

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA  
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS E HUMANAS  
POLO DE SAPUCAIA DO SUL  
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM GESTÃO PÚBLICA  
MODALIDADE EAD**

**NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE  
APLICADAS AO SETOR PÚBLICO:  
O CASO DOS MUNICÍPIOS DO COREDE VALE DO  
RIO DOS SINOS**

**MONOGRAFIA DE ESPECIALIZAÇÃO**

**Fabiano Schardosim Schwanck**

**Sapucaia do Sul, RS, Brasil**

**2011**

**NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS  
AO SETOR PÚBLICO:  
O CASO DOS MUNICÍPIOS DO COREDE VALE DO RIO DOS  
SINOS**

**por**

**Fabiano Schardosim Schwanck**

Monografia apresentada ao Curso de especialização em Gestão Pública – modalidade EAD da Universidade Federal de Santa Maria (UFSM, RS), como requisito parcial para obtenção do grau de **Especialista em Gestão Pública.**

**Orientador: Prof. Fernando do Nascimento Lock**

**Sapucaia do Sul, RS, Brasil  
2011**

**Universidade Federal de Santa Maria  
Centro de Ciências Sociais e Humanas  
Polo de Sapucaia do Sul  
Curso de Especialização em Gestão Pública  
Modalidade EAD**

A comissão examinadora, abaixo assinada,  
aprova a monografia de especialização

**NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS  
AO SETOR PÚBLICO:  
O CASO DOS MUNICÍPIOS DO COREDE VALE DO RIO DOS SINOS**

elaborado por  
**Fabiano Schardosim Schwanck**

como requisito parcial para obtenção do grau de  
**Especialista em Gestão Pública**

**COMISSÃO EXAMINADORA:**

---

**Me. Fernando do Nascimento Lock.**  
(Presidente/Orientador)

---

**Dr. Milton Luiz Wittmann**  
(UFSM)

---

**Dr. Vitor Francisco Schuch Jr.**  
(UFSM)

Sapucaia do Sul, 04 de Agosto de 2011

## **RESUMO**

Monografia de especialização  
Universidade Federal de Santa Maria  
Curso de Especialização em Gestão Pública

### **NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO: O CASO DOS MUNICÍPIOS DO COREDE VALE DO RIO DOS SINOS**

AUTOR: FABIANO SCHARDOSIM SCHWANCK  
ORIENTADOR: FERNANDO DO NASCIMENTO LOCK

Data e local da defesa: Sapucaia do Sul, 04 de agosto de 2011.

Acompanhando a tendência internacional de convergência dos padrões contábeis, foram publicadas em 2008, pelo Conselho Federal de Contabilidade, as primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público que deverão ser implantadas nos municípios de forma obrigatória em 01/01/2013. O objetivo principal deste estudo foi verificar se os sistemas de contabilidade dos municípios pertencentes à região do Conselho Regional de Desenvolvimento do Vale do Rio dos Sinos – RS possuem capacitação técnica e Tecnologia da Informação suficiente para aderir e implantar as referidas normas no prazo previsto. Trata-se de uma pesquisa descritiva e quantitativa, cujo levantamento de dados foi obtido através de um questionário aplicado aos contabilistas responsáveis pela contabilidade dos municípios nos meses de janeiro e fevereiro de 2011. Como principais resultados, a pesquisa revelou que existe carência de profissionais preparados para aderir e implantar as normas; há necessidade de reformular e implantar novos módulos contábeis nos sistemas eletrônicos de contabilidade; faltam conhecimentos aos profissionais contábeis sobre as normas; e está ocorrendo uma adesão parcial delas nos municípios pesquisados. As respostas demonstraram que falta estrutura nos sistemas contábeis das prefeituras, dificultando as mudanças propostas pelas normas de serem implantadas dentro do prazo determinado pela Secretaria do Tesouro Nacional, bem como a necessidade de ações que visem à capacitação profissional e a reformulação dos sistemas eletrônicos de contabilidade. As Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, por representarem uma mudança cultural na Contabilidade Governamental brasileira, devem ser inseridas de forma gradual pelas prefeituras e não sob uma imposição legal.

Palavras-chave: Contabilidade Pública. Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Gestão Pública.

## **ABSTRACT**

Monograph of expertise  
Federal University of Santa Maria  
Specialization Course in Public Management

### **ACCOUNTING STANDARDS APPLIED TO THE BRAZILIAN PUBLIC SECTOR: THE CASE OF THE MUNICIPALITIES OF RIVER VALE COREDE BELLS**

**AUTHOR: FABIANO SCHARDOSIM SCHWANCK**

**ADVISOR: FERNANDO DO NASCIMENTO LOCK**

**Date and place of defense: Sapucaia do Sul, 4 August, 2011.**

Following the trend of convergence of international accounting standards were published in 2008 by the Federal Accounting Council, the first Brazilian Accounting Standards Applied to the Public Sector to be implemented in the municipalities are obliged to on 01/01/2013. The main objective of this study was to determine whether the accounting systems of municipalities within the region of the Regional Development of Vale do Rio dos Sinos - RS possess technical training and information technology sufficient to adhere to and implement those standards within the prescribed period. This is a descriptive and quantitative data collection which was obtained through a questionnaire applied to accountants responsible for accounting of the municipalities in the months of January and February 2011. As main results, the research revealed that there is a shortage of professionals ready to join and implement the standards, there is need to reformulate and implement new accounting modules in the electronic systems of accounting; professionals lack knowledge about accounting standards and partial compliance is occurring them in the cities surveyed. The responses showed that lack of structure in the municipal accounting systems, preventing the changes proposed by the standards to be implemented within the deadline set by the National Treasury, as well as the need for actions aimed at the professional training and overhaul of electronic accounting systems. The Brazilian Accounting Standards Applied to the Public Sector, because they represent a cultural change in the Brazilian Government Accountability should be placed gradually by municipalities and not under a legal obligation.

**Keywords: Public Accounting. Brazilian Accounting Standards Applied to Public Sector. Public Management.**

## AGRADECIMENTOS

A Deus, por sempre iluminar meu caminho e manter-me motivado durante toda a trajetória percorrida na Pós-graduação, garantindo-me chegar até aqui e concluir mais esta etapa de minha vida.

Aos meus pais, por todos os ensinamentos e incentivo, mostrando que o estudo é o melhor caminho a ser seguido para alcançarmos nossos objetivos. Agradeço também por todos os esforços a mim dedicados, para tornar mais este sonho em realidade.

À minha irmã e contadora, Franciele, por ser um exemplo a ser seguido.

À minha inspiradora, Pâmela, por me acalmar nos momentos em que precisei.

Ao meu orientador, Professor Mestre Fernando do Nascimento Lock, que além de mestre soube ser meu amigo, agradeço por todos os ensinamentos e pelo apoio recebido durante o desenvolvimento do trabalho.

A todos os professores da Pós-graduação, que desde o início da jornada acadêmica souberam transmitir com sabedoria e dedicação seus conhecimentos.

Aos colegas que mantive e conquistei durante este curso, dedico mais esta vitória, em especial para a Paula, Irma, Raquel, Róbson, Cláudia e Andrei, que se fizeram presentes em todos os momentos desta caminhada, tornando-a mais alegre.

À minha querida amiga, Roberta, pela ajuda no desenvolvimento do projeto e pela sua qualificada colaboração na utilização dos recursos didáticos.

Por fim, a todos que de alguma forma contribuíram para a realização deste trabalho.

## DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho aos meus pais, familiares e amigos pelo apoio que me deram e pelos sinceros votos de “amizade e amor”.

“A mente que se abre para uma nova ideia  
jamais volta ao seu tamanho original.”

Albert Einstein

## **LISTA DE QUADROS**

Quadro 1 - Relação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público ....	23
Quadro 2 - Bases gerais de avaliação e mensuração de acordo com a NBC T 16.10 .....	36
Quadro 3 - Caracterização do profissional respondente .....	52
Quadro 4 - Estrutura do setor de contabilidade das prefeituras.....	58
Quadro 5 - Aderência as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público...	66

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Caracterização da população quanto ao sexo .....	48
Tabela 2 - Idade dos profissionais respondentes .....	49
Tabela 3 - Formação dos profissionais respondentes .....	49
Tabela 4 - Funções e atividades que o profissional respondente executa .....	50
Tabela 5 - Tempo de atuação na prefeitura dos profissionais respondentes .....	50
Tabela 6 - Forma de contratação dos contabilistas responsáveis .....	51
Tabela 7 - Quantidade de servidores que atuam no setor contábil das prefeituras.....	51
Tabela 8 – Nível de capacitação profissional em relação aos recursos de T.I. ....	53
Tabela 9 - Aperfeiçoamento profissional em relação às NBCASP.....	53
Tabela 10 - Espécies de aperfeiçoamento profissional na área .....	53
Tabela 11 – Quantidade de profissionais capacitados em relação às NBCASP.....	54
Tabela 12 - Procedência do software utilizado no setor contábil .....	55
Tabela 13 - Integração dos sistemas contábeis.....	55
Tabela 14 - Disponibilidade dos relatórios contábeis na internet.....	56
Tabela 15 - Percepção dos contabilistas sobre as novas tecnologias de informação .....	56
Tabela 16 - Utilização da informação contábil para a gestão e tomada de decisão .....	56
Tabela 17 - Relatórios contábeis utilizados pelos gestores .....	57
Tabela 18 - Aderência a NBCASP T 16.1.....	59
Tabela 19 - Aderência a NBCASP T 16.2.....	60
Tabela 20 - Aderência a NBCASP T 16.3.....	60
Tabela 21 - Comparação das metas programadas com as realizadas .....	61
Tabela 22 - Evidenciação das diferenças das metas em notas explicativas.....	61
Tabela 23 - Aderência a NBCASP T 16.4.....	62
Tabela 24 - Aderência a NBCASP T 16.5.....	62

Tabela 25 - Aderência a NBCASP T 16.6.....	63
Tabela 26 - Aderência a NBCASP T 16.7.....	63
Tabela 27 - Aderência a NBCASP T 16.8.....	64
Tabela 28 - Aderência a NBCASP T 16.9.....	64
Tabela 29 - Aderência a NBCASP T 16.10.....	65
Tabela 30 - Conhecimento das demonstrações contábeis pelos gestores públicos .....	65

## **LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS**

Art. Artigo

BF - Balanço Financeiro

BO - Balanço Orçamentário

BP - Balanço Patrimonial

CFC - Conselho Federal de Contabilidade

COREDE - Conselho Regional de Desenvolvimento

CRCRS - Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul

DFC - Demonstração do Fluxo de Caixa

DRE - Demonstração do Resultado Econômico

DVP - Demonstração das Variações Patrimoniais

EAD – Educação a Distância

FEE - Fundação de Economia e Estatística do RS

IPSAS - Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público

LDO - Lei de Diretrizes Orçamentárias

LOA - Lei Orçamentária Anual

LRF - Lei de Responsabilidade Fiscal

NBCASP - Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público

NBC T 16 – Norma Brasileira de Contabilidade Técnica (Aplicada ao Setor Público)

PPA - Plano Plurianual

RGF - Relatório de Gestão Fiscal

RREO - Relatório Resumido da Execução Orçamentária

RS – Rio Grande do Sul

SICSP - Sistema de Informação de Custos do Setor Público

STN - Secretaria do Tesouro Nacional

TI - Tecnologia da Informação

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>14</b>
<b>2 A NOVA CONJUNTURA DO MODELO DE CONTABILIDADE PÚBLICA .....</b>	<b>18</b>
<b>2.1 Contabilidade Pública .....</b>	<b>18</b>
2.1.1 Definições e objetivos .....	18
2.1.2 Evolução da Contabilidade Pública no Brasil .....	19
<b>2.2 Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público - NBCASP.....</b>	<b>22</b>
2.2.1 NBC T 16.1 – Conceituação, objeto e campo de aplicação .....	23
2.2.2 NBC T 16.2 – Patrimônio e sistemas contábeis .....	25
2.2.3 NBC T 16.3 – Planejamento e seus instrumentos sob o enfoque contábil .....	26
2.2.4 NBC T 16.4 – Transações no setor público.....	27
2.2.5 NBC T 16.5 – Registro contábil .....	28
2.2.6 NBC T 16.6 – Demonstrações contábeis.....	30
2.2.7 NBC T 16.7 – Consolidação das demonstrações contábeis.....	32
2.2.8 NBC T 16.8 – Controle interno .....	33
2.2.9 NBC T 16.9 – Depreciação, amortização e exaustão .....	34
2.2.10 NBC T 16.10 – Avaliação e mensuração de ativos e passivos em entidades do setor público .....	36
2.2.11 NBC T 16.11 – Minuta da norma de custo.....	37
<b>2.3 Tecnologia da Informação na Gestão Pública .....</b>	<b>38</b>
<b>3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS .....</b>	<b>41</b>
<b>3.1 Delineamento da pesquisa.....</b>	<b>41</b>
<b>3.2 População analisada .....</b>	<b>43</b>
<b>3.3 Fonte e coleta de dados.....</b>	<b>44</b>

<b>3.4 Técnicas de análise de dados .....</b>	<b>47</b>
<b>3.5 Limitações do método.....</b>	<b>47</b>
<b>4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS .....</b>	<b>48</b>
<b>4.1 Caracterização do profissional respondente .....</b>	<b>48</b>
<b>4.2 Estrutura do setor de contabilidade das prefeituras.....</b>	<b>52</b>
<b>4.3 Aderência às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público .....</b>	<b>59</b>
<b>5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES .....</b>	<b>68</b>
<b>5.1 Conclusões .....</b>	<b>68</b>
<b>5.2 Recomendações .....</b>	<b>70</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>71</b>
<b>APÊNDICE A – QUESTIONÁRIO DE COLETA DE DADOS.....</b>	<b>77</b>

## 1 INTRODUÇÃO

A Contabilidade Governamental no Brasil passa por um processo de mudanças, no qual vem agregando novas regras, iniciadas principalmente com a edição da Portaria do Ministério da Fazenda nº 184, de 25 de agosto de 2008, que determinou à Secretaria do Tesouro Nacional (STN) o desenvolvimento de ações no sentido de promover a convergência às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS) e às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP), editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), respeitados os aspectos formais e conceituais estabelecidos na legislação vigente.

O CFC em 29 de novembro de 2007 já havia editado a Resolução nº 1.111, na qual realizava uma interpretação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade, previstos na Resolução nº 750/93, na perspectiva do setor público. Posteriormente, em 21 de novembro de 2008, o CFC editou as NBCASP através das Resoluções nº 1.128 a 1.137.

Em vista deste processo, as NBCASP foram publicadas com o objetivo de fornecer um novo arcabouço conceitual para a Contabilidade Aplicada ao Setor Público e contribuir para a uniformização de práticas e procedimentos contábeis, em virtude da dimensão e da diversidade da estrutura da administração pública brasileira. Ao mesmo tempo, elas visam avançar na consolidação e integração com as normas internacionais (LIMA; SANTANA; GUEDES, 2009).

Nesse viés, o tema central desta monografia está relacionado diretamente com a viabilidade de aderência da Contabilidade Governamental às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, que deverão ser implantadas nos municípios em 2013.

Assim, o trabalho se propôs a verificar se os sistemas de contabilidade dos municípios pertencentes à região do Conselho Regional de Desenvolvimento (COREDE) do Vale do Rio dos Sinos – RS estão estruturados para a implantação das NBCASP, tendo em vista que se trata de uma mudança cultural que exigirá grande dispêndio de tempo e recursos por parte dos contabilistas e das entidades públicas até sua completa adoção.

A escolha deste tema está ligada à busca por respostas aos seguintes questionamentos: Existe quantitativo de recursos humanos capacitados para a implantação das normas? Os sistemas contábeis estão adequados às novas exigências impostas pelas NBCASP para que a Contabilidade Governamental passe a registrar todos os atos e fatos que afetam o setor público? Os contabilistas conhecem as referidas normas e estão aderindo e aplicando as melhores práticas contábeis?

Atualmente, a Contabilidade Governamental não alcança a sua finalidade essencial, que é a de prover informações acessíveis aos seus diversos usuários. Os balanços públicos estão sendo emitidos mais para cumprir formalidades legais e permitir a fiscalização pelos órgãos públicos do que para dotar o gestor público de ferramentas tempestivas de gestão e fornecer à população informações de fácil compreensão e, ao mesmo tempo, transparentes. (NASCIMENTO, 2008, p. 14) Nesse sentido, as informações produzidas pelos setores contábeis apresentam diversos pontos precários, como por exemplo, a reconhecida ausência de um sistema de custeio que possibilite aos contabilistas apurar os custos das ações desenvolvidas pelo setor público.

Para Alonso (1999, p. 39), com os sistemas de informações existentes, o governo não sabe em que medida cada tipo de despesa contribui para os resultados obtidos, quais atividades agregam valor ao resultado final das ações do governo e quanto custam os processos de trabalho ou os programas governamentais, ou seja, o governo desconhece onde há desperdício e onde há eficiência na aplicação de recursos, sendo fundamental, para se atingir uma alocação eficiente, o conhecimento de custos.

