

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO: uma análise do estágio de implementação nos municípios da Associação dos Municípios da Microrregião do Vale do Paranaíba AMVAP

Hélen Lúcia Alves de Araújo¹

Vidigal Fernandes Martins²

RESUMO

Com as mudanças decorrentes do processo de convergência das normas contábeis públicas aos padrões internacionais, que objetivam facilitar a compreensibilidade e fortalecer a credibilidade das informações, torna-se necessário o conhecimento e aprimoramento dos novos conceitos aplicados à área de contabilidade pública no Brasil. Neste contexto, o presente estudo propôs verificar se as novas normas contábeis brasileiras estão sendo adotadas pelos municípios integrantes da Associação dos Municípios da Microrregião do Vale do Paranaíba (AMVAP). Assim, foi realizada uma pesquisa com gestores da área pública destes municípios, através da aplicação de questionário. Os resultados da análise descritiva revelaram que a implementação das novas normas ocorre de forma gradual, visto que a maioria dos gestores aplica, na prática, parcialmente o que a norma dispõe.

Palavras-chave: Contabilidade Pública. Convergência. Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

ABSTRACT

With the changes arising from the convergence of public Accounting Standards to international Standards, which aim to facilitate the comprehensibility and strengthen the credibility of information, it becomes necessary knowledge and improvement of new concepts applied in the public accounting field in Brazil. In this context, the present study was to check if the new accounting standards are being adopted by municipalities members of the Association of Municipalities Microregion of the Paranaíba Valley (AMVAP). Thus, a survey of managers of public area of these municipalities through a questionnaire was conducted. The results of descriptive analysis revealed that the implementation of new Standards takes place gradually, where as the majority of the managers implemented in practice, which partly has the norm.

Keywords: *Public Accounting. Convergence. International Standards of Accounting Applied to the Public Sector. Applied Accounting Manual for the Public Sector.*

¹ Bacharel em Ciências Contábeis, FACIC-UFU

² Professor Adjunto, FACIC – UFU; Membro da Academia Mineira de Ciências Contábeis, Doutorando em Administração – EAESP/FGV; Conselheiro e Vice- presidente de Fiscalização do CRCMG.

1 INTRODUÇÃO

O cenário da contabilidade pública brasileira tem passado por constantes mudanças devido ao processo de convergência às normas contábeis internacionais aplicadas ao setor público. Este processo gera impactos nos procedimentos contábeis e colabora para a melhoria das informações na área contábil (NASCIMENTO, BOTELHO e LIMA, 2011).

Inicialmente, a convergência aos padrões internacionais voltou-se à área societária, mas com a necessidade de harmonização também no setor público, o Ministério da Fazenda através da publicação da Portaria nº. 184, de 25 de Agosto de 2008, evidenciou as diretrizes para convergir as normas brasileiras voltadas à área pública, pois

as necessidades de alinhar-se aos padrões econômicos internacionais e de gerar mais benefícios sociais com menos recursos, de conviver cada vez mais com demandas sociais crescentes que implicam utilização de recursos escassos estão transformando, não somente as organizações orientadas para o mercado, mas também as organizações orientadas para o estado e para a sociedade civil (CARNEIRO et al., 2012, p. 4).

A Portaria nº. 184, de 25 de agosto de 2008 ainda expôs que “a adoção de boas práticas contábeis fortalece a credibilidade da informação, facilita o acompanhamento e a comparação da situação econômico-financeira e do desempenho dos entes públicos, possibilita a economicidade e eficiência na alocação de recursos”, sendo necessária no processo de harmonização, a intensificação de esforços para aumentar os níveis de convergência no setor público do país (MINISTÉRIO DA FAZENDA, 2008).

Nesse contexto, busca-se verificar se as novas normas contábeis vigentes no Brasil estão sendo adotadas pelos municípios integrantes da Associação dos Municípios da Microrregião do Vale do Paranaíba (AMVAP). Assim, a questão de pesquisa proposta é: **qual o estágio de implementação das novas normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público nos municípios da AMVAP?**

Para Galera e Bolívar (2007) as normas internacionais de contabilidade do setor público devem reforçar a responsabilidade das entidades do setor público, promover a viabilidade de técnicas de *benchmarking* e melhorar a eficiência na prestação dos serviços públicos, contribuindo, portanto, com os processos de prestação de contas e tomada de decisão.

Diante da relevância e da inovação da harmonização das normas contábeis estabelecida para a contabilidade pública no Brasil, o objetivo principal deste estudo é

analisar o estágio de implementação das atuais normas brasileiras contábeis aplicadas à área pública nos municípios da AMVAP. Como objetivos específicos, apresentam-se os seguintes: Analisar as Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas Aplicadas ao Setor Público (NBCTSP) e as emissões da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) que tratam da convergência neste setor; Consultar artigos de congressos e periódicos, bibliografias e documentos para revisão do tema em estudo; elaborar e aplicar um questionário para a pesquisa; selecionar uma amostra de gestores públicos para a pesquisa; analisar os dados coletados pela utilização da tabulação das frequências das respostas.

Um dos passos para a convergência no Brasil é fazer com que as NBCT SP editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e demais peças legais norteadoras da Contabilidade Governamental estejam aderentes aos padrões emanados do IFAC (*International Federation off Accountants*) e que possam ser amplamente divulgadas, visando a aplicação uniforme em todo o território brasileiro (MACÊDO et al., 2010).

