

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA  
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS E HUMANAS  
POLO DE RESTINGA SECA  
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM GESTÃO PÚBLICA MUNICIPAL  
MODALIDADE EAD**

**CAPACIDADE DE GESTÃO CONTÁBIL MUNICIPAL:  
estudo de caso do município de Santa Maria**

**MONOGRAFIA DE ESPECIALIZAÇÃO**

**Ricardo dos Santos Cardoso**

**Santa Maria, RS, Brasil.**

**2012**

**CAPACIDADE DE GESTÃO CONTÁBIL MUNICIPAL: estudo  
de caso do município de Santa Maria**

**Ricardo dos Santos Cardoso**

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

**Orientador: Prof. Dr. Luis Felipe Dias Lopes**

**Santa Maria, RS, Brasil.**

**2012**

**Universidade Federal de Santa Maria  
Centro de Ciências Sociais e Humanas  
Polo de Restinga Seca  
Curso de Especialização em Gestão Pública Municipal  
Modalidade EAD**

A Comissão Examinadora, abaixo-assinada,  
aprova a monografia de especialização

**CAPACIDADE DE GESTÃO CONTÁBIL MUNICIPAL: estudo de caso  
do município de Santa Maria**

elaborada por  
**Ricardo dos Santos Cardoso**

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

**COMISSÃO EXAMINADORA:**

---

**Prof. Dr. Luis Felipe Dias Lopes**  
(Presidente/Orientador)

---

**Prof. Ms. Pedro Einstein dos Santos Anceles**

---

**Prof. Dr. Adayr da Silva Ilha**

Santa Maria, 26 de Dezembro de 2012.

## RESUMO

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

### **CAPACIDADE DE GESTÃO CONTÁBIL MUNICIPAL: estudo de caso do município de Santa Maria**

Autor: Ricardo dos Santos Cardoso

Orientador: Luis Felipe Dias Lopes

Data e Local da Defesa: Restinga Seca, 05 de janeiro de 2013.

A nova ordem mundial através do processo de convergência das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS – *International Public Sector Accounting Standards*), fez com que a contabilidade pública brasileira atendesse ao novo padrão contábil, que tem como ponto principal a mudança do enfoque: de controle orçamentário para o controle patrimonial. Em 2008, foram publicadas pelo Conselho Federal de Contabilidade, as primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público que deverão ser implantadas nos municípios em 01/01/2013. O objetivo principal deste estudo foi verificar a capacidade de gestão contábil do município de Santa Maria, através dos setores de contabilidade e controle interno do executivo, legislativo e autarquias 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 contadores e demais gestores públicos no mês de outubro de 2012. 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 acontecendo uma adesão parcial da maioria das normas. As repostas demonstraram que falta estrutura nos sistemas contábeis do município de Santa Maria, dificultando as mudanças propostas pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, bem como a necessidade de ações que visem à capacitação profissional e a reformulação do sistema eletrônico de contabilidade. Por se tratar de uma mudança cultural na Contabilidade Governamental brasileira, as normas deveriam ser inseridas de forma gradual e não sob uma imposição legal, de maneira que pudesse criar uma Gestão Pública Municipal, baseada nas mudanças contábeis exigidas de forma planejada, eficiente e transparente buscando o atendimento destas exigências pelo município de Santa Maria.

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

## **ABSTRACT**

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

### **CAPACITY MANAGEMENT ACCOUNTING CITY: a case study of the municipality of Santa Maria**

**AUTHOR: RICARDO DOS SANTOS CARDOSO**  
**ADVISOR: LUIS FELIPE LOPES DIAS**

Date and Place: Restinga Seca, January 5, 2013.

The new world order through the convergence of International Accounting Standards Applied to the Public Sector (IPSAS - International Public Sector Accounting Standards), made the Brazilian public accounting seek to meet the new accounting standard, which has as its main point of focus change: budget control to control sheet. In 2008, were published by the Federal Accounting Council, the first Brazilian Accounting Standards Applied to the Public Sector that will be deployed in municipalities 01/01/2013. The main objective of this study was to verify the ability of management accounting in the municipality of Santa Maria, across of the accounting sectors and internal control of the executive, legislative and local authorities to adhere and implement those standards on predicted time. This is a descriptive and quantitative search, the data collection was obtained through a questionnaire given to the counters and other public officials in October 2012. As main results, the survey revealed that there is lack of professionals ready to join and implement the standards; there is a need to redesign and implement new accounting modules in electronic accounting systems; absence of knowledge for accounting professionals on standards, and is happening partial adherence of most standards. The answers showed that lack structure in the accounting systems of the municipality of Santa Maria, making difficult the changes proposed by the Brazilian Accounting Standards Applied to the Public Sector as well as the need for actions aimed at professional development and enhance the electronic accounting system. Because it is a cultural change in Government Accounting Brazilian, the standards should be incorporated gradually and not by a statutory, so that is possible to create a Municipal Public Management, based on accounting changes required in a planned, efficient and transparent seeking the fulfillment of these requirements by the city of Santa Maria.

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

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço a Deus, primeiramente por ter dado o direito de viver e estar sempre me iluminando nos momentos mais difíceis de minha trajetória de constantes lutas e batalhas, fazendo com que cumprisse com êxito mais uma etapa da evolução de meu conhecimento através da Pós Graduação.

Agradeço aos meus pais, por terem me dado à vida, e desta forma serem responsáveis por meu caráter, determinação e luta por meus objetivos. Meu pai in Memoriam (Antonio de Lima Cardoso) e a minha Super Mãe Eli dos Santos Cardoso que sempre esteve de meu lado para poder realizar meus sonhos e torná-los em realidade.

A minha religião Umbanda Sagrada e suas 7 linhas que sempre trouxe conhecimento e muita luz em meus caminhos, garantindo muitas conquistas e vitórias fundamentadas em seu lema de Amor, Verdade e Justiça.

Ao meu orientador, Professor Luis Felipe Dias Lopes, que além de meu mestre tornou-se mais um amigo, agradeço por todos seus ensinamentos repassados 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 e tutores que mantive e conquistei durante este curso, dedico mais uma de minhas vitórias, em especial as tutoras Mônica Balestra e Isabela Barchet e aos colegas Atricia Pires e Elisandro Machado que sempre tornaram nossas viagens ao Poló de Restinga Seca para realização das provas um espaço de estudos, troca de ideias e descontração.

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

Dedico este trabalho a minha mãe Eli dos Santos Cardoso, que sempre esteve de meu lado dando toda atenção e carinho para que eu pudesse tornar esse meu sonho em realidade demonstrando todo seu “amor”.

“Não diga que a vitória está perdida se é de batalhas que se vive a vida...”

Raul Seixas

## **LISTA DE TABELAS**

Tabela 1 – Caracterização do profissional respondente .....	41
Tabela 2 – Estrutura do setor de contabilidade e controle interno da prefeitura.....	46
Tabela 3 – Aderência as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público ...	51

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Faixa de idade dos profissionais respondentes.....	38
Figura 2 – Escolaridade dos profissionais respondentes .....	39
Figura 3 – Funções e atribuições que o profissional respondente executa.....	39
Figura 4 – Tempo de atuação na prefeitura dos profissionais respondentes .....	40
Figura 5 – Quantidade de servidores do setor contábil e de controle interno .....	40
Figura 6 – Nível de Conhecimento de Recursos de Informática.....	42
Figura 7 – Espécies de aperfeiçoamento na área.....	42
Figura 8 – Quantidade de profissionais capacitados em relação às NBCASP .....	43
Figura 9 – Integração dos sistemas contábeis.....	44
Figura 10 – Relatórios Contábeis .....	45
Figura 11 – Novidades emergentes do setor.....	47
Figura 12 – Estrutura e Elaboração da DFC e DRE.....	49

## **LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS**

Art. – Artigo

BF – Balanço Financeiro

BO – Balanço Orçamentário

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

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

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 Pública)

PPA – Plano Plurianual

RGF – Relatório de Gestão Fiscal

RREO – Relatório Resumido da Execução Orçamentária

RS – Rio Grande do Sul

TI – Tecnologia da Informação

## **LISTA DE APÊNDICES**

Apêndice A – Questionário de coleta de dados .....	60
Apêndice B – Questionário de coleta de dados .....	61
Apêndice C – Questionário de coleta de dados .....	62

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>13</b>
1.1 Objetivos .....	14
1.1.1 Objetivo Geral .....	14
1.1.2 Objetivos Específicos .....	14
1.2 Justificativa .....	15
<b>2 A NOVA CONTABILIDADE GOVERNAMENTAL BRASILEIRA .....</b>	<b>16</b>
2.1 Contabilidade Pública .....	16
2.1.1 Evolução da Contabilidade Pública Brasileira .....	17
2.2 Controle Interno na Gestão Pública .....	19
2.3 Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCASP .....	21
2.4 Sistemas e Tecnologias de Informação na Gestão Pública .....	31
2.5 Gestão Pública Municipal .....	32
<b>3 METODOLOGIA .....</b>	<b>34</b>
<b>4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DE RESULTADOS .....</b>	<b>38</b>
4.1 Caracterização do profissional respondente .....	38
4.2 Estrutura do setor de contabilidade e controle interno da prefeitura .....	41
4.3 Aderência às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público .....	47
<b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>53</b>
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>55</b>
<b>APÊNDICES .....</b>	<b>60</b>

# 1 INTRODUÇÃO

A contabilidade pública brasileira vem passando por um processo de grandes mudanças, onde a população necessita de maiores informações e transparência nas ações que envolvam o patrimônio público, e desta forma, consolidem esse processo de mudança nos municípios brasileiros que finalmente após a promulgação da Constituição Federal de 1988, o Brasil inovou ao elevar os municípios, juntamente com os estados e o Distrito Federal, à condição de entes federativos, de forma que estes atendam as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público no processo de convergência com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS).

Portanto, a partir de 1988, na condição de entes federativos, os municípios brasileiros são considerados pessoas jurídicas de direito público interno. Além disso, os municípios são entes autônomos, uma vez que tem capacidade de auto-organização (Lei orgânica própria), auto-governo (poder executivo e legislativo) e auto-administração (competências legislativas e não legislativas próprias).

Na evolução das discussões já iniciadas em nosso país, desde a Proclamação da República (1889) que levaram ao Código de Contabilidade Pública da União (1922), posteriormente aperfeiçoado pela Lei nº 4.320/64 e pelo Decreto Lei nº 200/67. Tal evolução culminou com os dispositivos relativos ao controle interno e externo constantes da Constituição Federal de 1988 e a edição Lei Complementar nº 101, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que incluiu o planejamento, a transparência, o controle e a responsabilização como parâmetros necessários à correta avaliação dos resultados alcançados pelos administradores e adequada mensuração dos ativos, passivos e patrimônio líquido que compõem a entidade pública.

A nova contabilidade pública será aquela que buscará boas das práticas de governança, com perspectiva modernizadora e estimuladora e o grande desafio de mudar a questão cultural ultrapassada existente nas administrações públicas municipais, diante do processo de convergência das normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público, em congruência como atual cenário de desenvolvimento do Brasil, que também editou as suas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) através do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) na Resolução CFC nº 1.137/2008, que deverão ser implantadas em todos os municípios de forma obrigatória em 01/01/2013.

Neste sentido, este estudo se propôs verificar numa pequena amostra de dados retirados da Prefeitura Municipal de Santa Maria, cidade esta que é considerada Polo da Região Centro do Estado, devido a sua importância econômica e financeira, se os seus sistemas de contabilidade estão habilitados tecnicamente para implantação das exigências legais previstas pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) e se os recursos humanos provem de capacitação técnica e alcance de TI (Tecnologia de Informação) para o bom desenvolvimento da implantação das normas. Tornou-se por base questionários aplicados aos contadores ou gestores públicos municipais dos setores de contabilidade do poder executivo, legislativo e autarquias, além do setor de controle interno municipal.

Desta maneira, a pesquisa busca por respostas para os seguintes questionamentos: Existem recursos humanos qualificados e capacitados para a implantação das normas? Os Sistemas de Contabilidade utilizados pelo município 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?

A hipótese inicial desse estudo tentou dar resposta a um questionamento instigante que é: Os sistemas de Contabilidade da Prefeitura Municipal de Santa Maria – RS não possuem estrutura suficiente com relação à capacitação técnica e Tecnologia de Informação suficiente para aderir e implantar as NBCASP.

## **1.1 Objetivos**

### **1.1.1 Objetivo Geral**

Verificar se a Administração Municipal, através de seus contadores ou gestores públicos do poder executivo, legislativo e autarquias possuem capacitação técnica e TI (Tecnologia de Informação) suficiente para aderir e implantar as NBCASP.