Por conta disso, muitas decisões de natureza gerencial são tomadas, no âmbito do setor público, sem o suporte preciso de todas as variáveis, cujo conhecimento prévio é desejável. Conseqüentemente, estas decisões acabam se revelando precárias ou falhas, podendo esconder processos ineficientes, pois são pautados basicamente por dados de natureza orçamentária e financeira, desconsiderando os impactos patrimoniais.

Em relação às deficiências do atual modelo utilizado nas entidades governamentais, Azevedo, Souza e Veiga mostram que:

O profissional necessita de meios para cumprir a sua missão, e ressalta-se a necessidade de sistemas informatizados confiáveis e construídos sobre fundamentos contábeis sólidos. O cenário não é muito otimista, pois existem no mercado sistemas informatizados que sequer fazem uso do método das partidas dobradas, alicerce básico da ciência contábil (AZEVEDO, SOUZA e VEIGA, 2010, p. 67).

Ademais, em virtude do pouco espaço de tempo da elaboração das normas, existe a necessidade de capacitação profissional, visto que os contadores públicos atualmente possuem uma cultura orçamentária sem o domínio completo das “novas regras” para atender as exigências que estão sendo impostas.

Diante do exposto, o problema de pesquisa é: atualmente, os sistemas de contabilidade das prefeituras pertencentes ao COREDE Vale do Rio dos Sinos – RS possuem capacitação técnica e Tecnologia da Informação suficiente para aderir e implantar as NBCASP?

Por conseguinte, a hipótese inicial que balizou e tentou dar uma resposta, a ser comprovada ou refutada, à pesquisa foi a seguinte: Os sistemas de contabilidade das prefeituras pertencentes à região do COREDE Vale do Rio dos Sinos – RS não possuem estrutura suficiente com relação à capacitação técnica e Tecnologia da Informação para aderir e implantar as NBCASP, em virtude da falta de pessoal capacitado no departamento de contabilidade das prefeituras, sistemas de informação desatualizados ou não implantados e pouco conhecimento dos contabilistas em relação às normas.

Nesse sentido, o objetivo geral do trabalho foi: verificar se os sistemas de contabilidade dos municípios pertencentes à região do COREDE Vale do Rio dos Sinos - RS, atualmente, possuem capacitação técnica e Tecnologia da Informação suficiente para aderir e implantar as NBCASP. Sendo que para atingir o objetivo geral, foram propostos os seguintes objetivos específicos:

- Levantar a capacidade técnica dos profissionais que trabalham no setor de contabilidade das prefeituras pertencentes aos municípios da região do COREDE Vale do Rio dos Sinos;
- Averiguar se as prefeituras da região do COREDE Vale do Rio dos Sinos possuem Tecnologia da Informação suficiente para aderir e implantar as NBCASP;
- Identificar se os contabilistas dos municípios da região do COREDE Vale do Rio dos Sinos conhecem e se já estão adotando as NBCASP.

A investigação se justifica para a sociedade envolvida, porque representa a oportunidade de esclarecer aos cidadãos se existe estrutura suficiente nos sistemas de contabilidade das prefeituras para a efetiva implantação das normas. Visto que uma estrutura suficiente para implantação das NBCASP e a adesão às boas práticas contábeis retratam maior

controle, transparência e eficiência das contas públicas, deixando o cidadão mais seguro em relação àquilo que é apresentado na prestação de contas.

Para as instituições, o estudo foi relevante, pois caso fosse verificada uma suficiência na estrutura para a implantação e adesão das NBCASP, neste novo conceito de contabilidade, estas se certificariam que estão gerando informações necessárias à gestão do patrimônio, oferecendo aos usuários informações confiáveis sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica e financeira em apoio à tomada de decisão.

Já para a Ciência Contábil, a pesquisa foi importante devido à necessidade de uma maior discussão acadêmica e conceitual de temas relacionados à Contabilidade Aplicada ao Setor Público, pois a carência de bibliografias e trabalhos empíricos no Brasil limita o desenvolvimento de técnicas e práticas de aperfeiçoamento da Contabilidade Governamental.

Por fim, foi importante fazer esta investigação no COREDE Vale do Rio dos Sinos pela relevância que este possui para o estado do Rio Grande do Sul, por possuir o segundo maior PIB per capita entre todos os COREDES (FEE, 2009).

Para atingir os objetivos propostos, fez-se necessário discutir alguns aspectos fundamentais, divididos em capítulos e objetivando o entendimento do problema encontrado.

Assim, o estudo foi estruturado em mais quatro capítulos, além da introdução. O segundo capítulo apresenta a fundamentação teórica, bem como a definição de termos e conceitos relevantes que servem de sustentação para o desenvolvimento do estudo. Neste capítulo é abordada a literatura concernente à Contabilidade Pública, às NBCASP e a Tecnologia da Informação na Gestão Pública.

O terceiro capítulo compreende a metodologia utilizada no desenvolvimento do trabalho e seu delineamento. Posteriormente, é apresentada a população correspondente aos quatorze municípios integrantes do COREDE Vale do Rio dos Sinos – RS. Ao final constam os instrumentos de coleta de dados, procedimentos de análises dos dados e as limitações da pesquisa.

O Capítulo quatro, por sua vez, faz a exposição e análise dos dados e resultados obtidos pela pesquisa, sendo discutidos sob o crivo dos objetivos e da hipótese. Finalizando a pesquisa, no quinto capítulo, são apresentadas as conclusões com base nos resultados obtidos e no referencial teórico, respondendo aos objetivos de pesquisa. Encerra-se este capítulo com as recomendações para futuras pesquisas diante das limitações identificadas. As referências utilizadas são apresentadas ao final.

## **2 A NOVA CONJUNTURA DO MODELO DE CONTABILIDADE PÚBLICA**

Este capítulo contém uma exposição dos principais aspectos conceituais necessários à compreensão do novo modelo proposto para a Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil, em virtude da iminente entrada em vigor das NBCASP. No primeiro momento, apresentam-se as abordagens mais relevantes da Contabilidade Pública, em seguida discute-se os conceitos sobre cada uma das NBCASP que servem de sustentação para o desenvolvimento deste estudo e, por fim, é apresentada a base teórica sobre a Tecnologia da Informação na Gestão Pública.

### **2.1 Contabilidade Pública**

Este tópico tem a finalidade de apresentar as definições e objetivos da Contabilidade Pública, além de um breve histórico de sua evolução no Brasil.

#### **2.1.1 Definições e objetivos**

A Contabilidade Pública, conforme Silva (2003), está inserida no campo da ciência contábil, podendo ser percebida como uma ramificação desta. Para Kohama (2006, p.25), essa seção da Contabilidade é extremamente complexa, uma vez que “estuda, orienta, controla e demonstra a organização e execução da fazenda pública, o patrimônio público e suas variações”.

Dessa forma, a Contabilidade Pública é um grande utensílio de registro, análise e controle dos procedimentos ocorridos na administração pública. Corroborando a essa ideia, Araújo, Arruda e Barreto (2009) comentam que a Contabilidade Aplicada ao Setor Público está direcionada ao registro, controle e demonstração de todos os fatos mensuráveis em moeda que atingem o patrimônio da união, dos estados e municípios, das autarquias e fundações.

De acordo com Lima e Castro (2000, p.16), a Contabilidade Pública tem por finalidade “aplicar os conceitos, princípios e normas contábeis na gestão orçamentária, financeira e patrimonial dos órgãos nas entidades da administração pública”. O autor também salienta a relevância deste ramo da Contabilidade Pública à sociedade, quando comenta que esta oferta de modo transparente e acessível, o conhecimento vasto sobre a gestão da coisa pública.

Para Bezerra Filho (2006, p.132), o objetivo da Contabilidade Governamental aplicada à administração pública é:

[...] o de fornecer informações, atualizadas e exatas, à administração, para subsidiar as decisões dos gestores; aos órgãos de controle interno e externo, para o cumprimento da legislação; e às instituições governamentais e particulares, para fins estatísticos ou de interesse dessas instituições.

Entende-se que a Contabilidade Pública se traduz em um sistema gerador de informações, para controle e avaliação das ações governamentais, tanto pelo gestor público quanto pelos cidadãos. Portanto, percebe-se que ela executa um papel essencial para a sociedade, pois demonstra de que forma os recursos arrecadados estão sendo investidos e aplicados, e para os administradores públicos, por meio do fornecimento de subsídios que auxiliam em suas tomadas de decisões.

### 2.1.2 Evolução da Contabilidade Pública no Brasil

A história da Contabilidade Pública no Brasil teve início em 1808 com a vinda da família real portuguesa, que buscava refúgio devido ao conhecido bloqueio continental atribuído por Napoleão Bonaparte. No dia 28 de junho de 1808, Dom João VI, por intermédio de uma alvará com força de lei, referendado a Dom Fernando José de Portugal, à época, ministro e secretário dos negócios do Brasil e da Fazenda, criou o Erário Régio e instituiu o Conselho da fazenda, no qual orientava a administração real, assim como o estabelecimento de normas reguladoras da escrituração da Contabilidade desse erário (ARAÚJO; ARRUDA, 2009).

Em 1889, com a proclamação da República, houve a necessidade de maior controle das coisas públicas. Desse modo, em 1922, foi aprovado no Brasil o Código de Contabilidade da união, e após, em 1940, por meio do Decreto-Lei n° 2.416, de 17 de julho, foi regulamentado um modelo padrão de elaboração e de execução dos orçamentos e balanços dos estados e municípios, sendo estes substituídos posteriormente, em 1964, pela Lei n° 4.320, de 17 de março, que vigora até os dias atuais (SLOMSKI, 2008; GIACOMONI, 2009).

Portanto, as regras de Contabilidade Pública no Brasil são definidas, atualmente, principalmente pela Lei n° 4.320/64, que delibera as normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da união, dos estados, dos municípios e do Distrito Federal. O artigo 83° da referida lei determina que “a contabilidade evidenciará perante a Fazenda pública a situação de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiados”.

No ano de 1967, foi expedido o Decreto Lei n° 200, de 25 de fevereiro, que tratou da organização da administração federal. Este instituiu nos ministérios e órgãos da Presidência da República, a Inspeção geral de finanças, com a finalidade de zelar pela administração financeira, pela Contabilidade e, também, pela auditoria dessas instituições governamentais. Assim, como a Lei n° 4.320/64, o Decreto Lei n° 200/67, encontra-se em vigor na atualidade (ARAÚJO, ARRUDA e BARRETO, 2009).

Além desses, argumentam Piscitelli e Timbó (2010), outro fato marcante na história da Contabilidade Governamental foi o advento da Lei Complementar n° 101, de 04 de maio, de 2000, a chamada Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF. Essa estabelece normas de finanças públicas em prol da responsabilidade na gestão fiscal, por meio de atos em que se previnam riscos e retifiquem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas.

Nota-se que a Contabilidade Pública brasileira vem evoluindo no decorrer dos anos, culminando para sua modernização e adequação às necessidades exigidas pelo setor público na atualidade. Em março de 2004, por meio da Portaria n° 37 do CFC, profissionais de contabilidade vinculados à área pública, entre esses, doutores e mestres em ciências contábeis, servidores de tribunais de contas e da STN, compuseram o denominado, Grupo assessor. Este grupo foi criado com a finalidade de estudar e propor normas de contabilidade aplicadas diretamente à área pública de acordo com as normas internacionais aplicadas a este setor (ARAÚJO, ARRUDA e BARRETO, 2009).

Outro mecanismo, conforme Araújo e Arruda (2009), que veio somar à evolução da Contabilidade Aplicada ao Setor Público foi à criação do Comitê gestor da convergência no Brasil, pela resolução nº 1.103, de 28 de setembro de 2007 e a Resolução CFC nº 1.111 de 29 de novembro de 2007, imposta pelo CFC, a qual aprovou o Apêndice II da Resolução CFC nº 750, de 29 de dezembro de 1993. As duas últimas resoluções ditam sobre os Princípios de Contabilidade sob a ótica do setor público.

Ademais, a Portaria nº 184 do Ministério da fazenda, de 25 de agosto de 2008, dispõe a respeito das “diretrizes a serem observadas no setor público quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-las convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público”. Através desta, foi determinada a adoção de medidas para a promoção da convergência das NBCASP com as normas aplicadas no âmbito internacional. Comentam Araújo, Arruda e Barreto (2009), que o Grupo assessor, formado pela Portaria do CFC 37/2004, elaborou as dez primeiras NBCASP, que deverão ser adotadas em caráter compulsório a partir de janeiro de 2012 para a União e os estados, e em janeiro de 2013 para os municípios, conforme as Resoluções do CFC nº 1.128 a nº 1.137, de 21 de novembro de 2008.

Numa visão geral, as NBCASP são um instrumento que trabalha para elevar a eficácia e eficiência das Leis, tendo como fim a promoção do planejamento, da transparência e da responsabilidade da gerência fiscal (DARÓS; PEREIRA, 2009).

Conforme Azevedo, Souza e Veiga (2009, p.25), a construção das NBCASP teve com finalidade:

- a) dar tratamento científico aos fenômenos e transações de setor público;
- b) buscar a aplicação integral dos Princípios Fundamentais de Contabilidade ao setor público;
- c) esclarecer a diferença entre a ciência social aplicada e legislação;
- d) ressaltar a necessidade de integração entre fenômenos orçamentários, financeiros, patrimoniais, econômicos e fiscais;
- e) desenvolver a harmonização e uniformização consensual dos princípios contábeis e das boas práticas governamentais pelos entes federados (União, estados, Distrito Federal e municípios);

- f) construção coletiva, democrática, participativa e regionalizada com a classe contábil e suas representações;
- g) valorização profissional da Contabilidade e das suas representações, no plano individual e coletivo;
- h) que os aplicativos (sistemas informatizados) são ferramentas que contribuem para o aperfeiçoamento da Contabilidade, do controle e da Gestão Pública, mas não se confundem com a Contabilidade;
- i) integração com órgãos governamentais, especialmente a STN e Tribunais de Contas;
- j) alinhamento e convergência das Normas brasileiras às internacionais.

Nota-se que este breve tópico a respeito da evolução da Contabilidade Pública no Brasil, que esta passando por fortes mudanças nos últimos tempos, traz muitas novidades para a área pública, no que tange principalmente ao tratamento contábil. Corroborando a este pensamento, Cruz (2010) reflete a respeito do desenvolvimento da Contabilidade Governamental no Brasil, principalmente pelos princípios de contabilidade voltados a este setor e também a harmonização da Contabilidade Pública brasileira às normas internacionais, salientando que estas novas concepções, não gerarão uma alteração somente na esfera contábil, mas também em toda Gestão Pública.

Nessa mesma linha de raciocínio, Azevedo, Souza e Veiga (2009) comentam que as dez NBCASP ocasionam impactos, tanto na escrituração contábil desse setor, quanto reflexos comportamentais entre os contadores públicos e a própria administração pública como um todo. Sendo assim, esta afeta não só o ente público, como a sociedade em geral.

## **2.2 Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público - NBCASP**

De acordo com o CFC (2008), as NBCASP são Normas Brasileiras de Contabilidade que estabelecem procedimentos técnicos a serem aplicados no setor público, aprovadas através das Resoluções de números 1.128 a 1.137, tomando por base os pronunciamentos técnicos emitidos pelo IPSAS. Como resultado desse trabalho, as dez primeiras normas foram publicadas ao final de 2008 conforme o Quadro 1 a seguir:

NBC T 16.1	Conceituação, Objeto e Campo 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

Quadro 1 - Relação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público  
 Fonte: Elaborado a partir do CFC pelo autor com base na NBC T 16.

### 2.2.1 NBC T 16.1 – Conceituação, objeto e campo de aplicação

A NBC T 16.1, publicada pela Resolução CFC 1.128/08, dispõe sobre a conceituação, objeto e campo de aplicação da Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Conforme essa resolução a Contabilidade Aplicada ao Setor Público é o ramo da ciência contábil que aplica, no processo gerador de informações, os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as normas contábeis direcionadas ao controle patrimonial das entidades do setor público. Quanto ao seu objeto, a norma define como sendo o patrimônio público.

No entanto, a Contabilidade Pública tem a necessidade – estabelecida por disposições legais, como nos artigos 89, 90 e 105 da Lei 4.320/64 – de evidenciar o orçamento e sua execução, bem como situações não compreendidas no patrimônio, mas que possam vir a afetá-lo. Dessa forma, mesmo que a NBC T 16.1 estabeleça apenas o patrimônio como objeto da Contabilidade, ela deve registrar, controlar, e evidenciar também o orçamento e os atos administrativos (MOTA, 2009, p. 224).

No tocante ao campo de aplicação, percebia-se antes das NBCASP uma ausência de consenso entre os autores sobre o rol de entidades da administração indireta que deveriam observar as Normas de Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

Conforme Kohama (2009, p. 25), a área de atuação da Contabilidade Pública compreende as entidades de direito público interno, ou seja, União, estados, Distrito federal e municípios e respectivas autarquias. Entendimento corroborado por Angélico (1995, p. 108), que em sua obra estabelece que “o campo de aplicação da Contabilidade Pública é restrito à administração pública nos seus três níveis de governo: governo federal, governos estaduais, municipais e correspondentes autarquias”.

