

Novas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público: um estudo nos municípios da Região da Campanha e Fronteira Oeste no RS.

Kássia Haydeé da Silva Díaz¹
Jeferson Luís Lopes Goularte²

RESUMO

O objetivo deste estudo é analisar como está o processo de adaptação dos municípios que pertencem ao COREDE Região da Campanha e ao COREDE Fronteira Oeste no RS com relação às mudanças ocorridas na Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP). A presente pesquisa é de caráter descritivo, de abordagem qualitativa e o método utilizado foi uma pesquisa de campo. Foram analisadas as Demonstrações Contábeis do exercício de 2013 dos municípios pesquisados em confronto com as novas normas e foram aplicados questionários aos profissionais da área contábil dos municípios das regiões mencionadas. Através das análises realizadas nas Demonstrações Contábeis em confronto com as NBC T e da aplicação dos questionários, ficou evidenciado que os municípios analisados, ainda, não estão preparados para trabalhar com as mudanças impostas pela legislação. Embora os questionados em sua maioria reconheça a importância das regulamentações descritas nas Novas Normas Brasileiras de contabilidade Aplicadas ao Setor Público e no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, a partir das análises realizadas, ficou evidenciado que os municípios pesquisados realizam parcialmente estas regulamentações, o que significa que ainda não estão adequados aos novos padrões de Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

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

New Brazilian Standards of Accounting Applied to the Public Sector: a study in the municipalities of the Campaign Region and West Frontier in RS.

ABSTRACT

The aim of this study is to analyze how is the process of adaptation of the municipalities that belong to COREDE Campaign Region and COREDE West Frontier RS about the changes in Applied Accounting for the Public Sector (AAPS). This research is descriptive, qualitative approach and the method used was a field study. The financial year of 2013 and their financial statements of the municipalities surveyed were analyzed in confrontation with the new standards and were applied questionnaires to professional accounting area of the municipalities of the regions mentioned above. Through the analyzes of financial statements as compared with the NBC T and the questionnaires, it was evident that the municipalities analyzed are not prepared to work with the changes imposed by the legislation. Although respondents mostly recognize the importance of the regulations described in the New Brazilian Standards of Accounting Applied to the Public Sector and Manual of Applied Accounting for the Public Sector, based on the analysis performed, it was evident that the

¹ Graduada em Tecnologia em Gestão Pública pela Universidade Federal do Pampa - Brasil. Rua Barão do Triunfo, 1048, Santana do Livramento, RS. Telefone: (55) 3242-2648. E-mail: kassiadiaz@hotmail.com

² Doutor em *Ciencias de la Educación* pela *Universidad Nacional de Rosario* - Argentina. Professor na Universidade Federal do Pampa. Rua Barão do Triunfo, 1048, Santana do Livramento, RS. Telefone: (55) 9655-3301. E-mail: jefersongoularte@unipampa.edu.br
RAGC, v.4, n.10, p.19-38/2016

municipalities surveyed partially carry out these regulations, which means they are not suitable to new patterns of Applied Accounting Public Sector.

Keywords: Applied Accounting for the Public Sector; Brazilian Standards of Accounting Applied to the Public Sector; Convergence.

1 INTRODUÇÃO

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP) é uma área que possui grande relevância em todas as esferas de governo, pois a mesma é a responsável por cuidar do Patrimônio Público, registrar os atos e fatos ocorridos e transmitir informações significativas para a sociedade. A partir do ano de 2008 mudanças ocorreram nessa área e por este motivo é importante analisar como os municípios estão se adaptando às novas regras estabelecidas pelos órgãos responsáveis.

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público passou por mudanças nos últimos anos em razão da necessidade de convergência aos padrões internacionais de Contabilidade. De acordo com Darós e Pereira (2009 *apud* MACÊDO; KLANN, 2012), a convergência dos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis deveriam estar de acordo com os ditames do *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS), sendo editadas pelo *International Federation of Accountants* (IFAC). Dessa forma, as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP) foram editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

Na Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP) existem duas leis que são de suma importância, sendo elas a Lei nº 4.320/1964 e a Lei Complementar nº 101/2000. Com a necessidade de convergência do padrão brasileiro de Contabilidade aos padrões internacionais de Contabilidade o foco da Contabilidade Aplicada ao Setor Público passou a ser o Patrimônio Público, por isso a estrutura do Balanço Patrimonial deve estar de acordo com o que está descrito na Lei nº 6.404/1976.

As mudanças na Contabilidade Aplicada ao Setor Público começaram a ocorrer a partir do ano de 2008 com a edição das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), que vão desde a NBC T 16.1 a NBC T 16.10 e em 2011 houve a edição da NBC T 16.11. Nesse sentido, de acordo com Macêdo e Klann (2012), houve um grande esforço por parte do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) para promover a convergência às normas internacionais de Contabilidade. A partir disto, foi exigido que a Secretaria do Tesouro Nacional deveria impulsionar a convergência aos padrões internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, através da Portaria nº 184, de 25 de agosto de 2008 e o Decreto nº 6.976, de 7 de outubro de 2009, obedecendo os aspectos formais e conceituais que são instituídos na legislação vigente (STN, 2012).

Assim, a Secretaria do Tesouro Nacional elaborou o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) que tem por finalidade auxiliar no processo de elaboração e execução do orçamento e dessa forma colabora para que o patrimônio seja o objeto da Contabilidade. Neste manual houve a alteração da estrutura das Demonstrações Contábeis e inclusão de outras demonstrações que a Lei nº 4.320/1964 e a Lei Complementar nº 101/2000 não tratavam, porém incluídas em função do processo de convergência e também ocorreu o apoio na Lei nº 6.404/1976.

Dessa forma, tem-se como objetivo geral deste artigo analisar como está o processo de adaptação dos municípios do COREDE Região da Campanha e do COREDE Fronteira

Oeste no Rio Grande do Sul (RS) em relação às mudanças na Contabilidade Aplicada ao Setor Público, sob o ponto de vista da preparação dos profissionais de contabilidade, da aplicação das Normas Brasileiras de Contabilidade e da estrutura organizacional do município. E os objetivos específicos são os seguintes: identificar se os profissionais da área de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP) estão preparados para trabalhar com as mudanças estabelecidas; verificar se as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NCASP) estão sendo colocadas em prática; e, analisar se as regulamentações descritas no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) estão sendo levadas em consideração na escrituração contábil. A fonte da pesquisa são os COREDES da Região da Campanha e Fronteira-Oeste no Rio Grande do Sul (RS) e a seguir é explicado o significado de COREDE e quais cidades fazem parte de cada um deles.

Os COREDES são os Conselhos Regionais de Desenvolvimento, os quais foram criados no ano de 1994 através da Lei nº 10.283/1994, tendo como função impulsionar o desenvolvimento regional, de maneira que o cidadão seja motivado a permanecer na sua região de origem (FEE, 2014). O COREDE da Região da Campanha é formado por sete municípios, a saber: Aceguá, Bagé, Caçapava do Sul, Candiota, Dom Pedrito, Hulha Negra e Lavras do Sul (FEE, 2014). O COREDE da Fronteira Oeste é formado por treze municípios, a saber: Alegrete, Barra do Quaraí, Itacurubi, Itaqui, Maçambará, Manoel Viana, Quaraí, Rosário do Sul, Santa Margarida do Sul, Santana do Livramento, São Borja, São Gabriel e Uruguaiana.