Em face às mudanças na contabilidade do setor público visando consolidar as contas públicas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios brasileiros, foram estabelecidos o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público – PCASP e as Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público – DCASP, com prazo de adoção por todos os entes da Federação até o final do exercício de 2014, segundo o disposto na Portaria nº. 634, de 19 de Novembro de 2013 da Secretaria do Tesouro Nacional (STN, 2013).

As modificações e o atual processo de convergência no setor público decorrem da necessidade constante de fornecer informações relevantes e oportunas para auxiliar a tomada de decisões dos usuários internos e externos da Contabilidade Governamental (SANTOS e ALMEIDA, 2012).

Acredita-se que a pesquisa proposta possa colaborar para que os profissionais da área de contabilidade públicabusquem conhecimento acerca das atualizações das normas para melhorar a eficiência no processo de implementação e contribuir com o processo de harmonização.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Contabilidade Pública

A normatização legal da Contabilidade Aplicada ao Setor Público está prevista na Lei Federal nº. 4.320, de 17 de Março de 1964, que estatui sobre as normas gerais de Direito Financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços dos entes federativos, incluindo os Municípios, sendo o seu principal instrumento o orçamento público.

Conforme Silva (2003, p. 194),

os sistemas de contabilidade pública teriam como função precípua à realização do controle para resolver dois problemas distintos: a) fornecer à direção da organização todas as informações necessárias para orientar de maneira mais econômica as opções de gestão e b) permitir aos gestores que controlem o processo de gestão em seu aspecto econômico.

Bezerra Filho (2014, p. 7) relata que as boas práticas de governança exigem a implantação e o constante aperfeiçoamento dos sistemas organizacionais e o sistema de contabilidade pública “se caracteriza pelo seu papel de transversalidade, ao proporcionar apoio aos demais sistemas”. A Contabilidade Pública, conforme Cruz (1988 apud SILVA, 2013, p. 68), é a “ciência que estuda, orienta, controla e demonstra a programação orçamentária e a sua execução, a movimentação patrimonial e a formação do resultado que integram o conteúdo para a tomada de contas dos responsáveis por bens e valores públicos”. Assim, possibilita a análise da atividade e do fluxo financeiro dos recursos do Estado e norteia a contabilização das operações na área governamental (SILVA, 2013).

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) editou no ano de 2008, as Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas Aplicadas ao Setor Público (NBCT SP) com o intuito de padronizar e integrar as normas do país com as normas internacionais. O Quadro 1 demonstra a relação dessas normas acrescida da NBC T 16.11 incluída em 2011.

NBCT SP	Resolução	Descrição
NBC T 16.1	1.128/08	Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação
NBC T 16.2	1.129/08	Patrimônio e Sistemas Contábeis
NBC T 16.3	1.130/08	Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil
NBC T 16.4	1.131/08	Transações no Setor Público
NBC T 16.5	1.132/08	Registro Contábil
NBC T 16.6	1.133/08	Demonstrações Contábeis
NBC T 16.7	1.134/08	Consolidação das Demonstrações Contábeis
NBC T 16.8	1.135/08	Controle Interno
NBC T 16.9	1.136/08	Depreciação, Amortização e Exaustão
NBC T 16.10	1.137/08	Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público
NBC T 16.11	1.366/11	Sistema de Informação de Custos do Setor Público

QUADRO 1: NBCT SP editadas pelo CFC

FONTE: Elaboração baseada nos dados do sítio do CFC (www.portalcfc.org.br).

Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público

De acordo com o Quadro 1 relacionado anteriormente, a NBC T 16.1 é uma das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCT SP), aprovada pela Resolução CFC nº. 1.128/08 que trata da conceituação da Contabilidade Pública como “o ramo da ciência contábil que aplica, no processo gerador de informações, os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as normas contábeis direcionados ao controle patrimonial de entidades do setor público”, sendo o seu objeto o patrimônio público (CFC, 2008).

Estabelece ainda, o objetivo deste ramo da Contabilidade:

[...] fornecer aos usuários informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade do setor público e suas mutações, em apoio ao processo de tomada de decisão; a adequada prestação de contas; e o necessário suporte para a instrumentalização do controle social (CFC, 2008).

A Secretaria do Tesouro Nacional (STN), órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, edita normas a serem observadas e aplicadas na área pública com o objetivo de buscar a convergência aos padrões internacionais e resgatar o objeto da contabilidade pública: o patrimônio (STN, 2014).

Por conseguinte, dentre os atuais normativos, a STN publicou a 6ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a partir do exercício de 2015 com o conteúdo conforme apresentado no Quadro 2.

Parte Geral	Contabilidade Aplicada ao Setor Público	Apresenta uma introdução sobre a ciência contábil aplicada ao setor público, sobre o processo de implantação das novas normas e sobre o alcance do MCASP.
Parte I	Procedimentos Contábeis Orçamentários	Discorre acerca das receitas, despesas e de todas as variações quantitativas e qualitativas aumentativas e diminutivas e sobre as receitas e despesas efetivas, não efetivas, orçamentárias e extra orçamentárias.
Parte II	Procedimentos Contábeis Patrimoniais	Descreve o processo de composição patrimonial, ativos e passivos efetivos e contingentes, imobilizado, intangível, depreciação, amortização e reavaliação de ativos, além de mensuração de ativos e passivos.
Parte III	Procedimentos Contábeis Específicos	Discorre acerca do regime próprio de Previdência Social, de parceiras público-privadas, dívida ativa, FUNDEB, sobre precatórios e operações de créditos.
Parte IV	Plano de Contas Aplicado ao Setor Público	Aspectos gerais e estrutura do novo plano de contas.
Parte V	Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público	Apresenta noções básicas e intermediárias sobre o Balanço Orçamentário, Balanço Patrimonial, Balanço Financeiro, Demonstração das Variações Patrimoniais, Demonstração dos Fluxos de Caixa, Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido, Notas Explicativas e consolidação das DCASP.