### **1.1.2 Objetivos Específicos**

- a) Disseminar no âmbito municipal as novas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público junto ao Sistema de Contabilidade utilizado;
- b) Refletir a cerca da interação dos gestores públicos com o que está acontecendo no país referente às mudanças para a Contabilidade Pública.

- c) Identificar as legislações referentes às mudanças advindas das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e buscar sua aplicabilidade;
- d) Refletir a cerca da tomada de decisões realizadas pela contabilidade e controle interno, tendo em vista sua importância neste processo de mudança, para a transparência e melhores informações para a sociedade, com uso do sistema de contabilidade e TI (Tecnologia de Informação).

## **1.2 Justificativa**

A justificativa maior desse estudo recai sobre os usuários da informação contábil gerada pela contabilidade governamental brasileira, considerada complexa, pois não reflete com fidedignidade as boas práticas contábeis, controle interno eficiente, transparência e eficiência das contas públicas, deixando o cidadão inseguro em relação aquilo que é representado na prestação de contas.

Já para a Ciência Contábil, a pesquisa é oportuna, pois necessita ainda 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 e práticas da Contabilidade Governamental.

Para a Prefeitura Municipal de Santa Maria é a oportunidade de planejar as mudanças e aderir ao novo conceito de contabilidade, gerando informações necessárias 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.

Sendo assim, o estudo é dividido em mais quatro capítulos, além da introdução. O segundo capítulo abordará o referencial teórico a partir da Contabilidade Governamental no Brasil e o Controle Interno na Gestão Pública.

O terceiro capítulo compreende o método de estudo utilizado no desenvolvimento da pesquisa.

O capítulo quarto, por sua vez, faz a exposição e análise de dados e resultados obtidos pela pesquisa, no quinto capítulo, são apresentadas as conclusões com base nos resultados obtidos e no referencial teórico, respondendo aos objetivos da pesquisa.

## **2 A NOVA CONTABILIDADE GOVERNAMENTAL BRASILEIRA**

Nesse capítulo, primeiramente, será traçado um panorama da Contabilidade Governamental no Brasil, Controle Interno na Gestão Pública, Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público (NBCASP), Gestão Pública Municipal e Sistemas e Tecnologia de Informação na Gestão Pública que serviram como base para o desenvolvimento do referido estudo.

### **2.1 Contabilidade Pública**

Para poder melhor entender o que vem acontecendo atualmente no âmbito da Contabilidade Pública, nada melhor do que primeiramente encontrar alguns conceitos que a definam:

A Contabilidade opera como um sistema integrador dos registros orçamentários, econômicos, financeiros e patrimoniais, com o objetivo de evidenciar todas as movimentações do patrimônio público e identificar os responsáveis por tais movimentações com vistas à prestação de contas que todo o agente público deve apresentar, pelo menos, ao final de cada exercício. (SILVA, 2009, p. 11)

Entretanto, para Lima e Castro (2009, p. 2) a Contabilidade Pública: “é o conhecimento especializado da Ciência Contábil que aplica no processo gerador de informações os conceitos, princípios e normas contábeis na gestão patrimonial de uma entidade governamental, de sorte a oferecer à sociedade informações amplas e acessíveis sobre a gestão da coisa pública”.

Para Andrade (2002, p. 27): “Contabilidade Pública é uma ciência que registra, controla e estuda os atos e fatos administrativos e econômicos operados no patrimônio público de uma entidade, possibilitando a geração de informações, variações e resultados sobre a composição deste, auferido por sua administração e pelos usuários”.

Para Kohama (2009, p. 25) a contabilidade pública é extremamente complexa, uma vez que “estuda, orienta, controla e demonstra a organização e execução da fazenda pública, o patrimônio e suas variações”. Para Araújo, Arruda e Barreto (2009) 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.

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 as 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 o controle das ações governamentais, tanto pelo gestor público quanto pelos cidadãos. Portanto, percebe-se que ele 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.

### 2.1.1 Evolução da Contabilidade Pública Brasileira

A contabilidade pública tem existência jurídica, em nosso País, por sede na Constituição Federal, que, em seu art.165, § 9º, que lei complementar estabelecerá normas para a gestão financeira e patrimonial da administração direta e indireta, bem como condições para instituição e funcionamento de fundos. Com base nesse dispositivo da Lei maior, nosso ordenamento jurídico recepcionou sob a nova ordem constitucional, parcialmente, a Lei nº 4.320/1964, que estatuiu as normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Com base no art.163 também da Carta Magna, foi editada a Lei Complementar nº 101/2000, que estabeleceu as normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal. Por fim, por delegação dessas normas, regem também a Contabilidade Pública brasileira as Portarias e Instruções normativas expedidas pela Secretaria do Tesouro Nacional.

Em 2004 e 2007 foram instituídos, respectivamente, um Grupo Assessor (formado por experts no assunto) e um Comitê Gestor da Convergência da Contabilidade aplicada ao Setor Público no Brasil, 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). Por fim, a Portaria nº 184/2008, do Ministério da Fazenda, 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.

As dez primeiras NBCASP, elaboradas e propostas pelo referido Grupo Assessor deverão ser adotadas em caráter compulsório a partir de janeiro de 2012 pela União e Estados, e em janeiro de 2013 pelos municípios. Estas NBCASP são um instrumento que visa elevar a eficácia e eficiência das Leis, tendo como fim a promoção do planejamento, da transparência e da responsabilidade da gerência fiscal (DAROS; PEREIRA, 2009).

Nota-se neste breve tópico a respeito da evolução da Contabilidade Pública no Brasil, que mesma está passando por fortes mudanças nos últimos tempos, trazendo muitas novidades para a área pública, no que tange principalmente ao tratamento contábil. 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 contadores públicos e a própria administração pública como um todo. Sendo assim, esta afeta não só o ente público, com a sociedade em geral.

Atualmente a Contabilidade Governamental não alcança a sua finalidade essencial que é 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). 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), 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 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.

Numa visão geral, as NBCASP são 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 como finalidade:

- a) Dar tratamento científico aos fenômenos e transações do 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;

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.

## **2.2 Controle Interno na Gestão Pública**

A definição de controle interno emitida em 1949 pelo Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AIPCA) é a mais difundida até hoje, ou seja: “O controle interno compreende o plano de organização e todos os métodos e medidas, adotadas numa empresa para proteger seu ativo, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados

contábeis, incrementar a eficiência operacional e promover a obediência às diretrizes administrativas estabelecidas”.

Na opinião de Boyton; Johnson e Kell (2002, p. 320), o controle interno representa um processo pela gestão, desenhando para fornecer segurança quanto à consecução de objetivos nas categorias: “confiabilidade de informações financeiras; obediência às leis e regulamentos aplicáveis; e eficácia e eficiência de operações”.

Gherman (2005) afirma que os controles internos são definidos pela totalidade das políticas, procedimentos e práticas instituídos pela administração, para assegurar que os riscos inerentes às atividades da instituição sejam adequadamente identificados e gerenciados, com a finalidade maior de fornecer razoável garantia à administração, permeando as operações e atividades críticas de forma ampla, gerenciada e eficaz, sendo adaptáveis às necessidades próprias da cultura organizacional, da filosofia dos negócios e, em especial, do modelo particular de gestão da entidade.

A definição de controle interno na área pública pode ser resumida como:

O controle interno compreende o conjunto de métodos e procedimentos adotados pela entidade, para dar segurança aos atos praticados pelo gestor e salvaguardar o patrimônio sob sua responsabilidade, conferindo fidedignidade aos dados contábeis e segurança às informações deles decorrentes. (CASTRO, 2008).

Acompanhando o processo de internacionalização das normas de contabilidade governamental, o CFC editou as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), por meio da Resolução nº 1.135/2008 (NBC T 16). Dentre as normas emanadas, consta a NBC T 16.8, que estabelece referenciais para o controle interno como suporte do sistema de informação contábil, no sentido de minimizar riscos e dar efetividade às informações da contabilidade, visando contribuir para o alcance dos objetivos inerentes ao setor público.

No município, o prefeito executa as funções de agente político e gestor administrativo ao mesmo tempo. Perante a Constituição Federal, que definiu níveis de competência e atribuições distintas entre as Câmaras Legislativas e os Tribunais de Contas, o prefeito é julgado como político pelo legislativo e como gestor administrativo pelo Tribunal de Contas. A Constituição Federal definiu ainda que o Município, a exemplo do Governo Federal, deve instituir controle interno como apoio ao externo.

### 2.3 Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCASP

O CFC (2008) editou as NBCASP que são as 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. As dez primeiras normas que nortearam a Nova Contabilidade Pública Brasileira são:

- a) NBC 16.1 – Resolução CFC 1.128/2008 – Conceituação, objeto e campo de aplicação
- b) NBC 16.2 – Resolução CFC 1.129/2008 – Patrimônio e Sistemas Contábeis
- c) NBC 16.3 – Resolução CFC 1.130/2008 – Planejamento e seus instrumentos sob o enfoque contábil
- d) NBC 16.4 – Resolução CFC 1.131/2008 – Transações no Setor Público
- e) NBC 16.5 – Resolução CFC 1.132/2008 – Registro Contábil
- f) NBC 16.6 – Resolução CFC 1.133/2008 – Demonstrações Contábeis
- g) NBC 16.7 – Resolução CFC 1.134/2008 – Consolidação das Demonstrações Contábeis
- h) NBC 16.8 – Resolução CFC 1.135/2008 – Controle Interno
- i) NBC 16.9 – Resolução CFC 1.136/2008 – Depreciação, Amortização e Exatidão
- j) NBC 16.10 – Resolução CFC 1.137/2008 – Avaliação de Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público

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 a 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 Aplicadas 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, governo 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.

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, o patrimônio 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.

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 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 e 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.

Darós e Pereira(2009) fazem uma oportuna observação em relação aos custos, pois 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.

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, incluído 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 limitados, 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.

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 com 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:

- **Econômicofinanceiras:** correspondem as transações originadas de fatos que afetam o patrimônio público, resultantes ou independentes da execução orçamentárias, 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.

Por fim, a norma também trata de 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.

Esta norma estabelece critérios para o registro contábil dos atos e fatos que afetam ou possam vir a afetar o patrimônio público, apresenta as características do registro e das informações contábeis no setor público, trata da estrutura do plano de contas contábil, e abre a possibilidade de escrituração contábil eletrônica.

A NBC T 16.5 dá ênfase à estruturação dos sistemas de informação contábil no momento em que este deve possuir Plano de Contas que contemple:

- Terminologia das contas e sua adequada codificação, identificação do subsistema a que pertence, a natureza e o grau de desdobramento, de forma que possibilite os registros de valores e a integração dos subsistemas;
- Função e o funcionamento a cada uma das contas (circunstâncias de débito e crédito, inversão ou não de saldos, se transporta saldo para o exercício seguinte, etc.);
- Utilização do método das partidas dobradas em todos os registros dos atos e dos fatos que afetam ou possam vir a afetar o patrimônio das entidades do setor público, de acordo com sua natureza orçamentária, financeira, patrimonial e de compensação nos respectivos subsistemas contábeis;
- Contas específicas que possibilitem a apuração de custos;
- Tabela de codificação de registro que identifique o tipo de transação, as contas envolvidas, a movimentação a débito e a crédito e os subsistemas utilizados.

No tocante aos documentos de sustentação aos registros contábeis, a NBCASP considera como documento de suporte qualquer documento hábil, físico ou eletrônico que comprove a transação na entidade do setor público, utilizado para sustentação ou comprovação do registro contábil. Ao tratar das formalidades do registro contábil, a NBCASP discorre que a entidade do setor público deve mater procedimentos uniformes de registros contábeis, por meio de processo manual, mecanizado ou eletrônico, podendo ser utilizados livros ou meios eletrônicos que permitam a identificação e o seu arquivamento de forma segura. Nesse aspecto, enfatiza-se a possibilidade aberta pela norma de implementação de escrituração contábil eletrônica, bem como a permissão de digitalização e armazenamento em meio eletrônico ou magnético dos documentos em papel.

A NBCASP destaca que as transações no setor público devem ser reconhecidas e registradas integralmente no momento em que ocorrerem, vindo ao encontro do Princípio Fundamental de Contabilidade da Oportunidade.

A norma cita que 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. Esse posicionamento da NBCASP demonstra um desprendimento do foco estritamente orçamentário, e serve como reforço para a implementação de uma contabilidade pública com visão patrimonial, que evidencie a totalidade dos atos e fatos, orçamentários e extraorçamentários, previstos ou não em legislação, de modo que prevaleça a essência da Ciência Contábil, qual a de evidenciar as alterações no patrimônio da entidade.

Por fim, a NBC T 16.5 orienta que na ausência de norma contábil aplicada ao setor público, o profissional da contabilidade deve utilizar, subsidiariamente, e nesta ordem, as normas nacionais e internacionais que tratem de temas similares, evidenciando o procedimento e os impactos em notas explicativas.

