

FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO

FECAP

MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

PAULO ROGÉRIO SERAPHIM

**CONTABILIDADE PÚBLICA: A EVIDENCIAÇÃO EM NOTAS EXPLICATIVAS DAS
INFORMAÇÕES CONTÁBEIS PROVENIENTES DO RECONHECIMENTO DOS
BENS DE USO COMUM NOS MUNICÍPIOS DA REGIÃO METROPOLITANA DE
SÃO PAULO.**

São Paulo

2011

FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO

FECAP

MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

PAULO ROGÉRIO SERAPHIM

**CONTABILIDADE PÚBLICA: A EVIDENCIAÇÃO EM NOTAS EXPLICATIVAS DAS
INFORMAÇÕES CONTÁBEIS PROVENIENTES DO RECONHECIMENTO DOS
BENS DE USO COMUM NOS MUNICÍPIOS DA REGIÃO METROPOLITANA DE
SÃO PAULO.**

**Dissertação apresentada à Fundação Escola de
Comércio Álvares Penteado – FECAP – como
requisito para obtenção do título de Mestre em
Ciências Contábeis**

Orientador: Prof. Dr. Marcos R.S. Peters.

São Paulo

2011

FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO – FECAP

Reitor: Prof. Edison Simoni da Silva

Pró-reitor de Graduação: Prof. Dr. Ary Jose Rocco Junior

Pró-reitor de Pós-graduação: Prof. Edison Simoni da Silva

Coordenador de Mestrado em Ciências Contábeis: Prof. Dr. Cláudio Parisi

FICHA CATALOGRÁFICA

S481c	<p>Seraphim, Paulo Rogério</p> <p>Contabilidade pública: a evidenciação em notas explicativas das informações contábeis provenientes do reconhecimento dos bens de uso comum nos municípios da região metropolitana de São Paulo / Paulo Rogério Seraphim. - - São Paulo, 2011.</p> <p>118 f.</p> <p>Orientador: Prof. Dr. Marcos R. S. Peters.</p> <p>Dissertação (mestrado) – Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - FECAP - Mestrado em Ciências Contábeis.</p> <p>1. Contabilidade pública 2. Balanço (Contabilidade)</p> <p style="text-align: right;">CDD 657.61</p>
-------	---

FOLHA DE APROVAÇÃO

PAULO ROGÉRIO SERAPHIM

CONTABILIDADE PÚBLICA – A EVIDENCIAÇÃO EM NOTAS EXPLICATIVAS DAS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS PROVENIENTES DO RECONHECIMENTO DOS BENS DE USO COMUM NOS MUNICÍPIOS DA REGIÃO METROPOLITANA DE SÃO PAULO.

Dissertação apresentada à Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - FECAP, como requisito para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

COMISSÃO JULGADORA

Prof. Dr. Antonio Benedito Silva Oliveira
Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP

Prof. Dr. Aldy Fernandes da Silva
Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP

Prof. Dr. Marcos Reinaldo Severino Peters
Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP
Professor Orientador – Presidente da Banca Examinadora

São Paulo, 04 de novembro de 2011.

Dedico este trabalho aos meus pais, José e Anamaria, pelo amor e dedicação aos filhos.

Dedico à minha querida esposa Regiane Aparecida e a meus filhos Matheus Assad e Augusto José, luzes de minha vida e inspiração do meu caminho.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus, Pai excelso e essência da vida universal, pela minha existência neste mundo.

A Jesus, o mestre amado, pela luz de seus ensinamentos que nos sustentam nos momentos difíceis e nos consolam nos momentos de provas.

Ao Professor Dr. Marco Reinaldo Severino Peters, meu orientador, por ter caminhado ao meu lado e me ajudado a conquistar mais este objetivo em minha vida.

Aos membros da Banca Examinadora, Prof. Dr. Aldy Fernandes da Silva e Prof. Dr. Antonio Benedito Silva Oliveira, pelas contribuições dadas na construção desta dissertação.

A amiga Profa. Wanny Arantes Bongiovanni Di Giorgi, pelas palavras otimistas e pelo grande incentivo em todos os momentos desta jornada.

Aos amigos e professores da UNIABC do curso de Ciências Contábeis, pelo apoio e motivação nos momentos difíceis.

A todos os meus alunos, que também fazem parte desta conquista.

A todos os colegas contadores públicos dos Municípios, que colaboraram com este trabalho manifestando suas críticas e sugestões.

A Dra. Elizabete Michelete, pelo estímulo dado durante esta jornada, colaborando para a conquista deste objetivo.

Aos meus colegas de trabalho, que de alguma maneira auxiliaram com seus conselhos e experiências.

Posso todas as coisas naquele que me fortalece.

Bíblia Sagrada. Filipenses 4:10

RESUMO

A Contabilidade Pública Brasileira está a caminho da convergência as Normas Internacionais de Contabilidade. Este trabalho abordou o estudo da evidenciação das informações contábeis oriundas do reconhecimento dos bens de uso comum como pontes, ruas, estradas, viadutos e praças pela Administração Pública através das notas explicativas. O objetivo geral foi validar uma proposta de estrutura de nota explicativa que promova a evidenciação das informações contábeis a seus usuários, em apoio ao processo de tomada de decisão, a adequada prestação de contas e o necessário suporte à instrumentalização do controle social. A pesquisa foi realizada em duas etapas: primeiro, o estudo descritivo por meio de pesquisa bibliográfica e documental e segundo, o levantamento por questionário aplicado aos contadores públicos das Prefeituras da Região Metropolitana de São Paulo, composta por 39 Municípios. A amostra foi definida pelo método não probabilístico utilizando-se de uma amostragem intencional, uma vez que se pretendeu coletar dados dos respondentes que representassem a opinião da população. Foram pesquisadas as opiniões de 33 respondentes de 22 Municípios. Os dados tiveram tratamento quantitativo. Os resultados obtidos indicaram que a maioria dos sujeitos pesquisados concordam que a proposta de estrutura de nota explicativa apresentada pode ser validada como um instrumento que promove a evidenciação das informações contábeis a seus usuários, em apoio ao processo de tomada de decisão, a adequada prestação de contas e o necessário suporte para a instrumentalização do controle social. Entretanto, a minoria dos sujeitos que fazem ressalvas quanto à estrutura de notas explicativas colaboram com observações que servem como fatores que apontam para a necessidade de melhoria da própria estrutura de notas explicativas validada.

Palavras Chave: Contabilidade Pública. Reconhecimento. Evidenciação. Bens de Uso Comum. Notas Explicativas

ABSTRACT

The Public Accounts Brazilian is headed for the International Convergence of Accounting. This work approaches the study of disclosure of financial information derived from the recognition of common household goods such as bridges, streets, roads, bridges and squares by the public through the explanatory notes. The overall objective was to validate a proposed structure that promotes the note disclosure of accounting information to its users, in support of decision-making process, proper accountability and the necessary support to the instrumentalization of social control. The survey was conducted in two steps: first, the descriptive study by means of literature and documentary and second, the survey questionnaire applied to public accountants of the City of São Paulo Metropolitan Region, composed of 39 municipalities. The sample was defined by non-probabilistic method using an intentional sample, since the intention was to collect data from respondents who represented the opinion of the population. We surveyed the opinions of 33 respondents from 22 municipalities. The data were quantitative treatment. The results indicate that the majority of individuals surveyed agree that the proposed structure presented an explanatory note can be validated as an instrument to promote the disclosure of accounting information to its users, in support of decision-making process, the provision of adequate accounts and the necessary support for the manipulation of social control. However, the minority of subjects that make reservations as to the structure of notes to collaborate with comments that serve as factors that point to the need for improving the structure itself of explanatory notes validated.

Keywords: Public Accounts. Recognition. Disclosure. Use Common Goods. Notes

LISTA DE FIGURAS

Figura 1	SISTEMA DE INFORMAÇÃO CONTÁBIL E SEUS SUBSISTEMAS INTEGRADOS E INTERDEPENDENTES.....	31
Figura 2	O PLANEJAMENTO DA PESQUISA – ARTICULAÇÃO ENTRE OS ASPECTOS TEÓRICOS E PRÁTICOS.....	56
Figura 3	DIAGRAMA TÉCNICO DOS MEIOS DE INVESTIGAÇÃO DA PESQUISA.....	57
Figura 4	ARTICULAÇÃO ENTRE O OBJETIVO, A NATUREZA E A DIMENSÃO DA POPULAÇÃO.....	63
Figura 5	REGIÃO METROPOLITANA DE SÃO PAULO.....	67
Figura 6	DENDOGRAMA – MÉTODO WARD.....	87

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico1	DISTRIBUIÇÃO DOS MUNICÍPIOS BRASILEIROS POR REGIÃO.....	64
Gráfico 2	DISTRIBUIÇÃO DOS MUNICÍPIOS DA REGIÃO SUDESTE.....	65
Gráfico 3	COMPOSIÇÃO DA AMOSTRA.....	69
Gráfico 4	COMPOSIÇÃO DOS MOTIVOS DOS MUNICÍPIOS NÃO RESPONDENTES.....	69

LISTA DE QUADROS

Quadro 1	QUADRO DOS USUÁRIOS DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL DO SETOR PÚBLICO E SEUS INTERESSES.....	27
Quadro 2	RELAÇÃO DAS CONTAS DO ATIVO IMOBILIZADO.....	33
Quadro 3	COMPARATIVO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DAS ENTIDADES DEFINIDAS NO CAMPO DA CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PUBLICO.....	35
Quadro 4	CONCEITOS DE ATIVOS EMITIDOS POR DIVERSOS ÓRGÃOS NORMATIVOS.....	38
Quadro 5	CLASSIFICAÇÃO DOS BENS VINCULADOS AO PODER PÚBLICO.....	40
Quadro 6	PRINCIPAIS CARACTERÍSTICAS DAS TRADIÇÕES DO DIREITO.....	42
Quadro 7	QUADRO DOS USUÁRIOS E FINALIDADE DA EVIDENCIAÇÃO.....	52
Quadro 8	INSTRUMENTOS DE EVIDENCIAÇÃO E TRANSPARÊNCIA DA GESTÃO PÚBLICA.....	54
Quadro 9	DADOS RELEVANTES DA REGIÃO METROPOLITANA DE SÃO PAULO.....	67
Quadro 10	ARTICULAÇÃO ENTRE A BASE TEÓRICA, OS CONSTRUCTOS, AS VARIÁVEIS E AS ASSERTIVAS.....	75
Quadro 11	GRUPO DE QUESTÕES DA PESQUISA.....	76
Quadro 12	FALHAS NA CONSTRUÇÃO DO QUESTIONÁRIO.....	77

LISTA DE TABELAS

Tabela 1	MUNICÍPIOS PESQUISADOS.....	79
Tabela 2	GRAU DE ESCOLARIDADE	79
Tabela 3	DISTRIBUIÇÃO POR CARGO/FUNÇÃO.....	80
Tabela 4	ORÇAMENTO DAS PREFEITURAS 2011.....	81
Tabela 5	ASSERTIVAS DO CONSTRUCTO 1.....	83
Tabela 6	ASSERTIVAS DO CONSTRUCTO 2.....	84
Tabela 7	ASSERTIVAS DO CONSTRUCTO 3.....	85
Tabela 8	TESTE DE MANN-WHITNEY – VARIÁVEIS DISCRIMINATÓRIAS.	89
Tabela 9	CORRELAÇÃO ENTRE CLUSTERS E AS VARIÁVEIS CATEGÓRICAS.....	92
Tabela 10	COMPARAÇÃO ENTRE OS CLUSTERS E A RESPOSTA DA QUESTÃO 2.....	93
Tabela 11	TESTE DE MANN-WHITNEY – QUESTÕES 3 A 5	93

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AECA	<i>Asociacion Española de Contabilidad y Administracion de Empresas</i>
ASB	<i>Accounting Standards Board</i>
BUC	Bens de Uso Comum
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CNC	Comissão de Normalização Contabilística
CPC	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
DL	Decreto Lei
FASB	<i>Financial Accounting Standards Board</i>
IASB	<i>International Accounting Standards Board</i>
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>
IPSAS	<i>International Public Sector Accounting Standard</i>
MF	Ministério da Fazenda
NBCASP	Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público
NBC-T	Norma Brasileira de Contabilidade Técnica
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
NIC	Normas Internacionais de Contabilidade

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	15
1.1	JUSTIFICATIVA DO TEMA.....	16
1.2	SITUAÇÃO PROBLEMA.....	16
1.3	OBJETIVO GERAL	19
1.4	ESTRUTURA DO TRABALHO	19
2	FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	21
2.1	A EVOLUÇÃO DA CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO BRASILEIRO.....	21
2.2	CONCEITOS FUNDAMENTAIS DA CONTABILIDADE APLICADOS AO SETOR PÚBLICO BRASILEIRO.....	24
2.3	SISTEMA DE INFORMAÇÃO APLICADO À CONTABILIDADE DO SETOR PÚBLICO BRASILEIRO.....	29
2.4	OS PRINCIPAIS ELEMENTOS TEÓRICOS ENVOLVIDOS NO PROCESSO DE RECONHECIMENTO DOS BENS DE USO COMUM.....	36
2.5	CARACTERÍSTICAS QUALITATIVAS DO REGISTRO E DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL NO SETOR PÚBLICO.....	44
2.6	EVIDENCIAÇÃO DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL.....	49
3	METODOLOGIA	55
3.1	O PLANEJAMENTO DA PESQUISA.....	55
3.1.1	TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO AO OBJETIVO.....	57
3.1.2	TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO AOS PROCEDIMENTOS.....	58
3.1.3	TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO À ABORDAGEM DO PROBLEMA.....	60
3.2	DIAGRAMAÇÃO DA PESQUISA.....	60
3.2.1	DELIMITAÇÃO DA PESQUISA.....	61
3.2.2	SUJEITOS DA PESQUISA.....	61
3.2.2.1	<i>POPULAÇÃO OU UNIVERSO</i>	62
3.2.2.2	<i>Tamanho da amostra e local da pesquisa</i>	68
3.2.3	PROCESSO DA ELABORAÇÃO DA PROPOSTA DE ESTRUTURA DAS NOTAS EXPLICATIVAS.....	70
3.2.4	PROCESSO DE ELABORAÇÃO DO INSTRUMENTO DE PESQUISA.....	72

3.2.4.1	<i>A construção do questionário.....</i>	73
3.2.5	PRÉ-TESTE E VALIDAÇÃO DO QUESTIONÁRIO.....	76
4	ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS.....	78
4.1	ANÁLISE DESCRITIVA – CARACTERIZAÇÃO DA AMOSTRA.....	78
4.2	ANÁLISE DESCRITIVA-ASSERTIVAS.....	81
4.2.1	ANÁLISE DESCRITIVA DO CONSTRUCTO 1.....	82
4.2.2	ANÁLISE DESCRITIVA DO CONSTRUCTO 2.....	83
4.2.3	ANÁLISE DESCRITIVA DO CONSTRUCTO 3.....	85
4.3	ANÁLISE DE CLUSTER.....	86
4.3.1	ANÁLISE DO CLUSTER 1 – DISCORDANTES.....	90
4.3.2	ANÁLISE DO CLUSTER 2 – CONCORDANTES.....	91
4.3.3	PERFIL DOS CLUSTERS – QUESTÕES 1 A 5	92
4.4	CONCLUSÃO DA PESQUISA.....	94
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	96
	REFERÊNCIAS.....	99
	APÊNDICE A – CARTA DE APRESENTAÇÃO	106
	APÊNDICE B – INTRODUÇÃO AO QUESTIONÁRIO	107
	APÊNDICE C – BALANÇO PATRIMONIAL (EXEMPLO HIPOTÉTICO).	108
	APÊNDICE D – ESTRUTURA PROPOSTA DE NOTA EXPLICATIVA (EXEMPLO HIPOTÉTICO).....	109
	APÊNDICE E – PERFIL DOS RESPONDENTES	112
	APÊNDICE F – QUESTIONÁRIO (PRIMEIRA VERSÃO).....	113
	APÊNDICE G – QUESTIONÁRIO (SEGUNDA VERSÃO).....	115
	APÊNDICE H – QUESTIONÁRIO – (VERSÃO FINAL).....	117

1 INTRODUÇÃO

A Contabilidade Pública Brasileira tem origem com a chegada de D. João VI ao Brasil em 1.808, que ao publicar um alvará datado de 28 de junho do mesmo ano, cria o Erário Régio e institui o Conselho da Fazenda para a administração, a distribuição, a contabilidade e o assentamento do real patrimônio, obrigando os Contadores Gerais da Real Fazenda a aplicarem o método das partidas dobradas na escrituração mercantil nos seguintes termos:

I. Para que o methodo de escripturação, e formulas de contabilidade da minha Real Fazenda não fique arbitrario, e sujeito à maneira de pensar de cada um dos Contadores Geraes, que sou servido crear para o referido Erario: ordeno que a escripturação seja a mercantil por partidas dobradas, por ser a única seguida pelas Nações mais civilisadas, assim pela sua brevidade para o manejo de grandes sommas, como por ser a mais clara, e a que menos logar dá a erros e subterfugios, onde se esconda a malicia e a fraude dos prevaricadores. (BRASIL,1808).

Na cidade de São Carlos em 1892, instalou-se um sistema de Contabilidade Pública, de característica patrimonial, financeira e orçamentária, usando o método das partidas dobradas, utilizada nas repartições públicas da Itália e conhecido pelo nome de Logismografia de Cerboni. O sucesso alcançado por este sistema tornou-se o padrão adotado no Brasil, com a criação da Contadoria Central da República, em 1922 (PELEIAS; BACCI, 2004).

Neste ano, é editado o Decreto 4536/22, de 28 de janeiro de 1922, que organiza o Código de Contabilidade da União, sendo o instrumento normativo para orientar a contabilidade pública na esfera da União. Apenas em 1940, com o Decreto-Lei – DL nº 2.416/40, são instituídos os padrões de normas de orçamento e contabilidade para os Estados e Municípios. A Lei Complementar nº 4320/64 representa a sequência de um processo de aperfeiçoamento das instituições orçamentárias e contábeis no Brasil, instituindo as normas de direito financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados e dos Municípios e do Distrito Federal. (SLOMSKI, 2006).

Atualmente, a Contabilidade Pública Brasileira vivencia o processo de convergência às Normas Internacionais de Contabilidade. Esse processo teve início em 2008 com a publicação, pela Secretaria do Tesouro Nacional - STN, da Portaria

MF n. 184, de 25 de agosto de 2008, que dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

Neste mesmo ano o Conselho Federal de Contabilidade – CFC publica em 25 de novembro de 2008 as Resoluções n.ºs 1.128 a 1.137, que aprovam as Normas Brasileiras de Contabilidade – Técnicas – NBC T n.ºs 16.1 a 16.10, que entram em vigor na data da sua publicação, com adoção de forma facultativa a partir dessa data, e de forma obrigatória para os fatos ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2010.

Este trabalho aborda o estudo da evidenciação das informações contábeis, oriundas do reconhecimento dos bens de uso comum pela Administração Pública, através de sua divulgação em notas explicativas.

1.1 – JUSTIFICATIVA DO TEMA

Este trabalho se justifica na medida em que se pretende contribuir com a construção de uma estrutura de nota explicativa que, após a sua divulgação, evidencie as informações contábeis, resultantes do reconhecimento dos bens de uso comum, que absorveram ou absorvem recursos públicos, e/ou aqueles eventualmente recebidos em doação.

A importância, originalidade e viabilidade são critérios que devem ser observados pelo pesquisador para a escolha de um tema de pesquisa. Esses critérios estão satisfeitos na medida em que o reconhecimento dos bens de uso comum é uma inovação na prática contábil aplicada ao setor público a partir da aprovação da NBC T n.º 16.10. (MARTINS; THEÓPHILO, 2009).

1.2 SITUAÇÃO PROBLEMA

O processo contábil, seja no setor privado ou no público, não está isento das influências relacionadas aos aspectos jurídicos, teóricos e práticos. No Brasil a

classificação dos bens que compõem o patrimônio público recebe influência do aspecto jurídico.

A classificação dos bens patrimoniais, de acordo com os aspectos jurídicos e segundo o Código Civil, estão divididos em três espécies: de uso comum do povo, tais como os rios, mares, estradas, ruas e praças, de uso especial, como os edifícios ou terrenos aplicados a serviço e dominiais como o caixa, móveis, imóveis. (KOHAMA, 2008).