Já na opinião de Piscitelli *et al.* (1990, p. 15), devem obediência às regras de Contabilidade Pública as pessoas de direito público, bem como algumas de suas entidades vinculadas (empresas públicas e fundações), pelo menos quando utilizem recursos à conta do orçamento público – apresentando, assim, uma visão um pouco diferente dos autores supracitados.

Com o advento da NBC T 16.1, além de regulamentar o assunto, a norma dispõe que “o campo de aplicação da Contabilidade Aplicada ao Setor Público abrange todas as entidades do setor público”; entendidas como entidades do setor público os órgãos, fundos, pessoas jurídicas de direito público ou que, possuindo personalidade de direito privado, recebam, guardem, movimentem, gerenciem ou apliquem recursos públicos na execução de suas atividades. Equiparando-se também, para fins contábeis, as pessoas físicas que recebem de órgãos públicos, subvenção, benefício, ou incentivo, fiscal ou creditício.

Porém, é apresentada uma divisão quanto à observância e aplicação das normas e regras próprias da Contabilidade Pública, considerando-se o seguinte escopo: devem ser integralmente aplicadas pelas entidades governamentais, serviços sociais e conselhos profissionais; e parcialmente aplicadas pelas demais entidades do setor público (aquelas que recebam, guardem, movimentem, gerenciem ou apliquem recursos públicos).

Cabe destacar, que não é definida a abrangência da expressão “parcialmente aplicadas”, o que deverá ser objeto de regulamentação pelos órgãos competentes (MOTA, 2009, p. 237).

## 2.2.2 NBC T 16.2 – Patrimônio e sistemas contábeis

A NBC T 16.2 estabelece a conceituação de patrimônio público e sua classificação sob o enfoque contábil, bem como o conceito e a estrutura do sistema de informação contábil. De acordo com essa norma, patrimônio público é o conjunto de direitos e bens, tangíveis ou intangíveis, onerados ou não, adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados por entidades do setor público, que seja portador ou represente um fluxo de benefícios, presentes ou futuros, decorrentes da prestação de serviços públicos ou da exploração econômica por entidade do setor público e suas obrigações.

Em relação a essa definição, Siu (2010, p. 18) comenta que ela tem a simplicidade necessária para que os profissionais compreendam com clareza o significado de patrimônio público.

Quanto ao sistema contábil, a NBC T 16.2 o caracteriza como sendo a estrutura de informação sobre a identificação, mensuração, avaliação, registro, controle e evidenciação dos atos e dos fatos da gestão do patrimônio público, tendo por objetivo orientar e suprir o processo decisório, a prestação de contas e a instrumentalização do controle social. Conforme a Resolução CFC nº 1.129/08 os subsistemas estão estruturados da seguinte forma:

- a) orçamentário: registra, processa e evidencia os atos e os fatos relacionados ao planejamento e à execução orçamentária;
- b) patrimonial: registra, processa e evidencia os fatos financeiros e não financeiros relacionados com as variações qualitativas ou quantitativas do patrimônio público;
- c) custos: registra, processa e evidencia os custos dos bens e serviços, produzidos e ofertados à sociedade pela entidade pública;
- d) 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 a função específica de controle.

Aqui se percebem duas alterações em relação à tradicional classificação dos sistemas (denominados pelas NBCASP de subsistemas) em orçamentário, financeiro, patrimonial e de compensação, pois acrescenta-se o subsistema de custos e elimina-se o subsistema financeiro.

Darós e Pereira (2009) fazem uma oportuna observação de que já existia a necessidade imposta por lei – nos artigos 85 e 99 da Lei 4.320/64 (no âmbito dos serviços públicos

industriais) e 50 parágrafo 3º da LRF (ampliando para toda a administração pública) – de implantação de um sistema de custos. Assim, as NBCASP servem de reforço a essa exigência.

No tocante ao subsistema financeiro, ele estava contemplado na redação inicial da NBC T 16.2, sendo eliminado por alteração trazida pela resolução nº 1.268/09 do CFC, que incorporou os fatos financeiros ao subsistema patrimonial.

### 2.2.3 NBC T 16.3 – Planejamento e seus instrumentos sob o enfoque contábil

A NBC T 16.3 apresenta as bases para o controle contábil do planejamento desenvolvido pelas entidades do setor público, expressos em planos hierarquicamente interligados. Esta norma traz a seguinte definição de planejamento:

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.

No Brasil, os planos hierarquicamente interligados que materializam o planejamento são:

- Plano Plurianual (PPA), que representa o planejamento estratégico, tendo como objetivo principal o estabelecimento de diretrizes, objetivos e metas na administração pública;
- Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), que estabelece as metas e prioridades da administração pública e orienta a elaboração da LOA;
- Lei Orçamentária Anual (LOA), que representa o planejamento operacional e visa estimar a receita e fixar a despesa (MOTA, 2009).

Segundo Silva (2009), o objetivo do processo de planejamento é a seleção racional das alternativas para ação governamental em conformidade com os meios disponíveis, visto que se houvessem recursos ilimitados, não haveria necessidade de planejamento.

Todavia, de nada adiantaria ter um planejamento se não existisse um controle sobre sua execução. Neste sentido, a NBC T 16.3 estabelece que a Contabilidade Aplicada ao Setor Público deve comparar as metas programadas com as realizadas, evidenciando as diferenças relevantes em nota explicativa. Também prevê que na avaliação da execução dos planos hierarquicamente interligados devem ser evidenciadas as eventuais restrições ocorridas e seus impactos.

A principal alteração trazida pela NBC T 16.3 é justamente a previsão normativa das bases para o controle contábil sobre os instrumentos de planejamento. De acordo com Darós e Pereira (2009), esta norma amplia tal controle, pois além de evidenciar a execução orçamentária anual, também pretende acompanhar o cumprimento das metas estratégicas contidas no PPA.

#### 2.2.4 NBC T 16.4 – Transações no setor público

A NBC T 16.4 estabelece conceitos, natureza e tipicidades de transações no setor público. Segundo Ribeiro Filho (2009), essa norma justifica-se pelo fato da dinâmica das transações no setor público e seu reflexo no patrimônio demandarem o aperfeiçoamento dos conceitos relativos à gestão da coisa pública.

A norma define transação no setor público como os atos e os fatos que provoquem alterações qualitativas ou quantitativas, efetivas ou potenciais, no patrimônio das entidades do setor público, determinando que as mesmas devem ser registradas com base nos Princípios Fundamentais de Contabilidade e nas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

De acordo com Siu (2010), a NBC T 16.4 traz uma nova visão das transações no setor público, classificando-as em:

- econômico-financeiras: correspondem as transações originadas de fatos que afetam o patrimônio público, resultantes ou independentes da execução orçamentária, podendo provocar alterações qualitativas ou quantitativas, efetivas ou potenciais;

- administrativas: correspondem às transações originadas de atos administrativos que não afetam o patrimônio público, com o objetivo de dar cumprimento às metas programadas e manter em funcionamento as atividades da entidade do setor público.

A NBC T 16.4 estabelece também o conceito de variações patrimoniais – “são transações que promovem alterações nos elementos patrimoniais das entidades do setor público, mesmo em caráter compensatório, afetando ou não, o seu resultado” – e as segrega em:

- variações quantitativas: aquelas resultantes de transações que aumentam ou diminuem o patrimônio público;
- variações qualitativas: aquelas resultantes de transações que alteram a composição dos elementos patrimoniais, sem afetar o patrimônio líquido.

No entendimento de Kohama (2009), variação patrimonial é a alteração no valor de qualquer elemento patrimonial, não fazendo distinção em qualitativas e quantitativas. Para Mota (2009), variações patrimoniais são apenas as alterações quantitativas, embora considere que seja papel da Contabilidade Pública evidenciar todas as operações que envolvem o patrimônio público, qualitativas ou quantitativas, para fins de maior transparência. Assim percebe-se que a definição trazida pela NBCASP é mais abrangente.

Por fim, a norma também trata transações envolvendo valores de terceiros, que são aquelas em que a entidade do setor público responde como fiel depositária e que não modificam o patrimônio público, as quais devem ser demonstradas de forma segregada.

#### 2.2.5 NBC T 16.5 – Registro contábil

A NBC T 16.5 dispõe sobre os critérios para o registro dos atos e fatos que afetem ou possam vir a afetar o patrimônio das entidades do setor público, apresenta formalidades do registro contábil, trata da segurança da documentação contábil e discorre sobre o reconhecimento, mensuração ou avaliação aplicável.

No que tange às formalidades, a norma estabelece que devem ser mantidos procedimentos uniformes de registros contábeis, por meio de processo manual, mecânico ou eletrônico, apresentados em ordem cronológica. Estabelece, também, que as entidades do setor público devem manter sistema de informação contábil refletido em planos de contas, o qual deve conter os seguintes atributos:

- terminologia das contas e sua adequada codificação, bem como a indicação do subsistema a que pertence, a natureza e o grau de desdobramento, permitindo os registros de valores e a integração dos subsistemas;
- a função das contas;
- o funcionamento das contas;
- a utilização dos métodos das partidas dobradas em todos os registros dos atos e dos fatos que afetem ou possam vir a afetar o patrimônio das entidades do setor público;
- contas específicas para a apuração de custos;
- tabela de codificação de registros que identifique o tipo de transação, as contas envolvidas, a movimentação a débito e a crédito e os subsistemas utilizados.

Em relação ao plano de contas, Mota (2009) salienta que a NBCASP deixa clara a orientação de que se contemple o rol de contas com sua descrição pormenorizada e respectivos atributos, bem como a necessidade de utilização do método das partidas dobradas por meio de tabela de codificação de registros contábeis (tabela de eventos) e a criação de contas específicas para apuração de custos. Cabe citar ainda que a STN desenvolveu a 2ª edição do Plano de contas aplicado ao setor público, que é um plano de contas único de abrangência nacional, visando à padronização da estrutura de contas no setor público brasileiro.

Ao tratar da segurança da documentação contábil, a norma estabelece que devem ser desenvolvidos procedimentos que garantam a segurança, a preservação e a disponibilidade dos documentos e registros contábeis mantidas em sistemas eletrônicos. Também permite que os documentos em papel sejam digitalizados e armazenados em meio magnético ou eletrônico.

Quanto ao regime de reconhecimento contábil, a Lei 4.320/64 dispõe em seu artigo 35, o seguinte:

Art. 35 – Pertencem ao exercício financeiro:

- I. as receitas nele arrecadadas;
- II. as despesas nele legalmente empenhadas.

A NBC T 16.5 traz uma nova perspectiva como pode ser percebido no trecho transcrito a seguir:

os registros contábeis devem ser realizados e os seus efeitos evidenciados nas demonstrações contábeis do período com os quais se relacionam, reconhecidos, portanto, pelos respectivos fatos geradores, independentemente do momento da execução orçamentária.

Assim, esta norma orienta que o regime de competência deve ser adotado para as receitas e as despesas, estando em conformidade com o princípio da competência.

Outro aspecto determinado pela norma é a aplicação pelas entidades do setor público de métodos de mensuração ou avaliação dos ativos e dos passivos que permitam o reconhecimento dos ganhos e das perdas patrimoniais.

Finalizando a NBC T 16.5 dispõe que no caso de ausência de norma contábil aplicada ao setor público, o contador deve recorrer, subsidiariamente e nesta ordem, as normas nacionais e internacionais que tratem de temas similares, evidenciando os procedimentos e os impactos em notas explicativas.

#### 2.2.6 NBC T 16.6 – Demonstrações contábeis

Esta norma determina as demonstrações contábeis a serem elaboradas e divulgadas pelas entidades públicas.

A Lei 4.320/64, em seu artigo 101, estabelece como demonstrativos contábeis obrigatórios o balanço patrimonial, o balanço orçamentário, o balanço financeiro, e a

demonstração das variações patrimoniais. A NBC T 16.6 acrescenta dois novos itens a essa lista: a Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC) e a Demonstração do Resultado Econômico (DRE).

Outra novidade apresentada pela norma refere-se à estrutura do Balanço Patrimonial (BP) em relação à apresentada pela Lei 4.320/64, estabelecendo que a classificação dos componentes patrimoniais deve levar em consideração a segregação em circulantes e não circulantes, com base nos atributos de conversibilidade e exigibilidade. Além disso, também dispõe que o patrimônio líquido deve evidenciar separadamente o resultado do período e o resultado acumulado de períodos anteriores.

Quanto à DFC, seu objetivo é evidenciar as movimentações havidas nos itens de caixa e equivalentes de caixa, segregando os fluxos em operacional, de investimento e de financiamento (MOTA, 2009). Para sua elaboração pode ser utilizado o método direto (que evidencia as movimentações no caixa e nos seus equivalentes a partir das principais classes de recebimentos e pagamentos brutos) ou o método indireto (que obtém o fluxo financeiro a partir de ajustes realizados no resultado patrimonial).

Segundo Mota (2009, p. 603), a DFC demonstra de modo analítico o montante líquido de caixa gerado no exercício financeiro (geração de caixa líquido) e permite o conhecimento das origens e aplicações de caixa. Se um órgão público for capaz de gerar caixa a partir de suas operações, então é provável que apresente boa saúde financeira no futuro. Já a mesma interpretação não é válida no caso da geração de caixa a partir das atividades de investimento e financiamento, pois em algum momento no futuro pode haver dificuldade de repetir essa situação, visto que as fontes de caixa “investimentos” e “financiamentos” têm menor potencial que a fonte “operações”.

Sobre a DRE, de acordo com a NBC T 16.6, ela objetiva evidenciar o resultado econômico das ações do setor público. Deve ser elaborada levando em consideração sua interligação com os sistemas de custos e apresentar na forma dedutiva, pelo menos, a seguinte estrutura:

- receita econômica dos serviços prestados e dos bens e ou produtos fornecidos;
- custos e despesas identificados com a execução da ação pública;
- resultado econômico apurado.

Cabe destacar, ainda, que as notas explicativas são partes integrantes das demonstrações contábeis, devendo conter: os critérios utilizados para elaboração das demonstrações contábeis, as informações de naturezas patrimonial, orçamentária, econômica, financeira, legal, física, social e de desempenho e outros eventos que não tenham sido suficientemente divulgados ou que não tenham sido contemplados nos demonstrativos.

A norma estabelece que as demonstrações contábeis devem ser apresentadas com os valores referentes ao exercício anterior. A divulgação deve ser feita: na imprensa oficial; nos órgãos de controle interno e externo, associações e conselhos representativos; para a sociedade nos locais e prazos estabelecidos; em meio de comunicação eletrônica de acesso público.

#### 2.2.7 NBC T 16.7 – Consolidação das demonstrações contábeis

A NBC T 16.7 apresenta conceitos, abrangência e procedimentos para consolidação de demonstrações contábeis das entidades do setor público, definindo consolidação das demonstrações contábeis como o processo que ocorre pela soma ou pela agregação de saldos ou grupos de contas, eliminada as transações entre as entidades incluídas na consolidação, formando uma unidade contábil consolidada. Segundo esta norma, o objetivo da consolidação das demonstrações é o conhecimento e a divulgação de macro-agregados do setor público, a obtenção de uma visão global sobre o resultado e a instrumentalização do controle social.

A Lei 4.320/64, em seu artigo 111, trata da consolidação estabelecendo que “o Conselho técnico de economia e finanças do Ministério da fazenda [...] organizará e publicará o balanço consolidado das contas da União, estados, municípios e Distrito Federal, suas autarquias e outras entidades, bem como um quadro estruturalmente idêntico, baseado em dados orçamentários”. No entanto, o Conselho técnico de economia já foi extinto, sendo essa responsabilidade agora do Órgão central de contabilidade da União (SILVA, 2007, p. 333).

A Lei complementar 101/00 também trata do assunto, estabelecendo no artigo 51 que o Poder executivo da União promoverá a consolidação, nacional e por esfera de governo, das contas da federação relativas ao exercício anterior. Por sua vez, a Portaria nº 109 de 08 de março de 2002, editada pela STN, estabelece que, para efeito da consolidação e

encaminhamento das contas a que se refere a legislação supracitada, os municípios e os estados deverão preencher o “quadro dos dados contábeis consolidados” referidos, respectivamente, nos artigos 1º e 2º desta Portaria e encaminhá-los à unidade da Caixa Econômica Federal de vinculação, acompanhados de uma cópia do balanço geral do exercício a que se refere a consolidação.

A NBCASP dispõe sobre os procedimentos que devem ser observados para a elaboração dos demonstrativos consolidados. Dentre os aspectos a serem seguidos, a norma determina que não devem ser efetuados quaisquer lançamentos na escrituração das entidades que formam a unidade contábil para fins de consolidação, devendo os ajustes e exclusões serem feitos em documentos auxiliares. Estabelece, também, que as demonstrações contábeis das entidades do setor público, para fins de consolidação, devem ser elaboradas na mesma data, admitindo-se a defasagem de até três meses, desde que os efeitos relevantes sejam divulgados em nota explicativa.

