilista.



Fonte: Elaborado pelo autor a partir da pesquisa (2013).

O Decreto Lei nº 9.295/46 emitido pelo CFC delimita a criação do Conselho Federal de Contabilidade e dos Conselhos Regionais de Contabilidade, estabelecendo as suas atribuições, inclusive as penalidades em relação às infrações ao exercício da profissão. A desobediência às práticas determinadas pelas NBC T 16 caracteriza infração ao exercício da profissão, podendo gerar penalidades aos profissionais como: advertência reservada, censura reservada e censura pública, multa, suspensão ou cassação do exercício profissional.

Diante disso, o gráfico demonstra que treze profissionais respondentes (68%) têm conhecimento sobre essa legislação.

Finalizando a pesquisa, considerou-se importante conhecer a opinião do profissional quanto à implantação das NBC T 16, nesse sentido a pergunta 18 questiona:

Pergunta 18 - Um dos maiores objetivos da edição das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público é proporcionar à sociedade a instrumentalização do controle social. Na sua opinião, a utilização das NBCASP irá contribuir para uma administração pública mais transparente e com maior responsabilidade na gestão? E ainda, servirá como instrumento de controle dos gastos públicos por parte da sociedade em geral?

Ao todo foram coletadas dezenove respostas com opiniões divergentes sobre o tema (Apêndice B), e para uma melhor análise, foram destacadas as de maior relevância para a pesquisa.

Desse modo, em relação à questão da transparência, alguns profissionais acreditam que sim, as NBC T SP 16 contribuirão para que a administração pública se torne mais transparente:

“Não tenho dúvidas que sim, pois virá de encontro com as Normas Internacionais e será muito mais transparente ao cidadão a sua eficácia na fiscalização ao gestor público.”

“Certamente que esta norma esta adequando e melhorando os controles contábeis, para que a sociedade acompanhe a execução e o planejamento orçamentário de cada município, estado e governo federal.”

Ainda apontam a implantação do sistema de custos como um grande benefício trazido pelas normas para mensuração do patrimônio público:

“O fato de avaliar, atualizar e mensurar os bens públicos em geral (prédios, máquinas, edificações, pontes, vias e outros), e manter isto registrado, irá trazer a sociedade noção do tamanho de nosso patrimônio, como ele é tratado e seu custo de reposição. Além disso, o aperfeiçoamento dos mecanismos de controle, divulgação e avaliação de custos públicos, permitirá ao cidadão avaliar o desempenho do gestor público.”

“Com certeza, na medida em que estes sistemas de custos estiverem em pleno funcionamento, ficará fácil evidenciar o custo de determinado veículo, por exemplo [...]”

Mas para que as normas possam servir como instrumento de controle social, a sociedade ainda precisa ser mais exigente e demonstrar maior interesse sobre o assunto:

“Sim irá contribuir, contanto que a sociedade demonstre interesse, participe [...]”

“[...] Independente do instrumento utilizado pela administração pública, somente servirá de base para a sociedade em geral, quando a mesma se mostrar interessada em saber e questionar melhor onde é gasto o recurso público.”

“[...] A nossa sociedade precisa se preparar para exigir. O cidadão precisa se envolver mais com as coisas públicas para que possa assim, fazer algum

controle com os gastos públicos, que é a maior sangria dos recursos financeiros neste país.”

Outros acreditam que as normas serão aplicadas meramente para cumprimento da legislação e para atendimento aos órgãos fiscalizadores, e que apenas trarão maiores obrigações para os profissionais:

“[...] devido à burocracia e conhecimento técnico, e claro, a própria vontade e interesse do gestor público, dando autonomia sobre as secretarias, o contador e seus colaboradores ficam em uma situação isolada, onde as peças contábeis servem basicamente para fiscalização do Tribunal de Contas.[...]”

“[...] caso contrário acredito que será apenas formalidade e cumprimento legal, sem resultados práticos e mudanças na comunidade.”