Esta norma estabelece como Demonstrações Contábeis a serem elaboradas e divulgadas pela entidades públicas: Balanço Patrimonial; Balanço Orçamentário; Balanço Financeiro; Demonstração das Variações Patrimoniais; Demonstração dos Fluxos de Caixa; e Demonstração do Resultado Econômico.

Neste sentido, a norma além de atender o disposto no art. 101 da Lei Federal nº 4.320/64, onde determina a publicação dos Balanços Orçamentário, Financeiro e Patrimonial e da Demonstração das Variações Patrimoniais, traz como inovação a Demonstração do Fluxo de Caixa e a Demonstração do Resultado Econômico, ampliando o rol de demonstrativos a serem elaborados pela Contabilidade.

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, ou seja, aquele que evidencia as movimentações no caixa e nos seus equivalentes a partir das principais classes de recebimento 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”.

Quanto à previsão de elaboração da Demonstração do Resultado Econômico, a NBC T 16.6 detalha que deve conter a seguinte estrutura:

- Receita econômica dos serviços prestados e dos bens ou dos produtos fornecidos;
- Custos e despesas identificados com a execução da ação pública;
- Resultado econômico apurado

Para o cálculo da Receita Econômica, a norma determina como sendo a quantidade de serviços prestados multiplicada pelo custo de oportunidade. Como custo de oportunidade caracteriza como o valor que seria desembolsado na alternativa desprezada de menor valor entre aquelas consideradas possíveis para a execução da ação pública. No entanto, cabe destacar a ausência de informações nos sistemas contábeis atuais sobre o custo de oportunidade, o que resulta em grande desafio e dificuldade para a implementação do referido demonstrativo.

Neste aspecto, a NBCASP proporciona um auxílio para atender a um dos pressupostos da LRF, qual seja a transparência da gestão fiscal, e mais especificamente o disposto nos artigos 48 e 49, os quais tratam dos instrumentos de transparência da gestão e de sua forma de acesso e divulgação para a sociedade.

A NBC T 16.7 apresenta conceitos, abrangência e procedimentos para consolidação de demonstrações contábeis como o processo que ocorre pela soma ou pela agregação de saldos ou grupo 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.

Para a NBCASP, a consolidação das demonstrações contábeis objetiva o conhecimento e a disponibilização de macroagregados do setor público, a visão global do resultado e a instrumentalização do controle social. Nesse sentido, a norma contribui para o atendimento ao disposto nos artigos 111 da Lei Federal nº 4.320/64 e 51 da LRF, que determinam que compete à União promover a consolidação, nacional e por esfera de governo, das contas dos entes da Federação.

No tocante aos procedimentos para consolidação previstos na NBCASP, cabe destacar que os ajustes e as eliminações devem ser realizados em documentos auxiliares, não originando nenhum tipo de lançamento na escrituração das entidades que formam a unidade contábil. Além disso, as demonstrações contábeis consolidadas devem ser complementadas por notas explicativas que contenham, pelo menos, identificação e características das entidades do setor público incluídas na consolidação, os procedimentos adotados na consolidação, a natureza e montantes dos ajustes efetuados, e os eventos subsequentes à data de encerramento do exercício que possam ter efeito relevante sobre as demonstrações contábeis consolidadas.

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:

- Salvar os ativos e assegurar a veracidade dos componentes patrimoniais;
- 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 o 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; 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.

Esta norma estabelece critérios e procedimentos para o registro contábil da depreciação, amortização e exaustão. No tocante ao registro, a NBC T 16.9 estabelece que o valor depreciado, amortizado ou exaurido deve ser apurado mensalmente, com o devido registro nas contas de resultado do exercício, e deve ser reconhecido até que o valor líquido contábil do ativo seja igual ao valor residual. Cita ainda que o valor residual e a vida útil econômica de um ativo devem ser revisados, pelo menos, no final de cada exercício.

Cabe salientar que, 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.

A NBCASP arrola os ativos que não estão sujeitos ao regime de depreciação:

- Bens móveis de natureza cultural, tais como obras de arte, antiguidades, documentos, bens com interesse histórico, bens interligados em coleções, entre outros;
- Bens de uso comum que absorveram ou absorvem recursos públicos, considerados tecnicamente, de vida útil indeterminada;
- Animais que se destinam à exposição e à preservação;
- Terrenos rurais e urbanos.

Por fim, dentre os métodos de depreciação, a NBCASP sugere a adoção dos seguintes: método das quotas constantes; método das somas dos dígitos; método das unidades produzidas.

Estabelece critérios e procedimentos para a avaliação e mensuração de ativos e passivos integrantes do patrimônio de entidades do setor público. Destaca-se a previsão de contabilização no Ativo Permanente dos Bens de Uso Comum (tais como praças, estradas, etc.).

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.

A norma apresenta conceitos importantes para fins de avaliação patrimonial, destacando-se:

- Avaliação patrimonial: a atribuição de valor monetário a itens do ativo e do passivo decorrentes de julgamento fundamentado em consenso entre as partes e que traduza, com razoabilidade, a evidenciação dos atos e dos fatos administrativos.
- Redução ao valor recuperável (impairment): o ajuste ao valor de mercado ou de consenso entre as partes para bens do ativo, quando esse for inferior ao valor líquido contábil.
- Valor de mercado ou valor justo (fair value): o valor pelo qual um ativo pode ser intercambiado ou um passivo pode ser liquidado entre partes interessadas que atuam em condições independentes e isentas ou conhecedoras do mercado.

No tocante a avaliação dos elementos patrimoniais, a NBCASP estabelece critérios para cada um dos grupos: disponibilidades, créditos e dívidas, estoques, investimentos permanentes, imobilizado, intangível e diferido. Quanto às disponibilidades, aos créditos e dívidas, estabelece a avaliação pelo valor original, feita a conversão, quando em moeda estrangeira, à taxa de câmbio vigente na data do Balanço Patrimonial. Dessa forma, atende ao disposto no artigo 106, inciso I da Lei Federal nº 4.320/64.

Quando trata da avaliação dos estoques a norma estabelece para mensuração e avaliação das saídas dos estoques o custo médio ponderado, em conformidade com o artigo 106, inciso III da Lei Federal nº 4.320/64. A NBCASP adota como base o valor de aquisição ou no valor de produção ou de construção, ou o valor de mercado, caso este último seja o menor.

A NBC T 16.10 ao tratar da avaliação do ativo imobilizado, determina a mensuração ou avaliação com base no valor de aquisição, produção ou construção, e traz uma grande inovação, ao propor a contabilização dos bens de uso comum, tais como praças e rodovias.

A norma dispõe 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 de entidade responsável pela sua administração ou controle, estejam, ou não, afetos a sua atividade operacional. Ou seja, segundo a NBCASP, a contabilidade deve incorporar ao patrimônio público e efetivar controle sobre os bens de uso comum construídos com recursos ou sob a responsabilidade da Administração Pública. A implementação do controle contábil sobre esses bens permitirá a implementação de acompanhamento dos custos, com a possibilidade de verificar, por exemplo, o valor anual aplicado na mensuração de uma determinada rodovia.

A NBCASP também estabelece regras para a realização de reavaliações dos componentes patrimoniais, onde se deve utilizar o valor justo ou o valor de mercado na data

de encerramento do Balanço Patrimonial. Além disso, estipula prazos para que seja procedida reavaliação, conforme segue:

- Anualmente, para as contas ou grupo de contas cujos valores de mercado variar significativamente em relação aos valores anteriormente registrados;
- A cada quatro anos, para as demais contas ou grupo de contas.

## **2.4 Sistemas e Tecnologias de Informação na Gestão Pública**

Todo sistema, usando ou não os recursos da tecnologia da informação, que manipula e gera informação, pode ser genericamente considerado sistema de informação. Independentemente de seu tipo, nível ou classificação, os sistemas de informação têm como maior objetivo o auxílio nos processos de tomada de decisões organizacionais. Para os planejamentos municipais, o foco dos sistemas de informação está direcionado aos serviços municipais, principalmente ao atendimento ao cidadão, ao município e aos demais interessados na cidade (atores sociais ou *stakeholders*). Este foco está intimamente relacionado com os requisitos de qualidade, de produtividade, de efetividade e de inteligência organizacional da prefeitura e do município.

São incontestáveis os benefícios que os sistemas de informação oferecem, principalmente quando são utilizados como fatores de solução de problemas e como ferramentas de diferenciais (O'BRIEN, 2001).

Do ponto de vista do ciclo evolutivo, os sistemas de informação podem ser classificados em: manuais, mecanizados, informatizados, automatizados, e sistemas de informação gerenciais e estratégicos. Os sistemas de informação podem ser classificados quanto à abrangência na prefeitura, ou seja, nos níveis: pessoal, de grupo ou departamental, organizacional e interorganizacionais (Kroenke, 1992). A partir do planejamento das necessidades de informação na prefeitura ou município, os sistemas de informação podem ser classificados em: manutenção ou adaptação, desenvolvimento e aquisição. Outra classificação possível está relacionada com a forma de apoio ou suporte a decisões: sistemas de informação operacionais, gerenciais e estratégicos (Laudon e Laudon, 1996; Stair, 1996; Rezende, 2005b).

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

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.

Moscove et al. (2002) define, de forma clara, sistemas 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.

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”.

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

## **2.5 Gestão Pública Municipal**

Uma gestão pública ou social eficiente requer informação de qualidade, no tempo real sobre os resultados e impactos concretos que se produzem em uma região. A gestão da informação constitui uma ciência, cujo objetivo central é o estudo das relações técnicas e humanas que envolvem os processos de tratamento da informação. No âmbito técnico esta ciência se preocupa e “desenvolver e aperfeiçoar ferramentas de análise temática e descritiva da informação”. No contexto humano, busca “analisar o indivíduo enquanto usuário potencial de informação” (GRACIOSO, 2004, p. 3).

A administração pública municipal necessita aproveitar as novas possibilidades proporcionadas pelos avanços das tecnologias da informação e comunicação, pois é imprescindível que o gestor público municipal disponha de informações gerenciais e estratégicas adequadas, precisas e em tempo ágil, informações oportunas e personalizadas. As TI viabilizam também a gestão dos processos internos e externos da administração pública municipal orientando o gestor público no conhecimento de seus cidadãos. É a integração desses elementos ao planejamento estratégico que possibilita a gestão do desempenho municipal (Graham, 1994; Cunha, 2000; Frey, 2004; Rezende e Castor, 2006).

Como uma alternativa na busca para a transposição desses desafios, surgiram na administração pública, à aplicação de modelos de gestão da iniciativa privada e, também, a utilização de novas tecnologias na transformação e na modernização da gestão pública, inclusive municipal.

O estudo realizado mostra que a gestão municipal, alinhadas com recursos de sistemas e tecnologia da informação, proporciona ao gestor público informações seguras para a tomada de decisão, análise do desempenho do governo municipal, aproximação do cidadão e controle sobre os processos da administração de forma integrada. Contempla as relações entre pessoas, processos e estruturas de apoio envolvidas no uso efetivo de uma quantidade relativamente pequena de informação, mas informações executivas (informações oportunas e personalizadas) que permitam ao administrador público tomar decisões aprimoradas, tendo efetivamente o conhecimento e o controle sobre o desempenho de seu governo (GRAHAM, 1994; DAVENPORT e PRUSAK, 2000; REZENDE, 2005).

Na perspectiva desta pesquisa, verifica-se um dos maiores desafios da Gestão Pública Municipal. A estruturação das organizações nesse contexto tende a privilegiar a componente política em detrimento da técnica e do conhecimento, o que caracteriza como sendo um entrave ao próprio sistema de gestão que elas preconizam. O atendimento às demandas municipais, por exemplo, requer cada vez mais das autoridades a adoção de dose maciças de talento, competência, comprometimento e criatividade para a resolução de questões de interesse da sociedade. Lamentavelmente, tais atributos dificilmente são percebidos na esfera de atuação daquelas organizações e isso as distancia em muito de suas reais competências. Nessa mesma linha de raciocínio, Pereira (2008, p. 70) oferece-nos o seguinte relato:

Tendo como base de apoio uma estrutura pesada, burocrática e centralizada, a administração pública brasileira não tem sido capaz de responder, enquanto organização, às demandas e desafios da modernidade. As evidências disponíveis revelam como resultado destas deficiências e distorções: uma reconhecida incapacidade de satisfazer, de forma eficaz e tempestiva, às necessidades dos cidadãos; uma forma de funcionamento que prejudica a concorrência e a competitividade internacional do país e das empresas: falta coerência do modelo global; processos de decisão demasiado longos e complexos, que impedem a resolução, em tempo útil, dos problemas dos cidadãos e criam desconfiança em matéria de transparência e legalidade; falta de motivação dos funcionários e desvalorização do próprio conceito e missão do serviço público.