O artigo está estruturado a partir da introdução, a seguir é apresentada o referencial teórico sobre Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público e Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Na continuação, encontra-se a descrição dos procedimentos metodológicos, a análise dos resultados da pesquisa e as considerações finais, além das referências utilizadas.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

No referencial teórico são abordados os temas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público e Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

2.1 NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO

Em 2008 foram publicadas as Normas De Contabilidade Aplicada Ao Setor Público (NBCASP) pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), levando em consideração a necessidade de convergência do padrão brasileiro de Contabilidade Aplicada ao Setor Público aos padrões internacionais e a transformação da cultura orçamentária em uma cultura patrimonial.

No final de 2008 foram estabelecidas as dez Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, identificadas através da nomenclatura e representadas pela sigla NBC T, sendo elas as NBC T 16.1 a 16.10. No ano de 2011 foi elaborada a NBC T 16.11. Estas normas foram editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

A NBC T 16.1, aprovada pela Resolução nº 1.128/2008 diz que a contabilidade pública é o ramo da ciência contábil responsável por aplicar os princípios e as normas contábeis voltados para o controle patrimonial das entidades públicas. O orçamento deixou de ser o objeto da contabilidade, passando o patrimônio a ser o seu objeto. Esta norma também estabeleceu que o campo de aplicação da Contabilidade Aplicada ao Setor Público engloba

todas as entidades públicas, sendo elas: “órgãos, fundos e pessoas jurídicas de direito público ou que, possuindo personalidade jurídica de direito privado, recebam, guardem, movimentem, gerenciem ou apliquem dinheiros, bens e valores públicos, na execução de suas atividades. Equiparam-se, para efeito contábil, as pessoas físicas que recebam subvenção, benefício, ou incentivo fiscal ou creditício de órgão público” (CFC, 2008).

A NBC T 16.2, aprovada pela Resolução nº 1.129/2008, trata a respeito do patrimônio e dos sistemas contábeis. Conceitua o patrimônio público e o classifica sob o enfoque contábil, demonstrando que o patrimônio é classificado em três grupos, sendo eles: ativo, passivo e patrimônio líquido e o divide em circulante e não-circulante. Esta norma também diz respeito aos sistemas contábeis, os quais tem por objetivo orientar e suprir o processo de decisão, prestação de contas e a instrumentalização do controle social e mostra que a sua estrutura possui os seguintes subsistemas: o orçamentário, de custos e de compensação (CFC, 2008).

A NBC T 16.3, aprovada pela Resolução nº 1.130/2008, trata a respeito do planejamento e seus instrumentos sob o enfoque contábil. Estabelece as bases para controlar contabilmente o planejamento desenvolvido pelas entidades públicas, estando expresso em planos hierarquicamente ligados. A norma define avaliação de desempenho, o planejamento e plano hierarquicamente interligado. “A Contabilidade Aplicada ao Setor Público deve permitir a integração dos planos hierarquicamente interligados, comparando suas metas programadas com as realizadas, e evidenciando as diferenças relevantes por meio de notas explicativas” (CFC, 2008).

A NBC T 16.4, aprovada pela Resolução nº 1.131/2008, tem como finalidade estabelecer conceitos, natureza e tipicidades das transações do setor público. Define que as transações no setor público envolvem fatos e atos que provocam alterações qualitativas e quantitativas, efetivas ou potenciais no patrimônio das entidades públicas, sendo objeto de registro contábil conforme os Princípios de Contabilidade e às Normas Brasileiras Aplicadas ao Setor Público. Com respeito à natureza das transações na área pública podem ser classificadas em econômico-financeira e administrativa. Quanto às variações patrimoniais, as define como transações que provocam alterações nos elementos patrimoniais das entidades do setor público (CFC, 2008).

A NBC T 16.5, aprovada pela Resolução nº 1.132/2008, estabelece que as entidades públicas devem manter procedimentos uniformes de registros contábeis, através do processo manual, mecanizado ou eletrônico com rigor na ordem cronológica e no suporte às informações. A NBC T 16.6, aprovada pela Resolução nº 1.133/2008, tem por objetivo estabelecer as demonstrações contábeis que devem ser elaboradas e divulgadas pelas entidades pertencentes ao setor público, tornando-as mais informativas (CFC, 2008).

A NBC T 16.7, aprovada pela Resolução nº 1.134/2008, tem como objetivo estabelecer conceitos, abrangência e procedimentos para demonstrar as consolidações contábeis no setor público. Tem por finalidade conhecer os macroagregados do setor público, a visão global do resultado e a instrumentalização do controle social. A consolidação das demonstrações contábeis é definida como o processo ocorrido pela soma de saldo ou grupos de contas, que exclui transações entre entidades incluídas na consolidação para formar uma unidade contábil consolidada. A NBC T 16.8, aprovada pela Resolução nº 1.135/2008, trata a respeito do controle interno, sendo a base para o sistema de informação contábil, sob a perspectiva de minimização de riscos e ocorrência de efetividade às informações contábeis, colaborando para atingir os objetivos da entidade pública (CFC, 2008).

A NBC T 16.9, aprovada pela Resolução nº 1.136/2008, trata a respeito da depreciação, amortização e exaustão, determinando critérios para registrá-las e esses registros devem ser realizados mensalmente até o momento que o valor contábil do ativo seja igual ao valor residual. A NBC T 16.10, aprovada pela Resolução nº 1.137/2008 trata a respeito da avaliação e mensuração de ativos e passivos que fazem parte do patrimônio de entidades do setor público (CFC, 2008).

A NBCT 16.11, aprovada pela Resolução nº 1.138/2011 trata a respeito do Sistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP). Este sistema registra, processa e evidencia os custos de bens e serviços que são fornecidos pela entidade pública à sociedade (CFC, 2011).

De acordo com Ravanello, Marcuzo e Frey (2012), os Conselhos Regionais de Contabilidade e dos Tribunais de Contas são responsáveis por fiscalizar se está ocorrendo a efetiva adequação dos municípios às Novas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, bem como são responsáveis por garantir uma educação sucessiva, através do oferecimento de cursos, treinamentos e palestras.

2.2 MANUAL DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

Em razão da necessidade de convergência aos padrões internacionais de Contabilidade ocorreram alterações expressivas na Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil. Foi estabelecido que a Secretaria do Tesouro Nacional deveria impulsionar a busca da convergência aos padrões internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, através da Portaria nº 184, de 25 de agosto de 2008 e o Decreto nº 6.976, de 7 de outubro de 2009, obedecendo os aspectos formais e conceituais que são instituídos na legislação vigente (STN, 2012).

A edição da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964 foi uma referência essencial para a elaboração de uma administração financeira e contábil sólidas no Brasil. A lei citada institui regras fundamentais para possibilitar que exista o equilíbrio das finanças públicas no Brasil, sendo que essa finalidade deve ser alcançada através da utilização de um importante instrumento, que é o orçamento público. Com a Lei nº 4.320/1964, o orçamento público começou a ter grande importância, sendo que as normas para os registros contábeis e as demonstrações contábeis previstas por essa lei, vigentes até o presente momento, fornecem interpretações direcionadas para os conceitos orçamentários, desconsiderando a evidenciação de aspectos patrimoniais (STN, 2012).

O Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público também trata a respeito da Lei Complementar nº 101, de maio de 2000, a qual instituiu limites de dívida consolidada, garantias, operações de crédito, restos a pagar e despesas de pessoal, tendo como finalidade assegurar o equilíbrio das finanças públicas e determinar instrumentos de transparência da gestão fiscal, abrangendo toda a federação de forma direta ou indireta (STN, 2012).