Os bens de uso comum apesar de sua importância econômica até recentemente não eram passíveis de reconhecimento e incorporação ao patrimônio público. Esta prática é confirmada por diversos autores e em diversos momentos históricos.

Sobre o assunto Herrmann Jr (1946, p. 129) nos transmite: “com referência aos bens de uso comum convém, desde logo, esclarecer que, para efeitos de contabilidade, eles não se incorporam ao balanço patrimonial”.

Trinta anos depois, Andrade (1976, p. 47) acrescenta algumas características dos bens afirmando que: “os bens de uso comum do povo são sempre imóveis, inalienáveis e infrutíferos e não estão obrigados a registros e nem a inventários”.

Mais adiante, Silva comenta o entendimento dos responsáveis pela contabilidade da maioria das organizações públicas sobre o assunto:

A contabilização dos bens de uso comum ainda não é ponto pacífico na Contabilidade Governamental aplicada no Brasil, tendo em vista que o entendimento dos responsáveis pela contabilidade da maioria das organizações públicas é que esses bens, como indisponíveis e inalienáveis, não podem ser objeto de qualquer ato jurídico que lhes retire essa característica. (SILVA, 2004, p. 248).

Corroborando ainda, Piscitelli e Timbó (2009, p. 11), reforçam ainda mais que, “é bom ter em mente que os bens públicos de uso comum, generalizando, indiscriminadamente, não integram o patrimônio dos órgãos e entidades da Administração Pública”.

Conclui-se que até recentemente, não havia orientação por parte dos autores e dos órgãos reguladores de que os bens de uso comum que absorveram

ou absorvem recursos públicos e/ou aqueles eventualmente recebidos em doação, devam ser reconhecidos e dessa forma incorporados ao patrimônio público.

Slomski (2005) indica o grande problema de não se reconhecer como ativos estes bens, uma vez que, além da falta de controle e falta de divulgação à sociedade, esta prática contábil gera distorção no equilíbrio entre ativos e passivos, dívida fundada interna ou externa, pois, comumente, esse tipo de bem é construído com recursos de terceiros.

Entretanto, adverte Cruz (2007), mesmo não sendo incorporados estes bens devem ser mantidos e operacionalizados pelo Estado, embora sobre eles não se façam inventários e nem registros no sistema patrimonial de Contabilidade Pública.

Dessa maneira os Bens de Uso Comum, formam uma categoria singular de bens, uma vez que consomem recursos orçamentários através da despesa pública.

O acontecimento que marcou a mudança do procedimento relacionado ao reconhecimento dos bens de uso comum na Contabilidade Pública Brasileira, foi a aprovação, pelo Conselho Federal de Contabilidade, da NBC T 16.10, estabelecendo a sua avaliação e mensuração. Esta norma traz em sua estrutura uma inovação na prática contábil ao estabelecer que os bens de uso comum que absorveram ou absorvem recursos públicos e/ou aqueles eventualmente recebidos em doação sejam mensurados e avaliados e dessa forma reconhecidos e incorporados ao patrimônio.

Diante da inovação em se reconhecer os bens de uso comum como elemento do ativo, inicialmente, para a formulação da questão de pesquisa, partiu-se da observação do objetivo da Contabilidade Pública, expresso na NBC T 16.1, de:

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

Para atender à finalidade apresentada no objetivo exposto, esse estudo surgiu através da situação problema relacionada à melhor maneira de promover a

evidenciação das informações contábeis relacionadas aos aspectos físicos e patrimoniais aos seus usuários.

1.3 OBJETIVO GERAL

Estabelecida a situação problema é necessário estabelecer o objetivo geral que norteará o percurso inicial e conclusivo deste trabalho.

O objetivo geral deste trabalho é validar uma proposta de estrutura de nota explicativa que promova a evidenciação das informações contábeis a seus usuários, em apoio ao processo de tomada de decisão, a adequada prestação de contas e o necessário suporte para a instrumentalização do controle social.

Este objetivo nasce da nova prática de reconhecimento dos bens de uso comum, que absorveram ou absorvem recursos públicos e/ou aqueles eventualmente recebidos em doação pela Administração Pública.

1.4 ESTRUTURA DO TRABALHO

Este trabalho está dividido em cinco capítulos, de modo a facilitar o entendimento e a compreensão da pesquisa, descritos a seguir:

- a) capítulo 1, apresenta-se a introdução, a justificativa do tema, a situação problema e objetivo geral;
- b) capítulo 2, apresenta-se o referencial teórico, abordando os assuntos necessários para a execução deste trabalho: A Evolução da Contabilidade Aplicada ao Setor Público Brasileiro, Conceitos Fundamentais da Contabilidade Aplicada ao Setor Público Brasileiro, Sistema de Informação Aplicado à Contabilidade do Setor Público Brasileiro, Os Principais Elementos Teóricos Envolvidos no Processo de Reconhecimento dos Bens de Uso Comum, Características Qualitativas do Registro e da Informação Contábil no Setor Público e Evidenciação da Informação Contábil;

- c) capítulo 3, é apresentada a Metodologia empregada para a execução deste trabalho;
- d) capítulo 4, é apresentada a Análise e Interpretação dos Dados, e;
- e) no capítulo 5, são apresentadas as Considerações Finais.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Neste capítulo, é realizado o levantamento bibliográfico e documental que auxiliará na realização deste trabalho. Contém o estudo da Contabilidade Aplicada ao Setor Público em seus aspectos teóricos relacionados ao reconhecimento dos bens de uso comum e a sua evidenciação aos usuários do setor público.

2.1 A EVOLUÇÃO DA CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO BRASILEIRO

A Contabilidade Pública é o ramo da Contabilidade aplicada que estuda o patrimônio das entidades do setor público.

Diante de sua importância, mereceu estudo em 1954 da Divisão de Inspeção da Contabilidade – Contadoria Central do Estado de São Paulo que a conceituou como sendo o ramo da contabilidade que estuda, orienta, controla e demonstra a organização e execução da Fazenda Pública, o patrimônio público e suas variações. (KOHAMA, 2008).

No mesmo sentido D’Auria, sete anos antes desse relevante estudo, já instruíra que através dos registros dos atos e fatos da Administração Pública a Contabilidade Aplicada ao Setor Público auxilia na confecção da peça orçamentária, controla a sua execução, subsidia a prestação de conta dos governantes aos governados e auxilia na defesa dos elementos patrimoniais. (D’AURIA, 1947).

No Brasil a importância da Contabilidade Pública se evidencia já com a chegada de D. João VI em 1.808 ao publicar um Alvará datado de 28 de junho do mesmo ano, criando o Erário Régio, o Conselho da Fazenda para a administração, a distribuição, a contabilidade e o assentamento do real patrimônio e ainda, obrigando os Contadores Gerais da Real Fazenda a aplicarem o método das partidas dobradas na escrituração mercantil.

Esta determinação vem expressa no Alvará em seu Título II – Do Método da Escrituração e Contabilidade do Erário nos seguintes termos:

DO METHODO DA ESCRIPTURAÇÃO E CONTABILIDADE DO ERARIO

I. Para que o methodo de escripturação, e formulas de contabilidade da minha Real Fazenda não fique arbitrario, e sujeito à maneira de pensar de cada um dos Contadores Geraes, que sou servido crear para o referido Erario: ordeno que a escripturação seja a mercantil por partidas dobradas, por ser a única seguida pelas Nações mais civilizadas, assim pela sua brevidade para o maneiio de grandes sommas, como por ser a mais clara, e a que menos logar dá a erros e subterfugios, onde se esconda a malicia e a fraude dos prevaricadores.

II. Portanto haverá em cada uma das Contadorias Geraes um Diario, um Livro Mestre, e um Memorial ou Borrador, além de mais um Livro auxiliar ou de Contas Correntes para cada um dos rendimentos das Estações de Arrecadação, Recebedorias, Thesourarias, Contratos ou Administrações da minha Real Fazenda. E isto para que sem delongas se veja, logo que se precisar, o estado da conta de cada um dos devedores ou exactores das rendas da minha Coroa e fundos publicos.

III. Ordeno que os referidos livros de escripturação sejam inalteraveis, e que para ella se não possa augmentar ou diminuir nenhum, sem se me fazer saber, por consulta do Presidente, a necessidade que houver para se diminuir ou accrescentar o seu numero. (BRASIL, 1.808).

A Contabilidade Pública ganha novo impulso em 1892 na cidade de São Carlos onde foi instalado um sistema de contabilidade de características patrimonial, financeira e orçamentária com a utilização do método das partidas dobradas. Este sistema era utilizados nas repartições públicas da Itália e conhecido pelo nome de Logismografia¹ de Cerboni (PELEIAS; BACCI, 2004).

Este sistema serviu de inspiração a Contabilidade Pública, entretanto apenas tomou novo impulso a partir de 1914, quando o Brasil pretendia levantar empréstimo na Inglaterra e lhe foi exigido para a liberação do crédito uma demonstração da receita e da despesa da União.

Diante dessa necessidade e tomando-se em consideração o sucesso alcançado pelo Sistema de Contabilidade Pública implantado em São Carlos em 1892, este se tornou o padrão adotado no Brasil, com a criação da Contadoria Central da República, em 1922 (PELEIAS; BACCI, 2004).

Ainda no mesmo ano com a edição do Decreto 4536/22, de 28 de janeiro de 1922, se organiza o Código de Contabilidade da União. Este instrumento normativo orientava a contabilidade pública somente na esfera da União. Apenas em 1940,

¹ Logismografia é o método que ensina a coordenar, a escripturar os fatos administrativos da empresa, discernir o procedimento e os efeitos jurídicos, específicos e econômicos correlatados, tendo-os numa única e sucessiva equação.

com o Decreto-Lei 2.416/40, são instituídos os padrões de normas de orçamento e contabilidade para os Estados e Municípios. (SLOMSKI, 2006).

Vinte e dois anos depois é promulgada a Lei 4320/64 de 17 de março de 1964 que apresenta normas de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, e que trata especificamente da Contabilidade em seus artigos 83 a 106. Esse importante instrumento normativo ainda está em vigor.

Atualmente a Contabilidade Pública Brasileira vivencia o processo de convergência às Normas Internacionais de Contabilidade. Esse processo tem início em 2008 com a publicação pela Secretaria do Tesouro Nacional da Portaria MF n. 184, de 25 de agosto de 2008, que dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público que traz:

Art. 1º Determinar à Secretaria do Tesouro Nacional - STN, órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, o desenvolvimento das seguintes ações no sentido de promover a convergência às Normas Internacionais de Contabilidade publicadas pela *International Federation of Accountants - IFAC* e às Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade - CFC, respeitados os aspectos formais e conceituais estabelecidos na legislação vigente.(BRASIL, 2008).

A *International Federation of Accountants – IFAC* é a organização global da profissão contábil. Trabalhando com seus 164 membros e 125 países associados. O seu objetivo é proteger o interesse público, incentivando práticas de alta qualidade por contabilistas do mundo. Através de suas diretorias, o *IFAC* desenvolve padrões internacionais sobre a ética, auditoria e segurança, educação e padrões de contabilidade do setor público.

No que se refere aos padrões de contabilidade do setor público faz parte do *IFAC*: o *International Public Sector Accounting Standards Board – IPSASB* é o Comitê Internacional de Padrões de Contabilidade do Setor Público, cujo objetivo é servir o interesse público, através do desenvolvimento de alta qualidade de normas

de contabilidade para o uso das entidades do setor público em todo o mundo, melhorando a transparência das informações contábeis e financeiras do setor e assim, reforçando a confiança do cidadão na Gestão Pública.

Neste sentido, no exercício de 2008, o Conselho Federal de Contabilidade, publica em 25 de novembro de 2008 as Resoluções n°s 1.128 a 1.137, que aprovam as Normas Brasileiras de Contabilidade - Técnicas n°s 16.1 a 16.10, que entram em vigor na data da sua publicação, com adoção de forma facultativa a partir dessa data, e de forma obrigatória para os fatos ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2010.

Como podemos observar a evolução da Contabilidade Aplicada ao Setor Público Brasileiro se deu diante da necessidade da Administração Pública de adequar a necessidade demandada pelo usuário das informações oriundas de seus atos e fatos contábeis.

Vemos então que o grau de desenvolvimento de suas teorias contábeis e suas práticas está diretamente associado, na maioria das vezes, ao grau de desenvolvimento comercial, social e institucional das sociedades, cidades ou nações. (IUDÍCIBUS, 2006).

Dessa forma é possível inferir que as práticas contábeis não são definitivas, necessitando de alterações assim que as informações contábeis não atendam as demandas de seus potenciais usuários. (CARVALHO, 2004).

A seguir apresentamos os conceitos fundamentais da contabilidade aplicada ao setor público brasileiro neste momento histórico.

2.2 CONCEITOS FUNDAMENTAIS DA CONTABILIDADE APLICADOS AO SETOR PÚBLICO BRASILEIRO

Os conceitos fundamentais de qualquer ramo do conhecimento servem para delimitar o campo de sua atuação. Destes, o mais importante é a definição de seu objeto de estudo. Neste entendimento, os ramos das ciências têm os seus objetos de estudos determinados, e não poderia ser diferente com a Contabilidade.

O objeto de estudo da Contabilidade, conforme Herrmann Jr. (1946, p. 18) é “[...] o patrimônio aziendal² sob o ponto de vista estático e dinâmico. Serve-se da escrituração como instrumento para demonstrar as variações patrimoniais”.

Por extensão, Andrade (1976, p. 35) nos fornece o conceito de Contabilidade Pública e caracteriza o seu objeto:

Contabilidade Pública é o ramo da Contabilidade que estuda o patrimônio à disposição das aziendas³ públicas, fornecendo os elementos para as tomadas de contas dos responsáveis por bens e valores e para a organização dos balanços gerais de cada exercício. (ANDRADE, 1976, p.35).

A Lei 4320/64 informa, no art. 85, a amplitude do objeto da Contabilidade Aplicada ao Setor Público Brasileiro, enfatizando seus aspectos orçamentários, patrimoniais, de controle e da evidenciação dos fatos contábeis através das demonstrações contábeis.

Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da **composição patrimonial**, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros (BRASIL, 1964, grifo nosso).

Recentemente, o Conselho Federal de Contabilidade, editou a Resolução nº 1128/2008 que aprova a NBC T 16.1. Esta norma estabelece que o objeto da Contabilidade Aplicada ao Setor Público é o patrimônio público e o conceitua como sendo:

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

² Relativo a Azienda.

³ A soma dos fenômenos, ou negócio, ou relações que devam ser administradas, digam respeito a uma pessoa, a uma família, ou a uma união qualquer, denomina-se “Azienda””. (HERRMANN JR. 1946, p. 59).

Definido o objeto de estudo do ramo de conhecimento, cabe, agora a preocupação do estabelecimento de seu objetivo.

O objetivo da Contabilidade Aplicada ao Setor Público é captar, registrar, acumular, resumir, interpretar e evidenciar os fenômenos que alterem as condições orçamentárias, financeiras e patrimoniais das entidades de direito público interno, ou seja, a União, Estados, Distrito Federal e Municípios e suas respectivas autarquias. (KOHAMA, 2008).

Atualmente, o Conselho Federal de Contabilidade, através da Norma Brasileira de Contabilidade - NBC T 16.1, define que o objetivo da Contabilidade Pública é:

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, grifo nosso).

Para melhor cumprir o seu objetivo, a Contabilidade Pública Brasileira, desde o Código de Contabilidade da União de 1922, consagrou a divisão da Administração Pública em dois ramos, divididos em função da gestão dos meios e dos bens.

A função da gestão dos meios está relacionada com a Administração Financeira e compreende: a execução orçamentária e as operações monetárias dela decorrentes.

A função da gestão dos bens compreende a Administração do Patrimônio propriamente dita (D'AURIA, 1947, p. 386).

Esta divisão que foi apresentada por D'Auria em 1947, é evidenciada na Lei 4320/64, que apresenta a função da gestão dos meios em seu art. 90, que estabelece:

A contabilidade deverá evidenciar, em seus registros, o montante dos créditos orçamentários vigentes, a despesa empenhada e a despesa realizada, à conta dos mesmos créditos, e as dotações disponíveis. (BRASIL, 1964, p. 30).

Quanto à função da gestão dos bens temos o art. 94, da citada Lei,

Haverá registros analíticos de todos os bens de caráter permanente, com indicação dos elementos necessários para a perfeita caracterização de cada um deles e dos agentes responsáveis pela sua guarda e administração. (BRASIL, 1964, p. 30).

De nada valerá estabelecer o objeto e objetivo de um ramo do conhecimento se não houver o estabelecimento de quem são os seus usuários.

Os usuários da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, conforme a Norma Internacional de Contabilidade, IPSAS 1⁴, “[...] incluem os contribuintes, o governo, os membros do legislativo, os credores, fornecedores, imprensa e funcionários [...]”. (IPSASB, 2006, p. 32, tradução nossa).

No quadro 1, apresentamos a classificação dos usuários da informação contábil do setor público e seus respectivos interesses.

Usuários	Interesses
Cidadãos <ul style="list-style-type: none"> • Contribuintes; • Eleitores; • Usuários dos Serviços; • Mídia (rádio, televisão, jornal); • Associação e grupos de defesa do cidadão; • Estudiosos de finanças públicas 	<p style="text-align: center;">Tomada de Decisão e Suporte para a Instrumentalização do Controle Social</p> <p>Nas demonstrações contábeis, com a finalidade de avaliar as condições financeiras e a probabilidade de aumento de impostos ou taxas de serviços</p>
Membros do Legislativo <ul style="list-style-type: none"> • Federal (Câmara Federal, Senado e Tribunal de Contas); • Estadual (Assembléias Legislativas e Tribunal de Contas); • Municipal (Câmara dos Vereadores e Tribunal de Contas) 	<p style="text-align: center;">Prestação de Contas e Suporte para a instrumentalização do Controle Social</p> <p>Na Avaliação da condição financeira global, inclusive a estrutura da dívida e os recursos disponíveis e na Prestação de Contas dos Agentes Públicos.</p>
Investidores e Credores <ul style="list-style-type: none"> • Investidores institucionais; • Fornecedores e prestadores de serviços; • Agências de classificação de risco; • Instituições financeiras 	<p style="text-align: center;">Tomada de Decisão e Suporte para a Instrumentalização do Controle Social</p> <p>Nas informações sobre os recursos financeiros disponíveis, avaliando as responsabilidades atuais e contingentes, a dívida consolidada, identificando a capacidade de arrecadação do governo para a continuidade dos gastos públicos.</p>

QUADRO 1 – QUADRO DOS USUÁRIOS DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL DO SETOR PÚBLICO E SEUS INTERESSES

Fonte: Elaborado pelo autor - Adaptado de Silva (2004, p. 203)

⁴ “[...] include taxpayers and ratepayers, members of the legislature, creditors, suppliers, the media, and employees [...]”. (IPSASB, 2006, p. 32).

Podemos distinguir ainda dois tipos de usuários, aqueles que implementam as políticas públicas e aqueles que estão sob seus efeitos. Carvalho nos traz:

Os interessados em informações contábeis sobre a atividade governamental incluem aqueles que têm responsabilidade primária para fazer e implementar políticas públicas e aqueles que estão preocupados com ou são afetados por tais políticas. Dentre eles a sociedade, o poder legislativo e os órgãos fiscalizadores, investidores, credores e financiadores e investidores em ativos de capital que não produzem receitas. (CARVALHO, 2004, p. 31).

Uma vez que o objetivo da contabilidade pode sofrer influência quando relacionado com a característica de seus usuários, Most⁵ (1977, p. 107, tradução nossa) considera que o objetivo da Contabilidade pode alternar-se de acordo com a característica do usuário:

- 1 – A Visão que os diversos usuários das demonstrações financeiras são desconhecidos e têm interesses múltiplos: Daqui pode-se deduzir que o demonstrativo financeiro deve conter dados, em vez de informações.
- 2 – A Visão de que os usuários das demonstrações financeiras são conhecidos e tem um interesse específico: Daqui se pode deduzir que as demonstrações financeiras devem conter informações relevantes aos modelos de decisão de cada usuário especificamente considerando-se o conceito de ‘informações diferentes para finalidades diferentes’. (MOST, 1977, p. 107, tradução nossa).

Para a orientação da consecução deste trabalho, adotaremos o item dois das características propostas por Most. Assumindo que os usuários das informações contábeis do setor público são conhecidos e tem interesse específico na evidenciação dos registros dos atos e fatos da Administração Pública que são expressos nas demonstrações contábeis.