“ [...] No geral isso só vai dar mais trabalho para a contabilidade. E os órgãos de fiscalização fecham os olhos na hora de atuar”.

“Em minha opinião, em parte ela é benéfica, porém em parte só dará mais trabalho para os profissionais e não trará um grande respaldo para a sociedade.”

Além disso, em alguns casos, o próprio software contábil contribui com esta posição:

“Não tenho ainda como opinar, pois os atuais softwares ou pelo menos aqueles que usamos, são pobres em demonstrativos confiáveis e compreensíveis para divulgação, pois atendem em sua maioria apenas a legislação e ao TC.”

Também citam como ineficiente em relação ao controle da má utilização do dinheiro público:

“[...] mas no caso das NBCASP, não acho que mudará a questão dos problemas relacionados com gastos públicos, ou má utilização dos recursos públicos.”

Assim, esta análise demonstra algumas críticas dos profissionais em relação às normas.

Finalizando esta etapa pode-se constatar que analisando conjuntamente cada uma das respostas coletadas, os profissionais têm conhecimento sobre o objeto de estudos da CASP, sabem que não deve ser adotado o regime de caixa para os registros patrimoniais, mas sim, o regime de competência, conhecem o conceito de Patrimônio Líquido, o da depreciação, o da imparidade, e os tipos de variações patrimoniais existentes, mas têm certa dificuldade para diferenciar a divisão do Sistema Contábil em novos Subsistemas, bem como o ano em que as normas deveriam ter sido implantadas obrigatoriamente, e também sobre a aplicação do regime de competência e o da depreciação, sobre a obrigatoriedade dos novos demonstrativos, além da classificação dos Ativos no grupo Circulante.

Este resultado pode ser justificado pela implantação de apenas algumas das normas, e também pelas dificuldades apontadas. A falta de cursos específicos e a falta de apoio dos superiores contribuem negativamente para esse resultado, além da inadequação do software utilizado que é fator primordial para que os registros contábeis sejam realizados da maneira correta. Ainda assim, acreditam nos benefícios que poderão ser obtidos através da implantação do subsistema de Custos e conhecem as penalidades a qual estão submetidos.

As opiniões dos próprios profissionais sobre o tema demonstram que eles consideram importante a publicação das normas para a transparência da gestão, mas para isso tem que haver interesse da sociedade e apoio dos superiores, e consideram que apesar dos benefícios, a grande maioria das entidades irá adotá-las apenas para cumprimento do que determinam os órgãos fiscalizadores.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

As Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público foram publicadas com o objetivo de estabelecer um novo modelo de contabilidade no setor, em substituição aos procedimentos adotados durante várias décadas na área, que enfatizavam apenas a execução orçamentária. Este novo modelo determina a aplicação da Contabilidade como ciência, que tem por objeto o patrimônio público.

A partir daí, o foco da contabilidade pública, antes voltado apenas ao orçamento, passa a ser o patrimônio público, sendo adotados procedimentos e registros totalmente novos para o profissional da área. Estas mudanças surgiram em decorrência do processo de convergência das normas de contabilidade pública às normas internacionais, que visa aproximar os procedimentos da contabilidade pública com os da contabilidade privada, que há muito tempo trabalha com o enfoque patrimonial. Além de evidenciar o real valor do patrimônio público, as normas contribuem para a transparência da gestão e a instrumentalização do controle social.

Nesse contexto, surgiu o problema do presente estudo: se as mudanças estabelecidas modificam uma cultura com foco totalmente voltado à execução orçamentária, em que estágio se encontra a percepção dos profissionais pertencentes ao setor, após passados cinco anos de publicação das normas?

Para que o objetivo geral fosse atingido, foi elaborado um questionário com questões direcionadas às mudanças delimitadas pelas normas, e este foi aplicado nas entidades da administração direta e indireta da região da AMREC. Além disso, para melhor atendimento do objetivo geral a pesquisa procurou alcançar também seus objetivos específicos.