De acordo com o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, a edição das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC T 16 ou NBCT SP) pelo Conselho Federal de Contabilidade foi marcante para a implementação de um novo padrão de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Estas normas são consideradas o marco inicial em direção à convergência aos padrões internacionais da Contabilidade Aplicada ao Setor Público (STN, 2012).

No ano de 2009 foi publicado o Decreto nº 6.976, sendo que em seu art. 7º, inciso XXI, atribui à Secretaria do Tesouro Nacional (STN) do Ministério da Fazenda a competência de exercer as atribuições definidas pelo art. 113 da Lei nº 4.320, de 1964, sendo as seguintes:

atender a consultas, coligir elementos, promover o intercâmbio de dados informativos, expedir recomendações técnicas quando solicitadas e atualizar sempre que julgar conveniente, os anexos que integram aquela Lei, com o objetivo de ratificar a construção desse novo marco regulatório (STN, 2012).

Portanto, o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), tem por finalidade colaborar com o processo de elaboração e execução do orçamento e auxilia a restaurar o objeto da contabilidade como ciência, que é o patrimônio. Assim, a Contabilidade tem a possibilidade de auxiliar na demanda de informações que os seus usuários necessitam, perante os enfoques orçamentário e patrimonial, com apoio em um Plano de Contas Nacional (STN, 2012). De acordo com a Portaria 828/2011, o prazo que os Procedimentos Contábeis Patrimoniais devem ser adotados pelos entes da Federação deveria ocorrer gradualmente a partir do exercício de 2012 e integralmente até o final do exercício de 2014 (STN, 2011).

2.2.1 Plano de Contas Aplicado ao Setor Público

De acordo com Silva, Batista e Oliveira (2010), o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) é um conjunto das contas que devem ser utilizadas por uma entidade pública, as quais são classificadas conforme a sua natureza, tendo por finalidade evidenciar o patrimônio. O Plano de Contas determina a atuação com respeito à escrituração mediante a exposição das contas, funções funcionamento, grupos, análises, derivações, dilatações e reduções.

A Lei Complementar nº 101/2000 determinou que é necessário que ocorra a realização anual da consolidação nacional das contas dos entes da Federação, através do Poder Executivo da União. Em vista disso, o Decreto nº 6.976/2009 conferiu à Secretaria do Tesouro Nacional, na condição de órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, a responsabilidade de elaborar um Plano de Contas padronizado para a federação para que seja alcançada uma padronização (STN, 2012).

A Secretaria do Tesouro Nacional começou a elaboração do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), levando em consideração que uma estrutura de contas padronizada é fundamental para garantir a qualidade da consolidação das contas públicas, inclusive a elaboração dos demonstrativos contábeis e fiscais. O surgimento do PCASP ocorreu democraticamente através do Grupo Técnico de Procedimentos Contábeis, sendo este constituído por representantes contábeis de todo o Brasil. Sua criação foi alicerçada em critérios técnicos, acompanhando os calendários estabelecidos pela Federação para que ocorresse a sua implementação (STN, 2012).

O Plano de contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) é o suporte básico da escrituração contábil, constituído por um grupo de contas previamente estabelecido, que permite obter as informações necessárias, elaboração de relatórios gerenciais e demonstrações contábeis de acordo com as características gerais da entidade. Permite que haja a padronização de procedimentos contábeis. A finalidade do Plano de Contas de uma entidade é atender, de maneira uniforme e sistematizada, ao registro contábil dos atos e fatos praticados pela entidade. Assim, proporciona maior flexibilidade no gerenciamento e consolidação dos dados e atinge as necessidades de informações dos usuários. Sua entrada de informações deve ser flexível de modo a atender aos normativos, gerar informações necessárias à elaboração de relatórios e demonstrativos e facilitar a tomada de decisões e a prestação de contas.

O PCASP está dividido em 8 classes: Ativo; Passivo; Variações Patrimoniais Diminutivas; Variações Patrimoniais Aumentativas; Controles da Aprovação do

Planejamento e Orçamento; Controles da Execução do Planejamento e Orçamento; Controles Devedores; e Controles Credores. E estas classificadas dentro das naturezas das informações: o Ativo, o Passivo, as Variações Patrimoniais Diminutivas e as Variações Patrimoniais Aumentativas fazem parte da natureza da informação patrimonial; os Controles da Aprovação do Planejamento e Orçamento e Controles da Execução do Planejamento e Orçamento são de natureza de informação orçamentária; e, os Controles Devedores e Controles Credores são de natureza típica de controle.

Os registros contábeis são realizados por meio do Plano de Contas nas contas, que é a expressão qualitativa e quantitativa de fatos de mesma natureza, evidenciando a composição, variação e estado do patrimônio, bem como de bens, direitos, obrigações e situações nele não compreendidas, que possam afetá-lo (STN, 2012).

2.2.2 Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público

As Demonstrações Contábeis serve para análise da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, pois através das mesmas são apresentadas informações contábeis com respeito à geração de informações contábeis, impulsionando dessa forma, a transparência nos resultados contábeis. As demonstrações contábeis são as seguintes: Balanço Orçamentário, Balanço Financeiro, Balanço Patrimonial, Demonstração das Variações Patrimoniais, Demonstração dos Fluxos de Caixa, Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, e as Notas Explicativas.

O Balanço Orçamentário é definido pela Lei nº4.320/1964, em seu artigo 102 demonstra as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas. Em sua estrutura, deve evidenciar as receitas e as despesas orçamentárias por categoria econômica, confrontar o orçamento inicial e as suas alterações com a execução, demonstrar o resultado orçamentário e discriminar as receitas por fonte (espécie) e as despesas por grupo de natureza (STN, 2012).

O Balanço Financeiro está previsto no art. 103 da Lei nº4.320/1964. Deve demonstrar a receita e a despesa orçamentárias e os recebimentos e os pagamentos de natureza extra-orçamentária, conjugados com os saldos em espécies provenientes do exercício anterior, e os que se transferem para o exercício seguinte (STN, 2012).

O Balanço Patrimonial é a demonstração contábil que evidencia qualitativa e quantitativamente a situação patrimonial da entidade pública, através de contas representativas do patrimônio público, além das contas de compensação, o qual está definido no art. 105 da Lei nº 4.320/1964. A Demonstração dos Fluxos de Caixa tem por finalidade colaborar com a transparência da gestão pública, pois permite um melhor gerenciamento e controle financeiro dos órgãos e entidades do setor público (STN, 2012).

A Demonstração das Variações Patrimoniais apresenta as alterações verificadas no patrimônio. Consiste nas variações quantitativas e qualitativas, definidos no art. 104 da Lei nº 4.320/1964. As variações quantitativas são decorrentes de transações no setor público que aumentam ou diminuem o patrimônio líquido e as variações qualitativas são decorrentes de transações no setor público que alteram a composição dos elementos patrimoniais sem afetar o patrimônio líquido (STN, 2012).

A Demonstração dos Fluxos de Caixa tem o objetivo de contribuir para a transparência da gestão pública, pois permite um melhor gerenciamento e controle financeiro dos órgãos e entidades do setor público. A Demonstração dos Fluxos de Caixa deve ser elaborada pelo método direto e evidenciar as movimentações havidas no caixa e seus equivalente, nos fluxos da operações, dos investimentos e dos financiamentos (STN, 2012).

A Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido é obrigatória somente para as empresas estatais dependentes e para os entes que as incorporarem no processo de consolidação das contas. Na Demonstração do Resultado Econômico, a análise da consistência tem por finalidade analisar se as informações evidenciadas da demonstração possuem apoio em um sistema de custos confiável, que possibilite a mensuração do custo das ações e serviços prestados e da receita econômica do serviço público (STN, 2012).

3 MÉTODO

Esta pesquisa é de caráter descritivo, de abordagem qualitativa e o método é pesquisa de campo. A pesquisa descritiva, de acordo com Triviños (2008), requer a existência de um conjunto de informações a respeito do que foi pesquisado. A finalidade desse tipo de pesquisa é descrever extamente os fatos e os fenômenos de certa realidade. A abordagem é classificada como qualitativa, que conforme Gerhardt e Silveira (2009), a pesquisa qualitativa tem como objetivo compreender profundamente uma classe social ou organização, não levando em consideração o valor numérico.

O método utilizado é uma pesquisa de campo, na qual foram realizadas investigações nas Demonstrações Contábeis do exercício de 2013 em relação às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP). A pesquisa foi desenvolvida na área contábil das prefeituras nos municípios de abrangência do COREDE da Região da Campanha e do COREDE da Região da Fronteira Oeste no Rio Grande do Sul (RS). De acordo com Fonseca (2002 *apud* GERHARDT; SILVEIRA, 2009), na pesquisa de campo as investigações não se resumem apenas à análise bibliográfica e documental, realizando também a coleta de dados com pessoas.

Com respeito à coleta de dados foi realizada a análise documental (Demonstrações Contábeis) e aplicação de questionários estruturados abertos. Conforme Gil (2008), as fontes documentais podem disponibilizar ao investigador diversos dados com a qualidade necessária para que não ocorra o desperdício de tempo. Os dados coletados em relação às Demonstrações Contábeis são dados secundários do exercício de 2013 dos municípios da região de abrangência do COREDE da Região da Campanha e do COREDE da Fronteira-Oeste, os quais encontram-se disponíveis no Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (SICONFI), pertencente à Secretaria do Tesouro Nacional.

Os municípios da Região da Campanha analisados são os seguintes: Aceguá, Bagé, Caçapava do Sul, Candiota, Dom Pedrito, Hulha Negra e Lavras do Sul e são identificadas através dos códigos M1, M2, M3, M4, M5, M6 e M7, respectivamente e os municípios da Região da Fronteira Oeste analisados são os seguintes: Alegrete, Barra do Quaraí, Itacurubi, Itaqui, Manoel Viana, Quaraí, Rosário do Sul, Santa Margarida do Sul, Santana do Livramento, São Borja, São Gabriel e Uruguaiana. No SICONFI não estavam disponíveis apenas as demonstrações contábeis do município de Maçambará, pertencente à Região Fronteira Oeste. Os municípios desta região são identificados através dos códigos M8, M9, M10, M11, M12, M13, M14, M15, M16, M17, M18 e M19, respectivamente.

Os questionários estruturados abertos foram elaborados com base no Referencial Teórico e aplicados com os profissionais da área contábil das prefeituras em análise, sendo enviados por e-mail e retornados também por e-mail. O questionário buscou identificar se os profissionais da área estão preparados para trabalhar com as mudanças ocorridas, bem como analisar se as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público estão

sendo colocadas em prática e se as regulamentações do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público estão sendo consideradas na escrituração contábil.

Dos 20 municípios pesquisados, apenas 12 retornaram os questionários respondidos, representando 63% dos municípios pesquisados. Os municípios que retornaram foram os seguintes: Aceguá, Bagé, Dom Pedrito, Hulha Negra, Lavras do Sul, os quais pertencem à Região da Campanha e Alegrete, Itacurubi, Manoel Viana, Santa Margarida do Sul, Santana do Livramento, São Borja e São Gabriel, os quais pertencem à Região da Fronteira Oeste e os mesmos são identificados através dos códigos E1, E2, E3, E4, E5, E6, E7, E8, E9, E10, E11 e E12, respectivamente. Conforme Kaurk, Manhães e Medeiros (2010), o questionário é um instrumento ou programa utilizado para coletar dados, devendo ser elaborado pelo pesquisador e o informante realiza o preenchimento.

Em relação a apresentação das Demonstrações Contábeis, foram analisadas às NBCASP e ao MCASP para verificar a adequação das mesmas com respeito às novas regras da Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Os questionários também foram analisados de forma qualitativa e com base no tema da pesquisa, buscando analisar de modo a perceber se as entidades analisadas estão adotando os novos procedimentos contábeis vigentes e se os profissionais estão preparados para trabalhar com as mudanças ocorridas. Conforme Gil (2008), a finalidade da análise é estruturar os dados de forma que seja possível chegar a respostas para o problema definido. O fim da interpretação é buscar um sentido mais abrangente para as respostas, sendo realizado através de um conjunto de ideias adquiridas previamente.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

As Demonstrações Contábeis dos municípios analisados estavam disponíveis no Sistemas de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (SICONFI) e as Demonstrações Contábeis de apenas um município pertencente à Fronteira-Oeste não estavam disponíveis neste sistema.

4.1 PREPARAÇÃO DOS PROFISSIONAIS DA ÁREA DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

De acordo com a Portaria nº 828/2011, da Secretaria do Tesouro Nacional, o novo padrão de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, deve ser adotado gradualmente a partir do exercício de 2012 e integralmente até o final do exercício de 2014. Dessa forma, é necessário que os municípios se adaptem às mudanças estabelecidas pelos órgãos responsáveis. Foram analisados os questionários com a finalidade de identificar se os profissionais da área de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP) estão preparados para trabalhar com essas mudanças.

Com relação ao impacto das mudanças ocorridas na Contabilidade Aplicada ao Setor Público, foi possível identificar que a maioria dos entrevistados acredita que houve um grande impacto. A maioria acredita que o grande impacto das mudanças regulamentadas ocorre pelo fato de haver a convergência aos padrões internacionais de Contabilidade. O E1 acredita que teve vários impactos, destacando-se como principal mudança o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público. O E7 contribuiu com o seguinte: “A contabilidade deixou de trabalhar apenas com o controle orçamentário e passou a se preocupar com a Contabilidade Pública Patrimonial, ainda existe resistência às mudanças”.

Questionados a respeito da importância da convergência do padrão brasileiro de Contabilidade aos padrões internacionais de Contabilidade, ficou evidenciado que a maioria dos profissionais da área concorda com esta convergência. Porém o E10 acrescentou o seguinte: “Acho que é muito importante essa convergência no âmbito legal e institucional, mas na prática e na execução é muito intrínseca e de pouca visão para quem não é da área”.

Ao analisar o conhecimento dos profissionais a respeito das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público e do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, é possível perceber que a maior parte os profissionais considera-se preparada para trabalhar com as mudanças. O E1, E2 e E10 ressaltaram que a capacitação e o treinamento dos profissionais da área são fundamentais. O E5 e E9 admitiram que buscam informações conforme surgem as dificuldades. O E11 relatou o seguinte:

A introdução foi mais prática do que teórica, infelizmente, nestas condições muitas operações iniciam-se sem que haja a compreensão exata dos procedimentos, de qualquer forma, o conhecimento das mudanças existem, principalmente pelos profissionais que trabalham diretamente na contabilidade geral. Utilizamos as assessorias citadas, conhecemos um pouco do MCASP, e um pouco menos das NBCASP, diríamos que estamos aprendendo mais ou menos a cabresto (E11).