Após os conceitos iniciais, observamos que a Contabilidade Aplicada ao Setor Público é um dos ramos mais singulares da ciência contábil, seu campo de aplicação são as entidades de direito público interno, ou seja, União, Estados, Distrito Federal, Municípios e respectivas Autarquias, bem como algumas de suas

⁵ 1) - The view that financial statement users are Unknown and have multiple users. From this it be inferred that financial statement should contain data rather than information. 2 – The view that financial statement users are known and have a specific use. From this it can be inferred that financial statement should contain information relevant to specific user decision models, leading to the concept of “different figures for different purpose” (Most, 1977. p.107)

Entidades Vinculadas, Fundações e Empresas Públicas dependentes. (KOHAMA, 2008; PISCITELLI; TIMBÓ, 2009; SLOMSKI, 2006).

Atualmente, a Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 16.1, conceitua o campo de aplicação da Contabilidade Pública nos seguintes termos:

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:

(a) entidades do setor público; e

(b) 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. (CFC, 2008a).

A mesma norma esclarece o conceito de Entidade do Setor Público como sendo:

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, 2008a).

De modo particular, a Contabilidade Aplicada ao Setor Público tendo definido o seu objeto, o objetivo, os usuários e campo de sua atuação, depende de um sistema de informação devidamente integrado que propicie a administração pública evidenciar os atos e fatos decorrentes de sua gestão.

2.3 SISTEMA DE INFORMAÇÃO APLICADO À CONTABILIDADE DO SETOR PÚBLICO BRASILEIRO

O conjunto de elementos integrados e interdependentes forma um sistema que funciona através de um fluxo de entradas e saídas de recursos disponíveis que são convenientemente processados. (PADOVEZE, 2008).

Para cumprir o seu objetivo, a Contabilidade Aplicada ao Setor Público necessita utilizar-se de um sistema de contabilidade, especialmente estruturado, para captar, registrar, acumular, resumir os atos e fatos da administração pública e

disponibilizar aos usuários as informações compiladas nos demonstrativos contábeis.

“O sistema de contabilidade pública segundo a Lei 4320/64, é composto por quatro sistemas contábeis independentes que interagem entre si, objetivando o acompanhamento orçamentário, a composição financeira e patrimonial, bem como a evidenciação de compromissos assumidos pela Administração Pública, nas contas de compensação”. (SLOMSKI, 2006, p. 36).

A transformação estimulada pela convergência as Normas Internacionais de Contabilidade nos procedimentos contábeis brasileiros conduziu a mudança na estrutura do sistema de informação contábil.

Dessa maneira, o sistema de informação contábil é definido, segundo a Norma Brasileira de Contabilidade - NBC T 16.2 como sendo:

A estrutura de informações sobre identificação, mensuração, avaliação, registro, controle e evidenciação dos atos e dos fatos da gestão do patrimônio público, com o objetivo de orientar e suprir o processo de decisão, a prestação de contas e a instrumentalização do controle social. (CFC, 2008b).

Assim, o sistema contábil de informação, de acordo com o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, 3 ed. e em conformidade com as NBCASP, está estruturado nos seguintes subsistemas integrados entre si:

- a) **Subsistema de informações Orçamentárias** – Registra, processa e evidencia os atos e os fatos relacionados ao planejamento e à execução orçamentária;
- b) **Subsistema de informações Patrimoniais** – Registra, processa e evidencia os fatos financeiros e não financeiros relacionados com as variações do patrimônio público.
- c) **Subsistema de Custos** – Registra, processa e evidencia os custos da gestão dos recursos e do patrimônio público
- d) **Subsistema de Compensação** – Registra, processa e evidencia os atos de gestão cujos efeitos possam produzir modificações no patrimônio da entidade do setor público, bem como aqueles com funções específicas de controle. (BRASIL, 2010a).

Na Figura 1, apresentamos o sistema de informação contábil e os seus subsistemas a ele integrados e interdependentes.

FIGURA 1 – SISTEMA DE INFORMAÇÃO CONTÁBIL E SEUS SUBSISTEMAS INTEGRADOS E INTERDEPENDENTES.

Fonte: Elaborado pelo autor.

A estrutura dorsal do sistema de informação contábil é o plano de contas e está diretamente ligada à qualidade e fidedignidade dos dados que geram informações econômicas e financeiras que sejam úteis aos seus usuários.

Conforme ensina Lopes de Sá, o “Plano de Contas é uma peça na técnica contábil, que estabelece previamente a conduta a ser adotada na escrituração, através da exposição das contas em seus títulos, funções, funcionamento, grupamentos, análises, derivações, dilatações e reduções”. (SÁ, 1998, p. 22).

Corroborando com esse entendimento, Silva (2004, p. 235) conceitua como sendo uma “relação completa das contas necessárias e suficientes ao controle dos elementos que integram o patrimônio, controle de sua situação líquida, controle das mutações e das variações da situação líquida”.

Complementando, ainda, com Piscitelli e Timbó (2009, p. 289), o plano de contas é:

O conjunto de títulos, previamente definidos, representativos de um estado patrimonial e de suas variações, organizados e codificados com o objetivo de sistematizar e uniformizar o registro contábil dos atos e fatos de uma gestão, devendo permitir, de forma precisa e clara, a obtenção dos dados relativos ao patrimônio. (PISCITELLI, TIMBÓ, 2009, p. 289).

Segundo o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público o plano de contas e conceituado da seguinte maneira:

”é a estrutura básica de escrituração contábil, formado por um conjunto de contas preestabelecido, que permite obter as informações necessárias a elaboração de relatórios gerenciais e demonstrações contábeis conforme as características gerais da entidade, possibilitando a padronização dos procedimentos contábeis”. (BRASIL, 2010a).

Dessa maneira, o plano de contas deve ser devidamente estruturado de maneira a propiciar o registro de atos e fatos da Administração Pública e, após o devido processamento, apresentá-los nos demonstrativos contábeis da Entidade.

Uma vez que o plano de contas tem como característica principal o atendimento das necessidades de gerenciamento das entradas e saídas de informação aos usuários é necessário que em sua elaboração sistemática sejam previstos todo o conjunto de possíveis demandas de informação que o sistema possa ser chamado a responder.

Para Padoveze, “Os planos de contas contábeis devem ser construídos tendo em vista os relatórios futuros que dele se originarão, e a necessidade de integração de todo o sistema de informação contábil, através da navegabilidade dos dados”. (PADOVEZE, 2008, p. 61).

Com o objetivo de uniformizar as práticas contábeis, a Secretaria do Tesouro Nacional – STN, em conjunto com o Grupo Técnico de Procedimentos Contábeis, elaborou o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), adequado aos dispositivos legais vigentes aos padrões internacionais de Contabilidade do Setor Público.

Este trabalho está compilado no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – 3 ed. – Parte IV – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, aplicado a União, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal, de acordo com a Portaria 664, de 30 de novembro de 2010.

Assim, cada ente da Federação utilizará a estrutura padronizada do PCASP para elaborar o seu Plano de Contas, tendo a flexibilidade para detalhar os níveis

inferiores. De acordo com a Portaria STN 751, de 16 de dezembro de 2009, essa implementação ocorrerá, facultativamente a partir de 2010 e obrigatoriamente a partir de 2012 para a União, Estados e Distrito Federal e 2013 para os Municípios.

As contas apresentadas no Quadro 2 foram extraídas do plano de contas elaborado pela Secretaria do Tesouro Nacional - STN. Essas contas serão utilizadas para a elaboração da proposta de estrutura de nota explicativa deste trabalho.

Conta	Título/Função
1.2.3.0.0.00.00	Imobilizado - Compreende os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da entidade ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram a ela os benefícios, os riscos e o controle desses bens.
1.2.3.3.1.01.00	Bens de Uso Especial - Compreendem os bens, tais como edifícios ou terrenos destinados a serviço ou estabelecimento da administração federal, inclusive os de suas autarquias e fundações públicas
1.2.3.3.0.00.00	Bens Imóveis - Compreende o valor dos bens imóveis, os quais são bens vinculados ao solo e que não podem ser retirados sem destruição ou dano, destinados ao uso e que a entidade não esteja explorando comercialmente.
1.2.3.3.1.00.00	Bens Imóveis - Extra - Compreendem o valor dos bens imóveis, os quais são bens vinculados ao solo e que não podem ser retirados sem destruição ou dano, destinados ao uso e que a entidade não esteja explorando comercialmente. Compreende os valores de operações efetuadas entre uma unidade pertencente ao Orçamento Fiscal e da Seguridade Social com pessoa ou unidade que não pertença ao OFSS de ente público, além dos demais fatos que não compreendem transações entre partes.
1.2.3.3.1.05.00	Bens de Uso Comum do Povo - Compreende os bens de uso comum do povo construídos ou adquiridos por pessoas jurídicas de direito público.
1.2.3.3.1.05.01	Ruas - Registra os valores de ruas que foram construídas utilizando-se recursos públicos e que estejam sob controle ou administração da unidade.
1.2.3.3.1.05.02	Praças Registra os valores de praças que foram construídas utilizando-se recursos públicos e que estejam sob controle ou administração da unidade.
1.2.3.3.1.05.03	Estradas - Registra os valores de estradas que foram construídas utilizando-se recursos públicos e que estejam sob controle
1.2.3.3.1.05.04	Pontes - Registra os valores de pontes que foram construídas utilizando-se recursos públicos e que estejam sob controle ou administração da unidade.
1.2.3.3.1.05.05	Viadutos - Registra os valores de viadutos que foram construídas utilizando-se recursos públicos e que estejam sob controle ou administração da unidade.
1.2.3.3.1.05.99	Outros Bens de Uso Comum do Povo - Registra os valores bens de uso comum, não classificados anteriormente neste plano de contas, que foram adquiridos, produzidos ou construídos utilizando-se recursos públicos e que estejam sob controle ou administração da unidade.
1.2.3.3.1.06.00	Bens Imóveis em Andamento - Compreendem os valores de Bens Imóveis em Andamento
1.2.3.3.1.06.01	Obras em Andamento - Registra os valores pertinentes a obras, desde sua construção até o término da mesma.

QUADRO 2 – RELAÇÃO DAS CONTAS DO ATIVO IMOBILIZADO.

Fonte: Plano de Contas Aplicado ao Setor Público – PCASP – 3º edição. (BRASIL, 2010a).

As saídas das informações referentes aos atos e fatos da entidade pública que foram inseridos no sistema contábil estão resumidas nos demonstrativos contábeis e relatórios gerenciais de modo a orientar e suprir seus usuários no processo de tomada de decisão, a prestação de contas e a instrumentalização do controle social.

A Norma Brasileira de Contabilidade - NBC T 16.6 se refere a Demonstrações Contábeis como sendo:

A técnica contábil que evidencia, em período determinado, as informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio de entidades do setor público e suas mutações. (CFC, 2008d).

No âmbito da Norma Internacional de Contabilidade, IPSAS ⁶ temos que:

As demonstrações financeiras são uma representação estruturada da posição financeira e desempenho financeiro de uma entidade. Os objetivos gerais dos relatórios é fornecer informações sobre a posição patrimonial, de desempenho e dos fluxos de caixa de uma entidade e que seja útil a uma vasta gama de usuários, na elaboração e avaliação de decisões sobre a alocação de recursos. Especificamente, o objetivo de comunicação para fins gerais no setor público deve ser o de fornecer informações úteis para a tomada de decisões, e para demonstrar a responsabilidade da entidade para os recursos que lhe são confiados. (IPSASB, 2006, p. 35, tradução nossa).

No quadro 3, apresenta-se um comparativo das demonstrações contábeis das entidades definidas no campo da Contabilidade Aplicada ao Setor Público de acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade e as Normas Internacionais de Contabilidade, particularmente a NBC T 16.6 e a IPSAS 01.

Destaca-se na NBC T 16.6 a referência as notas explicativas declarando que as mesmas fazem parte das demonstrações contábeis

⁶ Financial statements are a structured representation of the financial position and financial performance of an entity. The objectives of general purpose financial statements are to provide information about the financial position, financial performance and cash flows of an entity that is useful to a wide range of users in making and evaluating decisions about the allocation of resources. Specifically, the objectives of general purpose financial reporting in the public sector should be to provide information useful for decision-making, and to demonstrate the accountability of the entity for the resources entrusted. (IPSASB, 2006, p. 35).

NBC T 16. 6	IPSAS 01
<ul style="list-style-type: none"> • Balanço Patrimonial; • Balanço Orçamentário; • Balanço Financeiro; • Demonstração das Variações Patrimoniais; • Demonstração dos Fluxos de Caixa; • Demonstração do Resultado Econômico. 	<ul style="list-style-type: none"> • Demonstração da Posição Financeira; • Demonstração dos Resultados Financeiros; • Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido / Capital Próprio; • Demonstração de fluxo de caixa; • Demonstração de Comparação do Orçamento • Notas, compreendendo um resumo das principais práticas contábeis e outras notas explicativas.

QUADRO 3 – COMPARATIVO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DAS ENTIDADES DEFINIDAS NO CAMPO DA CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO.

Fonte: Elaborado pelo autor.

As notas explicativas compõem as demonstrações contábeis e suas informações devem ser relevantes, complementares ou suplementares àquelas não suficientemente evidenciadas ou não constantes. Devem incluir os critérios utilizados nas demonstrações contábeis, como também as informações de naturezas patrimonial, orçamentária, econômica, financeira, legal, física, social e de desempenho e ainda, outros eventos não suficientemente evidenciados ou não constantes nas referidas demonstrações. (BRASIL, 2010a).

No mesmo sentido, Hendriksen e Van Breda (1999, p. 525) destacam que: “o objetivo do emprego de notas explicativas em demonstrações financeiras devem ser o fornecimento de informações que não podem ser apresentadas adequadamente no corpo de uma demonstração sem reduzir a clareza da demonstração”.

Verificamos então, que elas não devem ser usadas como substituto de classificação, avaliação e descrição nas demonstrações contábeis, tampouco devem contradizer ou repetir informações já contidas no corpo do demonstrativo.

Segundo o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC, 2009) e do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (BRASIL, 2010a) as notas explicativas tem a finalidade de:

- a) apresentar informação acerca da base para a elaboração das demonstrações contábeis e das políticas e critérios contábeis específicos utilizados;

- b) evidenciar a informação requerida pelas normas de contabilidade aplicáveis, que não tenha sido apresentada nas demonstrações contábeis; e,
- c) prover informações adicionais que não tenham sido apresentadas na apresentação principal das demonstrações contábeis, mas que seja relevante para a sua compreensão. (BRASIL, 2010a, CPC, 2009).

As notas explicativas também são tratadas na Norma Internacional de Contabilidade, *IPSAS 1*⁷, onde estabelece o que devem conter:

[...] contêm informação adicionais apresentadas na posição financeira, no balanço patrimonial, na demonstração de resultados, demonstração dos resultados financeiros, demonstração das mutações do patrimônio líquido / patrimônio líquido e dos fluxos de caixa. As notas explicativas devem fornecer descrições narrativas ou desagregações de itens divulgados nos relatórios e informações acerca de itens que não se qualificam para o reconhecimento nessas demonstrações (IPSASB, 2006, p. 34, tradução nossa).

Assim, se observa que as notas explicativas, se bem elaboradas, se tornam um importante instrumento de evidenciação, divulgação e transparência das informações geradas pela Administração Pública.

2.4 OS PRINCIPAIS ELEMENTOS TEÓRICOS ENVOLVIDOS NO PROCESSO DE RECONHECIMENTO DOS BENS DE USO COMUM

Podemos, a princípio, definir reconhecimento como a admissão de um determinado elemento ao patrimônio da entidade. Mas, essa admissão tem as suas particularidades a serem observadas à luz da Teoria Contábil.

O *Financial Accounting Standards Board - FASB* conceitua:

Reconhecimento é o processo que consiste em incorporar formalmente um item nas demonstrações contábeis de uma entidade como ativo, passivo, receita ou coisa parecida. Um item reconhecido é representado tanto em palavras quanto em números, com o montante incluso nos totais da demonstração. O reconhecimento compreende tanto o reconhecimento

⁷ Notes contain information in addition to that presented in the statement of financial position, statement of financial performance, statement of changes in net assets/equity and cash flow statement. Notes provide narrative descriptions or disaggregations of items disclosed in those statements and information about items that do not qualify for recognition in those statements. (IPSASB, 2006, p. 34).

inicial de um item quanto o reconhecimento de mudanças subseqüentes ou remoção de um item anteriormente reconhecido. (FASB, 1984).⁸

Examinando o conceito do FASB concluí-se que reconhecer um elemento como ativo é o procedimento de incorporá-lo de maneira formal nas demonstrações contábeis.

Entretanto para que isso ocorra, além de atender à definição de ativo, no caso dos bens públicos, necessário se faz atentar ao ensinamento de Kam⁹:

Definição de um ativo é apenas o primeiro passo no processo de identificação de um ativo no mundo real e, finalmente, a gravação nos livros. Alguns elementos correspondem à definição, mas eles não são registrados. Um exemplo são os recursos humanos. Empregados certamente proporcionar benefícios econômicos futuros prováveis ou serviços que são obtidos pela empresa de negócios e são o resultado de um acontecimento passado. (KAM, 1990, p. 108, tradução nossa).

Classicamente, os ativos representam a parte positiva do patrimônio da entidade e são formados em bens e direitos.

Assim, D'Auria ensina que "O patrimônio das Administrações Públicas é o conjunto de bens e créditos, que lhe constituem a parte ativa, e de débitos, que lhe constituem a parte passiva" (D'AURIA, 1937, p. 19).

Niyama e Silva (2008) afirmam que os conceitos estudados são frutos de uma evolução histórica resultantes do aperfeiçoamento do que entendemos na Contabilidade Pública e que o dinamismo do processo de seu desenvolvimento poderá levar, no futuro, a uma mudança nos conceitos já estudados. (NIYAMA; SILVA, 2008).

⁸ Recognition is the process of formally recording or incorporating an item in the financial statements of an entity as an asset, liability, revenue, expense, or the like. Recognition includes depiction of an item in both words and numbers, with the amount included in the totals of the financial statements. For an asset or liability, recognition involves recording not only acquisition or incurrence of the item but also later changes in it, including changes that result in removal from the financial statements.²

⁹ Original: Defining an asset is only the first step in the process of identifying an asset in the real world, and eventually recording in the books. a number of items meet the definition, yet they are not recorded. one exemple is human resources. Employees certainly provide probable future economic benefits or services that are obtainable by the business firm and are the result of a past event (the hiring of the employees).

No Quadro 4 são expostos alguns conceitos de Ativos, emitidos por diversos órgãos responsáveis pela normatização contábil para melhor entendimento deste importante elemento patrimonial.

Entidade	Conceito de Ativo
IASB (1989, alínea a, §49)	“Recurso controlado pela empresa em resultado de acontecimentos passados e do qual se espera que fluam para a empresa benefícios econômicos futuros”.
FASB (1985, §25)	“Provável benefício econômico futuro obtido ou controlado por uma determinada entidade em resultado de uma transação ou evento passado”.
ASB (1999, cap. 4)	“Direitos ou outros acessos a benefícios econômicos futuros controlados por uma entidade em resultado de transações ou eventos passados”.
CNC (2007, alínea a), §49)	“Recurso controlado pela entidade como resultado de acontecimentos passados e do qual se espera que fluam para a entidade benefícios econômicos futuro
AECA (2001, §194)	“Recurso controlado pela entidade como resultado de fatos passados, do qual seja possível a prestação futura de serviços públicos ou obtenção de rendimento”
CFC – Res. 1121/08 NBC T 1– Estrutura Conceitual	“Ativo é um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que resultem futuros benefícios econômicos para a entidade”
CFC - Res. 1129/08 NBC T 6.2 (Aplicada ao Setor Público)	“Ativos são recursos controlados pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que resultem para a entidade benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços”

QUADRO 4 – CONCEITOS DE ATIVOS EMITIDOS POR DIVERSOS ÓRGÃOS NORMATIVOS.

Fonte – Elaborado pelo autor e adaptado de Rua (2009).

Estes conceitos apresentam três termos estruturais para o elemento ser reconhecido como ativo, são eles: gerar benefício econômico futuro; ser controlado pela entidade e ser resultante de um evento que ocorreu no passado. (NIYAMA; SILVA, 2008).

Com relação ao primeiro termo estrutural do conceito de Ativo: gerar benefício econômico futuro para a entidade privada é o resultado econômico esperado, já no âmbito público, além dessa característica, os resultados almejados

são vistos em função do potencial de serviços que os ativos possam oferecer aos cidadãos.