QUADRO 2: MCASP publicado pela STN

FONTE: Elaboração baseada nos dados do sítio da STN (www.tesouro.fazenda.gov.br).

Nesse sentido, para Silva (2013), a Contabilidade Governamental, atualmente assim denominada, procura satisfazer as necessidades e contribuir para o desenvolvimento do Estado sendo denominada como

o espaço de atuação do Profissional de Contabilidade que demanda estudo, interpretação, identificação, mensuração, avaliação, registro, controle e evidenciação de fenômenos contábeis, decorrentes de variações patrimoniais em entidades do setor público; e ou de entidades que recebam, guardem, movimentem, gerenciem ou apliquem recursos públicos, na execução de suas atividades, no tocante aos aspectos contábeis da prestação de contas (SILVA, 2013, p. 71).

2.2 Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF

No ano de 2000, foi sancionada a Lei Complementar nº. 101 (Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF), considerada um avanço na área pública por permitir a busca do equilíbrio das contas públicas com foco no planejamento e na transparência voltados para a responsabilidade na gestão fiscal, possibilitando um controle mais efetivo das contas direcionadas ao setor público.

A transparência, segundo Platt Neto et al. (2007), pressupõe a publicidade e compreensibilidade das informações. Logo, como forma de harmonizar as normas contábeis para torná-las mais evidentes e compreensíveis aos vários usuários, houve a edição pelo CFC das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCT SP).

Darós e Pereira (2009, p. 7) explicam que as NBCT SP facilitarão o atendimento dos “instrumentos de transparência da gestão e de sua forma de acesso e divulgação para a sociedade”, exigidos pela LRF, visto que, os parâmetros da citada lei conforme Silva (2007, p. 25) estão

voltados para a boa governança governamental, tais como o planejamento, a transparência, o controle e a responsabilização, que, juntamente com a obrigatoriedade de consolidação das contas públicas de todos os entes federados (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), representam um considerável avanço para integração das informações macroeconômicas do setor público brasileiro.

Darós e Pereira (2009, p. 10), ainda relatam que “em sentido amplo as novas normas são um instrumento para elevar a eficácia e efetividade das leis quanto aos seus objetivos de promover o planejamento, a transparência e responsabilidade da gestão fiscal”.

2.3 Processo de Convergência das Normas Contábeis Brasileiras

O IFAC (*International Federation of Accountants*) é uma organização mundial empenhada em proteger o interesse público, que apoia o desenvolvimento de todos os setores da profissão contábil em todo o mundo (IFAC, 2013). Cada país tem a regulação contábil feita por órgãos competentes, e no Brasil quem realiza esta função é o Ministério da Fazenda através da STN conjuntamente com o CFC, sendo estes os órgãos responsáveis pelo processo de convergência das normas contábeis brasileiras.

Conforme Lima, Santana e Guedes (2009, p. 16), o CFC empreendeu “esforços fundamentados em três diretrizes: a promoção do desenvolvimento conceitual, o fortalecimento institucional da contabilidade pública e a convergência às normas internacionais de contabilidade”.

Lima, Santana e Guedes (2009, p. 18), também relataram que as NBCT SP objetivam contribuir para o processo de padronização e convergência das normas e fornecer uma nova estrutura conceitual para a Contabilidade Governamental, visando “avançar na consolidação e integração com as normas internacionais”.

Para Fragoso et al. (2012, p. 437),

o desafio é estabelecer normas convergentes para garantir a qualidade da informação produzida pela contabilidade, manter os padrões de compreensibilidade e comparabilidade, reduzindo os custos associados a esse processo pelos investidores e usuários em geral, considerando as barreiras encontradas na diversidade de idiomas, culturas, políticas fiscal e econômica, por exemplo.

Zeff (2007) descreve que os obstáculos à comparabilidade das demonstrações contábeis entre países distintos e também à convergência de normas contábeis são de ordem cultural e envolvem problemas de interpretação, linguagem e terminologia.

A harmonização das normas contábeis no Brasil é uma realidade onde “nota-se o esforço de organismos contábeis para atingir o objetivo da Ciência Contábil sempre de modo satisfatório, divulgando informações úteis e confiáveis para os cidadãos”, se mostrando também como um grande desafio para os profissionais da área pública (SANTOS e ALMEIDA, 2012, p. 22).

2.4 Estudos Anteriores

Silva (2007) no estudo da situação da Contabilidade Governamental constatou, por meio da pesquisa documental e bibliográfica, que é imprescindível a edição das normas de contabilidade por um órgão que estabeleça a coerência necessária para harmonizar os procedimentos e reconhecer com uniformidade os fatos contábeis. Assim, nesta perspectiva, Fragoso et al. (2012) verificaram o estágio de convergência das normas brasileiras com as internacionais e relataram que o Brasil está no caminho para a harmonização, pois no ano de 2008 o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) editou as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCT SP).