Complementando tais demonstrações, devem ser divulgadas notas explicativas que contenham, no mínimo: a identificação e as características das entidades do setor público incluídas da consolidação; os procedimentos adotados; as razões dos componentes patrimoniais de uma ou mais entidades do setor público utilizar critérios diferentes de avaliação, quando for o caso; a natureza e o montante dos ajustes efetuados e os eventos posteriores ao encerramento do exercício que possam ter efeitos relevantes sobre as demonstrações contábeis consolidadas.

#### 2.2.8 NBC T 16.8 – Controle interno

Esta norma estabelece referenciais para o controle interno com suporte do sistema de informação contábil, determina sua abrangência, sua classificação, sua estrutura e componentes. O controle interno sob o enfoque contábil, de acordo com a NBC T 16.8, é compreendido pelo conjunto de recursos, métodos, procedimentos e processos adotados pela entidade do setor público com os seguintes propósitos:

- salvaguardar os ativos e assegurar a veracidade dos componentes patrimoniais;
- dar conformidade aos registros contábeis em relação ao ato correspondente;

- propiciar a obtenção de informação oportuna e adequada;
- estimular à adesão às normas e às diretrizes fixadas;
- contribuir para promoção da eficiência operacional da entidade e auxiliar na prevenção de práticas ineficientes e antieconômicas, erros, fraudes, malversação, abusos, desvios e outras inadequações.

Sobre esse aspecto, Darós e Pereira (2009) comentam que a NBCASP apresenta de modo amplo o campo de atuação para o controle interno contábil, visto que abrange todo o patrimônio da entidade. Tal fato se opõe à visão orçamentária imposta pela Lei 4.320/64 – que dispõe em seu artigo 77 que o controle interno deve verificar de forma prévia, concomitante e subsequente a legalidade dos atos da execução orçamentária – e reforça o estabelecido na LRF – que no artigo 59 determina que o controle interno deve fiscalizar o cumprimento das metas estabelecidas na Lei de Diretrizes Orçamentárias e os limites: das dívidas consolidada e mobiliária; das despesas com pessoal; para contratação de operações de crédito, para concessão de garantias e para a inscrição em restos a pagar.

A NBC T 16.8 estabelece que o controle interno compreende: a preservação do patrimônio público, o controle da execução das ações que integram os programas e a observância às leis, aos regulamentos e às diretrizes estabelecidas. Além desses itens, Flores (2010) complementa com os seguintes pontos: garantia de veracidade das informações, prevenção e detecção de erros e fraudes.

Conforme a norma, o controle interno deve ser exercido em todos os níveis da entidade do setor público.

#### 2.2.9 NBC T 16.9 – Depreciação, amortização e exaustão

A NBC T 16.9 estabelece critérios e procedimentos para o registro contábil da depreciação, da amortização e exaustão. Segundo Silva (2009, p. 135-136), a maioria dos ativos imobilizados possui vida útil limitada e, portanto, sua utilização pelas entidades públicas ocorrerá durante um número finito de períodos contábeis futuros. Dessa forma, o sistema contábil deve incluir nos períodos contábeis em que o ativo for utilizado a

apropriação gradativa de seu valor como custo ou despesa sob a denominação de amortização, depreciação e exaustão, dependendo de sua natureza.

Todavia, como aponta o autor, a questão da contabilização da perda de valor ao longo do tempo tem sido motivo de controvérsia entre os profissionais do setor público devido à ênfase dada à contabilidade orçamentária como instrumento de controle da legalidade dos atos e apurações da responsabilidade a cada período de vigência da Lei orçamentária. Esta postura tem levado a Contabilidade Pública a não evidenciar integral do patrimônio.

Nesse sentido, Ribeiro Filho (2009) comenta que as práticas contábeis do setor público ao longo dos anos, em decorrência da interpretação de dispositivos legais e normativos, levaram a não adoção de procedimentos relacionados à depreciação, amortização e exaustão. Assim, a NBC T 16.9 objetiva estabelecer aspectos conceituais para adoção desses procedimentos, para assegurar a adequada evidenciação do patrimônio público. Portanto, a NBCASP traz como obrigatoriedade o registro da depreciação, amortização e exaustão, o qual deve ser realizado mensalmente até que o valor líquido contábil seja igual ao valor residual.

A norma dispõe ainda que não estão sujeitos ao regime de depreciação os bens móveis de natureza cultural, os bens de uso comum, os animais destinados à exposição e à preservação e terrenos urbanos e rurais. Quanto aos métodos de apuração, sem prejuízo da utilização de outros métodos para o cálculo dos encargos de depreciação, podem ser adotados os seguintes: método das quotas constantes ou em linha reta, método das somas dos dígitos, método das unidades produzidas.

Finalizando, a NBC T 16.9 estabelece que as demonstrações contábeis devem divulgar, para cada classe de imobilizados, em nota explicativa: o método utilizado, a vida útil econômica e a taxa utilizada; o valor contábil bruto e a depreciação, a amortização e a exaustão no início e no final do período; as mudanças nas estimativas em relação a valores residuais, vida útil econômica, método e taxas utilizados.

## 2.2.10 NBC T 16.10 – Avaliação e mensuração de ativos e passivos em entidades do setor público

A NBC T 16.10 traz critérios e procedimentos para a avaliação e mensuração de ativos e passivos que compõem o patrimônio líquido. Segundo Ribeiro Filho (2009), essa norma justifica-se pelo fato de que a ausência de critérios e definições claras sobre os métodos de avaliação e mensuração dos ativos e dos passivos não permite a adequada evidenciação da real situação do patrimônio público. Os critérios de avaliação e mensuração são apresentados de forma segregada para os seguintes grupos: disponibilidades, créditos e dívidas, estoques, investimentos permanentes, imobilizado, intangível e diferido. O Quadro 2 demonstra as bases gerais desses critérios.

<b>Grupo</b>	<b>Bases gerais de avaliação e mensuração</b>
Disponibilidades	São mensuradas ou avaliadas pelo valor original, feita a conversão, quando em moeda estrangeira, à taxa de câmbio vigente na data do Balanço Patrimonial.
Direitos, títulos de crédito e obrigações	São mensuradas ou avaliadas pelo valor original, feita a conversão, quando em moeda estrangeira, à taxa de câmbio vigente na data do Balanço Patrimonial.
Estoques	São mensurados ou avaliados com base no valor de aquisição ou de produção ou de construção ou ao valor de mercado, quando este for menor.
Investimentos permanentes	Para as participações em empresas e em consórcios públicos ou público-privados sobre cuja administração se tenha influência significativa deve-se utilizar o método da equivalência patrimonial. As demais participações podem ser mensuradas ou avaliadas de acordo com o custo de aquisição.
Imobilizado	É mensurado ou avaliado com base no valor de aquisição, produção ou construção.
Diferido	São mensurados ou avaliados pelo custo incorrido, deduzido do saldo da respectiva conta de amortização acumulado de quaisquer perda do valor por redução ao valor recuperável.

Quadro 2 - Bases gerais de avaliação e mensuração de acordo com a NBC T 16.10

Fonte: Elaborado a partir da NBC T 16.10

Uma novidade trazida por essa norma, conforme aponta Darós e Pereira (2009), é a previsão de contabilização dos bens de uso comum, tais como praças, rodovias e estradas.

Nesse sentido, a norma determina que 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 por sua administração ou controle, independentemente de serem relacionados à sua atividade operacional.

Uma contribuição importante da NBCASP, segundo Siu (2010, p. 20), refere-se ao estabelecimento de reavaliações. O autor comenta que embora se saiba que há previsão na Lei 4.320/64, artigo 106, parágrafo 3º, permitindo que se faça a reavaliação, ela geralmente não é feita. Assim, a NBC T 16.10 fortalece esta necessidade da Contabilidade Governamental de fornecer uma informação mais precisa sobre a real posição patrimonial de uma entidade pública.

A norma dispõe que as reavaliações devem ser feitas utilizando o valor justo ou o valor de mercado na data de encerramento do Balanço patrimonial, pelo menos: anualmente, para as contas ou grupos de contas cujos valores de mercado variarem significativamente em relação aos valores anteriormente registrados; de quatro em quatro anos, para as demais contas. Os acréscimos e decréscimos do valor do ativo decorrentes da reavaliação ou redução ao valor recuperável devem ser registrados em contas de resultado.

#### 2.2.11 NBC T 16.11 – Minuta da norma de custo

A NBC T 16.11 está em processo de elaboração, já tendo sido submetida à audiência pública. De acordo com a minuta da norma, ela visa estabelecer a conceituação, o objeto, os objetivos, e as regras básicas para implantação de subsistema de custos no setor público. Cabe lembrar que esse subsistema foi instituído pela NBC T 16.2 para registrar, processar e evidenciar os custos dos bens e serviços, produzidos e ofertados à sociedade pela entidade pública.

O texto da NBC T 16.11 determina que o processo de implantação do Sistema de informação de custos do setor público (SICSP) deve ser sistemática e gradual, respeitando as etapas naturais do processo de formação dos custos, que podem ser:

- identificação dos objetos de custos;
- identificação dos custos diretos;
- alocação dos custos diretos aos objetos de custos;
- identificação dos custos indiretos;
- escolha do modelo de alocação dos custos indiretos, o qual deve observar a relevância e a relação custo benefício;
- tratamentos dos custos indiretos de acordo com o modelo adotado;

A minuta de norma dispõe que o SICSP deve ser implantado em todo o setor público e na administração pública, abrangendo todos os entes e poderes.

### **2.3 Tecnologia da Informação na Gestão Pública**

Tecnicamente, a Tecnologia da Informação (TI) é composta pela informática, seu conjunto de hardwares (equipamentos) e softwares (programas), e também pelo processamento de dados, sistemas de informação, engenharia de software, recursos para a internet, etc. Para Keen (1993), no entanto, o conceito de Tecnologia da Informação vai além das suas ferramentas, pois também envolve aspectos humanos, administrativos e organizacionais. Também, de acordo com Douglas (2007, p. 41):

a sociedade civil brasileira evoluiu nestas últimas décadas e tem conseguido fazer pressões bem-sucedidas sobre os gestores públicos. Por outro lado, valendo-se principalmente da tecnologia da informação, a administração pública também tem feito um esforço enorme no sentido de se tornar mais transparentes e menos fechada, criando condições favoráveis para que se aumente o chamado controle social sobre os atos dos gestores governamentais e gerentes políticos.

Atualmente, a exigência da sociedade por qualidade de empresas e governos cresce cada vez mais. A busca pela excelência deixou de ser um desafio da iniciativa privada. Passa a ser fundamental ter o governo equipado como um parque de Tecnologia da Informação capaz de oferecer a absoluta integração no universo de informações, a simplificação de procedimentos e eliminação da dependência crônica de manipular informações por meio

físicos. Desta forma, a TI aplicada aos organismos públicos deve focalizar de modo a promover efetivamente as transformações que repercutem em maiores benefícios para a sociedade. Como melhor gestão de recursos, melhor atendimento ao cidadão, maior transparência e maior credibilidade nas ações governamentais.

Um sistema de Contabilidade Governamental devidamente estruturado é de fundamental importância para facilitar a análise e interpretação dos resultados da Gestão Pública.

A relevância da transparência das informações contábeis é enfatizada claramente por Reis (2004, p. 25):

os Estados não podem prescindir de uma boa ordem em suas contabilidades. A prestação de contas é imposição constitucional (A Constituição Federal de 1988 no art. 84, XXIV, estabelece que é atribuição do Presidente da República prestar, anualmente, ao Congresso Nacional, dentro de sessenta dias após a abertura da sessão legislativa, as contas referentes ao exercício anterior, bem como o parágrafo único do art.70 determina que prestará contas qualquer pessoa física ou entidade pública que utilize,arrecade, guarde, gereencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta,assuma obrigações de natureza pecuniária). Sem boa contabilidade, não pode haver boa prestação de contas. O conhecimento exato do patrimônio estadual, uma arrecadação metódica e eficiente, a regularidade dos gastos, a determinação das responsabilidades pecuniárias dos agentes do Estado são conseguidos mediante um aparelho seguro e completo de contabilidade.

Para produzir a transparência da Gestão Pública é necessário dispor de um sistema de informações contábeis que processe todos os dados pertinentes ao patrimônio público, integrados a outros subsistemas, visando à integração de todos os dados, quanto à gestão dos recursos públicos, no sentido de registrar e evidenciar todos os atos e fatos.

Moscove et al. (2002) define, de forma clara, sistema de informações e sistema de informações contábeis, conforme destacado: sistema de informações é um conjunto de subsistemas inter-relacionados que funcionam em conjunto para coletar, processar, armazenar, transformar e distribuir informações para fins de planejamento, tomada de decisões e controle.

Um sistema de informação contábil, portanto, deve receber informações de diversos subsistemas da administração pública, com o objetivo de processá-las, classificá-las e efetuar o correto registro e controle do patrimônio público.

Para Wilkinson (2000, p. 7), um subsistema contábil, também denominado de sistema de informação contábil é: “[...] uma estrutura unificada dentro de uma entidade que emprega recursos físicos e outros componentes para transformar dados econômicos em informação contábil, com o propósito de satisfazer as necessidades de informação de uma variedade de usuários”.

Nesta definição, a ênfase é dada no processo de transformação do dado, qualificado como de natureza econômica, em informação contábil.

Sendo o subsistema contábil parte integrante do sistema de contabilidade da entidade objeto de contabilização (organização, empresa, instituição pública, etc.), os demais subsistemas interagem enviando dados e recebendo informações da contabilidade.

Para esta pesquisa, considerou-se como sistemas de contabilidade toda a estrutura organizacional dos departamentos de contabilidade das prefeituras, ou seja, a soma de recursos em Tecnologia da Informação com os recursos humanos.

### **3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS**

Metodologia pode ser definida como o estudo e a avaliação dos diversos métodos, com o propósito de identificar possibilidades e limitações no âmbito de sua aplicação no processo de pesquisa científica (DIEHL; TATIM, 2004, p. 47-48). A metodologia permite, portanto, a escolha da melhor maneira de abordar determinado problema, integrando os conhecimentos a respeito dos métodos em vigor nas diferentes disciplinas científicas.

Segundo Gil (1999, p.26), “método é o caminho para se chegar ao fim”. Ou seja, é a forma de pesquisar e encontrar respostas, ou até mesmo outras indagações para dúvidas através de um procedimento escolhido. Com isso, surge a necessidade de planejar a forma de realização da pesquisa. Sendo assim, neste capítulo apresentam-se os instrumentos e técnicas utilizadas para a realização desta pesquisa, sua classificação, população analisada, fonte e coleta de dados, tratamento e análise destes e limitações do método, de forma a responder o problema de pesquisa e alcançar os objetivos propostos inicialmente.

#### **3.1 Delineamento da pesquisa**

As pesquisas podem ser classificadas, segundo Silva e Menezes (2001), quanto à sua natureza, à forma de abordagem do problema, aos seus objetivos e aos procedimentos técnicos. Quanto à natureza, a presente pesquisa classifica-se como aplicada, pois o conhecimento desenvolvido através deste estudo poderá contribuir para maiores conhecimentos de aplicação prática, auxiliando, assim, na solução de problemas como o melhor entendimento da implantação e aplicação das NBCASP e do processo de convergência às Normas Internacionais de Contabilidade.

Em relação à abordagem do problema, o estudo classifica-se como quantitativo, pois trata os dados coletados por meio de métodos estatísticos. Segundo Richardson, o método quantitativo “caracteriza-se pelo emprego de quantificação tanto nas modalidades de coleta de informações, quanto no tratamento delas por meio de técnicas estatísticas, desde as mais

simples como percentual, média, desvio padrão, às mais complexas, como coeficiente de correlação, análise de regressão etc. (BEUREN, 2006, p. 92).

O mesmo autor destaca que, através da abordagem quantitativa, o pesquisador busca atingir uma maior garantia e precisão dos resultados, evitando distorções tanto na análise como na interpretação, agregando conseqüentemente maior segurança aos resultados, ressaltando que esse tipo de abordagem é geralmente utilizado em estudos descritivos.

Quanto aos objetivos, esta pesquisa classifica-se como descritiva, uma vez que tem como finalidade verificar se os sistemas de contabilidade dos municípios pertencentes à Região do COREDE Vale do Rio dos Sinos - RS possuem, atualmente, capacitação técnica e Tecnologia da Informação suficiente para aderir e implantar as NBCASP.

Segundo Gil (2009, p. 42), uma pesquisa é considerada descritiva por possuir “como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relação entre variáveis”. Complementa o autor que também são incluídos neste grupo estudos que tem por objetivo o levantamento de opiniões, atitudes e crenças de uma população.

A classificação da pesquisa em quantitativa e descritiva se dá devido à utilização do questionário para análise da proposta de estudo e a observação descrita das características da população estudada. Esse método foi escolhido por permitir entrevistar todos os contabilistas responsáveis pela contabilidade das prefeituras do COREDE Vale do Rio dos Sinos e assim poder retratar de forma mais objetiva a percepção dos entrevistados quanto ao tema.

O levantamento foi utilizado como procedimento técnico. De acordo com Gil, a pesquisa levantamento caracteriza-se:

[...] pela interrogação direta das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer. Basicamente, procede-se a solicitação de informações a um grupo significativo de pessoas acerca do problema estudado para, em seguida, mediante análise quantitativa, obterem-se as conclusões correspondentes aos dados coletados (GIL, 2009, p.50).