De acordo com Rua (2009, p. 140) “os benefícios econômicos futuros, da definição de ativos, devem ser interpretados, na Contabilidade Pública, em resultado da quantidade e qualidade de serviços públicos prestados por esse ativo”.

Herrmann Jr. (1946, p. 51) acrescenta a importância do aspecto humano no reconhecimento de um ativo, associando a utilidade posta à disposição do cidadão “Os elementos que se encontram no mundo exterior [...] quando satisfazem as necessidades humanas, são considerados bens”.

Numa visão mais abrangente, o Estado, com o objetivo de satisfazer a necessidade coletiva, oferece a coletividade produtos e serviços. Para isso necessita do conjunto de bens públicos que contribuirão para esta finalidade e que, conseqüentemente, passará pelo processo de reconhecimento e enquadramento como elemento do ativo.

Dessa forma, para a consecução de suas atividades o Estado incorpora o conjunto de bens indispensáveis ao exercício de suas funções que se compõem em duas categorias, os bens a disposição da comunidade e os bens que possui e administra.

Neste sentido, D’Auria apresenta esta categorização da seguinte maneira:

O Estado possui um patrimônio nato, a título de soberania, por ‘jus imperii’, que é constituído de bens a disposição da comunidade, e por bens que possui e administra, a título de propriedade, e possui um patrimônio adquirido, por força da legislação constitucional e ordinária, resultante da ação administrativa. Está é a parte positiva, ou patrimônio propriamente dito, constituindo por bens, valores e direitos à disposição, usado e administrado em conformidade com a lei. (D’AURIA, 1947, p.101).

Os bens públicos que formam o patrimônio do Estado, ainda podem ser classificados sob os critérios jurídico e contábil:

- a) critério jurídico – Conforme a divisão do Código Civil, em bens públicos e particulares. Os públicos são os de domínio nacional, pertencentes à União, aos Estados e aos Municípios e particulares todos os outros. Segundo o critério jurídico, são ainda, classificados em: 1) bens de uso comum do povo, 2) bens especiais e 3) bens dominiais.

- b) critério contábil – São classificados segundo a sua utilização em: 1) bens imóveis, 2) bens de natureza industrial, 3) bens de defesa nacional, 4) bens científicos, culturais e artísticos, 5) bens de natureza agrícola, 6) bens semoventes, 7) valores e 8) créditos. (SILVA, 2004).

Quanto aos bens públicos, vistos de forma abrangente, é o conjunto de coisas que pertençam a Administração Pública a qualquer título e que estando vinculados por relação de domínio ou de serviços fica sujeito a sua Administração. (MEIRELLES, 2000).

O Quadro 5 apresenta a classificação dos bens públicos, no âmbito do critério jurídico, que é o critério utilizado para a classificação dos elementos do patrimônio público, após o seu reconhecimento como ativo.

Categoria	Relação	Gênero	Espécie	Exemplo
Primeira	De Domínio Público	Bens de Domínio Público	Bens de Uso Comum	Estradas, Mares e Rios
Segunda	De Serviço Público	Bens Patrimoniais Administrativos Indisponíveis	Bens de uso Especial	Edifício
Terceira	De Serviço Público	Bens Patrimoniais Administrativos Disponíveis	Bens Dominiais	Edifício

QUADRO 5 – CLASSIFICAÇÃO DOS BENS VINCULADOS AO PODER PÚBLICO.

Fonte – Elaborado pelo autor com base em Meirelles (2004).

Para exemplificar os bens públicos, podemos trazer os exemplos de Kohama, divididos em três espécies: 1) Bens de uso comum do povo: os rios, mares, estradas, ruas e praças; 2) Bens de uso especial: os edifícios ou terrenos aplicados aos serviços públicos e 3) Bens dominiais: o caixa, bancos, móveis, imóveis. (KOHAMA, 2008).

Referente ao bem de uso comum, também chamado de bem de domínio público, cabe ainda, a divisão em naturais e artificiais. Assim, segundo a sua formação:

- a) naturais – como mares, baías, enseadas, rios, praias, lagos, ilhas, etc.
- b) artificiais – aqueles cuja existência supõe a intervenção do homem, como ruas, praças, avenidas, canais, fontes etc.

Igualmente, segundo a formação artificial, os bens de uso comum também podem ser chamados de bens de infraestrutura, que normalmente apresentam algumas ou todas as seguintes características: a) fazem parte de um sistema ou rede, b) são especializados na natureza e não têm usos alternativos, c) são imóveis e d) podem ser sujeitos a restrições quanto ao descarte. Exemplos de ativos de infraestrutura, conforme *IPSAS 17*¹⁰ incluem redes de estradas, sistemas de esgoto, água e sistemas de abastecimento de energia e redes de comunicação. (IPSASB, 2006).

Sintetizando, os bens de uso comum podem ser distribuídos em dois grupos para efeito de reconhecimento:

- a) os que existem independentemente de gastos públicos como os mares, praias e os rios e,
- b) os que absorveram ou absorvem recursos públicos, ou eventualmente recebidos em doação como as pontes, viadutos, rodovias, ruas e travessas, praças públicas, teatros, monumentos históricos, parques municipais e estaduais.

¹⁰ Some assets are commonly described as infrastructure assets. While there is no universally accepted definition of infrastructure assets, these assets usually display some or all of the following characteristics:

- (a) They are part of a system or network;
- (b) They are specialized in nature and do not have alternative uses;
- (c) They are immovable; and
- (d) They may be subject to constraints on disposal.

Although ownership of infrastructure assets is not confined to entities in the public sector, significant infrastructure assets are frequently found in the public sector. Infrastructure assets meet the definition of property, plant and equipment and should be accounted for in accordance with this Standard.

Examples of infrastructure assets include road networks, sewer systems, water and power supply systems and communication networks.

Além dos elementos teóricos até aqui expostos, o reconhecimento de um elemento no patrimônio público ainda é influenciado pela visão jurídica de aplicação da Contabilidade dividida em *Code Law* e *Common Law*.

Os países com sistema jurídico mais voltado para o Direito Romano (*Code Law*), a normatização contábil adquire força através do ato legal, sendo que nos países de tradição consuetudinário (*Common Law*) vigora a essência econômica sobre a forma no registro da transação econômica. O Brasil pertence ao grupo de países que tem a tradição jurídica codificada ou de direito romano (WEFFORT, 2005).

O Quadro 6 apresenta as principais características das tradições do Direito.

Tradições do Direito	Direito Romano Code Law	Direito Consuetudinário Common Law
Influência	Império Romano/França	Império Britânico
Principal Diferença	As normas emanam dos textos legais	A origem da regulamentação está ligada aos costumes e tradições
Reconhecimento do Ativo	Controle legal sobre o ativo – Formalização legal	Essência econômica da relação entre as partes, e sobre a forma no registro das transações.

QUADRO 6 – PRINCIPAIS CARACTERÍSTICAS DAS TRADIÇÕES DO DIREITO.

Fonte – Elaborado pelo autor, com base em Lopes e Martins (2005).

A citação de Weffort (2005) remete ao entendimento do porquê a Contabilidade Pública Brasileira tem reconhecido como elementos do ativo imobilizado apenas os bens especiais e dominiais, excluindo os bens de uso comum. Essa prática contábil tem a sua origem na visão jurídica da Contabilidade de diversos autores.

Neste aspecto nos ensina Herrmann Jr (1946, p. 129) “com referência aos bens de uso comum convém, desde logo, esclarecer que, para efeitos de contabilidade, eles não se incorporam ao balanço patrimonial”.

Com relação ao assunto, Andrade (1976, p. 47) acrescenta que: “os bens de uso comum do povo são sempre imóveis, inalienáveis e infrutíferos. Não estarão obrigados ao registro nem a inventário”.

Corroborando ainda, Silva (2004) apresenta o entendimento dos responsáveis pela contabilidade sobre o assunto:

A contabilização dos bens de uso comum ainda não é ponto pacífico na Contabilidade Governamental aplicada no Brasil, tendo em vista que o entendimento dos responsáveis pela contabilidade da maioria das organizações públicas é que esses bens, como indisponíveis e inalienáveis, não podem ser objeto de qualquer ato jurídico que lhes retire essa característica. (SILVA, 2004, p. 248).

Mais recentemente, Piscitelli e Timbó (2009, p. 11), reforçam o entendimento vigente de que: “é bom ter em mente que os bens públicos de uso comum, generalizando, indiscriminadamente, não integram o patrimônio dos órgãos e entidades da Administração Pública”.

Observa-se então o entendimento dos autores e a visão *Code Law* da Contabilidade Pública.

Neste contexto, não havia orientação por parte dos órgãos reguladores de que os bens de uso comum que absorveram ou absorvem recursos públicos e/ou aqueles eventualmente recebidos em doação, devessem ser reconhecidos e dessa forma incorporados ao Patrimônio Público.

Slomski (2005) indica o grande problema em não se reconhecer como ativos este os bens de uso comum, uma vez que, além da falta de controle e falta de divulgação à Sociedade, esta prática contábil gera distorção no equilíbrio entre ativos e passivos, dívida fundada interna ou externa, pois, comumente, esse tipo de bem é construído com recursos de terceiros.

Entretanto, adverte Cruz (2007), mesmo não sendo incorporados, estes bens devem ser mantidos e operacionalizados pelo Estado, embora sobre eles não se faça inventários e nem registros no sistema patrimonial de Contabilidade Pública. Estes bens formam uma categoria singular de bem, uma vez que consomem recursos orçamentários através da despesa pública.

Na Contabilidade Pública Brasileira o acontecimento que marcou a mudança da prática contábil relacionada aos bens de uso comum foi a publicação pela

Secretaria do Tesouro Nacional da Portaria MF n. 184, de 25 de agosto de 2008 que trata a convergência as Normas Internacionais de Contabilidade e a aprovação pelo Conselho Federal de Contabilidade da NBC T 16.10 que estabelece a avaliação e mensuração destes bens e conseqüentemente o seu reconhecimento como ativo.

Assim, convergindo às Normas Internacionais de Contabilidade, especificamente as normas publicadas *pelo IFAC- IPSAS*, a Contabilidade Pública Brasileira passa por assumir algumas de suas características básicas do direito consuetudinário: a) são baseadas muito mais em princípios do que em regras, b) são baseadas na prevalência da essência sobre a forma c) são mais importantes os conceitos de controle, de obtenção de benefícios em riscos do que a propriedade jurídica para registro de ativos e d) a contabilidade passa a ser de toda a gestão pública, não só do contador. (IUDÍCIBUS, 2006).

A seguir se discute as características do registro e da informação contábil aplicadas ao setor público.

2.5 CARACTERÍSTICA QUALITATIVA DO REGISTRO E DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL NO SETOR PÚBLICO

As características qualitativas do registro e da informação contábil devem ser observadas no processo de reconhecimento de um bem público. São definidas por Hendriksen e Van Breda (1999, p. 91) como “os atributos de informações contábeis que tendem a ampliar sua utilidade”.

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis, no item 24 de seu Pronunciamento Básico (CPC, 2008, p. 10) define que as características qualitativas “são os atributos que tornam as demonstrações contábeis úteis para os usuários. As quatro principais características qualitativas são: comparabilidade, compreensibilidade, confiabilidade e relevância”.

As características supracitadas são listadas, entre outras, na NBC T 16.5, do Conselho Federal de Contabilidade, que se refere ao registro da informação contábil no setor público. Segundo a NBC T 16.5 são:

a) Comparabilidade

A comparabilidade, segundo Ludícibus, (2006, p. 85), deve propiciar ao usuário o discernimento da evolução, no tempo, da entidade observada ou comparações entre entidades distintas, não devendo, entretanto, constituir entrave para a evolução qualitativa da informação.

A NBC T 16.5 declara que:

Os registros e as informações contábeis devem possibilitar a análise da situação patrimonial da entidades do setor público ao longo do tempo e estaticamente, bem como a identificação de semelhanças e diferenças dessa situação patrimonial com a de outras entidades. (CFC, 2008c).

O Pronunciamento Conceitual Básico (CPC, 2008, p. 14), ainda considera que:

Uma importante implicação da característica qualitativa da comparabilidade é que os usuários devem ser informados das práticas contábeis seguidas na elaboração das demonstrações contábeis, de quaisquer mudanças nessas práticas e também o efeito de tais mudanças. (CFC, 2008c).

b) Compreensibilidade

A compreensibilidade considera que as informações disponibilizadas através dos demonstrativos contábeis sejam entendidas pelos usuários. Neste sentido, a NBC T 16.5 expõe da seguinte maneira:

as informações apresentadas nas demonstrações contábeis devem ser entendidas pelos usuários. Para esse fim, presume-se que estes já tenham conhecimento do ambiente de atuação das entidades do setor público. Todavia, as informações relevantes sobre temas complexos não devem ser excluídas das demonstrações contábeis, mesmo sob o pretexto de que são de difícil compreensão pelos usuários. (CFC, 2008c).

Hendriksen e Van Breda (1999, p. 96), ilustrando uma hierarquia de qualidades em Contabilidade, destacam a compreensibilidade como uma qualidade específica a usuários. Ressalta que o nível do entendimento da informação depende do nível da condição do usuário de conhecedor ou não das informações recebidas.

c) Relevância

A relevância da informação está relacionada a qualidade específica de servir a tomada de decisão. Informações que não corroboram com a tomada de decisão devem ser descartadas dos relatórios contábeis.

Para Hendriksen e Van Breda (1999, p. 95), a informação relevante é “a informação pertinente à questão sendo analisada. [...] pode ser pertinente de pelo menos três maneiras: afetando metas, a compreensão e a decisão”.

O Pronunciamento Conceitual Básico, ainda considera que:

Para serem úteis, as informações devem ser relevantes às necessidades dos usuários na tomada de decisões. As informações são relevantes quando podem influenciar as decisões econômicas dos usuários, ajudando-os a avaliar o impacto de eventos passados, presentes ou futuros ou confirmando ou corrigindo as suas avaliações anteriores (CPC, 2008, p. 11)

Para a Norma Brasileira de Contabilidade, NBC T 16.5, acrescenta a característica da representatividade onde os “os registros contábeis e as informações apresentadas devem conter todos os aspectos relevantes. (CFC, 2008c).

d) Confiabilidade

Para Hendriksen e Van Breda (1999, p. 99) a confiabilidade é a: “qualidade da informação que garante que a informação seja razoavelmente livre de erro e viés e represente fielmente o que visa representar”.

Segundo Ludícibus (2006, p. 85) a confiabilidade é a “qualidade que faz com que o usuário aceite a informação contábil e a utilize como base para suas decisões, tornando-se assim, um elo fundamental entre o usuário e a própria informação”.

O Pronunciamento Conceitual Básico acrescenta que a informação contábil esteja envolvida pela característica qualitativa da confiabilidade, ainda deve, munir-se dos aspectos de uma representação adequada, da primazia sobre a forma, da neutralidade e da integridade. (CPC, 2008c).

Para a Norma Brasileira de Contabilidade, NBC T 16.5, “o registro e a informação contábil devem reunir requisitos de verdade e de validade que

possibilitem segurança e credibilidade aos usuários no processo de tomada de decisão” (CFC, 2008c).

e) Verificabilidade

A verificabilidade da informação contábil está relacionada a capacidade de se provar a verdade sobre o que se está divulgando. Dessa forma, os usuários que se utilizaram das informações que foram apresentadas, devem se capazes de comprovar a verdade sobre elas.

Para a Norma Brasileira de Contabilidade, NBC T 16.5, esta característica está relacionada “à possibilidade do reconhecimento das suas respectivas validades”. (CFC, 2008c).

f) Fidedignidade

As informações divulgadas nos demonstrativos contábeis pelas entidades públicas devem ser merecedoras de créditos. Ou seja, os usuários devem acreditar que os atos e fatos apresentados foram integralmente registrados.

Hendriksen e Van Breda (1999, p. 99) acrescentam que “para que alguém confie em informações, é essencial que elas representem fielmente os fenômenos que pretende representar”.

Analogamente, a Norma Brasileira de Contabilidade, NBC T 16.5, acrescenta “os registros contábeis realizados e as informações apresentadas devem representar fielmente o fenômeno contábil que lhes deu origem”. (CFC, 2008c).

g) Imparcialidade

A imparcialidade está diretamente relacionada ao ato de não fornecer vantagem a alguém com exclusão de outrem e contra o direito comum.

Para a Norma Brasileira de Contabilidade, NBC T 16.5, esta característica está relacionada “aos registros contábeis que devem ser realizados e as

informações devem ser apresentadas de modo a não privilegiar interesses específicos e particulares de agentes e/ou entidades” (CFC, 2008c).

h) Integridade e Tempestividade

A Norma Brasileira de Contabilidade, NBC T 16.5, apresenta a integralidade nos seguintes termos: “os registros contábeis e as informações apresentadas devem reconhecer os fenômenos patrimoniais em sua totalidade, não podendo ser omitidas quaisquer partes do fato gerador”, e os “fenômenos patrimoniais devem ser registrados no momento de sua ocorrência e divulgados em tempo hábil para os usuários”. (CFC, 2008c).

O Pronunciamento Conceitual Básico (2008, p. 13) considera que, “para ser confiável, a informação contábil deve ser completa, observando-se os limites de materialidade e custo. Uma omissão pode tornar a informação falsa ou distorcida”. (CFC, 2008).

i) Objetividade

Os registros e as informações contábeis, segundo a Norma Brasileira de Contabilidade, NBC T 16.5, devem representar:

a realidade dos fenômenos patrimoniais em função de critérios técnicos contábeis preestabelecidos em normas ou com base em procedimentos adequados, sem que incidam preferências individuais que provoquem distorções na informação produzida. (CFC, 2008c).

j) Uniformidade

Os registros e as informações contábeis, segundo a Norma Brasileira de Contabilidade, NBC T 16.5, devem:

os registros contábeis e as informações devem observar critérios padronizados e contínuos de identificação, classificação, mensuração, avaliação e evidenciação, de modo que fiquem compatíveis, mesmo que geradas por diferentes entidades. Esse atributo permite a interpretação e a análise das informações, levando-se em consideração a possibilidade de se

comparar a situação econômico-financeira de uma entidade do setor público em distintas épocas de sua atividade. (CFC, 2008c).

k) Visibilidade

Os registros e as informações contábeis, segundo a Norma Brasileira de Contabilidade, NBC T 16.5, “devem ser disponibilizadas para a sociedade e expressar, com transparência, o resultado da gestão e a situação patrimonial da entidade do setor público”. (CFC, 2008c)

2.6 EVIDENCIAÇÃO DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL

Ao abordar o assunto da evidenciação da informação contábil no setor público, se faz necessário o entendimento de alguns conceitos. Como ponto de partida Goulart o faz da seguinte forma:

Para entendimento de evidenciação, vale reportar-se ao termo na língua inglesa, disclosure (ou, na forma verbal, to disclose), o qual podemos separar em duas partes: (i) ‘dis’, que representa uma negativa (similarmente, na língua portuguesa, ao “dis” de discordar, antônimo de concordar) e (ii) “closure”, com a conotação de “fechamento”. Assim, o disclosure pode ser entendido como o oposto de fechamento, significando a “abertura” da empresa por meio da divulgação de informação, garantindo a transparência corporativa diante do público e dos participantes de mercado. (GOULART, 2003, p. 58).

O termo divulgação, em seu sentido amplo simplesmente quer dizer veiculação de informação. No entendimento dos contadores, mais restrito o sentido, diz respeito à transmissão da informação econômica e financeira de uma entidade dentro dos demonstrativos contábeis. Restringindo ainda mais, tem relação com a informação não contida nas próprias demonstrações contábeis. (HENDRIKSEN; VAN BREDA 1999).

Dessa forma se observa que a evidenciação está intimamente relacionada com o objetivo da Contabilidade Aplicada ao Setor Público e envolve todo o

processo de recolher as informações contábeis, registrá-las, acumulá-las, resumí-las, interpretá-las e posteriormente evidenciá-las aos seus usuários.

A finalidade desse esforço é demonstrar os fenômenos que alteraram as condições orçamentárias, financeiras e patrimoniais das entidades de direito público interno: a União, Estados, Distrito Federal e Municípios e suas respectivas Autarquias.

A própria NBC T 16.1, define o objetivo da Contabilidade Aplicada ao Setor Público nos seguintes termos:

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, 2008a, grifo nosso).

Observa-se, também, que o objetivo da Contabilidade contém o conceito da evidenciação estabelecido na Lei 4320/64, art. 89, nos seguintes termos: “A contabilidade evidenciará os fatos ligados à administração orçamentária, financeira patrimonial e industrial”. (BRASIL, 1964).