Nesse contexto, Nascimento, Botelho e Lima (2011), no estudo comparativo da legislação com os aspectos conceituais da teoria contábil, constataram que uma das pendências em relação ao processo de convergência das demonstrações é que não é necessário apresentar no Balanço Patrimonial informações adicionais segregadas entre ativos e passivos que Vicente, Morais e Platt Neto (2012) identificaram como perspectivas aperfeiçoar essa evidenciação de ativos e passivos, bem como implementar sistemas de custos no setor público também mencionado no trabalho de Nascimento, Botelho e Lima (2011).

Assim como na pesquisa da reforma contábil promovida pelas NBCT SP de Vicente, Morais e Platt Neto (2012), Lima, Santana e Guedes (2009) realizaram também uma análise comparativa para averiguar se a legislação vigente estava adequada aos fundamentos da teoria contábil das NBCT SP e verificaram que as novas normas estabelecem a adoção do regime de competência na contabilização do patrimônio público. Logo, as NBCT SP apresentam definições de acordo com a teoria da contabilidade que “podem contribuir para embasar as alterações na legislação contábil pública de forma que esta trate, com maior clareza, dos aspectos patrimoniais da Contabilidade Pública” (LIMA, SANTANA e GUEDES, 2009, p. 22).

Ainda tratando de assuntos patrimoniais, no trabalho de cunho qualitativo, Santos e Almeida (2012) constataram mudanças na avaliação e mensuração de componentes do patrimônio constante na NBC T 16.10, tais como o valor justo, valor recuperável e método de equivalência patrimonial. Já Fragoso et al. (2012), realizaram uma análise de caráter quantitativo e verificaram mudanças parciais no que se refere à esta norma, que em razão das diferentes práticas contábeis, foram constatadas divergências na avaliação de ativos.

Fragoso et al. (2012), também deduziram que as normas com maiores percentuais de convergência referem-se ao planejamento e à consolidação das demonstrações contábeis e

Santos e Almeida (2012), afirmam que as mudanças foram além da técnica contábil, com enfoques direcionados para o planejamento e a transparência dos recursos públicos.

3 ASPECTOS METODOLÓGICOS

3.1 Classificação da Pesquisa

Dentre as tipologias de pesquisa, quanto ao método de abordagem, este estudo se classifica como quantitativo, tornando-se “relevante à medida que se utiliza de instrumentos estatísticos desde a coleta, até a análise e o tratamento dos dados” (BEUREN, 2009, p.93).

A pesquisa quantitativa “é frequentemente aplicada nos estudos descritivos, que procuram descobrir e classificar a relação entre variáveis e a relação de causalidade entre fenômenos” (BEUREN, 2009, p. 93). Assim, um método estatístico será aplicado para analisar e apresentar os resultados obtidos com a aplicação do questionário.

Quanto aos objetivos, a pesquisa será então, descritiva, ou seja, permite a observação, registro, análise, classificação e interpretação dos fatos, sem a interferência do pesquisador (BEUREN, 2009).

Em relação aos procedimentos de obtenção de dados, o estudo será de levantamento ou *survey* em que, conforme Gil (2002) ocorre a solicitação de informações a um conjunto de pessoas sobre a questão de pesquisa proposta e, através da análise quantitativa, verifica-se os resultados obtidos com a coleta de dados.

A pesquisa de levantamento é importante nos estudos contábeis, pois “levanta informações que podem ser úteis para estudos futuros mais específicos ou mesmo mapear a realidade de determinada população” (BEUREN, 2009, p. 86).

3.2 Desenho da Pesquisa

3.2.1 Coleta, análise e interpretação dos dados

De acordo com Beuren (2009), os instrumentos de pesquisa direcionam, de maneira sistemática e lógica, o processo de coleta, análise e interpretação dos dados. Logo, será adotado um questionário como instrumento de coleta de dados, para verificar o estágio de implementação das novas normas contábeis do setor público nos municípios da Associação dos Municípios da Microrregião do Vale do Paranaíba (AMVAP).

Na análise e interpretação dos dados obtidos com a aplicação do questionário optou-se pela utilização de método estatístico por meio da tabulação das frequências absoluta e relativa

das respostas, como forma de estudar, relacionar e comparar os dados obtidos com o objetivo do presente trabalho.

As informações coletadas serão organizadas na forma de tabelas por meio da planilha eletrônica da Microsoft Excel®, versão 2010, com as informações obtidas com a aplicação do questionário e comparadas às frequências absoluta e relativa de cada alternativa das perguntas. As normas e manuais analisados pela pesquisa encontram-se disponibilizados integralmente nos sítios de seus respectivos emissores.

3.2.2 Questionário

O questionário foi elaborado na plataforma Google Docs®, composto por questões de fácil interpretação relacionadas aos objetivos da pesquisa, e enviado por e-mail ao longo do mês de outubro de 2015 para os gestores da área de contabilidade pública dos municípios integrantes da AMVAP, com a solicitação para participarem da pesquisa.

Ao longo das perguntas foram evidenciadas algumas das modificações constantes nas normas atuais, bem como questionamentos sobre o conhecimento dos profissionais da área.