O primeiro objetivo específico consistiu em descrever um breve histórico sobre a legislação aplicada à área pública anteriores à publicação das NBCASP, para assim poder conhecer quais as orientações seguidas pelos contabilistas. Pode-se verificar que as leis de maior destaque são a Lei 4320/64 e a Lei de Responsabilidade Fiscal. A primeira é a lei de maior importância para o setor público, que estabelece as normas para elaboração e controle dos orçamentos e balanços das entidades públicas de todos os entes da federação e foi a que implantou o modelo de contabilidade vigente. E a LRF estabelece limites de gastos e

busca através da divulgação dos demonstrativos contábeis em ambiente público, atender os requisitos de transparência e prestação de contas no setor.

O segundo objetivo específico consistiu em descrever o processo de convergência da Contabilidade Privada aos padrões Internacionais, baseado nas IFRS. Verificou-se que este processo aconteceu primeiramente na área privada, e para adoção ao padrão no Brasil foram publicadas as Leis nº 11.638/07 e 11.941/2009, com base nas IFRS, normas de contabilidade internacionais.

As mudanças ocorridas na área privada despertaram o interesse do setor público, assim o terceiro objetivo consistiu em descrever o processo de convergência da Contabilidade Pública aos padrões Internacionais, baseado nas IPSAS. Para alcance deste objetivo foi verificado que o processo de convergência no setor público iniciou em 2004 pela iniciativa do CFC em criar um grupo de estudos com a intenção de discutir quais seriam os procedimentos adotados com base nas IPSAS, normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público, e a partir disso, foram publicadas as Orientações Estratégicas para a CASP, que instituiu 3 grandes diretrizes onde uma delas era a elaboração das NBCASP.

Para atendimento ao processo de convergência houve a necessidade da interpretação dos Princípios de Contabilidade sob a perspectiva do Setor Público, assim o quarto objetivo consistiu no detalhamento destes Princípios, que são um dos pilares das mudanças. Este objetivo foi alcançado através do estudo das Resoluções 750/1993 e 1.111/2007, onde os princípios de competência e de oportunidade são os que mais trarão impacto para aplicação do novo modelo de contabilidade.

O quinto objetivo consistiu em evidenciar as mudanças e inovações promovidas pelas 11 NBCASP, assim para alcançar este objetivo foram detalhadas cada uma das 11 normas publicadas, que estabelecem, em geral, a correta evidenciação do patrimônio público, através da adoção do regime de competência, bem como sua correta avaliação com o registro das perdas de valor, a implantação da nova estrutura do sistema de contabilidade, junto com o subsistema de custos, além da criação de um Plano de Contas Único, visando melhorar a qualidade da transparência e a instrumentalização do controle social.

Para alcançar o sexto e último objetivo, e em atendimento ao objetivo geral, buscou-se verificar, por meio de um questionário, qual a percepção dos profissionais da área de contabilidade do setor público em relação aos novos

procedimentos exigidos pelas NBCASP, junto às entidades públicas da região da AMREC.

Assim, o resultado encontrado através da aplicação do questionário demonstra que os profissionais da região da AMREC ainda têm um longo caminho de conhecimento pela frente para a implantação do novo modelo de contabilidade pública. Sabe-se que esse processo é gradativo e lento, e que foram delimitados procedimentos que serão adotados ao longo do tempo, (além de que nos países utilizados como parâmetro, o processo de convergência tenha se alongado durante 10 anos em média, e para o Brasil tenha-se previsto de 10 a 15 anos) mas esperava-se que devido ao tempo decorrido, da publicação das normas até os dias de hoje, o nível de conhecimento teórico estivesse um tanto mais avançado.

Além disso, fica evidente que o fato do CFC ter delimitado normas para o setor público, algo inédito, trará um maior nível de transparência para as contas públicas, porém a cobrança da sociedade é essencial para essa prática se concretizar. Auxiliará também na questão da comparabilidade entre os gastos dos entes, podendo haver também comparações entre gestões diferentes, essa questão será melhor visualizada com a implantação do PCASP e do subsistema de custos. O que não quer dizer que evitará a corrupção, mas poderá sim contribuir para um maior controle sobre os gastos públicos.