E ampliando ainda mais, em seu art. 83, temos a responsabilidade da prestação de contas de todos os agentes públicos nos seguintes termos: “A contabilidade evidenciará perante a Fazenda Pública a situação de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiados” (BRASIL, 1964).

O processo de prestação de contas e o suporte para a instrumentalização do controle social citados no objetivo da Contabilidade pela NBC T 16.1, agregam ao conceito de evidenciação os conceitos de *accountability* e da transparência do setor público.

Segundo Oliveira, “o termo inglês *accountability* é utilizado em sua forma original na literatura acadêmica brasileira e pode ser entendido como prestação de contas e, às vezes, como transparência nas ações da organização”. (OLIVEIRA, 2007, p. 53)

Para Slomski (2006, p. 367) o conceito se refere ao “[...] dever de prestar contas pelos agentes públicos, pois, quando a sociedade elege seus representantes,

espera que os mesmos ajam em seu nome, de forma correta, e que prestem contas de seus atos”.

Dessa forma, o termo *accountability* é muito mais do que uma publicação anual de informações contábeis, é um conjunto de relatórios contábeis, financeiros, gerenciais e fiscais que as entidades do setor público se utilizam para tornar transparentes todos os atos e fatos da administração pública.

No que se refere à transparência, a Lei Complementar ° 101, de 4 de maio de 2000, Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF (BRASIL, 2000), estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal. Em seu artigo 50 preconiza que além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará os seguintes itens:

I - a disponibilidade de caixa constará de registro próprio, de modo que os recursos vinculados a órgão, fundo ou despesa obrigatória fiquem identificados e escriturados de forma individualizada;

II - a despesa e a assunção de compromisso serão registradas segundo o regime de competência, apurando-se, em caráter complementar, o resultado dos fluxos financeiros pelo regime de caixa;

III - as demonstrações contábeis compreenderão, isolada e conjuntamente, as transações e operações de cada órgão, fundo ou entidade da administração direta, autárquica e fundacional, inclusive empresa estatal dependente;

IV - as receitas e despesas previdenciárias serão apresentadas em demonstrativos financeiros e orçamentários específicos;

V - as operações de crédito, as inscrições em Restos a Pagar e as demais formas de financiamento ou assunção de compromissos junto a terceiros, deverão ser escrituradas de modo a evidenciar o montante e a variação da dívida pública no período, detalhando, pelo menos, a natureza e o tipo de credor;

VI - a demonstração das variações patrimoniais dará destaque à origem e ao destino dos recursos provenientes da alienação de ativos. (BRASIL, 2000).

E ainda, no art. 51: “O Poder Executivo da União promoverá, até o dia trinta de junho, a consolidação, nacional e por esfera de governo, das contas dos entes da Federação relativas ao exercício anterior, e a sua divulgação, inclusive por meio eletrônico de acesso público” (BRASIL, 2000).

Dessa forma, quando nos referimos a Administração Pública, podemos concluir que a evidenciação deve ir além das informações apresentadas nos demonstrativos contábeis públicos. Iudícibus discorre sobre a evidenciação afirmando que ela é:

um compromisso inalienável da Contabilidade com seus usuários e com os próprios objetivos. As formas de evidenciação podem variar, mas a essência é sempre a mesma: apresentar informação quantitativa e qualitativa de maneira ordenada, deixando o menos possível para ficar de fora dos demonstrativos formais, a fim de propiciar uma base adequada de informação para o usuário. (IUDÍCIBUS, 2006, p. 129).

E ainda mais: “A evidenciação é uma condição que está acima dos próprios princípios contábeis e que está intimamente ligada às necessidades informativas dos usuários, variáveis no tempo e no espaço”. (IUDÍCIBUS, 2006, p. 131).

Neste sentido, se observa que os termos evidenciação, disclosure e divulgação têm a mesma finalidade, ou seja, tornar público, publicar ou difundir os resultados proporcionados pelos atos e fatos da Administração Pública em apoio a tomada de decisão, a adequada prestação de contas e o necessário suporte a instrumentalização do controle sócia aos usuários elencados no Quadro 7.

Usuários	Finalidade da Evidenciação
Cidadãos <ul style="list-style-type: none"> • Contribuintes; • Eleitores; • Usuários dos Serviços; • Mídia (rádio, televisão, jornal); • Associação e grupos de defesa do cidadão; • Estudiosos de finanças públicas 	Tomada de Decisão e Suporte para a Instrumentalização do Controle Social
Membros do Legislativo <ul style="list-style-type: none"> • Federal (Câmara Federal, Senado e Tribunal de Contas); • Estadual (Assembléias Legislativas e Tribunal de Contas); • Municipal (Câmara dos Vereadores e Tribunal de Contas) 	Prestação de Contas e Suporte para a instrumentalização do Controle Social
Investidores e Credores <ul style="list-style-type: none"> • Investidores institucionais; • Fornecedores e prestadores de serviços; • Agências de classificação de risco; • Instituições financeiras 	Tomada de Decisão e Suporte para a Instrumentalização do Controle Social

QUADRO 7 – USUÁRIOS E FINALIDADE DA EVIDENCIAÇÃO.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Obviamente que o sistema de contabilidade utilizado pela Administração Pública, influenciará a qualidade da informação disponibilizada para fins de evidenciação aos usuários. Iudícibus (2006) acrescenta:

Embora a evidenciação se refira a todo o conjunto das demonstrações contábeis, várias formas de realizar a evidenciação estão disponíveis:

- a) forma e apresentação das demonstrações contábeis;
- b) informações entre parênteses;
- c) notas explicativas;
- d) quadros e demonstrativos suplementares;
- e) comentários do auditor;e
- f) relatório da administração.(IUDÍCIBUS, 2006, p. 126).

As informações evidenciadas através dos demonstrativos contábeis expressos em Lei e complementadas por notas explicativas devem atender àqueles que as utilizam no processo de tomada de decisão, de prestação de contas e de instrumentalização do controle social, buscando continuamente o seu aperfeiçoamento.

Conforme Hendriksen e Van Breda (1999, p. 95) “a natureza do usuário é um fator determinante crucial para a decisão a respeito da informação a ser divulgada”, ou seja, qual o nível de entendimento do usuário que irá analisar as informações disponibilizadas.

Dessa forma é possível inferir que as práticas contábeis não são definitivas, necessitando de alterações assim que as informações contábeis não atendam as demandas de seus potenciais usuários, em seu trabalho Carvalho (2004, p. 31), assume que:

os interessados em informações sobre a atividade governamental incluem aqueles que têm responsabilidade primária para fazer e implementar políticas públicas e aqueles que estão preocupados com ou são afetados por tais políticas. Dentre eles a sociedade, o poder legislativo e os órgãos fiscalizadores, investidores, credores e financiadores e investidores em ativos de capital que não produzem receitas. (CARVALHO, 2004, p. 31).

O Quadro 8 demonstra os instrumentos de evidenciação e transparência da Administração Pública a partir da Lei 4320/64, acrescidas através da NBC T

16.6/2008 e Relatórios e Documentos preconizados pela Constituição Federal (CF) e a Lei de Responsabilidade Fiscal 101/2000 (LRF).

Instrumentos de Evidenciação e Transparência da Gestão Pública	Lei 4320/1964	NBC T. 16.6 2008	LRF
Instrumentos de Planejamento Público: Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias e Lei Orçamentária Anual			
Relatório dos Tribunais de Contas;			
Relatório das Comissões Parlamentares;			
Relatório de Conselhos Comunitário;			
Relatório Resumido da Execução Orçamentária			
Relatório de Gestão Fiscal			
Notas Explicativas;			
Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL);			
Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC);			
Demonstração das Variações Patrimoniais;			
Balanço Financeiro;			
Balanço Patrimonial;			
Balanço Orçamentário (BO);			

QUADRO 8 – INSTRUMENTOS DE EVIDENCIAÇÃO E TRANSPARÊNCIA DA GESTÃO PÚBLICA.

Fonte. Elaborado pelo autor. Adaptado Lei. 4320/64, Lei 101/2000 (BRASIL, 2000, 2003), NBC T 16 (CFC, 2008d), MCASP 4º ed. (BRASIL, 2010).

3 METODOLOGIA

Neste capítulo são apresentadas a configuração e a base de apreciação que foram utilizadas para a realização da pesquisa, tendo como finalidades o alcance do objetivo geral e ao atendimento do objetivo da Contabilidade Pública relacionado a situação problema deste trabalho.

O método escolhido para este trabalho foi o método científico que é o conjunto de procedimentos intelectuais e técnicas adotadas para atingir o conhecimento desejado e cuja característica principal é a verificabilidade. (GIL, 2010).

A seguir apresentamos de forma ordenada as fases da construção deste estudo.

3.1 O PLANEJAMENTO DA PESQUISA

O planejamento da pesquisa consiste no esforço direcionado de atender ao objetivo da Contabilidade Pública relacionado a situação problema e alcançar o objetivo geral da pesquisa, através da construção de um roteiro devidamente desenhado para esta finalidade.

Este roteiro é uma indicação do caminho do qual o pesquisador se orientou para iniciar e concluir a pesquisa.

Em síntese, a teoria e a prática contábil convergiram para o ponto de partida da pesquisa, propiciando a elaboração da situação problema, que por sua vez, motivou o estabelecimento do objetivo geral.

Assim, desencadeou a estruturação de uma proposta de nota explicativa cuja validação sofreu a apreciação dos contadores públicos municipais pela aplicação de um questionário e cujas respostas proporcionaram ao pesquisador a inferência dos resultados e conclusões.

Na Figura 2 apresentam-se os aspectos envolvidos na construção deste trabalho.



FIGURA 2 – O PLANEJAMENTO DA PESQUISA – ARTICULAÇÃO ENTRE OS ASPECTOS TEÓRICOS E PRÁTICOS.

Fonte: Elaborado pelo autor.

No interior do ciclo se observa a junção entre a teoria e a prática contábil, aspectos que deram suporte a este estudo. No anel externo estão articulados os elementos envolvidos que demonstram o caminho percorrido nesta pesquisa.

O planejamento da pesquisa, conforme Martins e Teóphilo (2009, p. 53), “se estrutura no design que envolve os meios técnicos da investigação; corresponde ao planejamento e estruturação da pesquisa em sua dimensão mais ampla, compreendendo tanto a diagramação quanto a previsão de coleta e análise de informação, dados e evidencias”.

De outra forma, Gil (2010) se utiliza do termo delineamento para se referir ao planejamento da pesquisa da seguinte maneira:

O delineamento refere-se ao planejamento da pesquisa em sua dimensão mais ampla, envolvendo tanto a sua diagramação quanto a revisão de análise e interpretação dos dados. Entre outros aspectos, considera o ambiente em que são coletados os dados, bem como as formas de controle das variáveis envolvidas. (GIL, 2010, p. 49).

Como se observa, e indo de encontro ao apresentado por Martins, a bibliografia sobre metodologia científica apresenta grande número de tipos de estudos, ou pesquisas (MARTINS, 2002, p. 33), fazendo com que o pesquisador tenha que decidir qual tipo deva ser utilizado em sua pesquisa.

Considerando a particularidade da Contabilidade, a fim de alcançar o objetivo geral e responder a situação problemática deste trabalho, foram utilizados os três tipos de categorias de delineamentos de pesquisas proposto por Beuren, são eles:

Pesquisa quanto aos objetivos, que contempla a pesquisa exploratória, descritiva e explicativa; pesquisa quanto aos procedimentos, que aborda o estudo de caso, o levantamento, a pesquisa bibliográfica, documental, participante e experimental; e a pesquisa quanto à abordagem do problema, que compreende a pesquisa qualitativa e quantitativa. (BEUREN, 2004, p. 79).

Para representar os conceitos atinentes ao planejamento desta pesquisa, a seguir, é exposto o diagrama técnico dos meios de investigação da pesquisa.

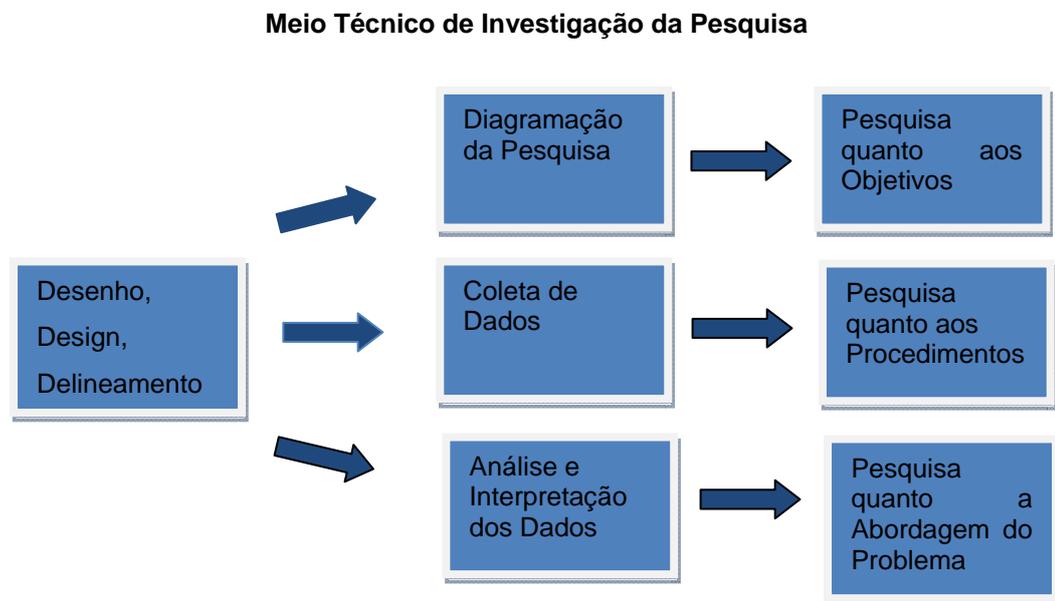


FIGURA 3 – DIAGRAMA TÉCNICO DOS MEIOS DE INVESTIGAÇÃO DA PESQUISA.

Fonte: Elaborado pelo autor. Com base em Beuren (2004), Martins e Teóphilo (2009), Gil (2010).

A seguir passamos a descrever os meios técnicos de investigações de acordo com suas tipologias particulares.

3.1.1 TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO AO OBJETIVO

A tipologia de pesquisa quanto ao objetivo que norteou este trabalho foi a pesquisa descritiva.

Sobre pesquisa descritiva Gil (2010) explica que:

As pesquisas deste tipo têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre as variáveis. [...] São incluídas neste grupo as pesquisas que têm por objetivo levantar as opiniões, atitudes e crenças de uma população. (GIL, 2010, p. 80).

Vergara (2009, p. 420) acrescenta que a pesquisa descritiva: “[...] não tem compromisso de explicar os fenômenos que descreve, embora sirva de base para tal explicação. Pesquisa de opinião insere-se nesta classificação”.

Concluindo, esta pesquisa tem como objetivo geral: validar uma estrutura de nota explicativa que promova a evidenciação das informações contábeis a seus usuários, em apoio ao processo de tomada de decisão, a adequada prestação de contas e o necessário suporte para a instrumentalização do controle social.

Para o alcance deste objetivo geral se pretende identificar, relatar e comparar a relação existente entre as variáveis envolvidas na construção da estrutura de notas explicativas a sua validação junto aos contadores públicos da Região Metropolitana de São Paulo através das respostas fornecidas no instrumento de coleta de dados.

3.1.2 TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO AOS PROCEDIMENTOS

Na pesquisa científica os procedimentos referem-se à maneira pela qual se conduz o estudo e, portanto, se executam a coleta dos dados. (BEUREN, 2004).

O processo de coleta de dados na pesquisa científica não é único. Este deve ser ajustado de acordo com a necessidade do pesquisador em seu trabalho.

“Assim, podem ser definidos dois grandes grupos de delineamentos quanto aos procedimentos: aqueles que se valem das chamadas fontes de ‘papel’ e aqueles cujos dados são fornecidos por pessoas.” (GIL, 2010, p. 50).

A tipologia de pesquisa quanto aos procedimentos que norteou este trabalho foram a Pesquisa Bibliográfica, a Documental e o Levantamento. A condução deste estudo se apresentou em duas etapas.

Na primeira, a pesquisa é desenvolvida com as fontes de “papel”, utilizando como instrumento de coleta de dados a pesquisa bibliográfica e a pesquisa documental.

Conforme Martins e Teóphilo (2009):

Trata-se de estratégia de pesquisa necessária para a condução de qualquer pesquisa científica. [...] procura explicar e discutir um assunto, tema ou problema com base em referências publicadas em livros, periódicos, revistas, enciclopédias, dicionários, jornais sites, CDs, anais de congressos etc. (MARTINS;TEÓPHILO, 2009, pg. 54).

Ainda de acordo com Martins e Teóphilo (2009):

A Estratégia de Pesquisa Documental é característica dos estudos que utilizam documentos como fonte de dados, informações e evidências. Os documentos são dos mais variados tipos, escritos ou não, tais como diários; documentos arquivados em entidades públicas ou privadas, gravações, correspondências pessoais e formais etc. (MARTINS; TEÓPHILO, 2009, p. 55).

Numa segunda etapa, a pesquisa foi desenvolvida através da coleta de dados fornecida por pessoas. Neste sentido este trabalho se utilizou de um Levantamento.

Para Gil (2010):

As pesquisas deste tipo se caracterizam pela interrogação direta das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer. Basicamente, procede-se à solicitação de informações a um grupo significativo de pessoas acerca do problema estudado para em seguida, mediante análise quantitativa, obter as conclusões correspondentes dos dados coletados. (GIL, 2010, p. 55).

Neste contexto, na primeira etapa foi realizada uma revisão na literatura com o intuito de buscar referências teóricas em livros, revistas, dissertações, documentos legais que deram suporte a fundamentação teórica deste trabalho, como na construção do instrumento de coleta de dados.

Na segunda etapa, foi realizada uma pesquisa junto a contadores públicos dos Municípios da Região Metropolitana de São Paulo para levantamento de sua opinião quanto à validade da estrutura de nota explicativa proposta.

3.1.3 TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO A ABORDAGEM DO PROBLEMA

A tipologia da pesquisa quanto à abordagem do problema é um estudo quantitativo.

A abordagem quantitativa caracteriza-se pelo emprego de instrumentos estatísticos, tanto para a coleta quanto para o tratamento dos dados. Além disso, é freqüentemente utilizado em estudos descritivos, haja vista que se busca classificar a associação entre variáveis e a sua relação (BEUREN, 2004,p. 94).

Dessa forma, visando fornecer a orientação necessária à realização da pesquisa referente ao processamento e validação dos dados que estão relacionados com a questão problema se utilizou nesta pesquisa o Método Estatístico.

Este método fundamenta-se na aplicação da teoria estatística da probabilidade e constitui importante auxílio para a investigação em ciências sociais. Há que se considerar, porém. Que as explicações obtidas mediante a utilização do método estatístico não podem ser consideradas absolutamente verdadeiras, mas dotadas de boa probabilidade de serem verdadeiras (GIL, 2010, p.17).

Neste trabalho, inicialmente, foi utilizada uma análise descritiva de cada uma das perguntas e posteriormente uma análise de cluster. O objetivo do cluster é verificar se existem grupos com opiniões diferentes entre os respondentes.

3.2 DIAGRAMAÇÃO DA PESQUISA

A diagramação da pesquisa consistiu nas seguintes etapas:

- 1) delimitação da pesquisa;
- 2) sujeitos da pesquisa;
- 3) processo de elaboração da estrutura de nota explicativa;
- 4) processo de construção do questionário;
- 5) pré-teste e validação do questionário.

3.2.1 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA

Delimitar significa estabelecer ou circunscrever limites. Neste caso, a delimitação da pesquisa expressa a linha de demarcação onde ocorrerá a investigação.

Neste estudo, para a determinação do campo de pesquisa no aspecto institucional, o autor escolheu o Município pelo fato dos bens de uso comum, entre eles as praças, pontes, viadutos, ruas e estradas, estarem sob a sua responsabilidade.

Consequentemente, entre todos os Municípios Brasileiros, para o campo de pesquisa deste estudo, foram selecionados os Municípios da Região Metropolitana de São Paulo.

Quanto ao aspecto humano-profissional, o campo de pesquisa foi circunscrito aos contadores públicos municipais.