As variáveis utilizadas na pesquisa foram: capacitação técnica dos servidores que trabalham no setor de contabilidade das prefeituras, Tecnologia da Informação empregada no setor contábil dos municípios e o conhecimento e a aderência dos contabilistas responsáveis pelo setor contábil das prefeituras em relação às NBCASP.

Com relação à capacitação técnica foram analisadas as seguintes questões: nível de conhecimento de informática, aperfeiçoamento profissional sobre as NBCASP e quantidade de pessoas capacitadas em relação às NBCASP. Quanto a Tecnologia da Informação foram analisadas as seguintes questões: a procedência do *software* utilizado no setor contábil, os módulos que este *software* contábil possibilita integrar, a disponibilidade na internet dos relatórios contábeis RGF e RREO, a percepção dos contabilistas responsáveis sobre a contribuição das novas Tecnologias da Informação para a obtenção de informações contábeis tempestivas, precisas e de melhor qualidade para os gestores públicos, a utilização da informação contábil por parte dos gestores públicos para a gestão e tomada de decisão e os relatórios contábeis utilizados para esta finalidade. Em relação ao conhecimento e aderência dos contabilistas sobre as NBCASP foram analisadas as seguintes questões: o conhecimento dos contabilistas sobre temas atuais ligados às NBC T 16, a existência de sistema de custos no setor contábil, a integração dos instrumentos de planejamento e a comparação de suas metas programadas com as realizadas bem como a evidenciação das diferenças em notas explicativas, o registro de valores que envolvam valores de terceiros, a existência de proteção das informações contábeis mantidas em sistemas eletrônicos, conhecimento do contabilista responsável sobre a estrutura da DFC e da DRE, a consolidação das demonstrações contábeis por parte da contabilidade, o registro de recursos transferidos a entidades de direito privado pelos sistemas de contabilidade, a contabilização da depreciação, amortização e exaustão, a realização de reavaliações periódicas dos bens patrimoniais e o entendimento dos demonstrativos contábeis pelos gestores públicos.

### **3.2 População analisada**

Beuren (2006, p.118) descreve que população ou universo da pesquisa “é a totalidade de elementos distintos que possui certa paridade nas características definidas para determinado estudo”.

Tendo em vista o objetivo proposto neste estudo, a população foi constituída pelos profissionais responsáveis pelo setor de contabilidade dos 14 municípios pertencentes ao COREDE Vale do Rio dos Sinos – RS que são: Araricá, Canoas, Campo Bom, Dois Irmãos,

Estância Velha, Esteio, Ivoti, Nova Hartz, Nova Santa Rita, Novo Hamburgo, Portão, São Leopoldo, Sapiranga e Sapucaia do Sul.

Os Conselhos Regionais de Desenvolvimento, COREDEs, são um fórum de discussão e decisão a respeito de políticas e ações que visam o desenvolvimento regional. Seus principais objetivos são a promoção do desenvolvimento regional harmônico e sustentável; a integração dos recursos e das ações do governo na região; a melhoria da qualidade de vida da população; a distribuição equitativa da riqueza produzida; o estímulo à permanência do homem na sua região; e a preservação e a recuperação do meio ambiente (Lei Estadual nº 10.283 de 17 de outubro de 1994). Conforme a referida Lei, os COREDEs têm como uma das principais atribuições promover a participação de todos os segmentos da sociedade regional no diagnóstico de suas necessidades e potencialidades, para a formulação e implementação das políticas de desenvolvimento integrado da região.

O COREDE Vale do Rio dos Sinos é um dos 28 Conselhos Regionais de Desenvolvimento do Rio Grande do Sul, possui uma população total de 1.290.883 habitantes e uma área de 1.398,5 Km<sup>2</sup>, sendo Canoas a sua cidade pólo (FEE/2009).

Nesta pesquisa não foi utilizada nenhuma técnica de amostragem, pois toda a população de estudo foi pesquisada.

### **3.3 Fonte e coleta de dados**

Os dados da pesquisa foram coletados por meio da aplicação de questionário aos profissionais responsáveis pelo setor de contabilidade das prefeituras pertencentes aos 14 municípios integrantes do COREDE Vale do Rio dos Sinos – RS que compõem a população.

A fonte de dados possui característica primária, sendo que o mecanismo escolhido para a coleta de dados foi o questionário, composto por 21 questões fechadas, considerando que é um dos métodos utilizados nas pesquisas quantitativas.

O instrumento de pesquisa elaborado (Apêndice A) contemplou um cabeçalho e 21 questões composto por três partes distintas, no qual as duas primeiras visaram averiguar a estrutura do setor de contabilidade das prefeituras e a última a aderência dos municípios às

NBCASP. O cabeçalho foi destinado à caracterização do profissional respondente, cujos dados levantados informaram o município em que trabalha; nome, sexo, idade e atividades e funções que executa, bem como a formação, forma de contratação e tempo de atuação deste profissional que é responsável pelo setor contábil do município. Ainda no cabeçalho foi investigada a quantidade de servidores que atuam no setor de contabilidade das prefeituras.

Na primeira parte (bloco 1), composta pelas questões de 1 a 3, verificou-se a capacitação técnica de seus servidores, no qual foi levantado o nível de conhecimento de informática do responsável pelo setor contábil da prefeitura, bem como se o próprio já realizou cursos de atualização sobre as NBCASP e também, se a prefeitura fornece treinamento aos servidores sobre as referidas normas, e qual o percentual de pessoas capacitadas em relação a elas. A segunda parte (bloco 2), composta pelas questões de 4 a 8, foi destinada à Tecnologia da Informação, quando foi averiguada a procedência do software utilizado no setor contábil, quais módulos referentes aos subsistemas contábeis que este software possibilita integrar e se os relatórios contábeis são disponibilizados na internet. Ainda nesta etapa foi verificada se as novas tecnologias da informação contribuem para a obtenção de informações contábeis tempestivas, precisas e de melhor qualidade, e se os gestores públicos do município utilizam a informação contábil para a gestão e tomada de decisão.

Por fim, na terceira parte (bloco 3), composta pelas questões 9 a 21, identificou-se se os contabilistas e os gestores conhecem e se estão adotando às NBCASP, em especial as normas que trazem as novidades, tais como a elaboração da Demonstração do Fluxo de Caixa e da Demonstração do Resultado Econômico, o incremento no sistema contábil público de mais um subsistema de informação contábil (subsistema de custos) e o estabelecimento de critérios e procedimentos para o registro contábil da depreciação, amortização e exaustão.

Conforme definido por Gil (1999, p. 128), o questionário é uma “técnica de investigação composta por um número mais ou menos elevado de questões apresentadas por escrito às pessoas, tendo por objetivo o conhecimento de opiniões, crenças, sentimentos, interesses, expectativas, situações vivenciadas, etc”.

O instrumento foi elaborado de maneira que o respondente selecionasse a(s) opção(s) dentre as apresentadas mais adequadas à sua opinião quanto a cada uma das questões apresentadas. As vantagens dos questionários com perguntas fechadas, conforme Amaro,

Povoa, *et al* (2004/2005) são: a) rapidez e facilidade de resposta; b) maior uniformidade, rapidez e simplificação na análise das respostas; c) permite contextualizar melhor as questões; d) facilita o tratamento e análise da informação, além de exigir menos tempo e menor esforço por parte dos sujeitos aos quais é aplicado.

Já em relação às desvantagens e limitações do método, Gil (1999) menciona: a quantidade frequentemente pequena do número de perguntas, já que questionários demasiadamente extensos apresentam alta probabilidade de não serem respondidos; dificuldade do pesquisador em conhecer as circunstâncias em que foi respondido, o que pode impactar na avaliação referente à qualidade das respostas.

Nesta mesma linha, existe a possibilidade do entrevistado não ter certeza da alternativa mais coerente com a sua realidade e optar por uma das opções trazidas pelo pesquisador, sem grandes critérios, mostrando que para o entrevistado a facilidade em responder pode vir a agregar consequências não tão boas para o pesquisador, já que a metodologia de perguntas fechadas em questionários obriga o entrevistado a escolher uma alternativa mais próxima da sua resposta real (REA; PARKER, 2002).

Para distinguir leves diferenças entre os entrevistados, a opção da inserção da palavra “outros” como última opção de algumas perguntas em forma de resposta fixa representa uma ótima alternativa para compensação dessa desvantagem (REA; PARKER, 2002).

Para embasar a abordagem quantitativa fez-se uma coleta de dados no mês de janeiro de 2011, que foram levantados a partir do questionário (Apêndice A). O questionário foi enviado por *e-mail* ao contabilista responsável nos 14 municípios analisados, dos quais 5 foram respondidos. Assim, optou-se por enviar novamente o questionário por meio eletrônico aos municípios que não haviam retornado, obtendo-se, então, um retorno de mais 4, totalizando 9 questionários respondidos, que compuseram 9/14 da população analisada. Desta forma, tomou-se a decisão de realizar uma entrevista *in loco*, durante o mês de fevereiro de 2011, com o contador responsável pela contabilidade dos 5 municípios restantes através de agendamento prévio na prefeitura, no qual foi utilizado o mesmo formulário contendo as mesmas 21 questões do questionário, sendo coletados os dados da totalidade da população pesquisada.

O envio do questionário foi precedido de um contato telefônico, ocasião em que se expôs a natureza e os objetivos da pesquisa. Antes do envio, o questionário foi submetido a

um pré-teste realizado com cinco contadores que não integraram a população selecionada. Durante o pré-teste do questionário, realizado com o objetivo de aferir a pertinência, objetividade, sequência, forma de elaboração e quantidade das perguntas, além da clareza e precisão dos termos utilizados, foi identificada a necessidade de vários ajustes para validá-lo como um eficaz instrumento de pesquisa.

Foi esclarecido no questionário e na entrevista que o município e o contabilista responsável pelas respostas não seriam identificados.

### **3.4 Técnicas de análise de dados**

Os dados coletados foram tratados utilizando-se técnicas de estatística descritiva, realizando-se a análise das frequências absolutas e relativas das respostas, identificando os aspectos relevantes de acordo com o propósito deste estudo.

Stevenson (1981, p.33) descreve a distribuição de frequência como um “agrupamento de dados em classes, exibindo o número ou percentagem de observações em cada classe. Uma distribuição de frequência pode ser apresentada de forma gráfica ou tabular”. A distribuição de frequências deste estudo está apresentada de forma tabular, objetivando demonstrar as informações de forma simplificada.

### **3.5 Limitações do método**

Este estudo, assim como em toda a pesquisa, independentemente do método utilizado, apresentou algumas limitações. Pode-se considerar que uma das limitações deste estudo relacionou-se com a impossibilidade de generalizar suas conclusões, já que a pesquisa limitou-se a uma população de 14 profissionais responsáveis pela contabilidade das prefeituras pertencentes ao COREDE Vale do Rio dos Sinos – RS, sendo que existem 28 COREDES em todo estado do RS, abrangendo 496 municípios.

## 4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Este capítulo apresenta a análise dos dados coletados junto aos responsáveis pelo setor de contabilidade das prefeituras pertencentes ao COREDE Vale do Rio dos Sinos - RS que responderam o questionário.

Para tanto, a análise dos resultados da pesquisa compõe-se de três partes. A primeira envolve a caracterização do profissional respondente, a segunda a estrutura do setor de contabilidade das prefeituras e a terceira a aderência por parte dos municípios as NBCASP.

### 4.1 Caracterização do profissional respondente

Nesta parte do trabalho, foi analisado e discutido o perfil dos 14 profissionais que compuseram a população deste estudo descritivo.

Na questão b.2 procurou-se descobrir qual o sexo dominante entre os contabilistas responsáveis pela contabilidade das prefeituras. Os dados são apresentados na Tabela 1.

Tabela 1 – Caracterização da população quanto ao sexo

<b>Sexo</b>	<b>fi</b>	<b>fr%</b>
Masculino	9	64%
Feminino	5	36%
<b>Total</b>	<b>14</b>	<b>100%</b>

Fonte: Elaborado pelo autor

Os dados da Tabela 1 evidenciam que os homens possuem posição dominante entre os ocupantes do cargo de contabilista responsável nas prefeituras do COREDE Vale do Rio dos Sinos - RS. De acordo com o Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul (CRC-RS, 2010), do total de profissionais registrados no órgão, 57% são do sexo masculino e 43% do sexo feminino, o que comprova a predominância de contadores do sexo masculino na população analisada.

Com o objetivo de verificar a faixa etária dos contabilistas respondentes, elaborou-se a questão b.3. Os dados são apresentados na Tabela 2.

Tabela 2 - Idade dos profissionais respondentes

<b>Faixa etária</b>	<b>fi</b>	<b>fr%</b>
18-20 anos	0	0%
21-30 anos	1	7%
31-40 anos	9	65%
41-50 anos	2	14%
51-60 anos	2	14%
<b>Total</b>	<b>14</b>	<b>100%</b>

Fonte: Elaborado pelo autor

Conforme a Tabela 2, percebe-se que apenas 7% dos profissionais respondentes têm menos de 30 anos e que a maioria dos funcionários situa-se na faixa etária de 31 a 40 anos.

Dentre os vários questionamentos, procurou-se saber qual a formação do profissional contábil responsável pelo setor de contabilidade das prefeituras. Os resultados são apresentados na Tabela 3.

Tabela 3 – Formação dos profissionais respondentes

<b>Escolaridade</b>	<b>fi</b>	<b>fr%</b>
Mestrado em Contabilidade	2	14%
Especialização/MBA em Contabilidade	4	29%
Graduação em Contabilidade	7	50%
Técnico em Contabilidade	1	7%
<b>Total</b>	<b>14</b>	<b>100%</b>

Fonte: Elaborado pelo autor

Como podem ser observados na Tabela 3, da população de contabilistas entrevistados, 50% possuem graduação em contabilidade, 14% contam com mestrado na área contábil em seus currículos e 29% possuem especialização na área de atuação em nível de pós-graduação. Pode-se observar também que apenas um contabilista ainda não possui graduação, sendo, portanto, técnico em contabilidade. Estes dados demonstram que está ocorrendo um esforço por parte dos gestores públicos na busca de profissionais qualificados.

A questão b.5, por sua vez, procurou examinar as funções e atividades que os contabilistas responsáveis executam. Os resultados são apresentados na Tabela 4 a seguir.

Tabela 4 – Funções e atribuições que o profissional respondente executa

<b>Função</b>	<b>fi</b>	<b>fr%</b>
Diretor	1	7%
Auditor Interno	0	0%
<i>Controller</i>	0	0%
Gerente	1	7%
Supervisor/Coordenador	5	36%
Contador	7	50%
<b>Total</b>	<b>14</b>	<b>100%</b>

Fonte: Elaborado pelo autor

Analisando a Tabela 4, pode-se constatar a existência de cargo de contador em nível de diretoria ou de gerência em apenas duas prefeituras (14%), prevalecendo a posição de contador (50%) e supervisores/coordenadores (36%). Nenhum contador responsável pela contabilidade afirmou atuar como auditor interno ou *Controller*. Tais dados não revelam alterações naquilo que normalmente é encontrado nas prefeituras. Aliás, o comum é os contadores se reportarem ao diretor financeiro ou ao secretário da Fazenda, não sendo comum encontrá-los executando funções e atividades de diretoria.

Na questão b.6 buscou-se saber o tempo de atuação dos profissionais responsáveis pelo setor contábil do município. Os resultados estão apresentados na Tabela 5.

Tabela 5 - Tempo de atuação na prefeitura dos profissionais respondentes

<b>Tempo de atuação</b>	<b>fi</b>	<b>fr%</b>
0-5 anos	2	14%
6-10 anos	5	36%
11-15 anos	3	22%
16-20 anos	2	14%
mais de 20 anos	2	14%
<b>Total</b>	<b>14</b>	<b>100%</b>

Fonte: Elaborado pelo autor

Os dados da Tabela 5 evidenciam que 50% destes profissionais atuam a mais de 10 anos nas prefeituras, outros 36% já estão exercendo suas atividades entre 6 e 10 anos, e apenas 14% trabalham a menos de 5 anos, o que pode ser explicado pela aquisição da estabilidade no cargo público.

Na questão b.7 buscou-se verificar a forma de contratação dos contabilistas responsáveis pelo setor de contabilidade das prefeituras. Os dados estão na Tabela 6 a seguir.

Tabela 6 – Forma de contratação dos contabilistas responsáveis

<b>Forma de contratação</b>	<b>fi</b>	<b>fr%</b>
Concurso público	13	93%
Cargo em comissão	1	7%
<b>Total</b>	<b>14</b>	<b>100%</b>

Fonte: Elaborado pelo autor

Observa-se assim, que em 93% dos municípios a contratação ocorreu por concurso público e em apenas 7% dos municípios o cargo é ocupado por servidor comissionado. Os dados evidenciam que a maioria dos municípios contrata contabilistas através de concursos públicos, revelando maior transparência nas suas ações.

Na questão seguinte (questão b.8), questionou-se sobre a quantidade de servidores que atuam nos departamentos de contabilidade das prefeituras, além do contabilista responsável. Os dados são apresentados na Tabela 7 abaixo.