Ao analisar se os profissionais se consideram aptos para trabalhar com as novas regras estabelecidas, foi possível perceber, a partir das repostas dos mesmos, que a maior parte destes considera-se preparada para enfrentar as mudanças, acreditam que houve um grande impacto na área e concordam com a convergência aos padrões internacionais de Contabilidade. Porém, ficou evidenciado que existe resistência às mudanças, que os profissionais não entendem os procedimentos que estão realizando, em decorrência de não haver a capacitação teórica e muitas vezes os profissionais somente buscam informar-se a respeito das normas no momento em que necessitam.

4.2 APLICAÇÃO DAS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO

Com base na necessidade de convergência do padrão brasileiro de Contabilidade Aplicada ao Setor Público aos padrões internacionais em 2008 foram publicadas as Normas de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP) pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC). De acordo com Macêdo e Klann (2012), houve um grande esforço por parte do Conselho Federal de Contabilidade para a promoção do desenvolvimento conceitual, fortalecimento institucional da Contabilidade Aplicada ao Setor Público e a convergência às Normas Internacionais de Contabilidade.

No final de 2008 foram estabelecidas as dez Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, identificadas através da nomenclatura e representadas pela sigla NBC T, sendo elas as NBC T 16.1 a 16.10. No ano de 2011 foi elaborada a NBC T 16.11.

Para os pesquisados sobre a norma que causou mais impacto, foram citadas a NBC T 16.1, a NBC T 16.2, a NBC T 16.6, a NBC T 16.9, a NBC T 16.10 e a NBC T 16.11.

Conforme o CFC (2008), a NBC T 16.1 descreve que a contabilidade pública é responsável por aplicar os princípios e as normas contábeis voltados para o controle patrimonial das entidades públicas. O orçamento deixou de ser o objeto da contabilidade, passando o patrimônio a ser o seu objeto. O E7 e o E10 concordaram que a NBC T 16.1 é a que causou o maior impacto.

Quando questionados sobre a importância da NBC T 16.1, todos os profissionais da área contábil responderam que essa norma é de suma importância, pois o Setor Público passou a focar no patrimônio, sendo que os bens patrimoniais passaram a ser controlados e valorizados. Ainda, o E11 contribuiu:

Quando entrei no serviço público o objeto da contabilidade pública era o orçamento, assim trabalhava-se basicamente sobre a fixação e execução da receita e da despesa, ou seja, com o orçamento, com a mudança o orçamento não deixa de ser importante, mas passa a ser um componente o qual sua execução reflete no patrimônio. Assim, entendendo que ao focar no patrimônio busca-se obter uma gestão de resultado, isto tudo, em conformidade com o princípio da eficiência, da lei fiscal, e da necessidade de gerenciamento e equilíbrio das contas (E11).

De acordo com o CFC (2008), a NBC T 16.3 trata a respeito do planejamento e seus instrumentos sob o enfoque contábil. Estabelece as bases para controlar contabilmente o planejamento desenvolvido pelas entidades públicas, estando expresso em planos hierarquicamente ligados. A norma define avaliação de desempenho, o planejamento e plano hierarquicamente interligado. Ao serem questionados se as exigências da NBC T 16.3 estão sendo colocadas em prática, os profissionais entrevistados responderam de maneiras diversas, sendo que apenas o E9 e o E12 admitiram que a Prefeitura Municipal não está realizando o que está regulamentado nesta norma. O E1, E2, E3, E4 e E6 disseram que estão realizando o que está regulamentado. O E5 respondeu que os procedimentos estão sendo realizados, porém de forma muito precária. O E7 e E8 responderam que estão sendo realizados de maneira parcial. O E10 acrescentou o seguinte: “Está se implantando lentamente estas normas e sua aplicabilidade, porém ainda dependem muito de nossos gestores a sua aplicação geral, pois deles partem a intenção de implantação total das normas gerais”. Ainda, o E11 contribuiu com o seguinte:

Em parte. Ainda se tem deficiência no gerenciamento dos planos PPA, LDO e LOA, cumprindo estes instrumentos mais a finalidade legal do que gerencial, assim, como as projeções não são, via de regra totalmente reais, não são também evidenciados as diferenciações. As notas explicativas, quando existentes, tratam-se de casos específicos dos critérios contábeis utilizados (E11).

Ao analisar as repostas a respeito das Novas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, foi possível perceber que todos os profissionais consideram a NBC T 16.1 importante, pois o foco da Contabilidade Aplicada ao Setor Público passou a ser o patrimônio e dessa forma os bens patrimoniais são controlados e valorizados. Sobre a norma que causou maior impacto, diversas normas foram citadas pelos profissionais. Quando questionados a respeito das regulamentações da NBC T 16.3, foi identificado que dois profissionais admitiram não estar realizando as regulamentações desta norma, cinco afirmaram que estão realizando o que está descrito na norma e os demais afirmaram que realizam parcialmente as regulamentações dispostas na NBC T 16.3.

4.3 APRESENTAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

Em relação a apresentação das Demonstrações Contábeis do exercício de 2013, em especial, o Balanço Patrimonial, foi com base nas seguintes normas: NBC T 16.5, NBC T 16.6, NBC T 16.9 e NBC T 16.10.

A NBC T 16.5 estabelece que as entidades públicas devem manter procedimentos uniformes de registros contábeis, através do processo manual, mecanizado ou eletrônico com rigor na ordem cronológica e no suporte às informações (CFC, 2008). De acordo com essa norma, o Estoque deve estar presente na estrutura do Balanço Patrimonial. Ao realizar a análise, observa-se que os municípios analisados apresentam o estoque na estrutura do Balanço Patrimonial, porém o M9 e o M11 não atribuíram valor ao mesmo. Isto significa que 89% dos municípios estão agindo de acordo com o que está sendo exigido nesta norma, no que diz respeito ao estoque. Quanto ao Ajuste de Perdas de Estoques, é possível perceber que o mesmo não está presente apenas na estrutura do Balanço Patrimonial do M11 e nos demais municípios está apenas presente na estrutura, pois o valor aparece zerado, ou seja, 100% dos municípios analisados não apresentam os valores referentes ao Ajuste de Perdas de Estoques.

Também foi analisado se os Créditos Tributários a Receber, Créditos de Transferências a Receber e Créditos a Receber por Descentralização da Prestação de Serviços Públicos estão sendo considerados. Quanto aos Créditos Tributários a Receber, foi possível identificar que apenas o M11 não apresentou os créditos na estrutura do Balanço Patrimonial e apenas o M1, M3, M5, M6, M8, M9, M12, M14 e M18 registraram o valor correspondente a esses créditos, representando 47% dos municípios analisados. Quanto aos Créditos de Transferências a Receber, identificou-se que apenas o M11 não apresentou na estrutura do Balanço Patrimonial e apenas os municípios M2, M3, M13, M14, M16 e M18 atribuíram o valor correspondente desses créditos, representando apenas 31% dos municípios analisados. No que diz respeito aos Créditos a Receber por Descentralização da Prestação de Serviços Públicos, ficou evidenciado que apenas o município M11 não apresentou na estrutura do Balanço Patrimonial e nenhum município registrou o valor correspondente a esses créditos, ou seja, 100% dos municípios não estão demonstrando valores dessa natureza.