De maneira geral, os benefícios almejados são muitos, porém o que se percebe é que as normas estão sendo adotadas à medida com que são exigidas pelos órgãos fiscalizadores, até porque, os próprios órgãos também estão se adequando ao novo modelo de contabilidade, assim, presume-se que o processo de convergência ainda perdurará por alguns anos.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade Pública na Gestão Municipal**. São Paulo: Atlas, 2002.

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos; ARRUDA, Daniel Gomes. **Contabilidade Pública: da teoria à prática**. São Paulo: Saraiva, 2004.

AZEVEDO, Ricardo Rocha de; SOUZA, José Antônio de; VEIGA, Cátia Maria Fraguas. **NBCASP: Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público**. 2. ed. Curitiba: Tecnodata Educacional, 2010.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de contabilidade aplicada ao setor público: aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios**. 4. ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas a Federação, 2011.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria nº 184, de 25 de agosto de 2008**. Disponível em: <http://www.normaslegais.com.br/legislacao/portaria184_2008.htm> Acesso em: 10 set 2013.

CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público: Integração das Áreas do Ciclo de Gestão: Contabilidade, Orçamento e Auditoria e Organização dos Controles Internos, como suporte à Governança Corporativa**. São Paulo: Atlas, 2011.

CAVALHEIRO, Jader Branco; FLORES, Paulo Cesar. **A organização do sistema de controle interno municipal**. 4. ed. Porto Alegre: Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul, 2007. Disponível em: <http://www.crcrs.org.br/arquivos/livros/livro_cont_int_mun.PDF>. Acesso em: 01 set 2013.

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DOS MUNICÍPIOS - CNM. **Novas Diretrizes para a Contabilidade Municipal**. Brasília: CNM, 2013. Disponível em: <http://www.cnm.org.br/index.php?option=com_docman&task=doc_download&gid=1598>. Acesso em: 01 set 2013.

_____. CNM. **Contabilidade pública: A nova Contabilidade Pública Municipal**. Brasília: CNM, 2012. Disponível em: <<http://www.cnm.org.br>> Acesso em: 01 set 2013.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 750, de 29 de dezembro de 1993.** Dispõe sobre os Princípios de Contabilidade (PC). Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 01 set 2013.

_____. **Resolução CFC nº 1111, de 29 de novembro de 2007.** Aprova o apêndice II da Resolução CFC nº 750/93 sobre os Princípios de Contabilidade. Disponível em: <http://www.crcsp.org.br/portal_novo/legislacao_contabil/resolucoes/Res1111.htm>. Acesso em: 01 set 2013.

_____. **Orientações Estratégicas para a Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil. Brasília: CFC, 2007.** Disponível em: <http://www3.tesouro.gov.br/contabilidade_governamental/downloads/CCASP_Orientacoes_Estrategicas_Contabilidade.pdf>. Acesso em: 01 set 2013.

_____. **Resolução CFC nº 1.128, de 21 de novembro de 2008.** Aprova a NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 08 abril 2013.

_____. **Resolução CFC nº 1.129, de 21 de novembro de 2008.** Aprova a NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 08 abril 2013.

_____. **Resolução CFC nº 1.130, de 21 de novembro de 2008.** Aprova a NBC T 16.3 – Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 08 abril 2013.

_____. **Resolução CFC nº 1.131, de 21 de novembro de 2008.** Aprova a NBC T 16.4 – Transações no Setor Público. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 08 abril 2013.

_____. **Resolução CFC nº 1.132, de 21 de novembro de 2008.** Aprova a NBC T 16.5 – Registro Contábil. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 08 abril 2013.

_____. **Resolução CFC nº 1.133, de 21 de novembro de 2008.** Aprova a NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 08 abril 2013.