Tabela 7 – Quantidade de servidores que atuam no setor contábil das prefeituras

<b>Número de servidores</b>	<b>fi</b>	<b>fr%</b>
Apenas o contador	0	0%
De 1 a 5 servidores	7	50%
De 6 a 10 servidores	5	36%
Mais de 10 servidores	2	14%
<b>Total</b>	<b>14</b>	<b>100%</b>

Fonte: Elaborado pelo autor

Como mostra a Tabela 7, em 50% dos municípios analisados, além do contabilista responsável, atuam entre 1 e 5 servidores no desempenho das funções no setor de contabilidade das prefeituras; em 36% atuam de 6 a 10 servidores e em apenas 14% dos municípios atuam mais de 10 servidores.

Com a finalidade de facilitar a visualização elaborou-se o Quadro 3, que demonstra um panorama geral dos dados coletados que mais se destacaram na pesquisa sobre a caracterização do profissional respondente.

Caracterização do profissional respondente	Categorias de análise		fi	fr
	Sexo	Masculino	9	<b>64%</b>
	Faixa etária	31-40 anos	9	<b>64%</b>
	Escolaridade	Graduação em Contabilidade	7	<b>50%</b>
	Função	Contador	7	<b>50%</b>
	Tempo de atuação	0 a 5 anos	2	<b>14%</b>
	Forma de contratação	Concurso público	13	<b>93%</b>
	Número de servidores	De 1 a 5 servidores	7	<b>50%</b>
De 6 a 10 servidores		5	<b>36%</b>	

Quadro 3 - Caracterização do profissional respondente  
 Fonte: Elaborado pelo autor

Quanto à caracterização do profissional respondente, o Quadro 3 demonstra que 64% da população analisada são do sexo masculino; a maioria (64%) destes profissionais situa-se na faixa etária entre 31 e 40 anos; a escolaridade predominante é a de graduação em contabilidade (50%); entre as funções e atividades que o profissional respondente executa prevalece a de contador (50%); apenas 14% dos contabilistas responsáveis atuam há menos de 5 anos na prefeitura, justificando a estabilidade do emprego público; em 93% dos municípios a contratação ocorreu por concurso público; e em 86% das prefeituras atuam de 1 a 10 servidores no setor contábil.

#### 4.2 Estrutura do setor de contabilidade das prefeituras

Nesta parte do trabalho, foram analisadas e discutidas a estrutura do setor de contabilidade das prefeituras no que se refere à capacitação técnica dos servidores e a Tecnologia da Informação empregada nos municípios.

Por meio da análise do nível de conhecimento de informática, buscou-se identificar na questão de número 1 se os contabilistas dominam os recursos de Tecnologia da Informação. Os dados são apresentados na Tabela 8.

Tabela 8 – Nível de capacitação profissional em relação aos recursos de T.I.

<b>Nível de conhecimento</b>	<b>fi</b>	<b>fr%</b>
Básico	5	36%
Intermediário	8	57%
Avançado	1	7%
<b>Total</b>	<b>14</b>	<b>100%</b>

Fonte: Elaborado pelo autor

Os dados da Tabela 8 atestam que 93% dos pesquisados encontram-se entre o nível básico e intermediário, com apenas 7% em nível avançado. Obviamente, o nível básico e intermediário não reflete as habilidades necessárias para o domínio dos recursos da Tecnologia da Informação que a atualidade impõe, ou seja, nesse sentido, parcela significativa dos contabilistas responsáveis pela contabilidade das prefeituras ainda evidenciam a necessidade de melhor desenvolver suas habilidades quanto a esta competência.

Na questão de número 2 procurou-se verificar se os contabilistas responsáveis estão se atualizando a respeito das NBCASP no que se refere à realização de cursos, treinamentos, seminários e palestras. Os resultados são apresentados nas Tabelas 9 e 10 abaixo.

Tabela 9 – Aperfeiçoamento profissional em relação às NBCASP

<b>Realização de qualificação</b>	<b>fi</b>	<b>fr%</b>
Sim	8	57%
Não	6	43%
<b>Total</b>	<b>14</b>	<b>100%</b>

Fonte: Elaborado pelo autor

Tabela 10 - Espécies de aperfeiçoamento profissional na área

<b>Tipos de aperfeiçoamento</b>	<b>Fi</b>	<b>%</b>
Curso	1	13%
Palestra	3	37%
Seminário	2	25%
Treinamento	2	25%
Outros	0	0%
<b>Total</b>	<b>8</b>	<b>100%</b>

Fonte: Elaborado pelo autor

Conforme se observa nas Tabelas 9 e 10, 57% dos respondentes afirmaram já ter realizado algum aperfeiçoamento profissional, dentre os quais 13% referem-se a cursos, 37% a palestras, 25% a seminários e outros 25% a treinamentos sobre o tema. O que pode ser preocupante é que 43% dos profissionais respondentes ainda não procuraram se atualizar, utilizando-se destes instrumentos, visto que há pouco tempo para a implantação e adesão obrigatória das NBCASP nos municípios.

Na questão de número 3 buscou-se verificar o número de servidores considerados capacitados em relação às NBCASP que trabalham no setor contábil da prefeitura, além do contabilista responsável. Os resultados são demonstrados na Tabela 11.

Tabela 11 – Quantidade de profissionais capacitados em relação às NBCASP

<b>Número de Profissionais</b>	<b>fi</b>	<b>fr%</b>
Nenhum servidor	7	50%
1 servidor	4	29%
2 servidores	1	7%
3 servidores	1	7%
Mais de 3 servidores	1	7%
<b>Total</b>	<b>14</b>	<b>100%</b>

Fonte: Elaborado pelo autor

Conforme a Tabela 11 observa-se que em 50% das prefeituras não existem profissionais considerados capacitados em relação às NBCASP. Para 29% dos entrevistados, no máximo 1 servidor é considerado capacitado, enquanto 14% afirmam ter em seus quadros 2 ou 3 profissionais capacitados. Por fim, em apenas 7% das prefeituras existem mais de 3 servidores considerados capacitados em relação às normas. Considerando-se que na maioria das prefeituras trabalham no setor de contabilidade de 1 a 10 servidores, conforme visto na Tabela 7, através das respostas, pode-se afirmar que apenas uma pequena parcela do total de funcionários tem conhecimento das respectivas normas. Fica evidenciado que além dos contabilistas responsáveis, a maioria dos servidores também não conhece ou conhece parcialmente as NBCASP.

Nas quarta e quinta questão, respectivamente, procurou-se verificar a procedência do *software* utilizado no setor contábil das prefeituras e com quais módulos estes possibilitam a integração. Os dados são apresentados nas Tabelas 12 e 13.

Tabela 12 - Procedência do software utilizado no setor contábil

<b>Procedência</b>	<b>fi</b>	<b>fr%</b>
Software desenvolvido	0	0%
Software de Terceiros	14	100%
<b>Total</b>	<b>14</b>	<b>100%</b>

Fonte: Elaborado pelo autor

Tabela 13 - Integração dos sistemas contábeis

<b>Sistemas</b>	<b>fi</b>	<b>fr%</b>
Tesouraria	14	100%
Tributação	14	100%
Empenhos	14	100%
Compras	5	36%
Estoque	5	36%
Patrimônio	5	36%
Recursos Humanos	7	50%
	64	65%
<b>Total</b>	<b>98</b>	<b>100%</b>

Fonte: Elaborado pelo autor

Conforme observado na Tabela 12, em 100% dos municípios, o *software* utilizado no setor contábil é adquirido de terceiros. Todos eles possibilitam a integração da contabilidade com a tesouraria, tributação e empenhos. Porém em apenas 36% municípios existe integração com o sistema de compras, estoque e patrimônio; e em 50% das prefeituras existe integração com o sistema de Recursos Humanos. Através dos dados estudados estatisticamente na Tabela 13, pode-se afirmar que nas prefeituras existe uma integração na ordem de 65% entre todos os sistemas contábeis analisados, demonstrando que há uma insuficiência de recursos tecnológicos necessários para a implantação total das NBCASP.

Na questão 6 procurou-se descobrir se as prefeituras estão disponibilizando os relatórios contábeis obrigatórios na internet. Os dados podem ser visualizados de acordo com a Tabela 14.

Tabela 14 - Disponibilidade dos relatórios contábeis na internet

<b>Disponibilização na internet</b>	<b>fi</b>	<b>fr%</b>
Sim	14	100%
Não	0	0%
<b>Total</b>	<b>14</b>	<b>100%</b>

Fonte: Elaborado pelo autor

Com relação à integração externa, todos os municípios afirmam disponibilizar o Relatório de Gestão Fiscal (RGF) e o Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) via internet. Os dados evidenciam que as prefeituras vêm atendendo o que dispõe a Lei de Responsabilidade Fiscal em seu artigo 48.

A questão de número 07 buscou identificar a percepção do contabilista quanto às novas Tecnologias de Informação, se as mesmas vêm contribuindo para obtenção de informações contábeis tempestivas, precisas e de melhor qualidade. Os dados são apresentados na Tabela 15.

Tabela 15 - Percepção dos contabilistas sobre as novas Tecnologias de Informação

<b>Percepção das T.I.</b>	<b>fi</b>	<b>fr%</b>
Sim	14	100%
Não	0	0%
<b>Total</b>	<b>14</b>	<b>100%</b>

Fonte: Elaborado pelo autor

Os dados da Tabela 15 demonstram que, para 100% dos contabilistas, as novas Tecnologias de Informação vêm melhorando a qualidade da informação contábil.

Na questão de número 08, foi indagado quanto à utilização da informação contábil por parte dos gestores públicos nos processos de gestão e tomada de decisão, conforme demonstrado na Tabela 16.

Tabela 16 - Utilização da informação contábil para a gestão e tomada de decisão

<b>Informação contábil</b>	<b>fi</b>	<b>fr%</b>
Sim	3	22%
Não	11	78%
<b>Total</b>	<b>14</b>	<b>100%</b>

Fonte: Elaborado pelo autor

Conforme exposto na Tabela 16, apenas 22% dos contabilistas afirmam que os gestores públicos se utilizam da informação contábil extraídas dos demonstrativos contábeis: Balanço patrimonial (BP), Balanço orçamentário (BO), Balanço financeiro (BF), Demonstração das variações patrimoniais (DVP), Demonstração do fluxo de caixa (DFC) e Demonstração do resultado econômico (DRE). Para 78% dos contabilistas, os gestores públicos não se utilizam da informação contábil extraída das demonstrações contábeis para a gestão e tomada de decisão.

Visando descobrir qual o percentual de cada demonstrativo contábil dentre os utilizados para a gestão e tomada de decisão, elaborou-se a Tabela 17 a seguir.

Tabela 17 - Relatórios contábeis utilizados pelos gestores

<b>Relatórios contábeis</b>	<b>fi</b>	<b>fr%</b>
B.P.	3	100%
B.O.	3	100%
B.F.	3	100%
D.V.P.	3	100%
D.F.C	0	0%
D.R.E.	0	0%
Outros	0	0%
	12	57%
<b>Total</b>	<b>21</b>	<b>100%</b>

Fonte: Elaborado pelo autor

Através dos dados demonstrados na Tabela 17, pode-se perceber que entre os municípios que usam a informação contábil para a gestão e tomada de decisão, 100% se utilizam do BP, BO, BF e DVP, e nenhum município, ainda, se utiliza da DFC e da DRE, que são as novidades apresentadas pelas NBCASP. Com a finalidade de facilitar a visualização elaborou-se o Quadro 4, que demonstra um panorama geral dos dados coletados que mais se destacaram na pesquisa sobre a estrutura do setor de contabilidade das prefeituras.

Estrutura do setor de contabilidade das prefeituras	Categorias de análise		fi	fr
	Nível de capacitação profissional em relação aos recursos de T.I	Básico	5	<b>36%</b>
		Intermediário	8	<b>57%</b>
	Realização de aperfeiçoamento profissional	Sim	8	<b>57%</b>
	Tipos de aperfeiçoamento profissional em relação às NBCASP	Curso	1	<b>13%</b>
		Palestra	3	<b>37%</b>
		Seminário	2	<b>25%</b>
		Treinamento	2	<b>25%</b>
	Quantidade de profissionais capacitados em relação às NBCASP	Nenhum servidor	7	<b>50%</b>
	Procedência do software utilizado no setor contábil	Software de terceiros	14	<b>100%</b>
	Integração dos sistemas contábeis	Tesouraria	14	<b>100%</b>
		Tributação	14	<b>100%</b>
		Empenhos	14	<b>100%</b>
		Compras	5	<b>36%</b>
		Estoque	5	<b>36%</b>
		Patrimônio	5	<b>36%</b>
Recursos Humanos		7	<b>50%</b>	
Disponibilidade dos relatórios contábeis RGF e RREO na internet	Sim	14	<b>100%</b>	
Percepção dos contabilistas sobre a T.I.	Sim	14	<b>100%</b>	
Utilização da informação contábil para a gestão e tomada de decisão	Não	11	<b>78%</b>	
Relatórios contábeis utilizados pelos gestores para a tomada de decisão	DFC	0	<b>0%</b>	
	DRE	0	<b>0%</b>	

Quadro 4 - Estrutura do setor de contabilidade das prefeituras

Fonte: Elaborado pelo autor

O Quadro 4 mostra a estrutura do setor de contabilidade das prefeituras, na qual 93% dos contabilistas pesquisados afirmam possuir conhecimento básico ou intermediário em relação aos recursos de Tecnologia da Informação, evidenciando a necessidade de uma melhor capacitação profissional para otimizar a utilização destes recursos; 57% dos profissionais respondentes já realizaram aperfeiçoamento profissional em relação às NBCASP, sendo destes 13% referentes a cursos, 37% a palestras, 25% a seminários e 25% a treinamentos; em 50% das prefeituras não existem profissionais considerados capacitados em relação às NBCASP, além do contabilista responsável; para 100% dos municípios, o *software* utilizado no setor contábil é adquirido de terceiros; todos os municípios (100%) possibilitam a integração da contabilidade com a tesouraria, tributação e empenhos, entretanto, apenas 36% são integrados com os sistemas de compras, estoques e patrimônio e 50% com o sistema de Recursos Humanos, perfazendo uma integração na ordem de 65% entre todos os sistemas contábeis analisados, demonstrando que há uma insuficiência de recursos tecnológicos necessários para a implantação total das NBCASP; em 100% dos municípios, são disponibilizados os relatórios contábeis RGF e RREO na internet; para 100% dos contabilistas, as novas Tecnologias da Informação vem melhorando a qualidade da

informação contábil; para 78% dos contabilistas os gestores públicos não se utilizam da informação contábil extraídas das demonstrações contábeis; e nenhum município pesquisado (0%) se utiliza da DFC e do DRE para a gestão e tomada de decisão.

### 4.3 Aderência às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público

Nas questões de número 9 a 21, buscou-se verificar o conhecimento e aderência por parte dos contabilistas das NBCASP, onde foi elaborada uma questão relativa a cada norma.

Na questão de número 9 buscou-se saber se os contadores estão acompanhando as novidades emergentes no setor. Os dados são apresentados na Tabela 18.

Tabela 18 – Aderência a NBCASP T 16.1

<b>Novidades emergentes do setor</b>	<b>Fi</b>	<b>%</b>
NBCASP/NBC T 16	14	100%
Custos no setor Público	14	100%
Convergência para normas internacionais	14	100%
<b>Total</b>	<b>42</b>	<b>100%</b>

Fonte: Elaborado pelo autor

Os contadores públicos, responsáveis pela contabilidade das prefeituras, como pode ser percebido através da Tabela 18, responderam que conhecem a obrigatoriedade de implantar as NBCASP/NBCT 16, dizem já ter ouvido falar de custos para o setor público e sabem das convergências para as normas internacionais de contabilidade a partir de 2012, quando o setor seguirá as Normas Internacionais de Contabilidade.

Na questão 10, foi indagado se a contabilidade do município possui e utiliza sistema de custos na qual registra, processa e evidencia os custos dos bens e serviços produzidos e ofertados para a sociedade, por se tratar de uma exigência da NBC T 16.2. O resultado pode ser observado na Tabela 19.

Tabela 19 - Aderência a NBCASP T 16.2

<b>Informações de custos pelo sistema contábil</b>	<b>fi</b>	<b>fr%</b>
Sim	5	36%
Não	9	64%
<b>Total</b>	<b>14</b>	<b>100%</b>

Fonte: Elaborado pelo autor

Dos municípios, 36% responderam que possuem e utilizam sistemas de custos e 64% responderam que não. Percebe-se, porém sem comprovação, que a esse tema, até o presente momento, no Brasil, dispensaram-se poucos esforços, no entanto, entende-se que a partir da Lei de Responsabilidade Fiscal, ele passou a ter maior ênfase na administração pública municipal para a aferição de desempenhos dos gestores públicos. Desta forma, faz-se necessário que os gestores públicos possuam em suas prefeituras sistema de custos e, mais do que isso, que estes gestores conheçam os custos de suas entidades, a fim de poderem tomar as melhores decisões entre as alternativas de produzir ou de comprar produtos e serviços para a sociedade.