Quanto ao Ajuste de Perdas de Créditos a Curto Prazo, é possível identificar que o mesmo não está presente apenas na estrutura do Balanço Patrimonial do M11. Porém somente o M2 e o M15 atribuíram o valor deste ajuste, demonstrando que 10% dos municípios analisados estão agindo conforme o exigido na norma sobre esse ajuste.

Quanto ao o Ajuste de Perdas de Demais Créditos e Valores a Curto Prazo, é possível identificar que o mesmo não está presente apenas na estrutura do Balanço Patrimonial do M11. Somente o M15 registrou o valor deste ajuste, representando 5% dos municípios analisados.

No que diz respeito ao Ajuste de Perdas de Créditos a Longo Prazo, foi identificado que o mesmo não está presente somente na estrutura do Balanço Patrimonial do M11, porém somente o M1, M2, M3, M7, M9, M12 e M16 atribuíram valor a este ajuste, demonstrando que 37% dos municípios está levando em consideração o que é exigido na norma com respeito a este ajuste.

Foi analisado se os Investimentos Permanentes e Temporários estão sendo registrados. Foi possível perceber que os Investimentos Permanentes estão presentes na estrutura do Balanço Patrimonial de todos os municípios analisados e apenas os municípios M1, M3, M5, M13, M14 e M16 registraram o valor correspondente dos mesmos, representando 31% dos municípios analisados. Quanto aos Investimentos e Aplicações Temporárias a Curto Prazo, foi possível identificar que apenas o município M11 não apresentou os mesmos na estrutura do Balanço Patrimonial e somente os municípios M1, M2, M3, M4, M5, M7, M8, M14 e M17 registraram o valor correspondente, representando assim 47% dos municípios analisados.

Ao analisar se está sendo realizado o Ajuste de Perdas de Investimentos e Aplicações Temporárias, é possível identificar que este ajuste não está presente somente na estrutura do Balanço Patrimonial do M11. Apenas o M7 e o M14 atribuíram o valor deste ajuste, demonstrando que somente 10% estão agindo conforme o exigido na norma.

Ao analisar se as Variações Patrimoniais Diminutivas Financeiras a Apropriar estão sendo levadas em consideração, ficou evidenciado que as mesmas somente não estão presentes na estrutura do Balanço Patrimonial do M11. Somente o M14 atribuiu o valor correspondente desses valores a apropriar, representando 5% do total dos municípios analisados. Quanto às Demais Variações Patrimoniais Diminutivas a Apropriar, é possível afirmar que elas não estão presentes apenas na estrutura do Balanço Patrimonial do M11. Somente o M9 e M12 atribuíram o valor correspondente, demonstrando que 10% dos municípios analisados estão de acordo com a exigência da norma.

Ao analisar se os municípios estão registrando a Provisão para Riscos Trabalhistas a Curto Prazo e a Provisão para Riscos Trabalhistas a Longo Prazo, foi identificado que somente o M11 não apresentou estas provisões na estrutura do Balanço Patrimonial e os demais municípios somente apresentaram as provisões na estrutura do Balanço Patrimonial, pois o valor encontra-se zerado em todos os casos, ou seja, 100% dos municípios não estão demonstrando a Provisão para Riscos Trabalhistas.

A partir deste momento, é exposta a análise das NBCT 16.6, da NBCT 16.9 e da NBC T 16.10 estão sendo colocadas em prática. A NBC T 16.6 tem por objetivo estabelecer as demonstrações contábeis que devem ser elaboradas e divulgadas pelas entidades pertencentes ao setor público, tornado-as mais informativas. Ao analisar se a NBC T 16.6 está sendo colocada em prática, é possível observar que no Portal do SICONFI estão presentes somente as seguintes Demonstrações Contábeis: Balanço Patrimonial, Balanço Orçamentário e Variações das Demonstrações Patrimoniais dos 19 municípios analisados. Conforme o E6, esta norma é considerada a que causou um maior impacto na Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

De acordo com o CFC (2008), a NBC T 16.9 trata a respeito da depreciação, amortização e exaustão, determinando critérios para registrá-las e esses registros devem ser realizados mensalmente até o momento que o valor contábil do ativo seja igual ao valor residual. Ao analisar se a NBC T 16.9 está sendo colocada em prática, ficou evidenciado que a depreciação, a exaustão e a amortização estão presentes na estrutura do Balanço Patrimonial de todos os municípios analisados, porém em sua maioria o valor está zerado. O M3, M5, M13 e M19 atribuíram o valor da depreciação dos bens móveis na estrutura do Balanço Patrimonial, representando 21% do total. O M5, M16, M18 e M19 atribuíram o valor da depreciação de bens imóveis na estrutura do Balanço Patrimonial, representando 21% do total. O M7 atribuiu o valor da amortização, representando 5% dos municípios analisados. Nenhum município atribuiu o valor da exaustão, ou seja, 100% não apresentam registros de exaustão. Com a análise da entrevista realizada, é possível perceber que o E2 e o E11 acreditam que esta norma é a que teve maior impacto na Contabilidade Aplicada ao Setor Público, porém os mesmos não estão realizando os procedimentos conforme a NBC T 16.9.

De acordo com o CFC (2008), a NBC T 16.10 trata a respeito da avaliação e mensuração de ativos e passivos que fazem parte do patrimônio de entidades do Setor Público. Esta norma é considerada a mais impactante para o E12.

Foi analisado se a Reavaliação está sendo registrada no Ativo, a qual não ficou evidenciada que os municípios estejam realizando. No entanto, a Reserva de Reavaliação no Patrimônio Líquido apenas não está presente na estrutura do Balanço Patrimonial do M11 e os demais municípios somente colocaram a Reserva de Reavaliação na estrutura do Balanço

Patrimonial, pois o valor está zerado em todos os casos, ou seja, 100% dos municípios não demonstram que realizaram Reavaliação.

Ao analisar se os municípios estão realizando a Redução ao Valor Recuperável de Investimentos, previsto na NBC T 10, ficou evidenciado que o M11 não possui essa conta na estrutura do Balanço Patrimonial, porém os demais municípios somente apresentaram essa conta na estrutura do Balanço Patrimonial, pois em todos os casos os valores aparecem zerados. Dessa forma, demonstrando que não foram realizados registros dessa natureza.

A NBC T 16.11, de acordo com o CFC (2011), trata a respeito do Sistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP). Este sistema registra, processa e evidencia os custos de bens e serviços que são fornecidos pela entidade pública à sociedade (CFC, 2011). Para o E8 e para o E9, esta norma causou maior impacto. O E9 descreveu o seguinte a respeito da norma:

A sua aplicação será um grande avanço na contabilidade pública, contribuindo na apuração do sistema de custos dos serviços públicos obrigando a gestão de recursos financeiros públicos a receber um tratamento mais rigoroso, facilitando o gerenciamento dos recursos públicos, permitindo a maior eficiência e eficácia nas ações governamentais (E9).

Através da análise das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público em conjunto com as respostas obtidas nos questionários, é possível perceber que os pesquisados conhecem a importância destas normas, porém a maior parte das exigências das mesmas não estão sendo colocadas em prática e inclusive existe norma que foi citada como importante e não está presente no Balanço Patrimonial.

O Quadro 1 apresenta os municípios que estão levando em consideração as exigências das seguintes Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público: NBC T 16.5, NBC T 16.9 e NBC T 16.10.