_____. **Resolução CFC nº 1.134, de 21 de novembro de 2008.** Aprova a NBC T 16.7 – Consolidação das Demonstrações Contábeis. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 08 abril 2013.

_____. **Resolução CFC nº 1.135, de 21 de novembro de 2008.** Aprova a NBC T 16.8 – Controle Interno. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 08 abril 2013.

_____. **Resolução CFC nº 1.136, de 21 de novembro de 2008.** Aprova a NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 08 abril 2013.

_____. **Resolução CFC nº 1.137, de 21 de novembro de 2008.** Aprova a NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 08 abril 2013.

_____. **Resolução CFC nº 1.366, de 25 de novembro de 2011.** Aprova a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 08 abril 2013.

_____. **Resolução CFC nº 1.437, de 22 de março de 2013.** Altera, inclui e exclui itens das NBCs T 16.1, 16.2, 16.4, 16.5, 16.6, 16.10 e 16.11 que tratam das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas aplicadas ao Setor Público. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 08 abril 2013.

FEIJÓ, Paulo Henrique. **Entendendo as mudanças:** na contabilidade aplicada ao setor público. 1.ed. Brasília: Gestão Pública Ed., 2013.

_____. Paulo Henrique. Globalização chega ao setor público. **Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul**, 2010. Disponível em: http://www.crcrs.org.br/revista/04_2010.pdf. Acesso em: 30 abril 2013.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública:** Teoria e Prática. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Róbison Gonçalves de Castro. **Contabilidade Pública:** integrando União, Estados e Municípios (Siafi e Siafem). São Paulo: Atlas, 2000.

LOPES, Tailine Kovalski. **Alterações trazidas pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBASCP) para a Contabilidade Pública.** 2010. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharel no curso de Ciências Contábeis e Atuariais) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre. Disponível em: <<http://www.lume.ufrgs.br/handle/10183/27210>>. Acesso em: 01 abril 2013

PÁDUA, Elisabete Matallo Marchesini. **Metodologia da Pesquisa:** abordagem teórico-prática. 13. Ed. São Paulo: Papyrus, 2004. Disponível em: <http://books.google.com.br/books?hl=pt&lr=&id=72nMi8qNRJsC&oi=fnd&pg=PA1&dq=metodologiadepesquisa&ots=axPlyrfQBN&sig=MmfOZw2L_TtciV77HswgC63kc0#v=onepage&q&f=false>. Acesso em: 01 jun 2013.

PALUDO, Augustinho Vicente. **Administração Pública:** teoria e questões. Ed. Elsevier: Rio de Janeiro, 2010. Disponível em: <<http://books.google.com.br/books?id=gKOoQghSLzYC&pg=PA24&dq=principios+da+administra%C3%A7%C3%A3o+publica&hl=pt-BR&sa=X&ei=VKV-Utiel5P84AO8IYDwDg&sqi=2&ved=0CEQQ6AEwBA#v=onepage&q=principios%20da%20administra%C3%A7%C3%A3o%20publica&f=false>>. Acesso em: 05 set 2013.

SILVA, Edna Lúcia da; MENEZES, Estera Muszka de. **Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação.** 4 ed. Florianópolis: UFSC, 2005. Disponível em: <http://www.convibra.com.br/upload/paper/adm/adm_3439.pdf>. Acesso em 01 jun 2013

STN. **Nova Contabilidade e Gestão Fiscal:** Modernização da gestão pública. Brasília, 2013. Disponível em: <https://www.tesouro.fazenda.gov.br/images/arquivos/Responsabilidade_Fiscal/Contabilidade_Publica/arquivos/CARTILHA_ENCONTRO_PREFEITOS.pdf>. Acesso em: 01 ago 2013.

_____. **Ambiente da Contabilidade Aplicada no Setor Público:** A Busca da Contabilidade Patrimonial. Brasília, 2010. Disponível em: <http://www3.tesouro.gov.br/contabilidade_governamental/treinamentos_eventos_ccont_novosite.asp>. Acesso em: 01 ago 2013.