3.2.3 Amostra da pesquisa

Em relação à amostra da pesquisa, foram aplicados os questionários nos municípios consultados no sítio www.amvapmg.org.br, na guia Municípios e relacionados conforme o Quadro 3.

Araguari
Araporã
Cachoeira Dourada
Campina Verde
Canápolis
Capinópolis
Cascalho Rico
Centralina
Douradoquara
Estrela do Sul
Grupiara
Gurinhatã
Indianópolis
Ipiáçu
Iraí de Minas
Ituiutaba
Monte Alegre de Minas
Monte Carmelo

Prata
Romaria
Santa Vitória
Tupaciguara
Uberlândia

QUADRO 3: Municípios integrantes da AMVAP

FONTE: Elaborado pelos autores.

Para a obtenção dos endereços eletrônicos foi efetuado o contato via e-mail com a Associação dos Municípios da Microrregião do Vale do Paranaíba (AMVAP) que forneceu a relação dos e-mails dos responsáveis pela área de contabilidade pública dos municípios. Foi enviado o link do questionário, elaborado na plataforma Google Docs®, para os respondentes dos 23 municípios integrantes da AMVAP, ambos localizados no estado de Minas Gerais. Os contribuintes e participantes da pesquisa informaram os dados por vontade própria.

No total foram coletadas 14 respostas dentre os 23 questionários enviados, não sendo possível generalizar os resultados encontrados devido à limitação do número de questionários respondidos.

4 ANÁLISE E APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS

A análise dos dados coletados no estudo baseou-se nos questionários enviados aos gestores da área de contabilidade pública dos 23 municípios mineiros citados na metodologia, que do total da amostra inicial da pesquisa, verificou-se que foram obtidas respostas de 14 gestores. Considerando que 14 respondentes equivalem a 60,86% do total da amostra inicial, mais da metade dos questionários foram respondidos.

As perguntas foram analisadas separadamente, comparando-se os dados obtidos por meio da aplicação das frequências absoluta e relativa.

A primeira pergunta proposta aos gestores discorre acerca da formação acadêmica que compreende, dentre as alternativas, do nível técnico ao nível superior de pós-graduação, conforme apresentada na Tabela 1.

Tabela 1 – Formação acadêmica dos participantes da amostra

Nível de formação acadêmica	Frequência absoluta	Frequência relativa
Curso Técnico em Contabilidade	5	35,71%
Curso Superior em Ciências Contábeis	5	35,71%
Curso Superior em áreas acadêmicas afins da Contabilidade	3	21,43%
Pós-Graduação em Ciências Contábeis	1	7,14%
Total	14	100%

FONTE: Elaborada pelos autores com base nos dados coletados da pesquisa.

De acordo com a análise, os gestores respondentes possuem de modo equivalente, tanto a formação de curso superior de graduação em contabilidade como curso técnico em contabilidade, com frequência relativa de 35,71% para cada uma das duas formações acadêmicas.

Outro dado observado foi o número de profissionais que possui pós-graduação na área contábil, apenas 1 dentre o total de respondentes, que pode expressar a baixa procura por qualificação profissional que é vista como uma maneira de aperfeiçoar e ampliar os conhecimentos voltados à profissão. Já os profissionais com curso superior em áreas afins da contabilidade representam menos da metade do total dos participantes.

A Tabela 2 demonstra os dados sobre o tempo de atuação dos respondentes como profissionais responsáveis pela área de contabilidade pública.

Tabela 2 – Período de atuação na área de contabilidade pública dos participantes da amostra

Tempo de atuação profissional	Frequência absoluta	Frequência relativa
A menos de 2 anos	1	7,14%
De 2 a 5 anos	2	14,29%
De 5 a 10 anos	5	35,71%
A mais de 10 anos	6	42,86%
Total	14	100%

FONTE: Elaborada pelos autores com base nos dados coletados da pesquisa.

Observa-se que mais de 70% dos respondentes atuam há no mínimo 5 anos e quase metade dos gestores públicos possui mais de uma década de atuação profissional, que pode ser um fator favorável no processo de implementação das novas normas contábeis devido ao considerável período de experiência e prática na área pública.

Quanto à análise dos participantes da pesquisa em relação ao conhecimento próprio acerca das NBCT SP, demonstrada na Tabela 3, percebe-se que metade dos profissionais tem o entendimento de assuntos específicos por meio de estudos individuais ou em grupo. Porém, nenhum deles possui o conhecimento da maior parte do conteúdo das novas normas.

Em relação à outra metade, 42,86% dos respondentes fizeram uma leitura preliminar, com pouco conhecimento e 7,14% sabem muito pouco, apenas superficialmente sobre o conteúdo das normas, sendo necessário melhorar o grau de conhecimento referente às NBCT SP para contribuir e aplicar os novos conceitos visando a convergência aos padrões internacionais.

Tabela 3 – Conhecimento acerca das NBCT SP dos participantes da amostra

Conhecimento acerca das NBCT SP	Frequência absoluta	Frequência relativa
--	----------------------------	----------------------------

Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público

Muito pouco, apenas soube do assunto de modo superficial.	1	7,14%
Pouco, mas foi feita uma leitura preliminar com o entendimento de alguns conceitos.	6	42,86%
Bastante, já foram feitos estudos sozinhos ou em grupo com o entendimento de alguns conceitos específicos.	7	50,00%
Muito, com o entendimento de grande parte do conteúdo das normas.	0	0,00%
Total	14	100%

FONTE: Elaborada pelos autores com base nos dados coletados da pesquisa.