Contudo, é importante destacar que o sucesso da gestão pública municipal está condicionado à utilização consciente e responsável dessas informações pelos gestores públicos. Os cidadãos só desfrutarão dos benefícios de uma gestão efetivamente estratégica, quando o conhecimento resultante desse processo for, de fato, utilizado em seu proveito. O usufruto dessas informações passa ainda por uma mudança cultural em toda a estrutura da administração municipal que terá que fazer um grande esforço para abandonar o “ antigo” e prepara-se para receber o “ novo” e dessa forma garantir a evolução da gestão pública municipal brasileira.

### 3 METODOLOGIA

Segundo Ruiz (1996, p. 137) a palavra método significa o conjunto de etapas e processos a serem vencidos ordenadamente na investigação dos fatos ou na procura da verdade. Já para Marconi e Lakatos (2005, p. 83),

O método é o conjunto das atividades sistemáticas e racionais que, com maior segurança e economia, permite alcançar o objetivo, traçando o caminho a ser seguido, detectando erros e auxiliando as decisões do cientista.

Por isso, através do método surge o trabalho científico que se caracteriza como a busca incessante de explicações e soluções para os problemas da humanidade, em todas as suas esferas de necessidades. Uma vez que os problemas do homem e da sociedade são intermináveis e infinitos, depreende-se da noção acima que a ciência não é algo pronto, acabado ou definitivo. Dito de outro modo, o trabalho científico é um processo dinâmico e em constante evolução.

A metodologia utilizada no presente trabalho constitui-se de duas partes, onde primeiramente efetuou-se a pesquisa bibliográfica para investigar o tema na literatura existente, e posteriormente, o estudo de caso aplicado junto aos setores de contabilidade e controle interno da Prefeitura Municipal de Santa Maria nas esferas dos poderes executivo, legislativo e autarquia.

A pesquisa bibliográfica conforme Köche (2002, p. 122),

A pesquisa bibliográfica é a que se desenvolve tentando explicar um problema, utilizando o conhecimento disponível a partir das teorias publicadas em livros ou obras congêneres. Na pesquisa bibliográfica o investigador irá levantar o conhecimento disponível na área, identificando as teorias produzidas, analisando-as e avaliando sua contribuição para auxiliar a compreender ou explicar o problema objeto da investigação. O objetivo da pesquisa bibliográfica, portanto, é o de conhecer e analisar as principais contribuições teóricas existentes sobre um determinado tema ou problema, tornando-se um instrumento indispensável para qualquer tipo de pesquisa.

Procurou-se com a pesquisa bibliográfica, analisar projetos, leis, normas, instruções normativas, resoluções dentre outros que tratam sobre os assuntos referentes à contabilidade pública brasileira.

Após a pesquisa bibliográfica, foi utilizada a técnica da pesquisa de estudo de caso que é dada por Gil (1991, p. 57): como sendo “o estudo de caso é caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que permita o seu amplo e detalhado conhecimento”. Para esse autor, o estudo de caso pode ser visto como técnica de pesquisa.

Segundo Yin (1994), o estudo de caso é uma investigação empírica que averigua um fenômeno contemporâneo dentro de seu contexto da vida real, especialmente quando os limites entre os fenômenos e o contexto não estão claramente definidos. A presente pesquisa foi feita através de estudo de caso por possuir caráter de profundidade e detalhamento.

Por isso, as principais vantagens do estudo de caso, listadas por Gil (1991), são o estímulo a novas descobertas, a ênfase na totalidade através da análise do problema como um todo e a simplicidade da coleta e análise dos dados utilizados no estudo de caso, quando comparados aos exigidos por outros métodos.

Quanto à abordagem do trabalho, esta é qualitativa e quantitativa por tratar-se de um estudo teórico e prático que tem a preocupação de quantificar dados. Richardson (1999, p. 83) defende que a abordagem qualitativa é “adequada para se entender à natureza de um fenômeno social”. Por sua vez, Rodrigues (2001, p. 42) destaca a utilização dos critérios quantitativos pelos principais órgãos públicos do País, como a Receita Federal, Receita Estadual, Ministério do Trabalho, justificando que “na prática os critérios quantitativos são mais utilizados porque são mais objetivos e mais fáceis de obter, possibilitando inclusive a comparação entre dados das prefeituras municipais”.

Segundo Richardson, o método quantitativo “caracteriza-se pelo emprego de quantificação tanto na modalidade 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 coeficientes 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.

As variáveis utilizadas na pesquisa foram: capacitação técnica dos servidores que trabalham no setor de contabilidade e controle interno da prefeitura, Tecnologia e Sistemas de Informação empregada no setor contábil e de controle interno do município e o conhecimento e aderência dos contabilistas responsáveis pelo setor contábil e de controle interno da prefeitura em relação às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP).

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”.

A amostra da pesquisa é composta por 12 servidores públicos municipal da Prefeitura Municipal de Santa Maria, dos setores de contabilidade e controle interno distribuído entre os poderes executivo, legislativo e autarquia.

Os dados da pesquisa foram coletados por meio da aplicação de questionário aos profissionais responsáveis pelo setor de contabilidade e controle interno da Prefeitura Municipal de Santa Maria.

A fonte de dados foi um questionário composto por 29 questões fechadas, considerando que é um dos métodos utilizados nas pesquisas quantitativas.

O instrumento de pesquisa elaborado (Apêndice A, B e C) contemplou um cabeçalho e 29 questões compostos por três partes distintas, no qual as duas primeiras visaram averiguar a estrutura do setor de contabilidade e controle interno da prefeitura e a última a aderência do município às NBCASP.

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 as opções dentre as apresentadas mais adequadas à sua opinião quanto a cada uma das questões apresentadas. As vantagens dos questionários com perguntas fechadas, conforme Amaro, et al. (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 manter 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 embasar a abordagem quantitativa fez-se uma coleta de dados no mês de outubro de 2012, que foram levantados a partir do questionário (Apêndices A, B e C) entregue diretamente aos servidores públicos dos setores de contabilidade e controle interno do poder executivo, legislativo e autarquia.

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 gráfica, objetivando demonstrar as informações de forma simplificada.

## 4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DE RESULTADOS

Neste capítulo será apresentada a análise dos dados coletados junto aos responsáveis pelo setor de contabilidade e controle interno da Prefeitura Municipal de Santa Maria nas esferas do poder executivo, legislativo e autarquia.

Assim, a análise dos resultados da pesquisa foi dividida em três partes. A primeira envolve a caracterização do profissional respondente, a segunda a estrutura do setor de contabilidade e controle interno da prefeitura e a terceira a aderência por parte do município as NBCASP.

### 4.1 Caracterização do profissional respondente

Nesta parte, foi analisado e discutido o perfil de 12 profissionais que compuseram a população deste estudo descritivo.

Com objetivo de verificar a faixa etária dos profissionais respondentes, elaborou-se a questão 1. Os dados são apresentados na Figura 1.

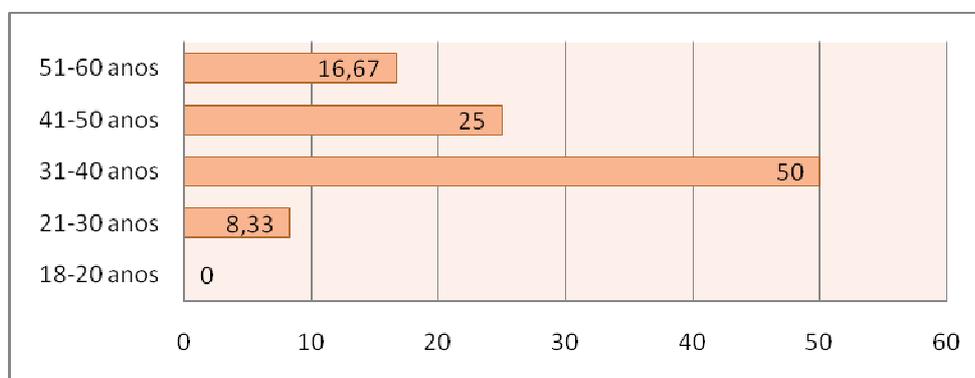


Figura 1 – Faixa de idade dos profissionais respondentes

Fonte: Elaborado pelo autor

Conforme a Figura 1, percebe-se que apenas 8,33% dos profissionais respondentes têm menos de 30 anos e que 50% dos servidores públicos municipais situa-se na faixa etária de 31 a 40 anos.

Outro aspecto importante, é a formação profissional dos servidores públicos municipais envolvidos na pesquisa. Os resultados são apresentados na Figura 2.

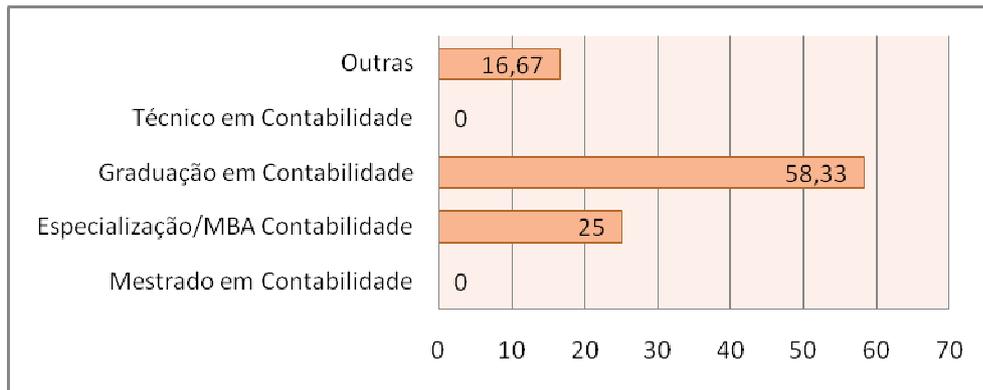


Figura 2 – Escolaridade dos profissionais respondentes

Fonte: Elaborado pelo autor

Como pode ser observado na Figura 2, da população entrevistada, 58,33% possuem graduação em contabilidade, 25% possuem especialização na área de atuação em nível de pós graduação e que 16,67% possuem formações em outras áreas como economia e administração.

A questão 3 por sua vez, procurou examinar as funções e atividades que os profissionais respondentes executam. Os resultados são apresentados na Figura 3 a seguir:

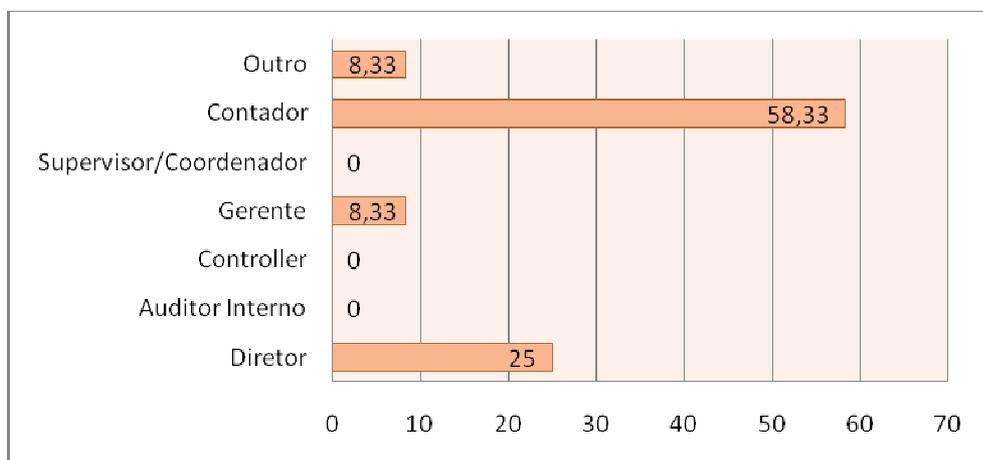


Figura 3 – Funções e atribuições que o profissional respondente executa

Fonte: Elaborado pelo autor

Na Figura 3, pode se constatar que 58,33% exercem a função de contador, 25% exercem a função de diretor e 8,33% como gerente. Nenhum profissional respondente afirmou atuar como auditor interno ou controller. Tais dados não revelam alterações naquilo que normalmente é encontrado na estrutura organizacional das prefeituras brasileiras.

Na questão 4 buscou-se saber o tempo de atuação dos profissionais responsáveis pelo setor contábil e de controle interno do município. Os resultados são apresentados na Figura 4.