APÊNDICE

APÊNDICE A – Questionário

1ª ETAPA: Sobre o Perfil do Profissional

1. Qual sua idade?
2. Sexo?
3. Qual município em que atua?
4. Qual entidade em que atua?
5. Qual seu tempo de experiência na área pública?
6. Qual seu tipo de cargo público?
7. Qual sua formação profissional?
8. Informe seu último curso efetuado na área de Contabilidade Aplicada ao Setor Público.
9. Em que ano concluiu o último curso realizado na área? (Caso ainda esteja cursando coloque "Em andamento")

2ª ETAPA: Sobre o Conhecimento Geral

1. Como você considera o seu nível de conhecimento em relação às NBC T SP 16 – Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público?
2. Conhece os procedimentos estabelecidos pelo MCASP na aplicação das NBC T SP 16?
3. O sistema de informação que você utiliza para realizar os registros contábeis atende às obrigações exigidas pelas NBC T SP 16?
4. Você está se preparando para a implantação das NBC T SP 16? De que maneira? (Nesta pergunta você poderá selecionar mais de uma opção)

3ª ETAPA: Sobre o Conhecimento Específico

1. Qual o objeto de estudos da Contabilidade Pública?
2. Conforme consta nas orientações emitidas pelas NBCASP, a partir de que ano elas devem obrigatoriamente serem aplicadas?
3. O regime de caixa é o regime que deve ser aplicado à Contabilidade Aplicada ao Setor Público?
4. A Contabilidade Aplicada ao Setor Público é organizada na forma de sistema de informações, cujos subsistemas, convergem para o produto final, que é a informação sobre as contas públicas. Quais são estes subsistemas?
5. O que é Patrimônio Líquido?
6. Quais são os três tipos de variações patrimoniais existentes na Contabilidade Aplicada ao Setor Público?
7. As transações no setor público devem ser reconhecidas e registradas integralmente no momento em que ocorrerem. A que tipo de regime esta afirmação refere-se?
8. Você recebe uma nota fiscal que não está empenhada. Atendendo a essência sobre a forma, o que você faz?
9. A NBC T 16.6 além de delimitar mudanças nas demonstrações já obrigatórias, instituiu duas novas demonstrações a serem elaboradas. Quais são elas?

10. Os ativos devem ser classificados como Circulante quando satisfizerem a um dos seguintes critérios:
11. Qual o conceito de depreciação?
12. A NBC T 16.9 estabelece a depreciação dos bens do ativo imobilizado com base na vida útil econômica do bem. Qual dos itens abaixo não deve ser considerado para estimá-la?
13. A NBC T 16.10 determina os procedimentos a serem adotados para a correta avaliação do patrimônio da entidade. Nesse sentido, assinale a opção correta sobre o conceito de imparidade.
14. A publicação das NBC T SP 16 causou algum impacto no seu trabalho como contabilista?
 - 14.1 Se optou por “sim” na última questão, qual, ou quais, das 11 NBC T 16 causou maior impacto no seu trabalho? (Nesta pergunta você poderá selecionar mais de uma opção)
15. A NBC T 16.11 estabelece a implantação de um sistema de custos nas entidades públicas. Qual sua opinião em relação à implantação deste sistema na entidade em que você trabalha?
16. Baseado no seu conhecimento atual, quais as maiores dificuldades que estão sendo ou que serão encontradas na aplicação das NBC T SP 16?
17. É do seu conhecimento que a não utilização das práticas definidas pelas NBC T SP 16 pode gerar penalizações contra o profissional conforme definido pelo Decreto Lei nº 9.295/46 emitido pelo CFC?
18. Um dos maiores objetivos da edição das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público é proporcionar à sociedade a instrumentalização do controle social. Na sua opinião, a utilização das NBCASP irá contribuir para uma administração pública mais transparente e com maior responsabilidade na gestão? E ainda, servirá como instrumento de controle dos gastos públicos por parte da sociedade em geral?