Quadro 1 – Atendimento das NBCASP

Registros Contábeis	Está presente no Balanço Patrimonial
Estoque	89%
Ajuste de Perdas de Estoques	0%
Créditos Tributários a Receber	47%
Créditos de Transferências a Receber	31%
Créditos a Receber por Descentralização da Prestação de Serviços Públicos	0%
Ajuste de Perdas de Créditos a Curto Prazo	10%
Ajuste de Perdas de Demais Créditos e Valores a Curto Prazo	5%
Ajuste de Perdas de Créditos a Longo Prazo	37%
Investimentos Permanentes	31%
Investimentos e Aplicações Temporárias a Curto Prazo	47%
Ajuste de Perdas de Investimentos e Aplicações Temporárias	10%
Variações Patrimoniais Diminutivas Financeiras a Apropriar	5%
Demais Variações Patrimoniais Diminutivas a Apropriar	10%
Provisão para Riscos Trabalhistas	100%
Depreciação de Bens Móveis	21%
Depreciação de Bens Imóveis	21%
Amortização	5%
Exaustão	0%

Reavaliação	0%
Reserva de Reavaliação no Patrimônio Líquido	0%
Redução ao Valor Recuperável de Investimentos	0%

Fonte: Elaborado pelos Autores.

4.3 APLICAÇÃO DO MANUAL DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

O Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público é importante para a Contabilidade Aplicada ao Setor Público, pois de acordo com o STN (2012), o seu objetivo é contribuir com o processo de elaboração e execução do orçamento e apoiar a resgatar o objeto da contabilidade como ciência que é o patrimônio.

As Demonstrações Contábeis que devem ser realizadas na Contabilidade Aplicada ao Setor Público estão descritas no Manual de Contabilidade e são as seguintes: Balanço Orçamentário, Balanço Financeiro, Balanço Patrimonial, Demonstração das Variações Patrimoniais, Demonstração dos Fluxos de Caixa, Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido, e as Notas Explicativas.

Quando questionados a respeito das regulamentações dispostas no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, todos os entrevistados responderam que estão colocando em prática essas regulamentações. O E8 respondeu que estão sendo realizadas desde 2013. Porém o E5, o E7, o E9, o E10, o E11 e o E12 admitiram que estão realizando parcialmente estas regulamentações. Ainda, o E10 e o E11 contribuíram com o seguinte, respectivamente:

Em parte. Muitas delas dependem de outras diretrizes a serem tomadas (E10).
Diríamos que estão sendo implantadas de forma gradativa alguns itens, outros nem iniciados e outros totalmente implantados – os que dizem respeito às técnicas de escrituração e demonstrações contábeis (E11).

Embora os questionados em sua maioria reconheçam a importância das regulamentações descritas no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, a partir da análise das Demonstrações Contábeis ficou evidenciado que os municípios analisados realizam parcialmente as regulamentações impostas pelo Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, sendo que nenhum está registrando totalmente todas as regulamentações impostas pelas novas regras. A metade dos entrevistados admitiu que as regulamentações impostas neste manual estão sendo realizadas, no entanto esta informação é questionada por meio da análise do Balanço Patrimonial, que mostra o real nível de aderência dos municípios às novas regulamentações.

Foi questionado se os registros estão sendo realizados conforme o descrito no Plano de Contas Aplicado ao Setor Público. O E1, E2, E3, E4, E6, E8, E9, E11 e E12 responderam que estão realizando. O E1 e o E10 acrescentaram:

Estão sendo realizados conforme estabelecidas pelo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, pois utilizamos programas de informática que se adaptaram às mudanças (E1).
Sim. O PCASP está sendo executado na medida em que sua implantação vai sendo consolidada (E10).

O E5 relatou que está realizando o exigido quase em sua maioria. O E7 respondeu que está realizando “Parcialmente, exceto distorções na depreciação, pois ainda não

estabelecemos os percentuais, bem como não ocorreu a reavaliação dos bens móveis”. Apesar de ter sido declarado pelos questionados que os registros estão sendo realizados total ou parcialmente conforme o descrito no Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, é possível identificar, através da análise das Demonstrações Contábeis, que todavia a maioria dos registros contábeis exigidos pelo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público está presente apenas na estrutura do Balanço Patrimonial, pois a maioria dos valores em questão se encontram zerados.

Ao serem questionados se a estrutura do Balanço Patrimonial está de acordo com o que está descrito na Lei nº 6.404/1976, a maioria disse estar realizando o mesmo conforme o estabelecido. O E7 respondeu que está realizando parcialmente e o E2 disse que não está sendo realizado. O E11 respondeu o seguinte “A Lei nº 6.404/1976 não regula a contabilidade pública. A estrutura do Balanço Patrimonial está de acordo com o MCASP. Mesmo que tenha a mesma estrutura do balanço da Lei nº 6.404/1976, não tenho conhecimento se o embasamento legal é o mesmo”.

Com a convergência aos padrões internacionais de Contabilidade, a estrutura do Balanço Patrimonial deve estar de acordo com o que está descrito na Lei nº 6.404/1976, em decorrência da adoção da Teoria Patrimonialista. Esta lei regulamenta apenas a estrutura do Balanço Patrimonial, no entanto, a mesma não regulamenta a Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

Quando questionados se as Demonstrações Contábeis estão sendo realizadas conforme o previsto no Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público, os profissionais responderam que estão realizando de acordo com os regulamentos. Ainda, o E10 complementou dizendo “Sim, está de acordo com as nossas necessidades e organização estrutural”. O E11 apontou o seguinte “Sim, isto para nós é mais prático, já que o sistema de contabilidade gera os demonstrativos de acordo com o MCASP”. Já o E7 respondeu que estão sendo realizadas parcialmente.

Através das análises realizadas, ficou evidenciado que as Demonstrações Contábeis que estão publicadas no Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (SICONFI) estão de acordo com a nova estrutura, porém não estão sendo realizadas todas as Demonstrações Contábeis exigidas pela legislação.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo realizado permitiu perceber como está o processo de adaptação dos municípios do COREDE da Região da Campanha e do COREDE da Fronteira Oeste no Rio Grande do Sul (RS) no que diz respeito às mudanças ocorridas na Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP), considerando a preparação dos profissionais, a aplicação das Novas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada e as regulamentações do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

Os objetivos deste estudo foram cumpridos através dos questionários aplicados aos profissionais da área contábil das regiões citadas acima e da análise das Demonstrações Contábeis do exercício de 2013 em confronto com as Novas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

Através dos questionários aplicados, foi identificado que os profissionais acreditam que as mudanças causaram um grande impacto na área contábil, bem como são fundamentais para que haja a padronização dos procedimentos contábeis, em decorrência da necessidade de convergência dos padrões brasileiros aos padrões internacionais de Contabilidade Aplicada ao

Setor Público, destacando-se como principal mudança o foco patrimonial que a mesma passou a adotar.

Com relação à análise das Demonstrações Contábeis em confronto com as Novas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, pode-se perceber que a maior parte dos procedimentos patrimoniais não está sendo colocada em prática, embora os profissionais acreditem na importância das mudanças regulamentadas. É possível perceber que em alguns casos os profissionais consideram importantes certas normas, porém não estão colocando as mesmas em prática. Foi possível perceber que todos os municípios pesquisados estão realizando parcialmente o que está descrito nas novas regulamentações, destacando que a minoria dos municípios pesquisados realiza a depreciação e a amortização e nenhum deles realiza a exaustão, os quais são exigidos pela NBC T 16.9.