Esta escolha se deu em virtude da experiência profissional do autor que atuando como contador público no Município de São Paulo tem acompanhado o processo de Convergência as Normas Internacionais de Contabilidade que impactam na aplicação dos procedimentos contábeis brasileiros e que envolvem todos os contadores públicos.

Com relação ao aspecto temporal, o período da aplicação da pesquisa junto aos respondentes foi o segundo semestre de 2011.

3.2.2 SUJEITOS DA PESQUISA

Os sujeitos da pesquisa são os indivíduos que contribuíram para a conclusão da pesquisa. Neste trabalho são os contadores públicos municipais, cuja participação foi voluntária.

3.2.2.1 *População ou Universo*

Inicialmente, para a escolha da população ou universo desta pesquisa, trazemos o entendimento de Gil (2010, p. 89) que conceitua a população ou universo como sendo o “conjunto definido de elementos que possuem determinadas características”.

Vergara (2009) apresenta o seu entendimento sobre o assunto da seguinte maneira:

Entenda-se aqui por população não o número de habitantes de um local, como é largamente conhecido o termo, mas um conjunto de elementos (empresas, produtos, pessoas, por exemplo) que possuem as características que serão objeto de estudo. (VERGARA, 2009, p. 46).

Neste entendimento, o autor passou a considerar entre vários elementos com as mesmas características aqueles que pudessem se enquadrar como a população deste estudo.

Assim diante da necessidade de se definir a população da pesquisa, o autor ainda observou o ensinamento de Hill e Hill (2002), no que diz respeito à importância do objetivo da investigação.

O objetivo da investigação é que define todos os indivíduos da população a serem pesquisados e a quantidade necessária para a descrição analítica. (HILL; HILL, 2002).

Dessa forma, a Figura 4 apresenta a articulação entre o objetivo da investigação com natureza e a dimensão da população ser pesquisada.

Articulação entre o objetivo a natureza e a dimensão da população

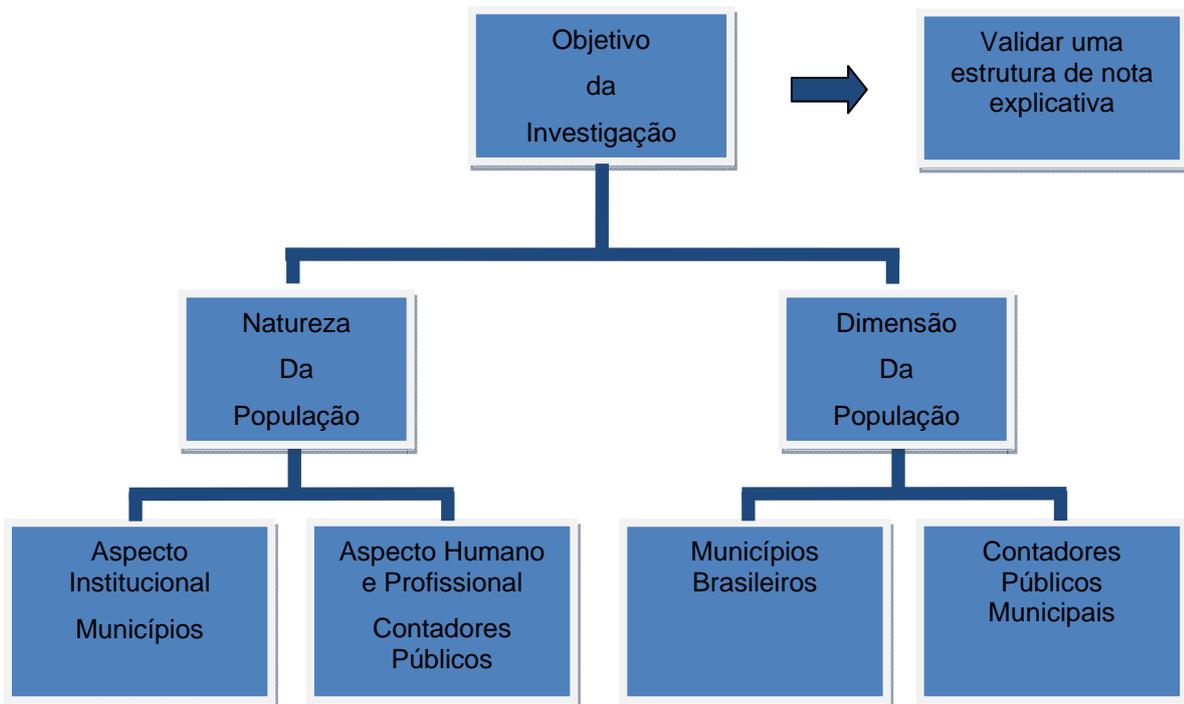


FIGURA 4 – ARTICULAÇÃO ENTRE O OBJETIVO, A NATUREZA E A DIMENSÃO DA POPULAÇÃO.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Adaptado a realidade deste trabalho, o diagrama demonstra a integração entre o aspecto institucional e o humano da população a serem definidos para pesquisa de acordo com o objetivo geral.

O objetivo geral deste trabalho é validar uma estrutura de nota explicativa que promova a evidenciação das informações contábeis a seus usuários, em apoio ao processo de tomada de decisão, a adequada prestação de contas e o necessário suporte para a instrumentalização do controle social no setor público para a escolha da população.

Para o alcance do objetivo geral, passou-se a examinar a natureza e a dimensão da população em seus aspectos institucional e humano.

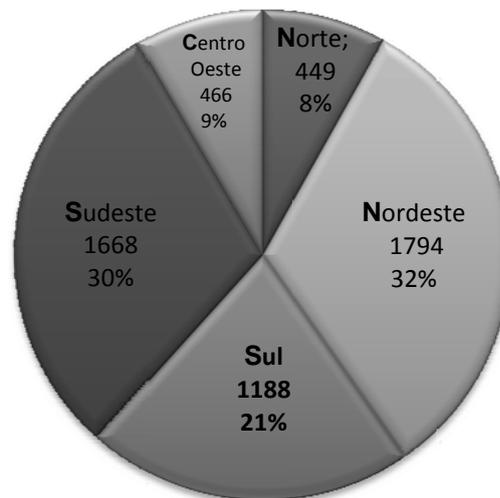
Quanto à natureza da população temos:

- a) no aspecto institucional os Municípios, pelo fato de que os bens de uso comum como: praças, pontes, viadutos, ruas e estradas, estarem sob a sua responsabilidade;

- b) no aspecto humano-profissional os contadores municipais, pelo fato de sua responsabilidade profissional estar diretamente ligada à evidenciação das informações contábeis.

Para a dimensão da população, inicialmente, o autor considerou a possibilidade de utilizar o total de Municípios Brasileiros, que segundo as informações divulgadas pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE são 5.565 Municípios instalados nas cinco regiões brasileiras apresentados no Gráfico 1 a seguir:

Distribuição dos Municípios Brasileiros por Região



Total de Municípios Brasileiros - 5.565

GRÁFICO 1 – DISTRIBUIÇÃO DOS MUNICÍPIOS BRASILEIROS POR REGIÃO.

Fonte: Elaborado pelo autor

Neste contexto, considerando um contador público por Município a quantidade de respondentes teria um número estimado de no mínimo de 5.565 respondentes.

Entretanto após análise desta seleção inicial, ponderou-se a dificuldade de se estender a pesquisa a todos os Municípios Brasileiros em razão da numerosidade dos Municípios, dos custos envolvidos, da escassez de tempo e do próprio acesso aos respondentes.

Sobre a impossibilidade de obtenção de informações, Beuren (2004, p. 117) comenta: “Em geral, é impossível obter informação de todos os elementos ou

indivíduos que se pretendem estudar em virtude do grande número de dados, da relação custo-benefício, da limitação de tempo ou da sua acessibilidade”.

Uma segunda possibilidade foi considerada: dimensionar a pesquisa nos Municípios do Estado de São Paulo que contém 645 Municípios e representa 39% dos Municípios da Região Sudeste.

O Gráfico 2 apresenta a distribuição dos Municípios da Região Sudeste por Estado.

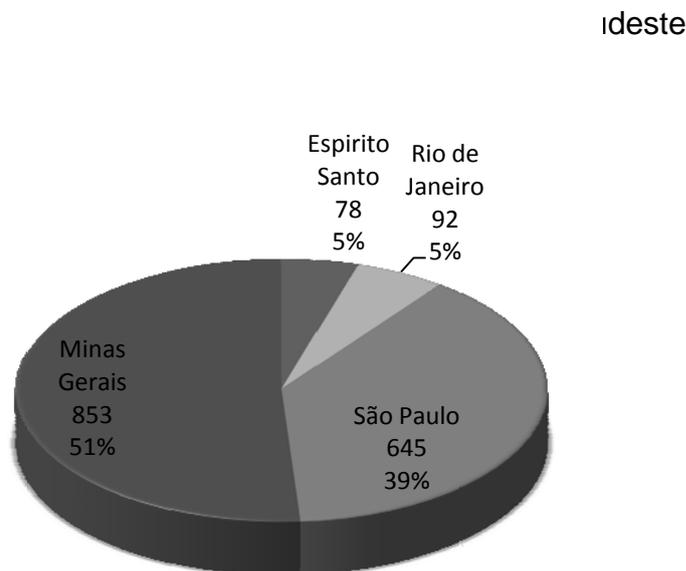


GRÁFICO 2 – DISTRIBUIÇÃO DOS MUNICÍPIOS DA REGIÃO SUDESTE.

Fonte: Elaborado pelo autor

Todavia, mesmo a redução de uma população de 5.565 Municípios Brasileiros para 645 Municípios do Estado de São Paulo, ainda seria inviável a conclusão da pesquisa se ponderadas as dificuldades analisadas.

Contudo, Hill e Hill (2002, p. 44) aconselham: “No caso de uma investigação acadêmica feita como parte de uma licenciatura ou mestrado, é aconselhável, e muito mais simples, escolher um Universo pequeno para trabalhar”.

Então, diante a necessidade de viabilizar a pesquisa, analisou-se a possibilidade de escolher uma dimensão menor quantitativamente, mas não qualitativamente para o universo inquirido.

Segundo Hill e Hill (2002, p. 44): “O universo inquirido é formado pelo conjunto total de casos que, na prática, estão disponíveis para a amostragem e sobre os quais o investigador quer tirar conclusões”.

Uma terceira possibilidade foi considerada, utilizar o conjunto de Municípios que compõem a Região Metropolitana do Estado de São Paulo – RMSP.

A Região Metropolitana de São Paulo – RMSP foi criada pela Lei complementar nº 14. É constituída pelo Município de São Paulo e mais 38 Municípios que se agrupam em torno da Capital do Estado. Os investimentos em bens de uso comum ou de infraestrutura estão diretamente vinculados aos seguintes interesses metropolitanos: a) saneamento básico, notadamente abastecimento de água e rede de esgotos e serviço de limpeza pública, b) uso do solo metropolitano, transportes e sistema viário, entre outros. (BRASIL, 1973).

Segundo a Empresa Paulista de Planejamento Metropolitano (Emplasa, 2007), os 39 Municípios que integram a RMSP ocupam a área de 8.051 Km² e concentram no ano 2000 cerca de 48% da população de todo o Estado de São Paulo. No Quadro 9 se apresenta alguns aspectos relevantes da RMSP.

ASPECTOS	DESCRIÇÃO
Área Territorial	A área da Região Metropolitana da São Paulo – 8051 km ² – corresponde a menos de um milésimo da superfície brasileira e pouco mais de 3% do território paulista. A Região tem aproximadamente as mesmas dimensões de algumas nações, como Líbano (10 452 km ²) e Jamaica (10 991 km ²).
Área Urbanizada	Corresponde a 2 209 km ² , ou seja, algo em torno de 221 mil quarteirões. Entre 1962 e 2002, a mancha urbana passou de 874 km ² para 2 209 km ² , o que, em termos de espaço, é praticamente o mesmo que incorporar, em quarenta anos, uma cidade do porte de Piracicaba.
Aspectos Econômicos	A Região Metropolitana de São Paulo é o maior pólo de riqueza nacional. Seu Produto Interno Bruto (PIB) atingiu, em 2004, algo em torno de US\$ 94,06 bilhões, o que corresponde a cerca de 15,6% do total brasileiro. A renda per capita atinge US\$ 4,918.

Continua

Conclusão

ASPECTOS	DESCRIÇÃO
Centralização do comando	A metrópole detém a centralização do comando do grande capital privado: aqui estão as sedes brasileiras dos mais importantes complexos industriais, comerciais e principalmente financeiros, que controlam as atividades econômicas no País. Esses fenômenos fizeram surgir e condensar na Região Metropolitana uma série de serviços sofisticados, definidos pela íntima dependência da circulação e transporte de informações: planejamento, publicidade, marketing, seguro, finanças e consultorias, entre outros.
Demografia	A população, segundo estimativas para o ano de 2006, é de 19,7 milhões de habitantes, o que significa que aproximadamente um em cada 10 brasileiros mora nesta metrópole paulista. Tal contingente é cerca de 72% superior ao da Região Metropolitana do Rio de Janeiro, a segunda do País, com 11,5 milhões de pessoas. Com essa população, a Região Metropolitana de São Paulo figura entre os cinco maiores aglomerados urbanos do mundo, incluindo Tóquio, Seul, Cidade do México e Nova Iorque.

QUADRO 9 – DADOS RELEVANTES DA REGIÃO METROPOLITANA DE SÃO PAULO

Fonte. Elaborado pelo autor. Adaptado Emblasa (2007).

A Figura 7, apresenta a Distribuição da Região Metropolitana de São Paulo.

**FIGURA 5 - REGIÃO METROPOLITANA DE SÃO PAULO.**

Fonte: Baixar Mapas.via12 [2011?].

3.2.2.2 *Tamanho da amostra e local da pesquisa*

Para a escolha da amostra foi considerado o conceito de Gil (2010, p. 89): “Amostra é o subconjunto do universo ou da população, por meio do qual se estabelecem ou se estimam as características desse universo ou população”.

Assim, após definida a população inquirida, a escolha da amostra foi selecionada pelo método não probabilístico, uma vez que a representatividade exata da amostra não seria necessária para a conclusão da pesquisa.

Nesta pesquisa foi utilizado o tipo de amostragem intencional uma vez que se pretendeu coletar dados dos respondentes que representassem a opinião da população.

Conforme Marconi e Lakatos (2009) a amostragem intencional é o tipo mais comum de amostra não probabilística, sendo que:

nesta, o pesquisador está interessado na opinião (ação, intenção) de determinados elementos da população, mas não representativos dela. [...] o pesquisador não se dirige, à “massa”, isto é, a elementos representativos da população em geral, mas àqueles que, segundo o seu entender, pela função desempenhada, cargo ocupado, prestígio social, exercem as funções de líderes de opinião na comunidade. Pressupõe que estas pessoas, por palavras, atos ou atuações, têm a propriedade de influenciar a opinião dos demais. (MARCONI; LAKATOS, 2009, p. 38).

Assim, a amostra foi selecionada se baseando na presunção de que os respondentes têm conhecimento da população, dos seus elementos e da natureza das metas pesquisadas. (BABBIE, 1999).

Compuseram a amostra 22 Municípios da Região Metropolitana de São Paulo que responderam ao questionário.

No Gráfico 3, apresentamos a composição da amostra em termos quantitativos e seus respectivos percentuais.

População - 39 Municípios da Região Metropolitana de São



GRÁFICO 3 – COMPOSIÇÃO DA AMOSTRA.

Fonte: Elaborado pelo Autor.

Com relação aos 17 Municípios que até a data do encerramento da pesquisa não haviam respondido aos questionários, o Gráfico 4 apresenta a composição percentual dos motivos apresentados pelos respondentes.



GRÁFICO 4 – COMPOSIÇÃO DOS MOTIVOS DOS MUNICÍPIOS NÃO RESPONDENTES

Fonte: Elaborado pelo Autor

3.2.3 PROCESSO DA ELABORAÇÃO DA PROPOSTA DE ESTRUTURA DAS NOTAS EXPLICATIVAS

Inicialmente, o processo da elaboração da estrutura das notas explicativas partiu da necessidade do autor em responder a questão problemática e alcançar o objetivo geral deste trabalho.

A proposta de validar uma estrutura de nota explicativa com o intuito de ampliar a evidenciação das informações contábeis provenientes do reconhecimento dos bens de uso comum parte do pressuposto que este reconhecimento, sendo uma inovação na prática contábil do setor público, deveria receber um tratamento mais detalhado em sua apresentação aos usuários da informação contábil pública.

Obviamente que estas informações estariam representadas no Balanço Patrimonial e na Demonstração de Variações Patrimoniais, entretanto, o autor entende, que tais informações, que envolvem grandes investimentos de capital, estariam evidenciados de maneira sintética nos demonstrativos contábeis e que frente a sua real importância deveriam conter informações adicionais a seus seus usuários.

O processo de elaboração da proposta da estrutura de nota explicativa envolve dois aspectos essenciais: o teórico e o prático.

No primeiro, quanto à importância das notas explicativas como ferramenta de evidenciação, como observa Iudícibus:

[...] nossa Lei considera a nota explicativa [...] como única fonte de evidenciação adicional. [...] Devemos deixar para as notas explicativas todos os eventos “evidenciáveis” que: a) não sejam meros detalhes (mesmo que elaborados) de grupos de contas já constantes dos demonstrativos formais, que seriam feitos em quadros suplementares: ou b) sejam demonstrações afastadas dos princípios aceitos. (IUDÍCIBUS, 2006, p. 314).

Neste sentido, considerando que as despesas de capital envolvem grandes investimentos, entre eles: pontes, viadutos, estradas, ruas e praças, não podem ser consideradas como “meros detalhes” e sim importante conjunto de bens de infraestrutura cuja composição deve ser melhor evidenciadas aos usuários da informação contábil através das notas explicativas.

Iudicibus, Martins e Gelbcke explicam que:

A utilização de notas para dar composição de contas auxilia também a estética do Balanço, pois pode fazer constar dele determinada conta por seu total, com detalhes necessários expostos por meio de notas explicativas, como no caso de Estoques, **Ativos Imobilizado**, Investimentos, Empréstimos e Financiamentos. (IUDÍCIBUS; MARTINS; GELBCKE, 2000, p. 363, grifo nosso).

No que se refere ao aspecto prático o autor associou o objetivo do Pronunciamento Técnico CPC 26, que trata da apresentação das demonstrações contábeis, conjuntamente com a Resolução CFC nº 1.133/08, que aprova a NBC T 16.6 e trata das Demonstrações Contábeis no Setor Público e as orientações do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público - MCAPS – Parte V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público – 3º Edição.

A proposta de estrutura de notas explicativas (Apêndice D) pretende trazer em sua constituição as informações referentes:

- a) a base para a elaboração das demonstrações contábeis e das políticas e critérios contábeis específicos utilizados;
- b) requeridas pelas normas de contabilidade aplicáveis, que não tenham sido apresentadas nas demonstrações contábeis; e,
- c) adicionais que não tenham sido expostas na apresentação principal das demonstrações contábeis, mas que sejam relevantes para a sua compreensão.

No que se refere à ordem das informações a proposta de estrutura de nota explicativa segue a seguinte ordem:

- a) declaração de alinhamento com as normas de contabilidade aplicáveis ao setor público;
- b) Sumário de critérios contábeis significativos:
 - 1 - Diretrizes contábeis;
 - 2 - Critérios Contábeis na avaliação de ativos;

3 - Mudanças de critérios contábeis na avaliação de ativos;

4 - Balanço Patrimonial;

4.1 – Do Ativo imobilizado

3.2.4 PROCESSO DE ELABORAÇÃO DO INSTRUMENTO DE PESQUISA

O instrumento de pesquisa utilizado para a coleta de dados utilizado neste trabalho foi o questionário.

Beuren (2004, p. 130) conceitua da seguinte maneira: “é um instrumento de coleta de dados constituído por uma série ordenada de perguntas que devem ser respondidas por escrito pelo informante, sem a presença do pesquisador”.

Complementando o entendimento, Gil (2010) define questionário:

como a técnica de investigação composta por um conjunto de questões que são submetidas a pessoas com o propósito de obter informações sobre conhecimento, crenças, sentimentos, valores, interesses, expectativas, aspirações, temores, comportamento presente ou passado etc. (GIL, 2010, p.121).

Escolhido o questionário como instrumento de coleta de dados, o pesquisador, definiu a sua auto-aplicação, ou seja, depois de entregues aos respondentes os mesmos se encarregarão de seu preenchimento. (VIEIRA, 2009, p. 18)

O primeiro contato com os possíveis respondentes se deu antes do encaminhamento dos questionários através de ligação telefônica, com o intuito de motivá-los a participarem da pesquisa.