A tabela 4 evidencia o conhecimento próprio dos profissionais em relação ao MCASP. Verifica-se que mais da metade tem bastante conhecimento incluindo conceitos específicos do manual e os demais compreendem pouco, apenas alguns conceitos. Assim como na análise da Tabela 3, nenhum dos gestores possui muito entendimento acerca de grande parte do conteúdo do manual.

Tabela 4 – Conhecimento acerca do MCASP dos participantes da amostra

Conhecimento acerca do MCASP	Frequência absoluta	Frequência relativa
Muito pouco, apenas soube do assunto de modo superficial.	0	0,00%
Pouco, mas foi feita uma leitura preliminar com o entendimento de alguns conceitos.	6	42,86%
Bastante, já foram feitos estudos sozinhos ou em grupo com o entendimento de alguns conceitos específicos.	8	57,14%
Muito, com o entendimento de grande parte do conteúdo do manual.	0	0,00%
Total	14	100%

FONTE: Elaborada pelos autores com base nos dados coletados da pesquisa.

Dados dessa tabela constatam que o fato de nenhum dos respondentes possuírem o entendimento de maneira superficial é positivo, pois o prazo de aplicação das regras contidas no MCASP é para o ano de 2015, o que comprova o esforço desses profissionais contábeis na busca pela atualização e cumprimento das disposições normativas.

O nível de aplicação da NBC T 16.9 que estabelece normas para o registro contábil da depreciação, amortização e exaustão no setor público consta na Tabela 5.

Tabela 5 – Nível de aplicação da NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão

Nível de aplicação da NBC T 16.9	Frequência absoluta	Frequência relativa
São contabilizadas integralmente em conformidade com a norma.	4	28,57%
São contabilizadas parcialmente em conformidade com a norma.	4	28,57%
Não são contabilizadas, pois o setor está em processo de implantação dos procedimentos para esses registros contábeis.	5	35,71%
Não são contabilizadas, uma vez que não se sabe como são feitos esses registros contábeis.	1	7,14%
Total	14	100%

FONTE: Elaborada pelos autores com base nos dados coletados da pesquisa.

Conforme previsto no item 3 da NBC T 16.9, o aspecto da obrigatoriedade do reconhecimento e registro da depreciação, amortização e exaustão deve ser observado e na análise apresentada 8 municípios da amostra contabilizam parcial ou integralmente conforme a norma, 5 deles estão implantando os procedimentos para efetuar os registros e 1 município desconhece a forma de contabilização.

Quanto à elaboração e divulgação das demonstrações contábeis de acordo com a NBC T 16.6 (R1), que detalha as seguintes demonstrações contábeis das entidades públicas: Balanço Patrimonial; Balanço Orçamentário; Balanço Financeiro; Demonstração das Variações Patrimoniais; Demonstração dos Fluxos de Caixa; Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido; e Notas Explicativas, obteve-se as informações contidas na Tabela 6.

Tabela 6 – Elaboração e divulgação das demonstrações contábeis conforme a NBC T 16.6 (R1)

Elaboração e divulgação das demonstrações contábeis conforme a NBC T 16.6 (R1)	Frequência absoluta	Frequência relativa
As demonstrações contábeis seguem o padrão da Lei 4.320/64 e ainda não foram atualizadas.	2	14,29%
O sistema informatizado ainda não modificou a nova apresentação das demonstrações.	0	0,00%
As demonstrações contábeis seguem parcialmente o disposto na norma.	10	71,43%
As demonstrações contábeis estão totalmente de acordo com a norma.	2	14,29%
Total	14	100%

FONTE: Elaborada pelos autores com base nos dados coletados da pesquisa.

A maioria dos respondentes segue parcialmente o disposto na norma, totalizando 71,43% dos municípios sendo que outros 14,29% profissionais elaboram e divulgam as demonstrações integralmente conforme previsto na norma. Ainda não atualizaram as demonstrações contábeis 14,29% municípios, indicando que suas demonstrações estão baseadas na Lei 4.320/64.

A Tabela 7 é relacionada à elaboração da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido e das Notas Explicativas, ambas incluídas pela Resolução CFC n.º 1.437/13.

As respostas indicam que metade dos gestores já está elaborando tanto a DMPL quanto as Notas Explicativas de acordo com a resolução, porém 21,43% dos municípios ainda não executam nenhum dos demonstrativos. Nenhum dos respondentes elabora somente a DMPL, mas 28,57% deles só elaboram as Notas Explicativas.

Tabela 7 – Elaboração da DMPL e das Notas Explicativas

Elaboração da DMPL e das Notas Explicativas	Frequência absoluta	Frequência relativa
As duas já estão sendo elaboradas.	7	50,00%
Está sendo elaborada apenas a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido.	0	0,00%
Estão sendo elaboradas apenas as Notas Explicativas.	4	28,57%
Nenhuma dessas demonstrações estão sendo elaboradas.	3	21,43%
Total	14	100%

FONTE: Elaborada pelos autores com base nos dados coletados da pesquisa.