APÊNDICE B – Relação de respostas coletadas no questionamento 18

1 – “A administração ficará mais transparente, mas infelizmente não servirá como controle para os gastos públicos. No geral isso só vai dar mais trabalho para contabilidade. E os órgãos de fiscalização fecham os olhos na hora de atuar”.

2 – “Não tenho ainda como opinar, pois os atuais *softwares* ou pelo menos aqueles que usamos, são pobres em demonstrativos confiáveis e compreensíveis para divulgação, pois atendem em sua maioria apenas a legislação e ao TC.”

3 – “Sim irá contribuir, contanto que a sociedade demonstre interesse, participe, caso contrário acredito que será apenas formalidade e cumprimento legal, sem resultados práticos e mudanças na comunidade.

OBS.: Com relação à questão 2 da 3ª etapa, nós recebemos oficialmente do Tribunal de Contas de SC, comunicado prorrogando prazo de 2013 para 2014, para implantação do plano de contas.”

4 – “Acredito que um grande passo foi dado ao implantar a obrigatoriedade da publicação das informações em tempo real (transparência), mas no caso das NBCASP, não acho que mudará a questão dos problemas relacionados com gastos públicos, ou má utilização dos recursos públicos.”

5 – “Acredito que de certa forma contribuirá, mas, devido à burocracia e conhecimento técnico, e claro, a própria vontade e interesse do gestor público, dando autonomia sobre as secretarias, o contador e seus colaboradores ficam em uma situação isolada, onde as peças contábeis servem basicamente para fiscalização do Tribunal de Contas. O profissional deveria ser mais valorizado, financeiramente e profissionalmente dentro da instituição.”

6 – “Não tenho dúvidas que sim, pois virá de encontro com as Normas Internacionais e será muito mais transparente ao cidadão a sua eficácia na fiscalização ao gestor público.”

7 – “Sim, apesar da sociedade não conhecer muito bem a questão da transparência nos órgãos públicos, creio que essas novas normas irão fazer com que gestores e até funcionários públicos, adotem uma postura cada vez mais profissional com o patrimônio público.”

8 – “Sim, é uma ferramenta a mais para controlar e fiscalizar a utilização do dinheiro público.”

9 – “Certamente que esta norma está adequando e melhorando os controles contábeis, para que a sociedade acompanhe a execução e o planejamento orçamentário de cada município, estado e governo federal.”

10 – “Sim.”

11 – “Sim, se aplicada de forma correta contribuirá.”

12 – “Sim.”

13 – “Com certeza, na medida em que estes sistemas de custos estiverem em pleno funcionamento, ficará fácil evidenciar o custo de determinado veículo, por exemplo. Independente do instrumento utilizado pela administração pública, somente servirá de base para a sociedade em geral, quando a mesma se mostrar interessada em saber e questionar melhor onde é gasto o recurso público.”

14 – “O fato de avaliar, atualizar e mensurar os bens públicos em geral (prédios, máquinas, edificações, pontes, vias e outros), e manter isto registrado, irá trazer a sociedade noção do tamanho de nosso patrimônio, como ele é tratado e seu custo de reposição. Além disso, o aperfeiçoamento dos mecanismos de controle, divulgação e avaliação de custos públicos, permitirá ao cidadão avaliar o desempenho do gestor público.”

15 – “Sim.”

16 – “Em minha opinião, em parte ela é benéfica, porém em parte só dará mais trabalho para os profissionais e não trará um grande respaldo para a sociedade.”

17 – “Vai contribuir com a transparência no setor público. Responsabilidade do gestor público muito pouca. A nossa sociedade precisa se preparar para exigir. O cidadão precisa se envolver mais com as coisas públicas para que possa assim, fazer algum controle com os gastos públicos, que é a maior sangria dos recursos financeiros neste país.”

18 – “Sim, porém a matéria ainda encontra-se muito confusa.”

19 – “Maior capacidade de entendimento.”