Para o diálogo entre o pesquisador e o respondente, foi seguido o seguinte roteiro de apresentação:

- a) do pesquisador;
- b) da Instituição FECAP e do Curso de Mestrado;
- c) a importância da pesquisa para a prática da Contabilidade Aplicada ao Setor Público;
- d) e a relevância de sua contribuição.

3.2.4.1 A construção do questionário

A construção do questionário teve como objetivo investigar a opinião dos respondentes quanto à validade da proposta de estrutura de nota explicativa que propõe evidenciar as informações contábeis provenientes do reconhecimento dos bens de uso comum.

De acordo com Hill e Hill (2002):

Numa investigação onde se aplica um questionário, a maioria das variáveis são medidas a partir de perguntas do questionário, e portanto, os métodos de investigação incluem os tipos de perguntas usadas, os tipos de respostas associadas com estas perguntas e as escalas de medidas dessas respostas. (HILL; HILL, 2002, p. 83).

Para viabilizar a investigação, o autor teve de listar algumas variáveis que pudessem dar suporte as perguntas do questionário e cujas respostas validariam a proposta de estrutura de nota explicativa.

Para esta ação foi observado o ensinamento de Martins e Pellisaro (2005, p. 83): “Para explorar empiricamente um conceito teórico, o pesquisador precisa traduzir a assertiva genérica do conceito em uma relação com o mundo real, baseando em variáveis observáveis e mensuráveis, ou seja, elaborar um constructo e operacionalizá-lo”.

Ainda com Martins e Pellisaro o constructo possui um significado construído intencionalmente a partir de um determinado marco teórico, devendo ser definido de tal forma que permita ser delimitado com proposições particulares observáveis e mensuráveis. (MARTINS; PELLISARO, 2005).

Neste sentido, após a revisão teórica, o autor identificou os constructos e isolou as variáveis a serem observadas e mensuradas no questionário.

Para a construção do questionário foi considerada as características dos respondentes escolhidos para esta pesquisa, ou seja, serem contadores públicos e exercerem as suas atividades profissionais nas Prefeituras Municipais.

A seguir se apresenta a articulação entre os constructos um dois e três e sua base teórica, as variáveis isoladas e suas assertivas.

BASE TEÓRICA	CONSTRUCTO	VARIÁVEL	ASSERTIVAS
<p>(D'ÁURIA,1947) (HENDRIKSEN; VAN BREDÁ, 1999) (IPSAS 1, 2006) (IUDÍCIBUS, 2006) (CPC 26, 2010) (KAM, 1990) (Lei 4320, 1964) (MCASP, 2010) (NBC T 16.2, 2008) (NBC T 16.6, 2008).</p>	<p>A Evidenciação cuja estrutura pode variar tem em sua essência o compromisso de apresentar informações quantitativas e qualitativas de maneira ordenada e mais completa possível, a fim de propiciar uma base adequada de informações aos seus usuários.</p>	<p>A Evidenciação da Informação Contábil</p>	<p>A - Apresenta adequadamente os fundamentos contábeis (base contábil) relativos ao reconhecimento dos bens de uso comum;</p> <p>B - Evidencia o conjunto de regras contábeis (Políticas Contábeis) referentes ao reconhecimento dos bens de uso comum;</p> <p>C - Fornece informação acerca do conjunto de instruções contábeis (Diretrizes Contábeis) que regulam o reconhecimento dos bens de uso comum.</p> <p>D - Fornece informações mais detalhadas daquelas apresentadas no Balanço Patrimonial;</p> <p>E - Melhora a divulgação das informações contábeis relacionados ao reconhecimento dos bens de uso comum.</p> <p>F - Complementa as informações apresentadas no Balanço Patrimonial com informações adicionais sobre os bens de uso comum.</p> <p>G - Demonstra organização facilitando a compreensão das informações contábeis apresentadas no Balanço Patrimonial;</p> <p>H - Expressa a composição do Patrimônio da Entidade Pública no que se refere aos bens de uso comum.</p>
<p>(CPC- Pronunciamento. Conceitual Básico, 2008) (HENDRIKSEN; VAN BREDÁ, 1999) (HERRMANN JR., 1946) (IPSAS 1, 2006) (NBC T 16.1, 2008) (NBC T 16.2, 2008) (NBC T 16.6 .2008) (SILVA, 2004)</p>	<p>A informação tem utilidade para o usuário quando auxilia no processo de tomada de decisão, na prestação de contas de no suporte a instrumentalização do controle social.</p>	<p>A Utilidade da Informação Contábil</p>	<p>A - Melhoram a análise da situação patrimonial da entidade por parte do usuário;</p> <p>B - Auxiliam o processo de tomada de decisão por parte do usuário;</p> <p>C - Colaboram com o processo de prestação de contas dos gestores públicos;</p> <p>D - Instrumentalizam o controle social na análise das aplicações de recursos públicos pelos cidadãos.</p>

Continua

Conclusão

BASE TEÓRICA	CONSTRUCTO	VARIÁVEL	ASSERTIVAS
(CPC- Pronunciamento. Conceitual Básico, 2008) (FASB, 1984) (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999) (IPSAS 1, 2006) (IUDÍCIBUS, 2006) (KAM, 1990) (NBC T 16.1, 2008) (NBC T 16.5, 2008) (NBC T 16.6, 2008) (SILVA, 2004)	As características qualitativas do registro e da informação contábil são atributos que os tornam úteis aos seus usuários.	A Qualidade da Informação Contábil	A - As informações adicionais sobre os bens de uso comum reconhecidos são relevantes ao processo de tomada de decisão econômica dos gestores públicos B - As informações adicionais apresentadas possibilitam a comparabilidade da situação patrimonial de entidades ao longo do tempo a partir do reconhecimento dos bens de uso comum; C - Os usuários têm a compreensão da composição do ativo imobilizado após o reconhecimento dos bens de uso comum. D - As informações adicionais proporcionam confiabilidade aos usuários.

QUADRO 10 – ARTICULAÇÃO ENTRE A BASE TEÓRICA, OS CONSTRUCTOS, AS VARIÁVEIS E AS ASSERTIVAS.

Elaborado pelo autor.

O questionário (Apêndice H) foi composto por cinco grupos estruturados com questões abertas e questões fechadas em escala Likert.

No que se referem às questões abertas, elas pedem uma resposta construída e escrita pelo próprio respondente, ou seja, com suas próprias palavras (HILL; HILL, 2002).

Nas questões fechadas o respondente tem que escolher entre respostas alternativas constantes no próprio questionário.

Nesta pesquisa foram estruturadas numa escala social denominada de escala Likert, composta por cinco categorias segunda a seguinte graduação: Concordo totalmente(5), Concordo parcialmente (4), Não concordo nem discordo(3), Discordo parcialmente (2) e Discordo totalmente(1). Estas escalas sociais são instrumentos construídos com o objetivo de medir a intensidade das opiniões que por sua vez se refere ao julgamento em relação a determinado fato. (BEUREN, 2004).

A seguir, no quadro 12, apresentam-se os grupos de questões da pesquisa, os seus respectivos objetivos e as suas quantidades.

GRUPOS	OBJETIVO	QUESTÕES
Primeiro	Identificar o perfil dos respondentes através de questões abertas para conhecer o seu grau de escolaridade, o cargo ou função ocupada, o tempo de atuação na área de formação e na administração pública e o valor do orçamento da Prefeitura onde atua.	1 a 5
Segundo	Identificar, através de questões em escala Likert., a opinião dos respondentes quanto a sua avaliação da estrutura da nota explicativa proposta a fim de validar o constructo 1	1A a 1H
Terceiro	Identificar, através de questões em escala Likert, a opinião dos respondentes quanto às informações adicionais expostas na nota explicativa quanto aos bens de uso comum, no que se refere a sua utilidade na análise da situação patrimonial, no processo de tomada de decisão e prestação de contas, como também no auxílio do controle social a fim de validar o constructo 2.	2A a 2D
Quarto	Investigar, através de questões em escala Likert, a percepção dos respondentes quanto as características qualitativas da informação contábil que deveriam estar incorporadas na proposta de notas explicativas. a fim de validar o constructo 3.	3A a 3D
Quinto	Obter junto aos respondentes sugestões e contribuições para a melhoria do estudo referente ao tema da pesquisa.	4

QUADRO 11 – GRUPO DE QUESTÕES DA PESQUISA.

Fonte: Elaborado pelo Autor.

3.2.5 PRÉ-TESTE E VALIDAÇÃO DO QUESTIONÁRIO

Depois de redigido, “o questionário precisa passar por testes antes de sua utilização definitiva, escolhendo-se uma pequena amostra de 3 a 10 colaboradores”. (MARTINS; TEÓPHILO, 2009, p. 94).

A finalidade desta verificação designada como pré-teste, é evidenciar possíveis falhas na redação do questionário entre elas a complexidade das questões, a imprecisão na sua redação, a desnecessidade das mesmas, os constrangimentos ao informante, como também assegurar na sua versão final a clareza e precisão dos termos da questão, da sua forma, do seu desmembramento, da boa das mesmas e da introdução ao questionário (GIL, 2010).

Para a realização de pré-teste é desejável que todo o instrumento de pesquisa ou parte dele apresente a estrutura que será aplicada aos respondentes e que estes tenham o perfil adequado para a sua validação, sendo que o questionário a ser testado tenha a mesma formatação do que será aplicado na pesquisa. (HILL, HILL, 2002).

No processo de validação do questionário que foi encaminhado aos respondentes a sua elaboração passou por três versões, a saber:

- a) primeira versão – Questionário apresentado na banca de qualificação do projeto (Apêndice F).. Esta versão constava com cinco questões abertas e dezoito questões fechadas em escala Likert. Após a apresentação a banca examinadora, foi sugerida que as questões que tivessem mais variáveis fossem desmembradas em outras questões.
- b) segunda versão – Após modificações da versão anterior o questionário, apêndice G, foi encaminhado para pré-teste à doze contadores no mês de junho de 2011 em seus endereços eletrônicos. Esta versão constava com cinco questões abertas e vinte e nove questões fechadas em escala Likert.
- c) terceira versão – Após ajustes na versão anterior a terceira versão do questionário finalizou com cinco questões abertas e 16 questões fechadas em escala Likert.

No Quadro 13 apresentamos as necessidades de ajustes efetuados na elaboração de cada versão do questionário.

Necessidade de ajuste nas respectivas versões dos questionários referente a:	1° Versão – Apêndice F	2° Versão Apêndice G	3° Versão Apêndice H
Boa ordem das Questões	Sim	Sim	Não
Clareza e Precisão	Sim	Sim	Não
Complexidade das Questões	Sim	Não	Não
Constrangimento ao Informante	Não	Não	Não
Desmembramento das Questões	Sim	Não	Não
Questões Desnecessárias	Sim	Sim	Não
Forma das Questões	Sim	Sim	Não
Imprecisão na Redação	Sim	Sim	Não

QUADRO 12 – FALHAS NA CONSTRUÇÃO DO QUESTIONÁRIO.

Fonte: Elaborado pelo Autor, adaptado de Gil, (2010).

4 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS

Neste capítulo são apresentadas a análise e a interpretação dos dados através dos resultados da pesquisa. Inicia-se com uma análise descritiva de forma a caracterizar a amostra pesquisada. Em seguida, procede-se à análise de clusters para identificar perfis de contadores públicos municipais com percepções distintas em relação à estrutura de notas explicativas. Amplia-se a descrição dos clusters englobando suas respostas às variáveis 1 a 5 do instrumento de pesquisa e ao final se apresenta a conclusão da pesquisa.

4.1 ANÁLISE DESCRITIVA – CARACTERIZAÇÃO DA AMOSTRA

Este subtópico tem como objetivo efetuar uma análise descritiva da amostra. É composta pelas questões do primeiro grupo e procura identificar o perfil dos respondentes através de questões abertas para conhecer o seu grau de escolaridade, o cargo ou função ocupada, o tempo de atuação na área de formação, o tempo de atuação na administração pública e o valor do orçamento da Prefeitura onde atua.

Foram pesquisadas as opiniões de 33 contadores públicos municipais de 22 Municípios da Região Metropolitana de São Paulo. Os Municípios pesquisados e o número de contadores que responderam à pesquisa são mostrados na tabela 1.

TABELA 1 – MUNICÍPIOS PESQUISADOS

Municípios	Número de contadores que responderam à pesquisa
Biritiba-Mirim	1
Cajamar	1
Carapicuíba	1
Cotia	1
Diadema	1
Embú	1
Ferraz de Vasconcelos	1
Francisco Morato	1

Continua

Conclusão	
Municípios	Número de contadores que responderam à pesquisa
Franco da Rocha	1
Itapecerica da Serra	1
Itapevi	1
Itaquaquecetuba	1
Mogi das Cruzes	1
Osasco	1
Ribeirão Pires	1
Rio Grande da Serra	1
Salesópolis	1
Santo André	1
São Bernardo do Campo	4
São Caetano do Sul	1
São Paulo	9
Vargem Grande Paulista	1
Total	33

Fonte: Elaborado pelo autor.

Pela tabela 1, observamos que 9 contadores da cidade de São Paulo e 4 de São Bernardo do Campo responderam à pesquisa. Nas demais cidades, apenas 1 contador respondeu. O grau de escolaridade dos pesquisados é mostrado na tabela 2.

TABELA 2 – GRAU DE ESCOLARIDADE

Grau de escolaridade	Frequencia
Ensino Médio / Técnico em Contabilidade	4
Especialização	1
Superior	28
Total	33

Fonte: Elaborado pelo autor.

Pela tabela 2, constatamos que a maioria dos sujeitos (29) possui pelo menos o ensino superior.

A distribuição por cargo/função na administração pública é mostrada na tabela 3.

TABELA 3 – DISTRIBUIÇÃO POR CARGO/FUNÇÃO

Cargo / Função	Frequência
Agente Contábil	1
Contador (Esp. Administração. Orçamentária.- Ciências Contábeis).	14
Coordenador Técnico Gestão Orçamentária	2
Diretor de Finanças/Contabilidade	10
Secretário Adjunto da Despesa / Secretária de Finanças e Contabilidade	2
Técnico Contábil	4
Total	33

Fonte: Elaborado pelo autor.

Pela Tabela 3 verificamos que 14 dos sujeitos são contadores e 10 são diretores de finanças/contabilidade.

Em relação ao tempo de atuação na área de formação, tem-se sujeitos com apenas 1 ano de atuação até 30 anos de atuação. A média desta variável foi de 14 anos com desvio padrão de 8,5 anos.

Já o tempo médio de atuação na administração pública também foi de 14 anos com desvio padrão de 9,1 anos (variação de 1 a 30 anos).

Na Tabela 4 se apresenta os valores dos orçamentos das Prefeituras em 2011.

TABELA 4 – ORÇAMENTOS DAS PREFEITURAS 2011

Cidades	R\$	N
São Paulo	35.000.000.000	9
São Bernardo	3.583.000.000	4
Santo André	2.183.000.000	1
Osasco	1.537.000.000	1
Diadema	959.000.000	1
São Caetano	773.451.000	1
Mogi das Cruzes	656.000.000	1
Itapevi	627.000.000	1
Itaquaquecetuba	377.000.000	1

Continua

Conclusão

Cidades	R\$	N
Embú	362.784.000	1
Carapicuíba	360.000.000	1
Cotia	342.000.000	1
Itapecerica da Serra	270.000.000	1
Cajamar	237.500.000	1
Ferraz	231.000.000	1
Ribeirão Pires	195.000.000	1
Francisco Morato	180.000.000	1
Franco da Rocha	136.500.000	1
Vargem Grande Paulista	95.000.000	1
Rio Grande da Serra	49.000.000	1
Biritiba Mirim	33.000.000	1
Salesópolis	24.000.000	1

Fonte: Elaborado pelo autor.

Já o orçamento das Prefeituras para 2011 variou entre 35 bilhões a 24 milhões de reais.

Verifica-se que 45% dos respondentes são provenientes dos Municípios com orçamentos acima de 1 bilhão de reais, 42% dos respondentes são provenientes dos Municípios com orçamentos entre 100 milhões a 1 bilhão de reais e apenas 12% dos respondentes são provenientes dos Municípios com orçamentos abaixo de 100 milhões de reais.

4.2 ANÁLISE DESCRITIVA - ASSERTIVAS

Este subtópico tem como finalidade efetuar a análise descritiva das assertivas do segundo ao quarto grupos de questões.

Nas questões foram coletadas as opiniões dos respondentes utilizando-se da escala Likert e que manifestaram o grau de concordância ou discordância em relação a cada uma das questões e segundo as seguintes graduações: concordo totalmente (CT), concordo parcialmente (CP), Não concordo nem discordo (NCND), discordo parcialmente (DP), discorda totalmente (DT).

Para a análise das respostas, foram utilizadas as suas frequências absolutas associadas com a média e desvio padrão.

4.2.1 ANÁLISE DESCRITIVA DO CONSTRUCTO 1

O primeiro constructo a ser analisado foi: A evidenciação cuja estrutura pode variar tem em sua essência o compromisso de apresentar informações quantitativas e qualitativas de maneira ordenada e mais completa possível, a fim de propiciar uma base adequada de informações aos seus usuários.

A partir deste constructo, o autor isolou a variável a ser observada e mensurada da seguinte maneira: A evidenciação da informação contábil.

Assim, a composição do segundo grupo de questões teve como objetivo: identificar através de questões em escala Likert as opiniões dos respondentes quanto a suas avaliações da estrutura da nota explicativa proposta.

Na Tabela 5 a seguir se apresentam os resultados da análise descritiva do Constructo 1.

TABELA 5 – ASSERTIVAS DO CONSTRUCTO 1

Assertivas	Frequência das Respostas					M	DP
	DT	DP	NCND	CP	CT		
1.a) Apresenta adequadamente os fundamentos contábeis (base contábil) relativos ao reconhecimento dos bens de uso comum.	1	5	1	16	10	3,88	1,111
	3%	15,2%	3%	48,5%	30,3%		
1.b) Evidencia o conjunto de regras contábeis (Políticas Contábeis) referentes ao reconhecimento dos bens de uso comum.	1	6	0	15	11	3,88	1,166
	3%	18,2%	0%	45,5%	33,3%		
1.c) Fornece informação acerca do conjunto de instruções contábeis (Diretrizes Contábeis) que regulam o reconhecimento dos bens de uso comum.	3	3	1	9	17	4,03	1,334
	9,1%	9,1%	3%	27,3%	51,5%		
1.d) Fornece informações mais detalhadas daquelas apresentadas no Balanço Patrimonial.	1	4	1	7	20	4,24	1,173
	3%	12,1%	3%	21,2%	60,6%		
1.e) Melhora a divulgação das informações contábeis relacionados ao reconhecimento dos bens de uso comum.	1	1	3	8	20	4,36	0,994
	3%	3%	9,1%	24,2%	60,6%		

Continua

Conclusão

Assertivas	Frequência das Respostas					M	DP
	DT	DP	NCND	CP	CT		
1.f) Complementa as informações apresentadas no Balanço Patrimonial com informações adicionais sobre os bens de uso comum.	0	4	1	8	20	4,33	1,021
	0%	12,1%	3%	24,2%	60,6%		
1.g) Demonstra organização facilitando a compreensão das informações contábeis apresentadas no Balanço Patrimonial.	1	1	0	12	19	4,42	0,902
	3%	3%	0%	36,4%	57,6%		
1.h) Expressa a composição do Patrimônio da Entidade Pública no que se refere aos bens de uso comum.	3	1	1	11	17	4,15	1,228
	9,1%	3%	3%	33,3%	51,5%		

Fonte: Elaborado pelo autor.

Pela tabela 5 constatamos que 94% dos sujeitos pesquisados concordam que a Estrutura das Notas Explicativas demonstra organização facilitando a compreensão das informações contábeis apresentadas no Balanço Patrimonial (1.g).

Além disso, 84,8% concordam que ela melhora a divulgação das informações contábeis (1.e), complementa as informações apresentadas no Balanço Patrimonial com informações adicionais sobre os bens de uso comum (1.f) e expressa a composição do Patrimônio da Entidade Pública no que se refere aos bens de uso comum (1.h).