A Portaria nº. 634, de 19 de Novembro de 2013 da Secretaria do Tesouro Nacional estabeleceu o prazo para adoção do PCASP até o término de 2014. Verificou-se então, se os municípios integrantes da amostra utilizam o novo PCASP, conforme estabelecido pelo MCASP, como mostra a Tabela 8.

Tabela 8 – Utilização do novo PCASP conforme previsto no MCASP

Utilização do novo PCASP	Frequência absoluta	Frequência relativa
Não utiliza o novo plano de contas.	0	0,00%
O novo plano de contas está em processo de implantação.	6	42,86%
O novo plano de contas já está totalmente operacionalizado e em execução.	3	21,43%
O novo plano de contas está sendo utilizado parcialmente.	5	35,71%
Total	14	100%

FONTE: Elaborada pelos autores com base nos dados coletados da pesquisa.

Considerando as respostas acerca da implantação do PCASP, constatou-se que apenas 21,43% dos municípios utilizam o novo PCASP em conformidade com o disposto no MCASP, 35,71% utilizam parcialmente e quase metade, 42,86%, estão em processo de implantação do novo plano de contas.

Como forma de verificar a percepção dos gestores públicos quanto à melhoria nos conhecimentos sobre as NBCTSP e o MCASP, por unanimidade, 100% dos respondentes afirmaram que sim, é preciso melhorar os conhecimentos relacionados às novas normas. Essas informações são apresentadas na Tabela 9.

Tabela 9 – Necessidade dos participantes da amostra de melhorar os conhecimentos sobre as NBCT SP e o MCASP

Necessidade dos participantes da amostra de melhorar os conhecimentos sobre as NBCT SP e o MCASP	Frequência absoluta	Frequência relativa
Sim	14	100,00%
Não	0	0,00%

Total	14	100%
--------------	-----------	-------------

FONTE: Elaborada pelos autores com base nos dados coletados da pesquisa.

A última pergunta proposta explicitou as maneiras escolhidas pelos respondentes para auxiliar no conhecimento acerca das NBCTSP e do MCASP, mostrada na Tabela 10. Constatou-se que mais da metade preferiu o treinamento presencial e 21,74% optaram também por treinamento à distância com interação virtual dos participantes. Os respondentes poderiam marcar todas as opções que achassem necessário, visto que, todos os meios que acrescentam ao aprendizado são válidos e convenientes.

Tabela 10 – Preferências para auxiliar no conhecimento acerca das NBCTSP e do MCASP

Preferências para auxiliar no conhecimento acerca das NBCT SP e do MCASP	Frequência absoluta	Frequência relativa
Treinamento presencial	13	56,52%
Seminários via internet	2	8,70%
Treinamento à distância com material de apoio	3	13,04%
Treinamento à distância com grupos que possibilite a interação virtual com outros participantes	5	21,74%
Total	23	100%

FONTE: Elaborada pelos autores com base nos dados coletados da pesquisa.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo buscou verificar se as novas normas contábeis brasileiras estão sendo adotadas pelos municípios integrantes da AMVAP. Dessa forma, é de grande relevância o aprimoramento dos gestores públicos em relação às atuais normas, tornando a implantação dos procedimentos contábeis mais eficiente.

A partir desse contexto, pelo menos a metade (50%) dos gestores participantes do estudo compreendem alguns conceitos específicos tanto do conteúdo das NBCT SP como do MCASP, nenhum dos respondentes adquiriram o conhecimento de grande parte dessas normas, mas todos reconheceram a necessidade de buscar melhorar tais conhecimentos.

O processo de implementação das normas pode ser facilitado pelo tempo de experiência e prática na área, e nos dados da pesquisa, quase metade dos profissionais possui mais de 10 anos de atuação como gestores na área de contabilidade pública.

Considerando a atualidade do tema, novos estudos das práticas dos procedimentos contábeis, conforme as novas normas de contabilidade do setor público, e pesquisas para

averiguar o estágio das normas implementadas em outros municípios, são sugestões que contribuem para aperfeiçoar programas e pesquisas acadêmicas.

Portanto, a convergência das normas contábeis do setor público brasileiro aos padrões internacionais é um tema atual e relevante, e sua implementação nos municípios analisados da AMVAP vem ocorrendo de maneira gradual, pois a maioria dos gestores participantes da pesquisa adota, na prática, parcialmente o que a norma dispõe.

Dentre outras pesquisas futuras, este trabalho sugere um estudo sobre a dificuldade da aplicação da norma internacional de contabilidade no setor público, buscando descobrir quais os entraves que impedem sua total adoção pelos órgãos e gestores públicos no Brasil.

REFERÊNCIAS

BEUREN, I. M. (Org.). **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2009.

BEZERRA FILHO, J. E. **Contabilidade Aplicada ao Setor Público: abordagem simples e objetiva**. São Paulo: Atlas, 2014.

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 4 de Maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília/DF, 5 maio 2000.

BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de Março de 1964. Estatui normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial da União**, Brasília/DF, 23 março 1964.

CARNEIRO, A. de F.; SILVA NETO, J. M. da; LOCKS, R.; SANTOS, M. M. A. dos. Custos na Administração Pública: revisão focada na publicação de artigos científicos a partir da promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal. **Revista Contemporânea de Contabilidade** – Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, v. 9, n. 18, p. 03-22, jul./dez., 2012.

CFC – Conselho Federal de Contabilidade. 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: <www.cfc.org.br>. Acesso em 23 fevereiro 2015.