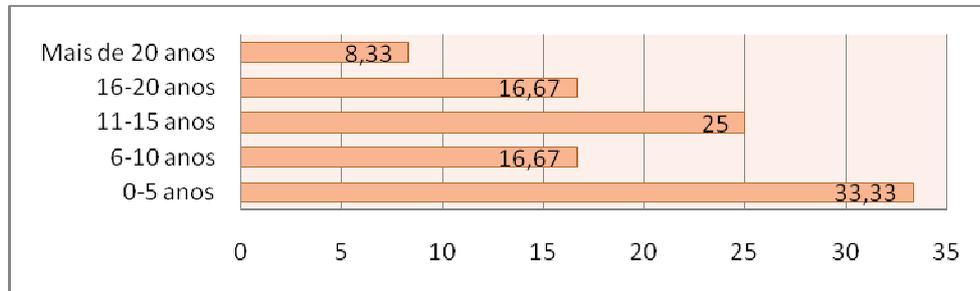


Figura 4 – Tempo de atuação na prefeitura dos profissionais respondentes

Fonte: Elaborado pelo autor

Os dados da Figura 4 evidenciam que 33,33% destes profissionais atuam menos de 5 anos na prefeitura, 16,67% atuam entre 6 a 10 anos, e que 25% atuam a mais de 10 anos, 16,67% de 16 a 20 anos, e apenas 8,33% a mais de 20 anos . De onde podemos deduzir que houve uma renovação em seu quadro de servidores públicos municipais, havendo um percentual significativo de novas contratações.

Na questão 5 buscou-se verificar a forma de contratação dos profissionais respondentes, observa-se, que a contratação de todos os servidores públicos municipais entrevistados deu-se através de concurso público, revelando assim maior transparência em suas ações.

Na questão 6, questionou-se sobre a quantidade de servidores que atuam nos departamentos de contabilidade e controle interno da prefeitura. Os dados apresentados são apresentados na Figura 5.

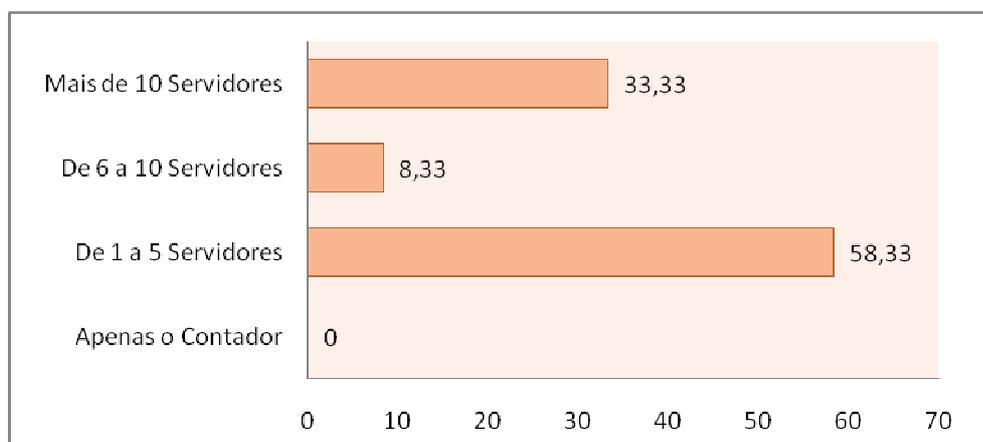


Figura 5 – Quantidade de servidores do setor contábil e de controle interno

Fonte: Elaborado pelo autor

Como mostra a Figura 5, 58,33% dispõem de 1 a 5 servidores, 33,33% possuem mais de 10 servidores e 8,33% possuem de 6 a 10 servidores.

Com a finalidade de facilitar a visualização elaborou-se a Tabela 1, que demonstra um panorama geral dos dados coletados que mais se destacaram na pesquisa sobre a caracterização do profissional respondente.

Tabela 1 – Caracterização do profissional respondente

Categorias da análise		n	%
Faixa etária	31 – 40 anos	6	50,00
Escolaridade	Graduação em Contabilidade	7	58,33
Função	Contador	7	58,33
Tempo de Atuação	0 a 5 anos	4	33,33
Forma de Contratação	Concurso Público	12	100,00
Nº de Servidores	De 1 a 5 servidores	7	58,33
	De 6 a 10 servidores	3	8,33

Fonte: Elaborada pelo autor

Quanto a caracterização do profissional respondente, o Quadro 1 demonstra que 50% da população analisada esta na faixa etária entre 31 a 40 anos; a escolaridade predominantemente é a graduação em contabilidade com 58,33%; entre as funções e atividades que o respondente executa prevalece a do contador com 58,33%, sendo que 33,33% dos profissionais respondentes atuam há menos de 5 anos na prefeitura; e 100% das contratações ocorreu por concurso público; e em 58,33% dos setores contábil e de controle interno atuam de 1 a 5 servidores públicos municipais.

#### 4.2 Estrutura do setor de contabilidade e controle interno da prefeitura

Nesta segunda parte, foram analisadas e discutidas a estrutura do setor de contabilidade e controle interno da prefeitura no que se refere à capacitação técnica dos servidores e o sistemas e tecnologia de informação empregada.

Por meio da análise do nível de conhecimento de informática, buscou-se identificar pela questão de número 7 se os contabilistas dominam os recursos dos Sistemas e Tecnologia da Informação. Os dados são apresentados na Figura 6.

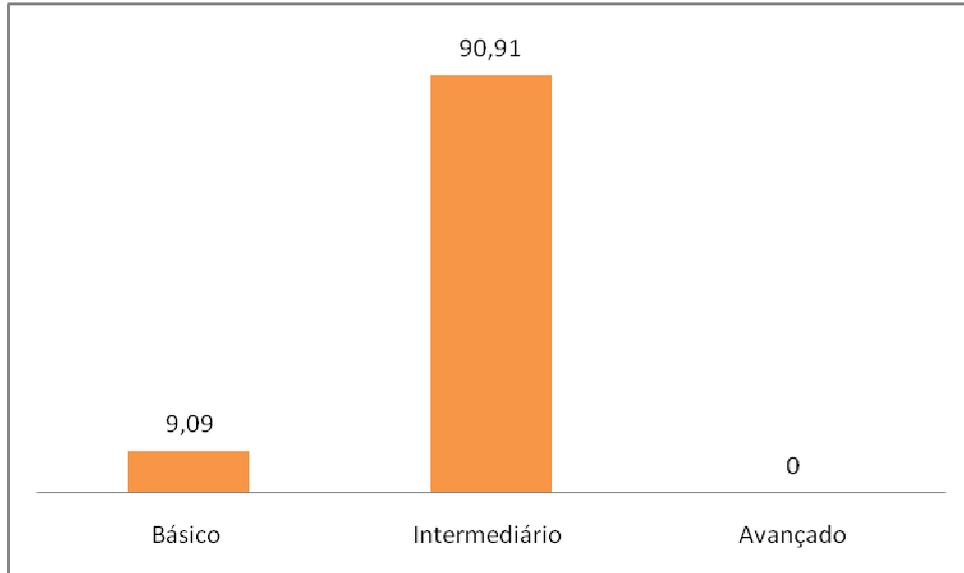


Figura 6 – Nível de Conhecimento de Recursos de Informática

Fonte: Elaborado pelo Autor

Os dados da Figura 6 revelam que 90,91% dos pesquisados encontram-se no nível intermediário e que apenas 9,09% em nível básico. Obviamente, os níveis intermediário e básico são os predominantes, o que não reflete as habilitações necessárias para o domínio dos recursos da Tecnologia de Informação que a atualidade impõe, necessitando dessa forma o melhor desenvolvimento de suas habilidades quanto a esta competência.

Na questão de número 8 e 9 procurou-se verificar se os servidores públicos municipais respondentes estão se atualizando a respeito da NBCASP no que se refere à realização de cursos, treinamentos, seminários e palestras. O resultado será apresentado na Figura 7.

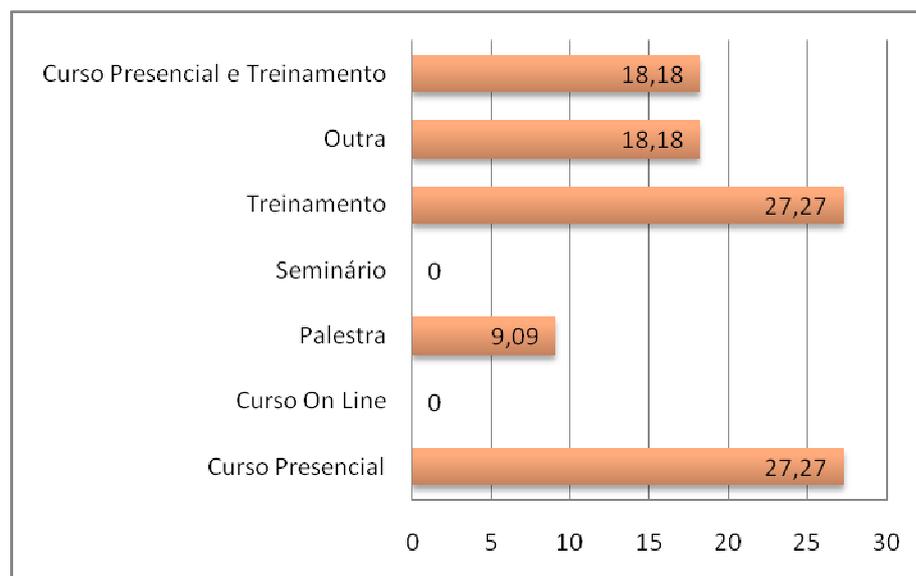


Figura 7 – Espécies de aperfeiçoamento na área

Fonte: Elaborada pelo autor

Conforme se observou na Figura 7, 83,33% afirmaram já ter realizado algum aperfeiçoamento profissional, dentre os quais 27,27% refere-se a curso presencial, 27,27% treinamento, 18,18% curso presencial e treinamento, 9,09% palestra e 18,18% responderam outras que seriam leituras e aquisição de livros.

Na questão 10 buscou-se verificar o número de servidores considerados capacitados em relação às NBCASP que trabalham no setor contábil e controle interno da prefeitura. Os resultados são demonstrados na Figura 8.

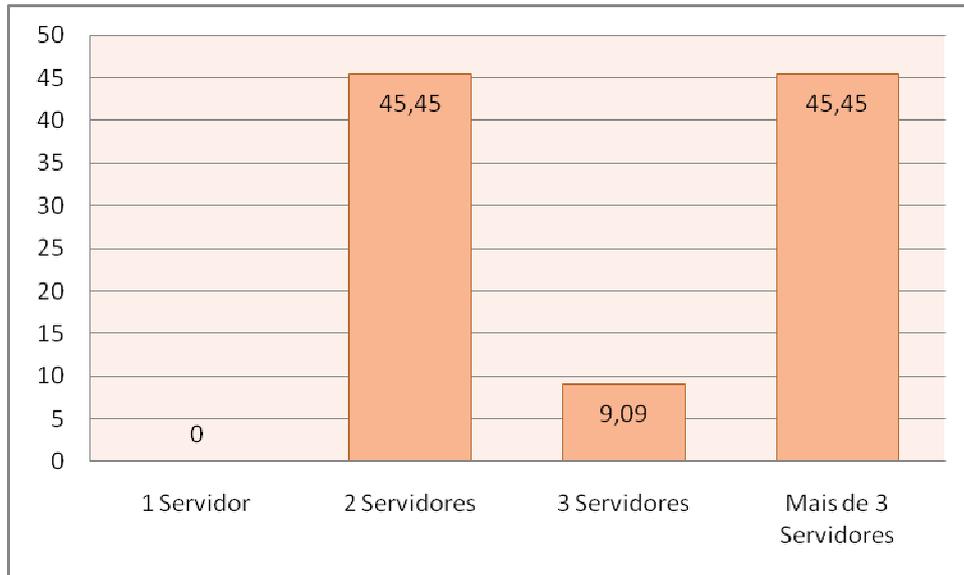


Figura 8 – Quantidade de profissionais capacitados em relação às NBCASP

Fonte: Elaborado pelo autor

Na Figura 8 observa-se que para os entrevistados 45,45% responderam 2 servidores, 9,09% responderam 3 servidores e que 45,45% mais de 3 servidores capacitados em relação às NBCASP. Fica evidenciado aqui que os servidores públicos estão buscando qualificar-se em relação às mudanças, mas que ainda não foi colocado em prática seus conhecimentos junto ao município.

Na questão onze e doze, procurou-se verificar a procedência do software utilizado no setor contábil e controle interno e com quais módulos estes possibilitam a integração. Os dados referentes aos módulos que possibilitam integração são apresentados na Figura 9.