Nas questões 11, 12 e 13, questionou-se sobre a integração dos instrumentos de planejamento (PPA, LDO e LOA) pela contabilidade, comparando suas metas programadas com as realizadas, evidenciando as diferenças relevantes por meio de notas explicativas, previstas pela NBC T 16.3. Os dados são demonstrados nas Tabelas 20, 21 e 22.

Tabela 20 - Aderência a NBCASP T 16.3

<b>Integração do planejamento</b>	<b>fi</b>	<b>fr%</b>
Sim	13	93%
Não	1	7%
<b>Total</b>	<b>14</b>	<b>100%</b>

Fonte: Elaborado pelo autor

Tabela 21 - Comparação das metas programadas com as realizadas

<b>Comparação das metas</b>	<b>fi</b>	<b>fr%</b>
Sim	12	86%
Não	2	14%
<b>Total</b>	<b>14</b>	<b>100%</b>

Fonte: Elaborado pelo autor

Tabela 22 - Evidenciação das diferenças das metas em notas explicativas

<b>Evidenciação das metas</b>	<b>fi</b>	<b>fr%</b>
Sim	12	86%
Não	2	14%
<b>Total</b>	<b>14</b>	<b>100%</b>

Fonte: Elaborado pelo autor

Da totalidade dos municípios analisados, 93% responderam existir integração entre os instrumentos de planejamento, e apenas 7% dos municípios responderam não haver integração.

Com relação à comparação das metas programadas com as realizadas, 86% dos municípios responderam que comparam as metas, e 14% dos municípios responderam não compararem as metas programadas com as realizadas. Os mesmos 86% dos municípios também afirmam evidenciar as diferenças em notas explicativas, enquanto 14% não evidenciam as diferenças apuradas na comparação das metas programadas e das realizadas. Percebe-se um melhor resultado neste dispositivo, visto que o planejamento integrado não é matéria recente na administração pública, o mesmo foi instituído pela Lei 4.320/64, ganhando força com a Constituição Federal de 1988, que introduziu a Lei de Diretrizes Orçamentárias e ganhou respaldo com a Lei de Responsabilidade Fiscal.

Na questão 14, buscou-se verificar se a contabilidade registra as transações que envolvam valores de terceiros, em agrupamento próprio, no ativo e no passivo da prefeitura (NBC T 16.4). Os dados são apresentados na Tabela 23.

Tabela 23 - Aderência a NBCASP T 16.4

<b>Registro das transações com terceiros</b>	<b>fi</b>	<b>fr%</b>
Sim	13	93%
Não	1	7%
<b>Total</b>	<b>14</b>	<b>100%</b>

Fonte: Elaborado pelo autor

Como pode ser observado na Tabela 23, quase que a totalidade dos profissionais respondentes (93%) afirmam que a contabilidade registra as transações que envolvam valores de terceiros, em agrupamento próprio, no ativo e no passivo da prefeitura e apenas 7% responderam que não registram.

A existência de procedimentos que garantam a segurança da documentação contábil e dos registros contábeis mantidos em sistemas eletrônicos foi questionada na questão 15, dispositivo previsto na NBC T 16.5. Os dados podem ser visualizados na Tabela 24.

Tabela 24 - Aderência a NBCASP T 16.5

<b>Segurança da Informação Contábil</b>	<b>Fi</b>	<b>%</b>
Sim	13	93%
Não	1	7%
<b>Total</b>	<b>14</b>	<b>100%</b>

Fonte: Elaborado pelo autor

Conforme a Tabela 24, 93% dos municípios afirmam que mantêm procedimentos que garantem segurança da documentação contábil e apenas 7% dos municípios responderam não manter estes procedimentos.

Na questão 16, questionou-se os contabilistas quanto ao seu conhecimento com relação à estrutura e elaboração da Demonstração do Fluxo de Caixa e Demonstração do Resultado Econômico. Estes demonstrativos foram introduzidos no setor público pela NBC T 16.6 que trata das demonstrações contábeis. O resultado pode ser visualizado na Tabela 25 a seguir.

Tabela 25 - Aderência a NBCASP T 16.6

<b>Conhecimento da DFC e</b>		
<b>DRE</b>	<b>fi</b>	<b>fr%</b>
Conhece plenamente	1	7%
Conhece parcialmente	11	79%
Não Conhece	2	14%
<b>Total</b>	<b>14</b>	<b>100%</b>

Fonte: Elaborado pelo autor

Conforme foi evidenciado na Tabela 25, apenas 7% dos profissionais respondentes afirmam conhecer plenamente estes demonstrativos, enquanto 79% conhecem parcialmente e 14% não conhecem. Por se tratar de figura nova na Contabilidade Pública, percebe-se que mais de 90% dos contabilistas ainda não conhecem ou tem dificuldades para compreender e elaborar estes demonstrativos.

Na questão 17 buscou-se verificar se a contabilidade das prefeituras consolida as demonstrações contábeis conforme é exigido pela NBC T 16.7. Os resultados estão apresentados na Tabela 26.

Tabela 26 - Aderência a NBCASP T 16.7

<b>Consolidação dos</b>		
<b>demonstrativos</b>	<b>fi</b>	<b>fr%</b>
Sim	14	100%
Não	0	0%
<b>Total</b>	<b>14</b>	<b>100%</b>

Fonte: Elaborado pelo autor

Como pode ser observada na Tabela 26, a totalidade dos municípios analisados consolidam as demonstrações contábeis. Isso pode ser explicado pelo fato de que a Lei 4.320/64 em seu artigo 111 já tratava das consolidações das contas nos órgãos centrais de contabilidade. A Lei Complementar 101/00 também trata do assunto, estabelecendo no artigo 51 que o poder executivo da União promoverá a consolidação, nacional e por esfera de governo, das contas da federação relativas ao exercício anterior.

A questão de número 18 questionou se o sistema de contabilidade mantinha registros dos recursos transferidos a entidades de direito privado a título de subvenção, benefício ou incentivo, que possibilitem o controle, a evidenciação e aspectos contábeis da prestação de

contas. Estes registros são exigidos pela NBC T 16.8 – dos controles internos. Os dados são apresentados na Tabela 27.

Tabela 27 - Aderência a NBCASP T 16.8

<b>Registro de recursos transferidos</b>	<b>fi</b>	<b>fr%</b>
Sim	11	78%
Não	3	22%
<b>Total</b>	<b>14</b>	<b>100%</b>

Fonte: Elaborado pelo autor

Analisando-se a Tabela 27 pode-se afirmar que 78% dos municípios mantêm controles de recursos transferidos a entidade de direito privado a título de subvenção, benefício ou incentivo e 22% não mantêm.

O registro contábil da depreciação, amortização e exaustão por parte dos municípios foi o questionado pela questão nº 19. A NBC T 16.9 estabeleceu os critérios e procedimentos para o registro contábil da depreciação, amortização e exaustão. Os resultados estão apresentados na Tabela 28.

Tabela 28 - Aderência a NBCASP T 16.9

<b>Registro da depreciação, amortização e exaustão</b>	<b>fi</b>	<b>fr%</b>
Sim	4	29%
Não	10	71%
<b>Total</b>	<b>14</b>	<b>100%</b>

Fonte: Elaborado pelo autor

Dos municípios respondentes, 71% afirmam não estar contabilizando a depreciação, amortização e exaustão, e apenas 29% afirmam estar contabilizando. Os resultados das duas últimas questões demonstram que a Contabilidade, na administração pública municipal, até então tem como seu objetivo o controle orçamentário, em particular a execução da despesa, e que está se dedicando pouco ao objeto da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, que é o patrimônio público.

Na questão de número 20 questionou-se quanto à realização de reavaliações periódicas dos bens patrimoniais de modo a evidenciar o valor de mercado dos bens. Os dados são apresentados na Tabela 29.

Tabela 29 - Aderência a NBCASP T 16.10

<b>Reavaliações dos bens patrimoniais</b>	<b>fi</b>	<b>fr%</b>
Sim	5	36%
Não	9	64%
<b>Total</b>	<b>14</b>	<b>100%</b>

Fonte: Elaborado pelo autor

Dos municípios pesquisados, 36% afirmam realizar reavaliações e 64% não realizam reavaliações dos bens patrimoniais, conforme demonstrado na Tabela 29. Apesar de 5 dos municípios afirmarem realizar reavaliação, estes dados surpreendem negativamente, na medida em que a Lei 4.320/64 já dispunha em seu texto da obrigatoriedade da realização da reavaliação dos bens patrimoniais.

Buscando conhecer a opinião dos profissionais responsáveis pelo setor contábil das prefeituras a respeito do entendimento dos gestores públicos em relação às demonstrações contábeis, elaborou-se a questão de número 21. As respostas obtidas estão demonstradas na Tabela 30 que segue.

Tabela 30 - Conhecimento das demonstrações contábeis pelos gestores públicos

<b>Entendimento dos demonstrativos contábeis</b>	<b>fi</b>	<b>fr%</b>
Sim	4	29%
Não	10	71%
<b>Total</b>	<b>14</b>	<b>100%</b>

Fonte: Elaborado pelo autor

Como pode ser observado na Tabela 30, a maioria dos profissionais respondentes (71%) afirmam que os gestores públicos têm dificuldades em entender ou não entendem os demonstrativos contábeis. Isso evidencia a falta de preparo dos gestores públicos, demonstrando que os mesmos desconhecem as leis que norteiam a administração financeira e orçamentária das entidades públicas.

Com a finalidade de facilitar a visualização, elaborou-se o Quadro 5, que demonstra um panorama geral dos dados coletados que mais se destacaram na pesquisa sobre a aderência dos municípios as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

Aderência as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público	Categorias de análise		fi	fr
	Conhecimento das novidades emergentes do setor (NBCASP T 16.1)	NBCASP/ NBC T 16	14	<b>100%</b>
		Custos no setor público	14	<b>100%</b>
		Convergência para Normas Internacionais	14	<b>100%</b>
	Geração de informações de custos pelo sistema contábil da prefeitura (NBCASP T 16.2)	Não	9	<b>64%</b>
	Integração dos instrumentos de planejamento pela contabilidade (NBCASP T 16.3)	Sim	13	<b>93%</b>
	Comparação das metas programadas com as realizadas	Sim	12	<b>86%</b>
	Evidenciação das diferenças das metas em nota explicativa	Sim	12	<b>86%</b>
	Registro das transações com terceiros (NBCASP T 16.4)	Sim	13	<b>93%</b>
	Existência de procedimentos que garantam a segurança da informação contábil (NBCASP T 16.5)	Sim	13	<b>93%</b>
	Conhecimento com relação a estrutura e elaboração da DFC e DRE (NBCASP T 16.6)	Conhece plenamente	1	<b>7%</b>
	Consolidação dos demonstrativos contábeis pela contabilidade (NBCASP T 16.7)	Sim	14	<b>100%</b>
	Registros dos recursos transferidos a entidades de direito privado a título de subvenção, benefício ou incentivo (NBCASP T 16.8)	Sim	11	<b>78%</b>
	Registro contábil da depreciação, amortização e exaustão pela prefeitura (NBCASP T 16.9)	Sim	4	<b>29%</b>
	Realização de reavaliações periódicas dos bens patrimoniais de modo a evidenciar o valor de mercado dos bens (NBCASP T 16.10)	Sim	5	<b>36%</b>
Conhecimento das demonstrações contábeis pelos gestores públicos	Não	10	<b>71%</b>	

Quadro 5 - Aderência as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público

Fonte: Elaborado pelo autor

Analisando-se o Quadro 5 percebe-se que os contabilistas dos municípios do COREDE Vale do Rio dos Sinos estão aderindo as NBCASP parcialmente. Das 10 normas em implantação 6 delas (NBC T 16.1; 16.3; 16.4; 16.5; 16.7 e 16.8), em sua maioria, estão sendo atendidas e 4 não estão sendo atendidas (NBC T 16.2; 16.6; 16.9 e 16.10). A pesquisa demonstrou que 100% dos responsáveis pelo setor contábil das prefeituras conhecem as novidades emergentes do setor (NBC T 16.1), as informações relativas ao custo dos bens e serviços produzidos não podem ser obtidas por intermédio dos registros contábeis em 64% dos Municípios (NBC T 16.2); para 93% dos municípios existe integração entre os instrumentos de planejamento e 86% afirmam comparar as metas programadas com as realizadas e evidenciam suas diferenças em notas explicativas (NBC T 16.3); as transações que envolvam registro de terceiros são efetuadas por 93% dos municípios (NBC T 16.4); a maioria dos municípios (93%) afirma manter procedimentos que garantam a segurança da

documentação contábil (NBC T 16.5); apenas 7% dos contabilistas conhecem plenamente a estrutura de elaboração da DFC e DRE (NBC T 16.6); em 100% dos municípios são consolidadas as demonstrações contábeis (NBC T 16.7); para 78% dos municípios o sistema de contabilidade mantém registro de recursos transferidos a entidades de direito privado a título de subvenção, benefício ou incentivos (NBC T 16.8); apenas 29% dos municípios afirmam registrar contabilmente a depreciação, amortização e exaustão, (NBC T 16.9); e a reavaliação periódica dos bens patrimoniais é realizada em apenas 36% dos Municípios (NBC T 16.10). Por fim, a maioria dos profissionais respondentes (71%) afirma que os gestores públicos têm dificuldades em entender ou não entendem os demonstrativos contábeis.

## 5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Neste capítulo são apresentadas as conclusões da pesquisa realizada e recomendações para futuras pesquisas sobre o tema investigado.

### 5.1 Conclusões

A nova conjuntura do modelo de Contabilidade Pública que vem sendo discutido e implantado exige cada vez mais capacitação dos administradores, contadores e demais servidores para entender e aplicar as NBCASP, cuja intenção é criar um ambiente favorável à implantação das melhores práticas contábeis internacionais na Contabilidade Aplicada ao Setor Público brasileiro, de modo a permitir comparabilidade e homogeneidade de demonstrativos e procedimentos em relação aos de outros países, tendo o cuidado de manter as técnicas comprovadamente eficientes utilizadas no controle da execução orçamentária e financeira. Assim, o objetivo é resgatar a Contabilidade Pública como espaço para aplicação de ciência e, ainda, preservar o modelo legal de Contabilidade orçamentária e financeira estabelecido pela legislação brasileira, em especial a Lei nº 4.320/64.

Diante desse cenário de harmonização das práticas contábeis brasileiras com os padrões internacionais e a perspectiva de implantação das NBCASP a partir de 2013 nos municípios, como mecanismo indispensável para a concretização deste processo, esta pesquisa objetivou verificar se os sistemas de contabilidade dos municípios pertencentes à Região do COREDE Vale do Rio dos Sinos – RS, atualmente, possuem capacitação técnica e Tecnologia da Informação suficiente para aderir e implantar as referidas normas.

Diante dos resultados encontrados, com base no questionário, visando responder aos objetivos específicos desta pesquisa, conclui-se que:

a) quanto à capacitação técnica, existem poucos profissionais preparados para aderir e implantar as normas nos departamentos de contabilidade das prefeituras; uma parte significativa dos contabilistas não realizou aperfeiçoamento profissional através de cursos,

treinamentos, seminários ou palestras; e a maioria dos gestores públicos não entende os demonstrativos contábeis;

b) com relação à Tecnologia da Informação, falta melhorar os módulos contábeis existentes ou implantar novos módulos que possibilitem a integração total destes nos sistemas eletrônicos de contabilidade; há pouca utilização da informação contábil pela maioria dos administradores públicos para a gestão e tomada de decisão; e existe carência de sistema de custos;

c) os contabilistas, apesar de afirmarem conhecer a obrigatoriedade de implantação das NBCASP e da convergência as normas internacionais de contabilidade, demonstraram não possuir conhecimento pleno delas e estão aderindo-as parcialmente. A pesquisa revelou que as informações relativas ao custo dos bens e serviços produzidos não podem ser obtidas por intermédio dos registros contábeis em 64% dos municípios; há um baixo percentual de adesão do registro contábil da depreciação, amortização e exaustão, onde a mesma é cumprida por apenas 29% dos municípios compreendidos no estudo; o conhecimento dos contabilistas entrevistados com relação à estrutura e elaboração do DFC da DRE é pequeno, quando 79% afirmam conhecer parcialmente e 14% afirmam não ter nenhum conhecimento destes relatórios, e a reavaliação periódica dos bens patrimoniais é realizada em apenas 36% dos municípios

Dessa forma, faltando menos de 17 meses para a adoção obrigatória das NBCASP pelos municípios, conclui-se que os sistemas contábeis da maioria das prefeituras não possuem capacitação técnica e Tecnologia da Informação suficiente para aderir e implantar as normas comprovando a hipótese levantada.