Os municípios pesquisados não estão preparados para enfrentar o novo padrão de Contabilidade. Foi possível perceber que existe a falta de treinamento suficiente com respeito às novas regras estabelecidas, pois o treinamento é essencial para que os profissionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público adquiram o conhecimento necessário, entendam as mudanças ocorridas e se tornem aptos para trabalhar com as mesmas, sendo de extrema importância que os mesmos adquiram um conhecimento significativo das novas regras.

No que diz respeito às regulamentações dispostas no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, é possível perceber que as Demonstrações Contábeis exigidas pelo mesmo não se encontram em sua totalidade disponíveis no Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (SICONFI), apesar dos pesquisados afirmarem que estão realizando o que está descrito no MCASP e percebe-se que existe falta de conhecimento no referente à legislação que regulamenta as Demonstrações Contábeis.

Nesta pesquisa houveram certas limitações, pelo fato de ter sido aplicada apenas na Região da Campanha e na Região Fronteira Oeste. Dessa forma, os resultados são restritos a essas regiões e os mesmos não podem ser generalizados no sentido de não poder retratar todos os municípios brasileiros.

Através das análises dos dados secundários e dos questionários aplicados, foi possível perceber que para ocorrer a adaptação total às novas regras, é necessário que os profissionais conheçam as leis que regem a Contabilidade Aplicada ao Setor Público, estudem as mudanças ocorridas, com a finalidade de que os conceitos e regulamentos não permaneçam apenas na teoria, mas que sejam colocados em prática.

Este estudo pode vir a colaborar com pesquisas futuras, as quais podem demonstrar a evolução das regiões analisadas quanto às Novas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público e possibilitando que seja realizada uma comparação dos resultados obtidos em ambas.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade Pública na Gestão Municipal**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF, 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 18 de maio de 2014.

BRASIL. **Lei nº 4320**, 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 República Federativa do Brasil. Brasília, DF, 17 de março de 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm>. Acesso em: 18 de maio de 2014.

BRASIL. **Lei nº 6.404**, de 15 de dezembro de 1976. Estatui normas para as Sociedades por Ações. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, DF, 15 de dezembro de 1976. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm>. Acesso em: 02 de junho de 2014.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101**, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, DF, 04 de maio de 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em: 20 de maio de 2014.

BRASIL. **Lei nº 11.638**, de 28 de dezembro de 2007. Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, DF, 28 de dezembro de 2007. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm>. Acesso em: 02 de junho de 2014.

BRASIL. **Lei nº 11.941**, de 27 de maio de 2009. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição, alterando diversas leis e decretos, inclusive a Lei nº 6404/1976. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, DF, 27 de maio de 2009. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l11941.htm>. Acesso em: 02 de junho de 2014.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Resolução nº 750**, de 31 de dezembro de 1993. Dispõe sobre os Princípios de Contabilidade, Brasília, DF, 31 de dezembro de 1993. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=1993/000750>. Acesso em: 25 de maio de 2014.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Resolução nº 1.111**, de 05 de dezembro de 2007. Aprova o Apêndice II da Resolução CFC nº. 750/93 sobre os Princípios de Contabilidade. CFC. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2007/001111>. Acesso em: 25 de maio de 2014.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Resolução nº 1128**, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.1– Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001128>. Acesso em: 28 de maio de 2014.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Resolução nº1129**, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis. Disponível em: < http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001129>. Acesso em: 28 de maio de 2014.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Resolução nº1130**, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.3 – Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001130>. Acesso em: 28 de maio de 2014.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Resolução nº1131**, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16. 4– Transações no Setor Público. Disponível em: < http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001131>. Acesso em: 28 de maio de 2014.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Resolução nº1132**, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.5 – Registro Contábil. Disponível em: < http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001132>. Acesso em: 28 de maio de 2014.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Resolução nº1133**, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.6 - Demonstrações Contábeis. Disponível em: < http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001133>. Acesso em: 28 de maio de 2014.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Resolução nº1134**, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.7- Aprova a NBC T 16.7 – Consolidação das Demonstrações Contábeis. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001134>. Acesso em: 28 de maio de 2014.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Resolução nº1135**, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.8 – Controle Interno. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001135>. Acesso em: 28 de maio de 2014.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Resolução nº1136**, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001136>. Acesso em: 28 de maio de 2014.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Resolução nº1137**, de 21 de novembro de 2008. Aprovar a NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001137>. Acesso em: 28 de maio de 2014.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). Resolução nº 1366, 25 de novembro de 2011. Aprova a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público. Disponível em:

<http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2011/001366>. Acesso em: 28 de maio de 2014.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Resolução nº 1.182**, de 28 de maio de 2010. Atualiza e consolida dispositivos da Resolução CFC n.º 750/93, que dispõe sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade. CFC. Brasília, DF, 28 de maio de 2010.

Disponível em:

<http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2010/001282>. Acesso em: 25 maio de 2014.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Resolução nº 1.367**, de 25 de novembro de 2011. Altera o Apêndice II da Resolução CFC n.º 750/93, aprovado pela Resolução CFC n.º 1.111/07. CFC. Disponível em:

<http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2011/001367>. Acesso em: 25 de maio de 2014.

FUNDAÇÃO DE ECONOMIA E ESTATÍSTICA (FEE). Disponível em:

<http://feedados.fee.tche.br/consulta/unidades_geo_coredes.asp>. Acesso em: 19 de julho de 2014.

GERHARDT, Tatiana Engel; SILVEIRA, Denise Tolfo. **Métodos de pesquisa**. 1. ed. Rio Grande do Sul: UFRGS. 2009.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

KAURK, Fabiana da Silva; MANHÃES, Fernanda Castro; MEDEIROS, Carlos Henrique. **Metodologia da pesquisa: um guia prático**. Bahia: Via Litterarum, 2010.

LIMA, Diana Vaz; SANTANA, Cláudio Moreira; GUEDES, Marianne Antunes. 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/agosto 2009.

MACÊDO, Francisca Francivânia Rodrigues Ribeiro; KLANN, Roberto Carlos. Análise das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP): Um estudo nas Unidades da Federação do Brasil. **Encontro de Administração Pública e Governo**, Bahia, novembro 2012.

RAVANELLO, Mariângela; MARCUZZO, Juliana Luiza; FREY, Marcia Rosane. Análise da Adequação dos Municípios às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. **Anais dos Resumos dos Trabalhos Científicos e Técnicos**, Pará, 2012.

DÍAZ, K. H. S.; GOULARTE, J. L. L.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL (STN). **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. Disponível em:

<<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/mcasp>>. Acesso em: 04 de junho de 2014.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL (STN). **Resolução nº828**, de 14 de dezembro de 2011. Altera o prazo de implementação do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público e dá outras providências. Disponível em:

<http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/PortSTN_828_20111214.pdf>. Acesso em: 10/12/2014

SILVA, Maurício Corrêa; BATISTA; Edmilson Monteiro; OLIVEIRA, Edmilson Jovino. Novo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público: uma Análise Comparativa. **Revista Ambiente Contábil**, Rio Grande do Sul, v.2, n.1, p.15-26, jan./jun.2010.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de Contabilidade Pública**: Um Enfoque na Contabilidade Municipal. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

TRIVIÑOS, Augusto Nivaldo Silva. **Introdução à pesquisa em Ciências Sociais**. 1.ed. São Paulo: Atlas, 2008.