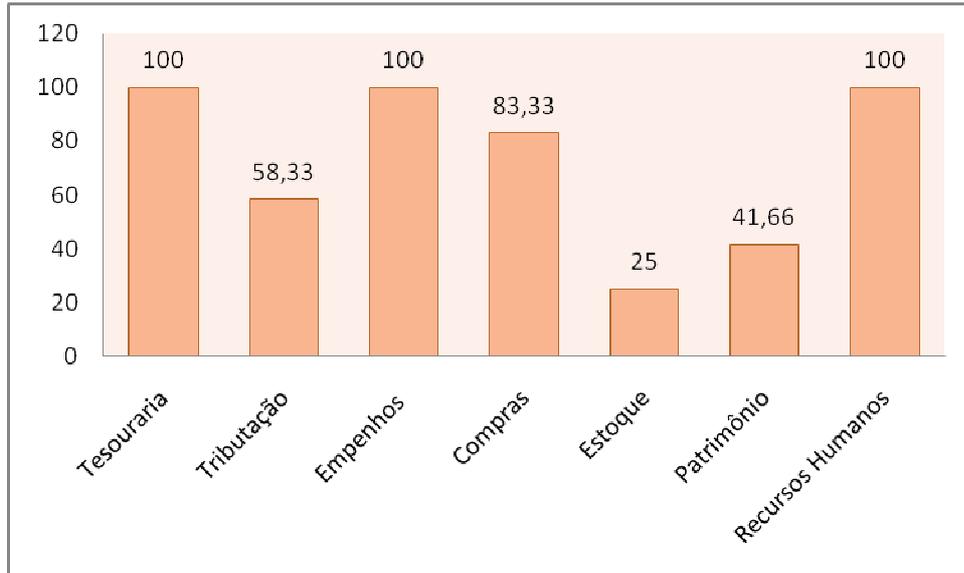


Figura 9 – Integração dos sistemas contábeis

Fonte: Elaborado pelo autor

Conforme observado entre os profissionais respondentes, o software utilizado no setor contábil e de controle interno é adquirido de terceiros fornecido pela empresa Dueto Tecnologia. Todos eles possibilitam a integração da contabilidade com a tesouraria, empenhos, compras, estoque, patrimônio e recursos humanos, menos o de tributação.

Na Figura 9, entre os entrevistados pode-se perceber que 100% tem acesso ao módulo da tesouraria, 58,33% Tributação, 100% Empenhos, 83,33% Compras, 25% Estoque, 41,66% Patrimônio e 100% Recursos Humanos. Através dos dados estudados podemos afirmar estatisticamente que não existe uma total integração com os sistemas utilizados com o sistema contábil, demonstrando que há uma insuficiência de recursos tecnológicos necessários para a implantação total das NBCASP.

Na questão 13 procurou-se descobrir se as prefeituras estão disponibilizando os relatórios contábeis obrigatórios na internet.

Com relação a divulgação de exigências mínimas, como a imposta pelo art. 48 da Lei de Responsabilidade Fiscal que pede para que os municípios através do setor de contabilidade divulguem o Relatório de Gestão Fiscal(RGF) e o Relatório Resumido da Execução Orçamentária(RREO) via internet. Podemos perceber que 83,33% responderam que sim e apenas 16,67% disseram que não.

A questão 14 buscou identificar a percepção do contabilista quanto às novas Tecnologias de Informação, se as mesmas vão contribuindo para obtenção de informações tempestivas, precisas e de melhor qualidade.

Os dados analisados demonstram que 90,91% entende que o uso da Tecnologia de Informação vêm melhorando a qualidade da informação contábil e que apenas 9,09% disse que não percebe a importância da Tecnologia de Informação para a contabilidade.

Na questão 15, foi solicitado para os entrevistados sobre a utilização da informação contábil para o processo de gestão e tomada de decisões.

De acordo com os dados apresentados, 100% do entrevistados responderam que os gestores públicos utilizam da informação contábil para a gestão e tomada de decisões.

Visando descobrir entre os entrevistados qual o percentual de cada demonstrativo contábil utilizados para a gestão e tomada de decisão, elaborou-se a Figura 10 a seguir.

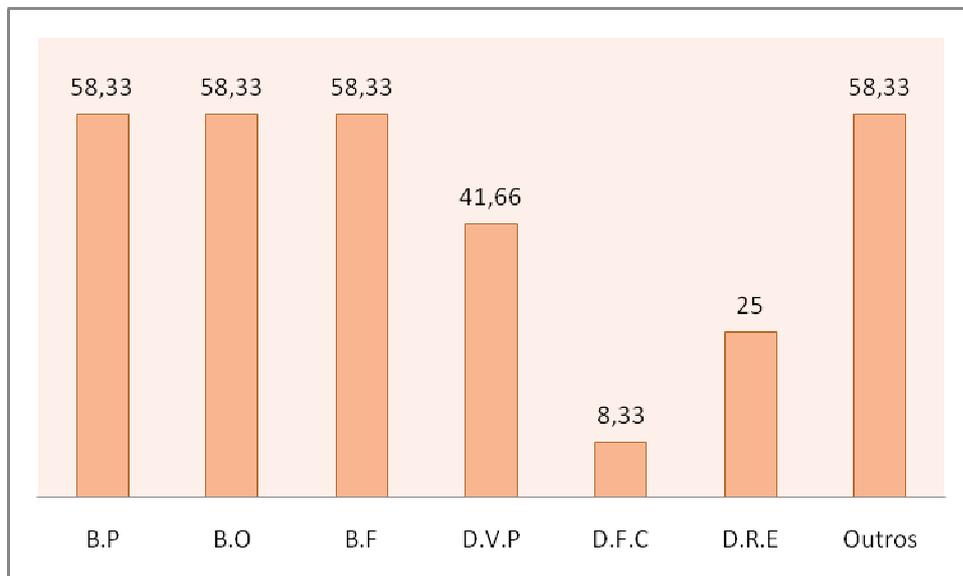


Figura 10 – Relatórios Contábeis<sup>1</sup>

Fonte: Elaborado pelo autor

Através dos dados demonstrados na Figura 10, pode-se perceber que dentre os relatórios contábeis disponíveis para a gestão e tomada de decisões, os mais utilizados são 58,33% Balanço Patrimonial, 58,33% Balanço Orçamentário, 58,33% Balanço Financeiro, 41,66 % Demonstração de Variações Patrimoniais e 58,33% Outros, e que apenas 8,33% respondeu utilizar da Demonstração de Fluxo de Caixa e 25% Demonstração do Resultado Econômico, o que demonstra divergência nas respostas dos demais profissionais respondentes da pesquisa, ocasionando dúvidas na real execução dos novos demonstrativos exigidos pela

<sup>1</sup> B. P. – Balanço Patrimonial  
 B. O. – Balanço Orçamentário  
 B. F. – Balanço Financeiro  
 B. V. P. – Demonstração das Variações Patrimoniais  
 D. F. C. – Demonstração do Fluxo de Caixa  
 D. R. E. – Demonstração do Resultado Econômico

NBCASP que são a Demonstração de Resultado Econômico e a Demonstração de Fluxo de Caixa.

Com a finalidade de facilitar a visualização elaborou-se a Tabela 2, que demonstra um panorama geral dos dados coletados que mais se destacaram na pesquisa sobre a estrutura do setor de contabilidade e controle interno da Prefeitura Municipal de Santa Maria.

Tabela 2 – Estrutura do setor de contabilidade e controle interno da prefeitura

<b>Categorias de Análise</b>		<b>n</b>	<b>%</b>
Nível de Capacitação em relação aos recursos de TI	Básico	1	9,09
	Intermediário	10	90,91
Realização de aperfeiçoamento profissional	Sim	10	83,33
Tipos de aperfeiçoamento profissional	Curso Presencial	3	27,27
	Treinamento	3	27,27
	Palestra	1	9,09
Quantidade de profissionais capacitados	Mais de 3 Servidores	5	45,45
Integração dos sistemas contábeis	Tesouraria	12	100,00
	Tributação	7	58,33
	Empenhos	12	100,00
	Compras	10	83,33
	Estoque	3	25,00
	Patrimônio	5	41,66
Disponibilidade de relatórios contábeis na internet	Recursos Humanos	12	100,00
	Sim	10	83,33
Percepção dos Contabilistas sobre a T.I	Sim	10	90,91
Utilização da Informação Contábil	Sim	11	100,00
Relatórios Contábeis	Balanco Patrimonial	7	58,33
	Balanco Orçamentário	7	58,33
	Balanco Financeiro	7	58,33

Fonte: Elaborado pelo autor

A Tabela 2 mostra a estrutura do setor de contabilidade e controle interno da prefeitura municipal de Santa Maria, na qual 90,91% dos servidores pesquisados afirmam possuir nível intermediário e que apenas 9,09% o nível básico em relação aos recursos de Tecnologia da Informação; 83,33% dos profissionais respondentes realizaram aperfeiçoamento profissional em relação as NBCASP, sendo que 27,27% através de curso presencial, 27,27% treinamento e 9,09% palestra. Também pode-se destacar que 45,45% possuem mais de três servidores capacitados em relação as NBCASP e que os sistemas contábeis utilizados possuem integração parcial com o sistema contábil, demonstrando que há insuficiência de recursos

tecnológicos necessários para a implantação total, pois, 58,33% utilizam do sistema de tributação, 83,33% sistema de compras, 25% sistema de estoque e 41,66% sistema de patrimônio. Em relação a disponibilidade de relatórios contábeis na internet, temos 83,33% dos profissionais respondentes afirmando que isso é feito, em especial os relatórios exigidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal que são o RGF e o RREO; e que 90,91% dos profissionais respondentes, as nova Tecnologias de Informação vem melhorando a qualidade da informação contábil; onde 100% afirmam saber que a utilização da informação contábil extraída das demonstrações contábeis é muito importante, destacando que 58,33% utilizam o Balanço Patrimonial, 58,33% Balanço Orçamentário e 58,33% Balanço Financeiro.

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

Nas questões de número 17 a 29, buscou-se verificar o conhecimentos dos servidores públicos respondentes, em especial os contadores, sobre a aderência das NBCASP, por isso foi realizada uma questão relativa a cada norma.

Na questão 17 buscou-se saber se os contadores estão acompanhando as novidades emergentes no setor. Os dados são apresentados na Figura 11:

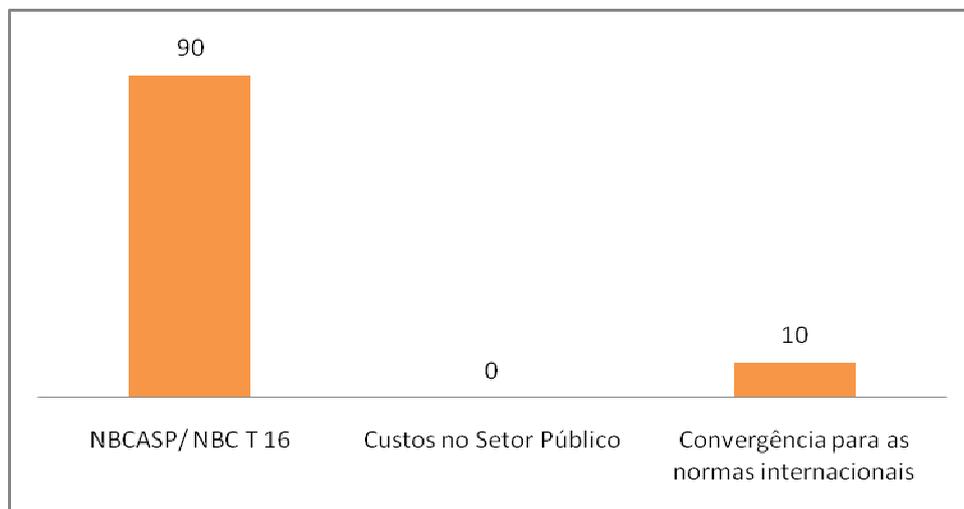


Figura 11 – Novidades emergentes do setor

Fonte: Elaborado pelo autor

Na Figura 11, pode-se perceber que 90% dos respondentes sabe da obrigatoriedade da NBCASP/NBC T 16 e que 10% sabe do processo de convergência para as normas internacionais de contabilidade a partir de 2012, mas que nenhum dos respondentes se manifestou-se em relação a Custos no Setor Público.

Na questão 18, foi realizada a pergunta 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, já que se trata de uma exigência da NBC T 16.2.

Dos servidores respondentes, 100% responde não existir nenhum sistema de custos utilizado pela Prefeitura Municipal de Santa Maria, tendo em vista que esse assunto já é cobrado a partir da Lei de Responsabilidade Fiscal, onde ele tem uma maior ênfase na administração pública municipal brasileira para aferição de desempenho 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 comprar produtos e serviços para a sociedade.

Na questão 19, 20 e 21, 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 na NBC T 16.3.

Dos profissionais respondentes, podemos verificar que 54,55% afirma não haver a integração entre os instrumentos de planejamento, e 27,27% responderam haver integração e que 18,18% não sabiam da existência de integração.