Para que os sistemas de contabilidade das prefeituras possam ter condições de implantar e aderir as NBCASP, atendendo suas mudanças e, também, às exigências legais e normativas constantes dos diversos diplomas mencionados, é necessário, a princípio, duas importantes providências:

1 - capacitação profissional: as novidades trazidas pelas NBCASP exigem um entendimento profundo da legislação em um acompanhamento sistêmico das inovações que surgem continuamente. Assim sendo, o profissional deve buscar um aperfeiçoamento contínuo das normas contábeis explícitas na legislação para que possa extrair a sua verdadeira essência e aplicá-la no uso diário. Cabe também ao gestor público e a administração se

capacitarem para que eles saibam das necessidades da adequação aos novos conceitos de contabilidade. Para isso, é primordial envolver maior quantitativo de recursos humanos especializados e preparados para o enfrentamento do desafio através de investimentos na educação continuada, disponibilizando encontros e cursos de forma que eles estejam sempre atualizados sobre as exigências e as alterações da legislação, sob risco da não aderência das referidas normas.

2 - Reformulação dos sistemas eletrônicos de contabilidade: Os sistemas contábeis terão que se adequar às novas exigências que foram estabelecidas pelas NBCASP para que a Contabilidade Pública realmente passe a registrar todos os fatos que afetam o setor público em todas as etapas da receita e da despesa. Será necessária uma reformulação dos sistemas eletrônicos de contabilidade principalmente para a implantação das novas demonstrações contábeis como a DRE e a DFC, um novo sistema de custos e a integração total dos módulos existentes (compras, estoques, patrimônio, recursos humanos, etc.).

Em vista do exposto, e considerando o curto espaço de tempo para a implementação das NBCASP, há fortes indícios que os municípios não conseguirão aderir e implantar as normas dentro do prazo estipulado pela STN, tendo em vista que se trata de uma mudança cultural e de quebra de paradigmas na Contabilidade Governamental brasileira, na qual exigirá grande dispêndio de tempo e de recursos financeiros e tecnológicos por parte dos contabilistas e das entidades públicas. Portanto, as mudanças devem ser inseridas pouco a pouco, de maneira gradual, para que o resultado final seja consistente e resulte realmente em um consenso entre os diversos atores responsáveis e não sob uma imposição legal.

## **5.2 Recomendações**

Perante as limitações desta pesquisa, recomenda-se para futuros estudos sobre a implantação e a aderência das NBCASP, que se amplie o número de municípios pesquisados, envolvendo diferentes regiões do Estado do Rio Grande do Sul ou municípios em nível nacional e, também, que o estudo seja realizado nos estados, identificando se estes órgãos governamentais estão estruturados para atender as normas já em 2012.

## REFERÊNCIAS

ALONSO, M. **Custos no serviço público**. Revista do Serviço público, Brasília, ano 50, n.º.1, p.37-63, jan./mar.1999.

AMARO, A.; PÓVOA, A.; MACEDO, L. **A arte de fazer questionários**. Disponível em: <<http://www.jcpaiva.net/getfile.php?cwd=ensino/cadeiras/metodol/20042005/894dc/f94c1&f=a9308>>. Acesso em: 26 ago 2010.

ANGÉLICO, J. **Contabilidade pública**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

ARAÚJO, I. P. S.; ARRUDA, D. G. **Contabilidade pública: da teoria a prática**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

ARAÚJO, I. P. S.; ARRUDA, D. G.; BARRETO, P. H. T. **O essencial da contabilidade pública: teoria e exercícios de concursos públicos resolvidos**. São Paulo: Saraiva, 2009.

AZEVEDO, R. R. D.; SOUZA, J. A. D.; VEIGA, C. M. F. **Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público - NBCASP: comentadas**. Blumenau: Nova Letra, 2009.

\_\_\_\_\_. **Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - NBCASP: comentadas**. 2. ed. Curitiba: Tecnodata educacional, 2010.

BEUREN, I. M. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

BEZERRA FILHO, J. E. **Contabilidade pública: teoria, técnica de elaboração de balanços e questões**. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.

BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília. DF, 1988. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>> Acesso em: 09 ago 2010

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar Federal n.º 101**, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.pge.sc.gov.br>>. Acesso em: 09 ago 2010.

BRASIL. **Lei Federal nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <<http://www.pge.sc.gov.br>>. Acesso em: 09 ago 2010.

\_\_\_\_\_. **Portaria Ministério da Fazenda nº 184, de 25 de agosto de 2008**. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, laboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Disponível em: <<http://www.pge.sc.gov.br>>. Acesso em: 09 ago 2010.

\_\_\_\_\_. **Portaria STN nº 109, de 08 de março de 2002**. Dispõe sobre coleta de dados contábeis dos estados, do DF, dos municípios para fins de consolidação anual das contas e acompanhamento dos limites da dívida. Disponível em: <[http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/estados/Portaria109\\_08Mar02.pdf](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/estados/Portaria109_08Mar02.pdf)>. Acesso em: 18 abr 2011.

\_\_\_\_\_. **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: 09 mar 2011.

\_\_\_\_\_. **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: 09 mar 2011.

\_\_\_\_\_. **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: 09 mar 2011.

\_\_\_\_\_. **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: 09 mar 2011.

\_\_\_\_\_. **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: 09 mar 2011.

\_\_\_\_\_. **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: 09 mar 2011.

BRASIL. **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: 09 mar 2011.

\_\_\_\_\_. **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: 09 mar 2011.

\_\_\_\_\_. **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: 09 mar 2011.

\_\_\_\_\_. **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: 09 mar 2011.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 1.103, de 28 de setembro de 2007.** Cria o Comitê Gestor de Convergência no Brasil, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 09 mar 2011.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 21 fev 2011.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RS. Disponível em: <<http://www.crcrs.org.br>>. Acesso em: 21 fev 2011.

CRUZ, F. **Controle interno:** Potencialidades e Adaptações diante do PCASP, das DCASP e dos cinco Manuais da STN. In: Palestra realizada no 44º Congresso da Associação Rio-Grandense de Técnicos em Administração Fazendária Municipal - ARTAFAM. Pelotas, 2010.

DARÓS, L. L.; PEREIRA, A. S. Análise das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – NBCASP: mudanças e desafios para a contabilidade pública. In: CONGRESSO USP DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA, 6., 2009, São Paulo. **Anais eletrônicos** São Paulo: USP, 2009. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos102010/19.pdf>>. Acesso em: 09 ago 2010.

DIEHL, A. A.; TATIM, D. C. **Pesquisa em ciências sociais aplicadas:** métodos e técnicas. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

DOUGLAS, M. F. T. **Estado democracia e administração pública no Brasil:** FGV. Rio de Janeiro, 2007.

FEE – Fundação de Economia e Estatística – **Resumo estatístico – COREDES, 2009.** Disponível em <[http://www.fee.tche.br/sitefee/pt/content/resumo/pg\\_coredes.php](http://www.fee.tche.br/sitefee/pt/content/resumo/pg_coredes.php)>. Acesso em: 16 mar 2011.

FLORES, P. C. **Contabilidade aplicada ao setor público.** In: Curso de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, 2010, Rio Grande do Sul. Disponível em: <[http://www.crcrs.org.br/arquivo/palestras/080410\\_contabilidade\\_publica.pdf](http://www.crcrs.org.br/arquivo/palestras/080410_contabilidade_publica.pdf)>. Acesso em: 16 mar 2011.

GIACOMONI, J. **Orçamento público.** 14. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisas.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009

\_\_\_\_\_. **Métodos e técnicas de pesquisa social.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

KEEN, P.G.W. **Information technology and the management difference:** a fusion map. In: IBM Systems Journal, 1993.

KOHAMA, H. **Contabilidade pública:** Teoria e prática. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

\_\_\_\_\_. **Contabilidade pública:** Teoria e Prática. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

LIMA, D. V.; CASTRO, R. G. **Contabilidade pública:** integrando União, Estados e Municípios (Siafi e Siafem). São Paulo: Atlas, 2000.

LIMA, D. V.; SANTANA, C. M.; GUEDES, M. A. As Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público e a legislação contábil pública brasileira: uma análise comparativa à luz da teoria contábil. **Contabilidade, gestão e governança.** Brasília, v. 12, n. 2, p. 15 - 23 mai/ago 2009. Disponível em: <[http://www.cgc-amg.com/revista/index.php/contabil/article/view/65/pdf\\_1](http://www.cgc-amg.com/revista/index.php/contabil/article/view/65/pdf_1)> Acesso em: 06 abr 2011.

Minuta da NBCASP T 16.11 – **Norma de custos.** Disponível em: <<https://www.cfc.org.br>> Acesso em: 20 dez 2010.

MOSCOVE, S. A. et al. **Sistemas de informações contábeis.** 1 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MOTA, F. G. L. **Contabilidade aplicada ao setor público**. Brasília: 2009

NASCIMENTO, L. S. A Elaboração das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público: Análise à Luz dos Princípios Contábeis. In: 2º CONGRESSO UFSC DE CONTROLADORIA E FINANÇAS & INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE, 14., 2008, Florianópolis. **Anais eletrônicos...** Florianópolis: UFSC, 2008. Disponível em: <<http://dvl.ccn.ufsc.br/congresso/anais/2ccf/Anais.pdf>>. Acesso em: 06 abr 2011.

PISCITELLI, R. B.; TIMBÓ, M. Z. F. **Contabilidade pública: uma abordagem da administração financeira pública**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

PISCITELLI, R. B. et al. **Contabilidade pública: uma abordagem da administração financeira federal**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1990.

REA, L. M.; PARKER, R. A. **Metodologia de pesquisa: do planejamento à execução**. São Paulo: Pioneiro, 2002.

REIS, H. da C. **Contabilidade e gestão governamental; estudos especiais**. Rio de Janeiro: IBAM, 2004.

RIBEIRO FILHO, J. F. **Ensino da contabilidade aplicada ao setor público: Mudanças**. In: ENCONTRO NACIONAL DE COORDENADORES DO CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS, 4., Brasília: 2009. Disponível em: <[www.cfc.org.br](http://www.cfc.org.br)> Acesso em: 26 ago 2010.

RIO GRANDE DO SUL. **Lei ordinária estadual nº 10.283**, de 17 de outubro de 1994. Dispõe sobre a criação, estruturação e funcionamento dos Conselhos Regionais de Desenvolvimento e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.al.rs.gov.br>>. Acesso em: 18 abr 2011.

SILVA, E. L. da; MENEZES, Ester Muszkat. **Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação**. 3. ed. rev. Florianópolis: UFSC/PPGEP, 2001

SILVA, J. C. **Lei nº 4.320/64 comentada: uma contribuição para a elaboração da Lei complementar**. Brasília: Thesaurus, 2007.

SILVA, L. M. D. **Contabilidade governamental: Um Enfoque Administrativo da Nova Contabilidade Pública**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

\_\_\_\_\_. **Contabilidade governamental: um enfoque administrativo.** 6. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

SIU, M. C. K. **Fortalecimento da Contabilidade Governamental a partir das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público.** Revista Brasileira de Contabilidade, Rio de Janeiro, v.39, n.181, p. 15-25, jan./fev. 2010.

STEVENSON, W. J. **Estatística aplicada à administração.** São Paulo: Harper & Row do Brasil, 1981.

SLOMSKI, V. **Manual de contabilidade pública: um enfoque na contabilidade municipal, de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal.** 2. ed. . São Paulo: Atlas, 2008.

WILKINSON, J. W. **Accounting Information Systems.** 4th ed. New York: John Wiley & Sons Inc. 2000.

## APÊNDICE A – QUESTIONÁRIO DE COLETA DE DADOS

Convidamos V. Sa. a participar da pesquisa sobre o tema “NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO: O CASO DOS MUNICÍPIOS DO COREDE VALE DO RIO DOS SINOS” que está sendo desenvolvida pelo pós-graduando Fabiano ScharDOSim Schwanck, do Curso de Especialização em Gestão Pública pela Universidade Federal de Santa Maria – UFSM, orientado pelo Prof. Ms. Fernando do Nascimento Lock. Trata-se de uma oportunidade de aproximar a academia das experiências concretas de gestão no setor público, desta forma solicitamos que o responsável pelo setor de contabilidade da prefeitura responda às questões de acordo com sua realidade profissional, pois as perguntas abaixo são direcionadas à análise da situação atual do município. As respostas serão utilizadas única e exclusivamente para execução do presente estudo. Cabe destacar que o município e o contabilista responsável pelas respostas não serão identificados neste trabalho. Assim, gostaríamos de contar com alguns minutos do seu tempo para responder o questionário abaixo.

### CABEÇALHO DE IDENTIFICAÇÃO

a) Município do respondente \_\_\_\_\_

b) Dados do respondente:

b1 - Nome: \_\_\_\_\_

b2 – Sexo: ( ) Masculino ( ) Feminino

b3 - Idade: \_\_\_\_\_

b4 - Qual a sua Formação?

( ) Mestrado em Contabilidade ( ) Especialização/MBA em Contabilidade

( ) Graduação em Contabilidade ( ) Técnico Contábil

b5 – Quais as funções e atividades que executa?

( ) Diretor ( ) Gerente ( ) Supervisão/Coordenação ( ) *Controller* ( ) Auditor Interno

( ) Contador ( ) Outros

b6 - Quanto tempo atua no setor contábil do município em anos? \_\_\_\_\_

b7 - Qual foi a sua forma de contratação?

( ) Concurso público ( ) Cargo em Comissão

b8 - Quantos servidores atuam no setor de contabilidade da Prefeitura? \_\_\_\_\_

## BLOCO 1 – CAPACITAÇÃO TÉCNICA

1) Qual o seu nível de conhecimento de informática?

Básico  Intermediário  Avançado

2) Já realizou aperfeiçoamento profissional sobre as NBCASP?

Sim  Não

Se sim, qual?

Curso  Palestra  Seminário  Treinamento  Outros \_\_\_\_\_

3) Qual a quantidade de pessoas que consideras capacitada em relação às NBCASP, que trabalham no setor de Contabilidade da prefeitura? \_\_\_\_\_

## BLOCO 2 – TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO

4) Qual a procedência do *software* utilizado no setor contábil?

*software* adquirido pelo órgão público  *software* desenvolvido pelo órgão público

5) Com quais módulos o software utilizado no setor contábil possibilita a integração?

tesouraria (financeiro)  Patrimônio (sistema patrimonial)

tributação (receitas)  Recursos Humanos (folha de pagamento)

empenhos/liquidação (despesas)  Estoque (almoxarifado)

compras (licitações)  Outros \_\_\_\_\_

6) Os relatórios contábeis (Relatório de Gestão Fiscal e Relatório Resumido da Execução Orçamentária) são disponibilizados na internet?

Sim Colocar o Site: \_\_\_\_\_  Não

7) Na sua percepção, as novas tecnologias de informação contribuem para a obtenção de informações contábeis tempestivas, precisas e de melhor qualidade para os gestores públicos?

Sim  Não

8) Os gestores públicos do município utilizam a informação contábil para a gestão e tomada de decisão?

Sim  Não

Se sim, quais relatórios contábeis estão sendo utilizados para fins de tomada de decisão?

Balanço Patrimonial  Balanço Orçamentário

Demonstração das Variações Patrimoniais  Balanço Financeiro

Demonstração dos Fluxos de Caixa  Outros Relatórios: \_\_\_\_\_

Demonstração do Resultado Econômico

**BLOCO 3 – CONHECIMENTO E ADERÊNCIA DOS CONTABILISTAS EM  
RELAÇÃO ÀS NBCASP**

9) Quais dos temas abaixo descritos você já ouviu falar? (NBC T 16.1)

NBCASP/NBC T 16                       Convergência para Normas Internacionais

Nunca ouviu falar                       Custos para o setor público

10) A contabilidade possui sistema de custos na qual registra, processa e evidencia os custos dos bens e serviços, produzidos e ofertados para a sociedade? (NBC T 16.2)

Sim    Não

11) Os instrumentos de planejamento (PPA, LDO e LOA) são integrados? (NBC T 16.3)

Sim    Não

12) As metas programadas nos instrumentos de planejamento são comparadas com as realizadas? (NBC T 16.3)

Sim    Não

13) São evidenciadas as diferenças das metas programadas com as realizadas por meio de notas explicativas? (NBC T 16.3)

Sim    Não

14) A contabilidade registra as transações que envolvam valores de terceiros, em agrupamento próprio, no Ativo e no Passivo da Prefeitura? (NBC T 16.4)

Sim    Não

15) Existe proteção das informações contábeis mantidas em sistemas eletrônicos?

(NBC T 16.5)  Sim    Não

16) Possui conhecimento com relação à estrutura da Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC) e Demonstração do Resultado Econômico (DRE) no setor governamental? (NBC T 16.6)

Conhece plenamente    conhece parcialmente    não conhece

17) A contabilidade consolida as demonstrações Contábeis? (NBC T 16.7)

Sim    Não

18) O Sistema de Contabilidade mantém registros dos recursos transferidos a entidades de direito privado a título de subvenção, benefício, ou incentivo, que possibilitem o controle, a evidenciação e aspectos contábeis de prestações de contas? (NBC T 16.8)

Sim    Não

19) Estão sendo contabilizadas a amortização, depreciação e exaustão inerentes aos bens da Prefeitura? (NBC T 16.9)

Sim    Não

20) São realizadas reavaliações periódicas dos bens patrimoniais de modo a evidenciar o valor de mercado dos bens? (NBC T 16.10)

Sim    Não

21) Os Gestores Públicos conseguem entender os demonstrativos contábeis?

Sim    Não