CFC – Conselho Federal de Contabilidade. Resolução CFC nº. 1.136, de 21 de Novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão. Disponível em: <www.cfc.org.br>. Acesso em 23 fevereiro 2015.

CFC – Conselho Federal de Contabilidade. NBC T 16.6 (R1) – Demonstrações Contábeis, de 24 de Outubro de 2014. Disponível em: <www.cfc.org.br>. Acesso em 25 fevereiro 2015.

CFC – Conselho Federal de Contabilidade. Resolução CFC nº. 1.437, de 22 de Março de 2013. Altera, inclui e exclui itens das NBCs T 16.1, 16.2, 16.4, 16.5, 16.6, 16.10 e 16.11 que tratam das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas Aplicadas ao Setor Público. Disponível em: <www.cfc.org.br>. Acesso em 25 fevereiro 2015.

DARÓS, L. L.; PEREIRA, A. de S. Análise das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCASP: mudanças e desafios para a contabilidade pública. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 9. 30 e 31 de Julho de 2009, São Paulo/SP. **Anais...** São Paulo: FEA/USP, 2009.

FRAGOSO, A. R.; MACÊDO, J. M. A.; LOPES, J. E. de G.; RIBEIRO FILHO, J. F.; PEDERNEIRAS, M. M. M. Normas Brasileiras e Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e o Desafio da Convergência: uma análise comparativa – IPSAS e NBCTSP. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**. Brasília, v. 6, n. 4, p. 434-447, out./dez., 2012.

GALERA, A. N.; BOLÍVAR, M. P. R. The contribution of international accounting standards to implementing NPM in developing and developed countries. **Public Administration and Development**. v. 27, n. 5, pp. 413-425, 2007.

GIL, A. C. **Como Elaborar Projeto de Pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

IFAC – International Federation of Accountants. Disponível em: <www.ifac.org>. Acesso em 02 abril 2015.

LIMA, D. V. de; SANTANA, C. M.; GUEDES, M. A. As Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e a Legislação Contábil Pública Brasileira: uma análise comparativa à luz da teoria contábil. **Contabilidade, Gestão e Governança**. Brasília, v. 12, n. 2, p. 15-23, maio/ago., 2009.

MACÊDO, J. M. A.; SILVA, L. M. da; PEDERNEIRAS, M. M. M.; LOPES, J. E. de G.; RIBEIRO FILHO, J. F.; FEITOSA, M. G. G. Convergência Contábil na Área Pública: uma análise das percepções dos auditores de TCES, contadores e gestores públicos. **Revista de Contabilidade e Organizações**. São Paulo, v. 4, n. 8, p. 70-91, jan./abr., 2010.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. Portaria nº. 184, de 25 de Agosto de 2008. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, laboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Disponível em: <www.fazenda.gov.br>. Acesso em 23 agosto 2015.

NASCIMENTO, H. H. V. do; BOTELHO, D. R.; LIMA, D. V. de. Convergência às Normas Internacionais de Contabilidade Governamental: análise e comparação das estruturas das normas brasileiras atuais e propostas. **Revista de Informação Contábil** – Universidade Federal de Pernambuco. Recife, v. 5, n. 2, p. 21-42, abr./jun., 2011.

PLATT NETO, O. A.; CRUZ, F. da; ENSSLIN, S. R.; ENSSLIN, L. Publicidade e Transparência das Contas Públicas: obrigatoriedade e abrangência desses princípios na

administração pública brasileira. **Contabilidade Vista e Revista**. v. 18, n. 1, p. 75-94, jan./mar., 2007.

SANTOS, C. B.; ALMEIDA, K. K. N. Análise Introdutória das Mudanças Provocadas na Contabilidade Pública pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. **Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade**. v. 1, n. 1, p. 21-38, jan./abr., 2012.

SILVA, L. M. da. A Normatização da Contabilidade Governamental: fatores críticos que impactam as informações dadas aos usuários das informações contábeis. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**. Brasília, v. 1, n. 1, p. 25-38, jan./abr., 2007.

SILVA, L. M. da. **Contabilidade Governamental: um enfoque administrativo**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

SILVA, V. L. da. **A Nova Contabilidade Aplicada ao Setor Público: uma abordagem prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

STN – Secretaria do Tesouro Nacional. Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. 6. ed. Brasília, 2014. Disponível em: <www.tesouro.fazenda.gov.br>. Acesso em 02 abril 2015.

STN – Secretaria do Tesouro Nacional. Portaria nº. 634, de 19 de Novembro de 2013. Dispõe sobre regras gerais acerca das diretrizes, normas e procedimentos contábeis aplicáveis aos entes da Federação, com vistas à consolidação das contas públicas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, sob a mesma base conceitual. Disponível em: <www.tesouro.fazenda.gov.br>. Acesso em 25 abril 2015.

VICENTE, E. F. R.; MORAIS, L. M. de; PLATT NETO, O. A. A Reforma na Contabilidade Pública Brasileira e o Processo de Convergência: implicações e perspectivas. **Revista de Informação Contábil** – Universidade Federal de Pernambuco. Recife, v. 6, n. 2, p. 01-20, abr./jun., 2012.

ZEFF, S. A. Some obstacles to global financial reporting comparability and convergence at a high level of quality. **The British Accounting Review**. v. 39, n. 4, pp. 290-302, 2007.