Com relação à comparação das metas programadas com as realizadas, 88,89% afirma não comparar as metas e que apenas 8% afirma existir a integração das metas.

Também constatou-se que 75% dos profissionais respondentes afirma não haver a evidenciação em notas explicativas e que apenas 25% afirma existir sim a evidenciação em notas explicativas.

Percebe-se que existe insuficiências em relação a estes dispositivos, tendo em vista que o planejamento não é matéria recente na administração pública, pois 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 22, buscou-se verificar se a contabilidade registra as transações que envolvam valores de terceiros conforme exigido pela NBC T 16.4.

Como pode ser observado, 100% dos profissionais respondentes afirmam que a contabilidade registra as transações que envolvam valores de terceiros.

A existência de procedimentos que garantam a segurança da documentação contábil e dos registros contábeis mantidos em meios eletrônicos foi questionada na questão 23, segundo o previsto na NBC T 16.5.

Conforme o questionário aplicado, 80% dos profissionais respondentes afirmam que mantêm procedimentos que garantem a segurança da documentação contábil e que 20% responderam não mater ester procedimentos.

Na questão 24, questionou-se os profissionais respondentes 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 Figura 12 a seguir.

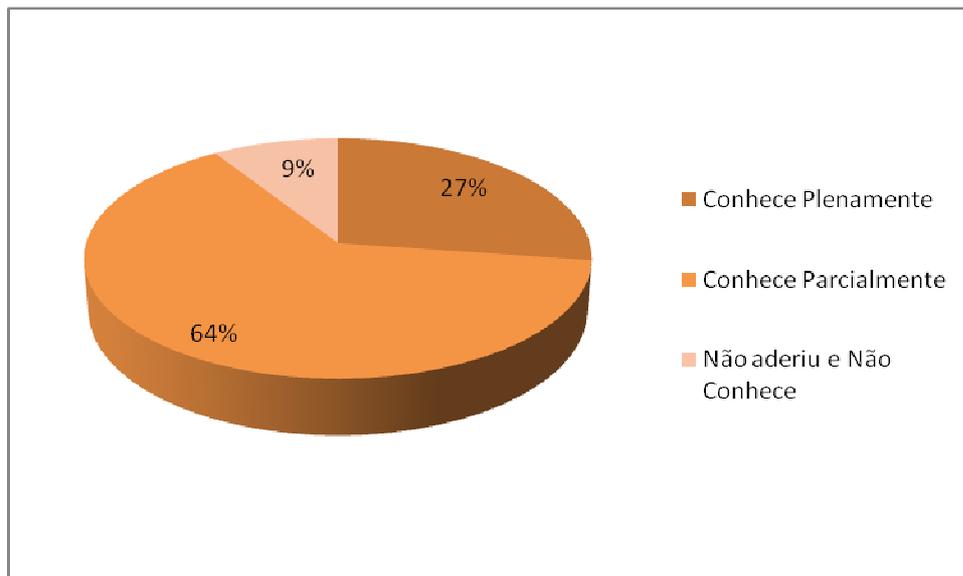


Figura 12 – Estrutura e Elaboração da DFC e DRE

Fonte: Elaborada pelo autor

Conforme foi evidenciado na Figura 12 em relação aos novos demonstrativos contábeis, 64% dos profissionais respondentes conhecem parcialmente, 27% conhecem plenamente e que 9% não aderiu e nem conhece. Por se tratar da nova realidade para a Contabilidade Pública, percebe-se que existe dificuldades para compreender e elaborar tais demonstrativos.

Na questão 25 buscou-se verificar se a contabilidade da prefeitura municipal de Santa Maria consolida as informações contábeis advindas dos órgãos do legislativo e autarquia conforme é exigido pela NBC T 16.7.

Como pode ser observado, em relação a consolidação dos demonstrativos contábeis 72,73% dos profissionais respondentes afirmam não ocorrer e que apenas 27,27% afirma ocorrer, demonstrando que talvez seja efetuado somente pelos contabilistas responsáveis pelo fechamento e divulgação das informações contábeis pela Prefeitura Municipal de Santa Maria.

A questão 26 questionou se o sistema de contabilidade mantém registros de recursos transferidos a entidades de direito privado a título de subvenção, benefício ou incentivo, que possibilitem o controle, a evidencição e aspectos contábeis da prestação de contas. Estes registros são exigidos pela NBC T 16.8 – dos controles internos.

Conforme o questionário aplicado, 87,5% dos profissionais respondentes afirmaram que existe controle de recursos transferidos a entidades de direito privado a título de subvenção, benefício ou incentivo e que 12,5% responderam não manter.

O registro contábil da depreciação, amortização e exaustão foi foco da questão 27, que buscará atender as exigências da NBC T 16.9 que estabelece os critérios e procedimentos padrões. Segundo os dados apurados, 100% dos profissionais respondentes afirmam existir o registro da depreciação, amortização e exaustão pela contabilidade da Prefeitura Municipal de Santa Maria.

Na questão 28 questionou-se quanto à realização de reavaliações dos bens patrimoniais de modo a evidenciar o valor de mercado dos bens.

Conforme pode perceber, 54,55% dos profissionais respondentes afirmam ocorrer a reavaliação dos bens patrimoniais e que 45,65% responderam que não ocorre, estes dados surpreendem negativamente, na medida em que a Lei 4.320/64 já dispunha em seu texto a obrigatoriedade da realização da reavaliação dos bens patrimoniais.

Buscando conhecer a opinião dos profissionais do setor de controle interno e contabilidade a respeito do entendimento dos gestores públicos em relação às demonstrações contábeis, elaborou-se a questão 29.

Como pode ser observado, 100% dos profissionais respondentes afirmam conhecer sobre os demonstrativos contábeis, mas que sua aplicabilidade plena não ocorre tendo em vista perguntas já feitas anteriormente, de onde pode-se inferir que mesmo tendo conhecimento sobre os demonstrativos contábeis os profissionais respondentes encontram dificuldades, evidenciando a falta de preparo sobre as leis e normas que norteiam a administração orçamentária, financeira e patrimonial das entidades públicas.

Com a finalidade de facilitar a visualização, elaborou-se a Tabela 3, que demonstra um panorama geral dos dados coletados que mais se destacaram sobre a aderência da Prefeitura Municipal de Santa Maria as NBCASP.

Tabela 3 – Aderência as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público

<b>Categorias de Análise</b>		<b>n</b>	<b>%</b>
Conhecimento das novidade emergentes do setor (NBCASP T 16.1)	NBCASP/ NBC T 16	9	90,00
	Convergência Normas Internacionais	1	10,00
Geração de Informações de Custos – NBCASP T 16.2	Não	11	100,00
Integração dos instrumentos de planejamento pela contabilidade – NBCASP T 16.3	Não	6	54,55
Registro das transações com terceiros – NBCASP T 16.4	Sim	12	100,00
Segurança da Informação Contábil – NBCASP T 16.5	Sim	8	80,00
Elaboração da DFC e DRE – NBCASP T 16.6	Conhece Parcialmente	7	63,64%
Consolidação dos demonstrativos contábeis – NBCASP T 16.7	Não	8	72,73
Registro de Recursos Tranferidos – NBCASP T 16.8	Sim	7	87,5
Registro das depreciações, amortizações e exaustão – NBCASP T 16.9	Sim	11	100,00
Reavaliação de Bens Patrimoniais – NBCASP T 16.10	Não	5	45,65

Fonte: Elaborado pelo autor

Analisando-se a Tabela 3 percebe-se que os profissionais respondentes estão aderindo parcialmente as NBCASP. Das 10 normas em implantação, apenas 2 delas estão sendo atendidas que são (NBC T 16.4 e a NBC T 16.9) e a grande maioria ainda não está sendo atendida que são ( NBC T 16.1; NBC T 16.2; NBC T 16.3; NBC T 16.5; NBC T 16.6; NBC T 16.7; NBC T 16.8 e NBC T 16.10). A pesquisa revela que apenas 90% dos profissionais entrevistados tomaram conhecimento a respeito das novidades advindas da NBC T 16.1; em relação a norma NBC T 16.2 foi constatado que o município não possui nenhum sistema e controle de custos dos bens e serviços produzidos; em relação a questão da integração dos instrumentos de planejamento pela contabilidade, obteve-se um resultado insatisfatório de 54,55% de sua não ocorrência não atendendo ao que a NBC T 16.3 exige; já em relação a NBC T 16.4 temos um resultado satisfatório, pois este é atendido na íntegra pelo profissionais

respondentes; quanto a segurança da informação contábil temos um resultado parcial, que pode ser melhorado, demonstrando que 80% dos profissionais entrevistados procuram atender a NBC T 16.5; apenas 63,64% afirma conhecer parcialmente os novos demonstrativos trazidos pela NBC T 16.6, a Demonstração do Fluxo de Caixa e a Demonstração de Resultado Econômico; outro dado negativo é que 72,73% dos profissionais respondentes sabem a respeito da consolidação dos demonstrativos contábeis exigidos pela NBC T 16.7; sobre a NBC T 16.8 que trata a respeito do registro dos recursos transferidos obteve-se um dado positivo com 87,5% dos profissionais respondentes dizendo que essa operação é registrada pela contabilidade; como também pode-se destacar a NBC T 16.9 que trata do registro contábil das depreciação, amortizações e exaustão que é atendida na íntegra e por fim a NBC T 16.10 revela uma insuficiência de 45,65% na questão da reavaliação de bens patrimoniais.

## **5 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

O novo panorama da Contabilidade Pública Brasileira que vem sendo discutido e implantado exige cada vez mais a capacitação de administradores, contadores e demais gestores públicos municipais para atender 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 novo cenário de harmonização das práticas contábeis brasileiras com os padrões internacionais e a implantação das NBCASP a partir de 2013, esta pesquisa tornou-se necessária e indispensável, pois procurou verificar a capacidade de gestão contábil do município de Santa Maria para aderir e implantar as referidas normas.

Com a análise de dados e resultados, pode-se responder aos objetivos específicos desta pesquisa revelando que em relação à capacitação técnica, existem poucos profissionais preparados para aderir e implantar as NBCASP; sendo que uma parte considerável dos contabilistas e demais profissionais respondentes não realizou aperfeiçoamento profissional através de cursos, treinamentos, seminários ou palestras; e a maioria dos gestores públicos não entende os demonstrativos contábeis.

Em relação à Tecnologia da Informação, existe uma grande lacuna, pois existe a necessidade de melhorar os subsistemas contábeis existentes ou implantar novos que possibilitem a integração destes com sistema de contabilidade, primando por uma melhor utilização dos sistemas para atender a gestão pública municipal e tomada de decisões através da utilização da informação contábil.

Sobre as NBCASP, a pesquisa revela dados insatisfatórios, pois não existe informações relativas ao custo dos bens e serviços produzidos que não podem ser obtidas pelos registros contábeis, e em relação aos demonstrativos da DFC e DRE verificou-se a sua não aplicabilidade pelo setor contábil, onde através dos questionários respondidos demonstrou que a grande maioria das normas não estão sendo atendidas, e ao mesmo tempo, a não preocupação de disseminá-las e colocá-las em prática como ferramentas de gestão.

Dessa maneira, diante da hipótese levantada inicialmente conclui-se que o sistema contábil utilizado pelo município de Santa Maria, nas esferas do executivo, legislativo e autarquia não possui a capacitação técnica e tecnologia de informação suficiente para aderir e implantar as novas normas de forma obrigatória a partir de 2013.

Para que os sistemas de contabilidade do município tivessem condições de implantar e aderir as NBCASP na íntegra, deve haver a capacitação profissional de forma contínua e planejada pela Gestão Pública Municipal, buscando o aperfeiçoamento gradual diante das normas contábeis explícitas na legislação, para que desta forma possa extrair a sua verdadeira essência e aplicá-la no uso diário. Para isso, é primordial maior quantitativo de recursos humanos especializados e preparados para o enfrentamento do desafio através de investimentos na educação continuada, disponibilizando treinamentos e cursos de forma que eles estejam sempre atualizados sobre as exigências e as alterações da legislação, sob risco de não aderência das referidas normas.

A reformulação dos sistemas eletrônicos de contabilidade trará uma demanda no setor de desenvolvimento de sistemas e tecnologias de informação contábil, pois estes deveram atender as exigências que foram estabelecidas pelas NBCASP, tendo em vista novas demonstrações contábeis como a DRE e a DFC, sistema de custos e a integração total dos subsistemas existentes (tributário, tesouraria, estoques, patrimônio, recursos humanos, etc.).

Dessa forma, e considerando o curto espaço de tempo para implantação das NBCASP, o executivo, legislativo e autarquia do município de Santa Maria não conseguiram aderir e implantar as normas dentro do prazo estipulado em 01/01/2013, 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 recursos financeiros e tecnológicos por parte contabilistas e das entidades públicas. Portanto, as mudanças devem ser inseridas de maneira gradual, para que o resultado final seja consistente e resulte realmente em um consenso entre os diversos atores responsáveis e não simplesmente por causa de uma imposição legal, de maneira que tenha um pleno desenvolvimento da Gestão Pública municipal de forma transparente, eficiente e eficaz.

## REFERÊNCIAS

AICPA, American Institute of CPAs.

<http://www.aicpa.org/Publications/AccountingAuditing/Pages/AccountingAuditing.aspx>.

Acesso 07 out 2012

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

AMARO, A.; PÓVOA, A. L. **A arte de fazer questionários**. Disponível

em:<[HTTP://www.jcpaiva.net/getfile.php?cwd=ensino/cadeiras/metodol/20042005/894dc/f94c1&f=a9308](http://www.jcpaiva.net/getfile.php?cwd=ensino/cadeiras/metodol/20042005/894dc/f94c1&f=a9308)>. Acesso em : 07 out 2012

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

AZEREDO, R. R. D.; SOUZA, J. A. D.; VEIGA, C. M. F. **Normas Brasileiras de Contabilidade aplicada 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.

BOYNTON, W. C.; JOHNSON, R. N.; KELL, W. G. **Auditoria**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília. DF, 1988. Disponível em :<<http://www.planalto.gov.br>> Acesso em: 05 set 2012.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar Federal nº 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: 05 set 2012.

\_\_\_\_\_. **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.planalto.gov.br>> Acesso em: 05 set 2012.

\_\_\_\_\_. **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: 05 set 2012.

\_\_\_\_\_. **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: 05 set 2012.

\_\_\_\_\_. **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: 05 set 2012.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 1.131**, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.4 – Transações no Setor Público. 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: 05 set 2012.

\_\_\_\_\_. **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: 05 set 2012.

\_\_\_\_\_. **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: 05 set 2012.

\_\_\_\_\_. **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: 05 set 2012.

\_\_\_\_\_. **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: 05 set 2012.

\_\_\_\_\_. **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: 05 set 2012.

\_\_\_\_\_. **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: 05 set 2012.

\_\_\_\_\_. **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: 05 set 2012.

CASTRO, D. P. de. Auditoria e Controle Interno na Administração Pública, 2ª Edição revisada e atualizada. **Atlas**. São Paulo. 2008.

CERVO, A. L.; BERVIAN, P. A. **Metodologia científica**: para uso dos estudantes universitários. São Paulo: Edusp, 1991. Disponível em: <[www.fea.ufjf.br/extra/manual\\_estagio.pdf](http://www.fea.ufjf.br/extra/manual_estagio.pdf)>. Acesso em: 1 jan. 2008.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>> Acesso em: 05 set 2012.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RS. Disponível em: <<http://www.crcrs.org.br>> Acesso em: 05 set 2012.

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

CUNHA, M. **Portal de serviços públicos e de informação ao cidadão: estudo de casos no Brasil**. 2000. 172f. Tese (Doutorado em Administração) — Faculdade de Economia e Administração, Universidade de São Paulo, São Paulo.

DAVENPORT, T.; PRUSAK, L. **Ecologia da informação**: por que só a tecnologia não basta para o sucesso na era da informação. São Paulo: Futura, 2000.

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, 2009, São Paulo. **Anais eletrônicos**. São Paulo: USP, 2009. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos102010/19.pdf>> Acesso em: 22 set 2012.

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: 22 set 2012.

FREY, K. Governança urbana e participação pública. In: ENCONTRO ANUAL DA ANPAD, 28., 2004, Curitiba. **Anais...** Curitiba: Anpad, 2004.

GHERMAN, M. **Controles internos – buscando a solução adequada**. 2005. Disponível em: <[http://www.moduloriskmanager.com.br/artigo\\_10.htm](http://www.moduloriskmanager.com.br/artigo_10.htm)>. Acesso em: 10 out 2012.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1991.

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

GRACIOSO, L. S. Produção e disseminação da informação estatística brasileira: uma análise qualitativa. **Perspectivas em Ciência da Informação**, UFMG, v. 9, n.1, p. 1, 2004.

- GRAHAM, C. **Para administrar a organização pública**. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 1994.
- KEEN, P. G. W. Information a technology and the management difference: a fusion map. In: **IBM Systems Journal**, 1993.
- KÖCHE, J. C. **Fundamentos da metodologia científica: teoria da ciência e iniciação à pesquisa**. 20 ed. Petrópolis: Vozes, 2002.
- KOHAMA, H. **Contabilidade Pública: Teoria e prática**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- KROENKE, D. **Management information systems**. São Paulo: McGraw-Hill, 1992.
- LAUDON, K. C.; LAUDON, J. P. **Management information systems: a contemporary perspective**. New York: MacMillan, 1996.
- LIMA, D. V.; CASTRO, R. G. **Contabilidade pública: integrando União, Estados e Municípios(Siafi e Siafem)**. São Paulo: Atlas, 2000.
- MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Fundamentos de metodologia científica**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2005.
- 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 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: 28 set 2012.
- O'BRIEN, J. A. **Sistemas de informação e as decisões gerenciais na era da internet**. São Paulo: Saraiva, 2001.
- 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.
- REZENDE, D. A. **Planejamento de informações públicas municipais: guia para planejar sistemas de informação, informática e governo eletrônico nas prefeituras e cidades**. São Paulo: Atlas, 2005.

\_\_\_\_\_; CASTOR, B. J. V. **Planejamento estratégico municipal: empreendedorismo participativo nas cidades, prefeituras e organizações públicas.** 2. ed. Rio de Janeiro: Brasport: 2006.

RIBEIRO FILHO, J. F. Ensino da contabilidade aplicada ao setor público: Mudanças. In: ENCONTRO NACIONAL DE COORDENADORES DO CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS, **Anais.** Brasília: 2009. Disponível em: <[www.cfc.org.br](http://www.cfc.org.br)> Acesso em: 28 set 2012.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social: métodos e técnicas.** 3 ed. São Paulo: Atlas, 1999.

RODRIGUES, Alice de Fátima. **Gestão acionamento do ciclo de vida com a transição da contabilidade terceirizada para a contabilidade própria de gestão em pequenas empresas.** 2001. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, UFSC, Florianópolis, 2001.

RUIZ, J. Á. **Metodologia científica.** 4 ed. São Paulo: Atlas, 1996.

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

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.

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

YIN, R. K. **Applications of Case Study Research.** NewburyPark: Sage, 1994. Disponível em <<http://www.nce.ufrj.br/conceito/artigos/2006/018p2-3.htm>>. Acesso em: 25 dez. 2007.

# APÊNDICES

## Apêndice A – Questionário de coleta de dados



### Universidade Federal de Santa Maria Especialização em Gestão Pública Municipal

#### PARTE I – Caracterização do Profissional Respondente

1. Faixa Etária?

- 1.1 ( ) 18 – 20 anos    1.2 ( ) 21 – 30 Anos    1.3 ( ) 31 – 40 Anos    1.4 ( ) 41 – 50 Anos  
1.5 ( ) 51 – 60 Anos

2. Formação dos Profissionais Respondentes?

- 2.1 ( ) Mestrado em Contabilidade    2.2 ( ) Especialização/MBA em Contabilidade    2.3 ( )  
Graduação em Contabilidade    2.4 ( ) Técnico em Contabilidade    2.5 ( ) Outras  
Qual? \_\_\_\_\_.

3. Funções e Atribuições que o Profissional respondente executa?

- 3.1 ( ) Diretor    3.2 ( ) Auditor Interno    3.3 ( ) Controller    3.4 ( ) Gerente  
3.5 ( ) Supervisor/ Coordenador    3.6 ( ) Contador    3.7 Outro ( ) Qual ? \_\_\_\_\_.

4. Tempo de atuação na Prefeitura dos profissionais respondentes?

- 4.1 ( ) 0 – 5 anos    4.2 ( ) 6 – 10 anos    4.3 ( ) 11 – 15 anos  
4.4 ( ) 16 – 20 anos    4.5 ( ) Mais de 20 anos

5. Forma de Contratação dos Profissionais Responsáveis?

- 5.1 ( ) Concurso Público    5.2 ( ) Cargo em Comissão    5.3 ( ) Contrato Temporário

6. Quantidade de servidores que atuam no setor contábil e de controle interno?

- 6.1 ( ) Apenas o Contador    6.2 ( ) De 1 a 5 Servidores    6.3 ( ) De 6 a 10 Servidores  
6.4 ( ) Mais de 10 Servidores

**Apêndice B – Questionário de coleta de dados****PARTE II – Estrutura Setor de Contabilidade e Controle Interno**

7. Nível de Capacitação em Relação aos Recursos de Informática ?

7.1( ) Básico 7.2( ) Intermediário 7.3( ) Avançado

8. Aperfeiçoamento Profissional em Relação às NBCASP?

8.1 ( ) Sim 8.2( ) Não

9. Espécies de Aperfeiçoamento na área?

9.1 ( ) Curso Presencial 9.2 ( ) Curso On Line 9.3( ) Palestra

9.4 ( ) Seminário 9.5 ( ) Treinamento 9.6( ) Outra Qual?\_\_\_\_\_.

10. Quantidade de Profissionais Capacitados em Relação as NBCASP?

10.1( ) 1 Servidor 10.2( ) 2 Servidores 10.3( ) 3 Servidores

10.4( ) Mais de 3 Servidores

11. Procedência do Software utilizado no Setor Contábil e Controle Interno?

11.1 ( ) Software Desenvolvido 11.2 ( ) Software de Terceiros

11.3 ( ) Outro Qual? \_\_\_\_\_.

12. Integração e Acesso dos Sistemas Contábeis?

12.1( ) Tesouraria 12.2( ) Tributação 12.3( ) Empenhos

12.4( ) Compras 12.5 ( ) Estoque 12.6 ( ) Patrimônio

12.7 ( ) Recursos Humanos

13. Disponibilidade dos Relatórios Contábeis na Internet?

13.1 ( ) Sim 13.2 ( ) Não

14. Percepção dos Contabilistas sobre as Novas Tecnologias de Informação?

14.1( ) Sim 14.2 ( ) Não

15. Utilização da Informação Contábil para a Gestão e Tomada de Decisão?

15.1( ) Sim 15.2( ) Não

16. Relatórios Contábeis utilizados pelos Gestores?

16.1( ) Balanço Patrimonial 16.2( ) Balanço Orçamentário

16.3( ) Balanço Financeiro 16.4( ) Demonstração de Variações Patrimoniais

16.5( ) Demonstração de Fluxo de Caixa 16.6 ( ) Demonstração de Resultado Econômico

16.7 ( ) Outros Quais ? \_\_\_\_\_.

**Apêndice C – Questionário de coleta de dados****PARTE III – Aderência às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público(NBCASP)**

17. Aderência a NBCASP T 16.1?

17.1 ( ) Conhece a Norma NBCASP/NBC T 16      17.2 ( ) Custos no Setor Público      17.3( )  
Convergência para normas internacionais

18. Aderência a NBCASP T 16.2 e utilização de informações de custos pelo sistema contábil?

18.1 ( ) Sim      18.2( ) Não

19. Aderência a NBCASP T 16.3 e Integração do Planejamento (PPA, LDO e LOA)?

19.1( ) Sim      19.2( ) Não

20. Comparação das metas programadas com as realizadas?

20.1( ) Sim      20.2 ( ) Não

21. Evidenciação das diferenças das metas em notas explicativas?

21.1 ( ) Sim      21.2( ) Não

22. Aderência a NBCASP T 16.4 e Registro das transações com terceiros?

22.1( ) Sim      22.2( ) Não

23. Aderência a NBCASP T 16.5 e Segurança da Informação Contábil?

23.1( ) Sim      23.2( ) Não

24. Aderência a NBCASP T 16.6 e conhecimento da DFC e DRE?

24.1( ) Sim, Conhece Plenamente      24.2( ) Sim, Conhece Parcialmente

24.3( ) Não Aderiu e Não Conhece

25. Aderência a NBCASP T 16.7 e existência da Consolidação dos Demonstrativos?

25.1( ) Sim      25.2( ) Não

26. Aderência a NBCASP T 16.8 e Registro de recursos transferidos?

26.1( ) Sim      26.2( ) Não

27. Aderência a NBCASP T 16.9 e Registro da depreciação, amortização e exaustão?

27.1( ) Sim      27.2( ) Não

28. Aderência a NBCASP T 16.10 e Reavaliação dos bens patrimoniais?

28.1 ( ) Sim      28.2( ) Não

29. Entendimento dos demonstrativos contábeis?

29.1( ) Sim      29.2( ) Não