Verificamos ainda que 81,8% concorda que a Estrutura das Notas Explicativas fornece informações mais detalhadas daquelas apresentadas no Balanço Patrimonial (1.d) e que 78,8% afirmam que ela apresenta adequadamente os fundamentos contábeis (base contábil) relativos ao reconhecimento dos bens de uso comum (1.a), evidencia o conjunto de regras contábeis (políticas contábeis) referentes ao reconhecimento dos bens de uso comum (1.b) e fornece informação acerca do conjunto de instruções contábeis (diretrizes contábeis) que regulam o reconhecimento dos bens de uso comum (1.c).

4.2.2 ANÁLISE DESCRITIVA DO CONSTRUCTO 2

O segundo constructo a ser analisado foi: A informação tem utilidade para o usuário quando auxilia no processo de tomada de decisão, na prestação de contas de no suporte a instrumentalização do controle social.

A partir deste constructo, o autor isolou a variável a ser observada e mensurada da seguinte maneira: A utilidade da Informação Contábil

Assim, a composição do terceiro grupo de questões teve como objetivo: Identificar, através de questões em escala Likert, a opinião dos respondentes quanto às informações adicionais expostas na nota explicativa quanto aos bens de uso comum, no que se refere a sua utilidade na análise da situação patrimonial, no processo de tomada de decisão e prestação de contas, como também no auxílio do controle social.

As respostas das assertivas que compõem são apresentadas na tabela 6.

TABELA 6 – ASSERTIVA DO CONSTRUCTO 2

Assertivas	Frequência das Respostas					M	DP
	DT	DP	NCND	CP	CT		
2.a) Melhoram a análise da situação patrimonial da entidade por parte do usuário.	2	1	2	6	22	4,36	1,141
	6,1%	3%	6,1%	18,2%	66,7%		
2.b) Auxiliam o processo de tomada de decisão por parte do usuário.	0	3	4	11	15	4,15	0,972
	0%	9,1%	12,1%	33,3%	45,5%		
2.c) Colaboram com o processo de prestação de contas dos gestores públicos.	1	0	4	10	18	4,33	0,924
	3% ^O	0%	12,1%	30,3%	54,5%		
2.d) Instrumentalizam o controle social na análise das aplicações de recursos públicos pelos cidadãos.	0	1	3	18	11	4,18	0,727
	0%	3%	9,1%	54,5%	33,3%		

Fonte: Elaborado pelo autor.

Analisando a tabela 6, constatamos que 87,8% dos respondentes concordam que as Informações Adicionais das Notas Explicativas sobre os bens de uso comum instrumentalizam o controle social na análise das aplicações de recursos públicos pelos cidadãos (2.d).

Além disso, 84,9% afirmam que elas melhoram a análise da situação patrimonial da entidade por parte do usuário (2.a).

E ainda que, 84,8% acreditam que elas colaboram com o processo de prestação de contas dos gestores públicos (2.c).

Enquanto que, 78,8% concordam que elas auxiliam o processo de tomada de decisão por parte do usuário (2.b).

4.2.3 ANÁLISE DESCRITIVA DO CONSTRUCTO 3

O terceiro constructo a ser analisado foi: As características qualitativas do registro e da informação contábil são atributos que os tornam úteis aos seus usuários. A partir deste significado o autor isolou a variável a ser observada e mensurada da seguinte maneira: A Qualidade da Informação Contábil.

Assim, a composição do quarto grupo de questões teve como objetivo: Investigar, através de questões em escala Likert, a percepção dos respondentes quanto às características qualitativas da informação contábil que deveriam estar incorporadas na proposta de notas explicativas. As respostas das assertivas que compõem são apresentadas na tabela 7.

TABELA 7 – ASSERTIVAS DO CONSTRUCTO 3

Assertivas	Frequência das Respostas					M	DP
	DT	DP	NCND	CP	CT		
3.a) As informações adicionais sobre os bens de uso comum reconhecidos são relevantes ao processo de tomada de decisão econômica dos gestores públicos	1	3	3	11	15	4,09	1,100
	3%	9,1%	9,1%	33,3%	45,5%		
3.b) As informações adicionais apresentadas possibilitam a comparabilidade da situação patrimonial de entidades ao longo do tempo a partir do reconhecimento dos bens de uso comum	0	3	2	9	19	4,33	0,957
	0%	9,1%	6,1%	27,3%	57,6%		
3.c) Os usuários tem a compreensão da composição dos ativo imobilizado após o reconhecimento dos bens de uso comum.	1	1	4	19	8	3,97	0,883
	3%	3%	12,1%	57,6%	24,2%		
3.d) As informações adicionais proporcionam confiabilidade aos usuários.	0	3	4	16	10	4,00	0,901
	0%	9,1%	12,1%	48,5%	30,3%		

Fonte: Elaborado pelo autor.

Pela tabela 7 verificou-se que, com relação às Características Qualitativas da informação contábil das Notas Explicativas Propostas, 84,9% dos sujeitos concordam que as informações adicionais apresentadas possibilitam a

comparabilidade da situação patrimonial de entidades ao longo do tempo a partir do reconhecimento dos bens de uso comum (3.b).

Além disso, 81,8% afirmam que os usuários tem a compreensão da composição dos ativo imobilizado após o reconhecimento dos bens de uso comum (3.c).

E ainda, 78,8% acreditam que as informações adicionais sobre os bens de uso comum reconhecidos são relevantes ao processo de tomada de decisão econômica dos gestores públicos (3.a) e proporcionam confiabilidade aos usuários (3.d).

4.3 ANÁLISE DE CLUSTER

A análise de cluster é uma técnica multivariada utilizada para detectar grupos homogêneos nos dados , em nosso caso, grupo homogêneos de variáveis. Os objetos em cada cluster tendem a ser semelhantes entre si e diferentes de objetos de outros clusters (HAIR ET AL; PESTANA;GAGEIRO, 2000).

O primeiro passo para realizar a análise de cluster é escolher uma medida para avaliar quão semelhantes ou diferentes são os casos analisados, ou seja, escolher uma maneira de medir a distância entre pares de casos usando os valores observados nas variáveis.

Assim, escolhemos como medida de semelhança a distância euclidiana quadrática, por ser uma das mais utilizadas neste tipo de análise (MALHOTRA, 2006, PESTANA; GAGEIRO, 2000).

Além disso, como não possuímos a priori um número de cluster que deveria ser retido, precisamos explorar os dados e testar vários métodos. Foram testados sete métodos de aglomeração hierárquicos a saber: método *Ward*, método do centróide, *average linkage between groups*, *average linkage within groups*, *complete linkage furthest neighbor* e, *single linkage nearest neighbor* e *median method*.

O método que mostrou boa separação entre os clusters foi o método Ward. Este método minimiza o quadrado da distância euclidiana às médias dos aglomerados, combinando clusters com um pequeno número de observações (HAIR ET AL, 2005).

Assim, a seguir, apresentamos os resultados da análise de cluster encontrados através deste método.

A partir da Figura 6 - dendrograma abaixo, podemos visualizar 2 clusters distintos.

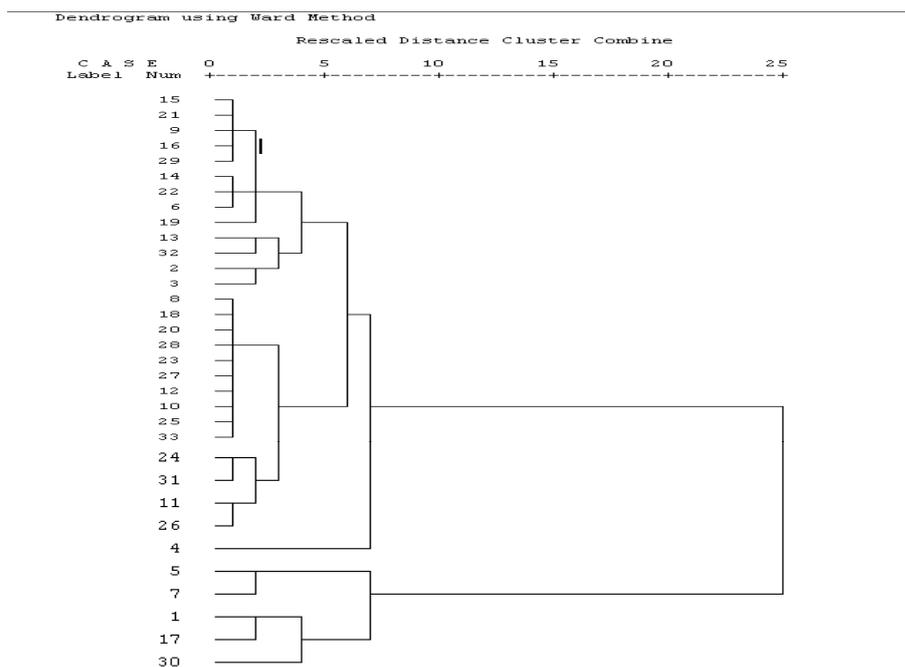


FIGURA 6 – DENDOGRAMA – MÉTODO WARD
Fonte: Elaborado pelo autor

A partir deste teste podemos escolher o melhor teste para verificar as diferenças entre os clusters.

Pelo teste de Shapiro-Wilks encontramos que todas as assertivas apresentam significância inferior a 0,05, ou seja, nenhum das variáveis analisadas pode ser considerada normal.

Para que se possa identificar em quais variáveis os clusters possuem opiniões diferentes, precisamos realizar inicialmente o teste de Shapiro-Wilks, para verificar se as 16 variáveis da escala Likert são normais (MALHOTRA, 2006).

Percebe-se assim que os 33 sujeitos pesquisados podem ser agrupados em 2 clusters distintos, sendo: o primeiro é formado por 5 sujeitos (5, 7, 1, 17 e 30) e o segundo é formado por 28 sujeitos (15, 21, 9, 16, 29, 14, 22, 6, 19, 13, 32, 2, 3, 8, 18, 20, 28, 23, 27, 12, 10, 25, 33, 31, 24, 11, 26 e 4).

Desta forma, foi utilizado o teste não paramétrico de Mann-Whitney para determinar quais são as variáveis discriminadoras, isto é, em quais variáveis podemos constatar alguma diferença de opinião entre os clusters. Este teste é apresentado na tabela 8.

TABELA 8 – TESTE DE MANN-WHITNEY – VARIÁVEIS DISCRIMINATÓRIAS

Assertivas	Cluster 1 (N = 5)		Cluster 2 (N = 28)		p-value
	Média	Desvio padrão	Média	Desvio padrão	
1.a) Apresenta adequadamente os fundamentos contábeis (base contábil) relativos ao reconhecimento dos bens de uso comum.	1,80	,447	4,25	,701	<,001
1.b) Evidencia o conjunto de regras contábeis (Políticas Contábeis) referentes ao reconhecimento dos bens de uso comum.	2,20	1,095	4,18	,905	,003
1.c) Fornece informação acerca do conjunto de instruções contábeis (Diretrizes Contábeis) que regulam o reconhecimento dos bens de uso comum.	2,40	1,673	4,32	1,056	,026
1.d) Fornece informações mais detalhadas daquelas apresentadas no Balanço Patrimonial.	2,60	1,342	4,54	,881	,013
1.e) Melhora a divulgação das informações contábeis relacionados ao reconhecimento dos bens de uso comum.	3,20	,837	4,57	,879	,003
1.f) Complementa as informações apresentadas no Balanço Patrimonial com informações adicionais sobre os bens de uso comum.	2,20	,447	4,71	,460	<,001

Continua

Conclusão

Assertivas	Cluster 1 (N = 5)		Cluster 2 (N = 28)		p-value
	Média	Desvio padrão	Média	Desvio padrão	
1.g) Demonstra organização facilitando a compreensão das informações contábeis apresentadas no Balanço Patrimonial.	3,20	1,643	4,64	,488	,039
1.h) Expressa a composição do Patrimônio da Entidade Pública no que se refere aos bens de uso comum.	2,40	1,517	4,46	,881	,003
2.a) Melhoram a análise da situação patrimonial da entidade por parte do usuário.	2,60	1,817	4,68	,612	,013
2.b) Auxiliam o processo de tomada de decisão por parte do usuário.	3,60	1,140	4,25	,928	,207
2.c) Colaboram com o processo de prestação de contas dos gestores públicos.	3,00	1,225	4,57	,634	,003
2.d) Instrumentalizam o controle social na análise das aplicações de recursos públicos pelos cidadãos.	3,40	,894	4,32	,612	,039
3.a) As informações adicionais sobre os bens de uso comum reconhecidos são relevantes ao processo de tomada de decisão econômica dos gestores públicos	2,40	1,140	4,39	,786	,001
3.b) As informações adicionais apresentadas possibilitam a comparabilidade da situação patrimonial de entidades ao longo do tempo a partir do reconhecimento dos bens de uso comum	2,60	,894	4,64	,559	<,001
3.c) Os usuários tem a compreensão da composição dos ativo imobilizado após o reconhecimento dos bens de uso comum.	3,60	1,140	4,04	,838	,419
3.d) As informações adicionais proporcionam confiabilidade aos usuários.	3,40	1,342	4,11	,786	,290

Fonte: Elaborado pelo autor.

Pela tabela 8, se observa que a significância do teste de Mann-Whitney apresentou valor inferior a 0,05 para todas as variáveis, exceto para 2b, 3c e 3d. Isto indica que os clusters possuem opiniões distintas em todas exceto nestas.

4.3.1 ANÁLISE DO CLUSTER 1 - DISCORDANTES

Os sujeitos deste cluster tendem a afirmar que a Estrutura das Notas Explicativas não apresenta adequadamente os fundamentos contábeis relativos ao reconhecimento dos bens de uso comum (1a), não evidencia o conjunto de regras contábeis referentes ao reconhecimento dos bens de uso comum (1b), não fornece informação acerca do conjunto de instruções contábeis que regulam o reconhecimento dos bens de uso comum (1c), não fornece informações mais detalhadas daquelas apresentadas no Balanço Patrimonial (1d), não complementa as informações apresentadas no Balanço Patrimonial com informações adicionais sobre os bens de uso comum (1f) e não expressa a composição do Patrimônio da Entidade Pública no que se refere aos bens de uso comum (1h).

Apesar disso, concordam que ela melhora a divulgação das informações contábeis relacionados ao reconhecimento dos bens de uso comum (1e) e demonstra organização facilitando a compreensão das informações contábeis apresentadas no Balanço Patrimonial (1g), embora menos fortemente que o cluster 2.

Além disso, não acreditam que as informações adicionais das notas explicativas, melhoram a análise da situação patrimonial da entidade (2a).

Entretanto, acreditam que colaboram com o processo de prestação de contas dos gestores públicos (2c) e instrumentalizam o controle social na análise das aplicações de recursos públicos pelos cidadãos (2d), embora menos fortemente que o cluster 2.

Por outro lado, afirmam que as informações adicionais auxiliam o processo de tomada de decisão por parte do usuário (2b), com a mesma intensidade do cluster 2.

Também afirmam que as informações adicionais sobre os bens de uso comum reconhecidos não são relevantes ao processo de tomada de decisão econômica dos gestores públicos (3a) e que não possibilitam a comparabilidade da situação patrimonial de entidades ao longo do tempo a partir do reconhecimento dos bens de uso comum (3b).

Apesar disso, afirmam que proporcionam confiabilidade aos usuários (3d), uma vez que estes tem a compreensão da composição dos ativo imobilizado após o

reconhecimento dos bens de uso comum (3c), apresentando a mesma intensidade do cluster 2.

4.3.2 ANÁLISE DO CLUSTER 2 – CONCORDANTES

Os sujeitos deste cluster tendem a concordar que a Estrutura das Notas Explicativas apresenta adequadamente os fundamentos contábeis relativos ao reconhecimento dos bens de uso comum (1a), evidencia o conjunto de regras contábeis referentes ao reconhecimento dos bens de uso comum (1b), fornece informação acerca do conjunto de instruções contábeis que regulam o reconhecimento dos bens de uso comum (1c), fornece informações mais detalhadas daquelas apresentadas no Balanço Patrimonial (1d), melhora a divulgação das informações contábeis relacionados ao reconhecimento dos bens de uso comum (1e), complementa as informações apresentadas no Balanço Patrimonial com informações adicionais sobre os bens de uso comum (1f), demonstra organização facilitando a compreensão das informações contábeis apresentadas no Balanço Patrimonial (1g) e expressa a composição do Patrimônio da Entidade Pública no que se refere aos bens de uso comum (1h).

Além disso, acreditam que as informações adicionais das notas explicativas, melhoram a análise da situação patrimonial da entidade (2a) e auxiliam o processo de tomada de decisão por parte do usuário (2b), colaboram com o processo de prestação de contas dos gestores públicos (2c) e instrumentalizam o controle social na análise das aplicações de recursos públicos pelos cidadãos (2d).

Também afirmam que as informações adicionais sobre os bens de uso comum reconhecidos são relevantes ao processo de tomada de decisão econômica dos gestores públicos (3a), possibilitam a comparabilidade da situação patrimonial de entidades ao longo do tempo a partir do reconhecimento dos bens de uso comum (3b), proporcionam confiabilidade aos usuários (3d), uma vez que estes tem a compreensão da composição dos ativo imobilizado após o reconhecimento dos bens de uso comum (3c).

Desta forma, podemos dizer que a maioria dos sujeitos (cluster 2) concorda que a estrutura de nota explicativa apresentada promove a evidenciação das informações contábeis a seus usuários, em apoio ao processo de tomada de

decisão, a adequada prestação de contas e o necessário suporte para a instrumentalização do controle social.

4.3.3 PERFIL DOS CLUSTERS – QUESTÕES 1 A 5

Nesta etapa, se analisou qual o perfil dos 2 clusters encontrados, com base em suas respostas às questões (1 a 5).

Inicialmente, iremos verificar se existe correlação entre os clusters e as variáveis analisadas nas questões 1 e 2.

Uma vez que as variáveis relacionadas as questões são mensuradas ao nível nominal, como ferramenta de análise foi utilizada a correlação V de Cramer, sendo esta correlação a mais indicada nesta situação. (LEVIN; FOX , 2004).

Na tabela 9 a seguir, mostramos os valores destas correlações para estas questões.

TABELA 9 – CORREÇÃO ENTRE OS CLUSTERS E AS VARIÁVEIS CATEGÓRICAS

Questões	Correlação	Significância
1. Qual a sua escolaridade?	0,497	0,780
2. Indique seu cargo/função na Administração Pública	0,655	0,028

Fonte: Elaborado pelo autor.

Pela tabela 9, observamos que a significância da correlação apresentou valor inferior a 0,05 somente para a questão 2.

Sendo assim, as diferenças de respostas entre os clusters para esta questão podem ser analisadas na tabela 10 a seguir.

TABELA 10 – COMPARAÇÃO ENTRE OS CLUSTERS E AS RESPOSTA DA QUESTÃO 2

2. Indique seu cargo/função na Administração Pública	Cluster 1	Cluster 2
Contador (Esp. Adm. Orç -Ciências Contábeis)	1	13
Técnico Contábil	2	2
Agente Contábil	1	0
Coordenador Técnico Gestão Orçamentária	1	1
Secretário Adjunto da Despesa / Secretária de Finanças e Contabilidade	0	2
Diretor de Finanças/Contabilidade	0	10

Fonte: Elaborado pelo autor.

Importante observar pela tabela 10 que todos os secretários adjuntos e diretores de finanças pertencem ao cluster 2.

Para a verificação da correlação entre os clusters e as variáveis relacionadas as questões 3 a 5 foi utilizado o teste de Mann-Whitney, cujos resultados são apresentados na tabela 11.

TABELA 11 – TESTE DE MANN-WHITNEY – QUESTÕES 3 A 5

Assertivas	Cluster 1 (N = 5)		Cluster 2 (N = 28)		p-value
	Média	Desvio padrão	Média	Desvio padrão	
3. Há quanto tempo atua na área de formação	12,40	7,13	14,21	8,82	0,827
4. Indique o tempo atuação na Administração Pública	11,20	9,76	14,36	9,10	0,509
5. Indique o valor do orçamento da Prefeitura para 2011: (em milhões)	196.557,50	367.966,78	38.553,43	142.667,00	0,316

Fonte: Elaborado pelo autor.

Pela tabela 11 se contata que não há diferenças entre os clusters no que se refere ao tempo de atuação na área de formação ou o tempo de atuação na administração pública.

4.4 CONCLUSÃO DA PESQUISA

Desta forma, pode-se dizer que a maioria dos sujeitos pesquisados concordam que a proposta de Estrutura de Notas Explicativas avaliada apresenta adequadamente os fundamentos contábeis, evidencia o conjunto de regras contábeis, fornece informação acerca do conjunto de instruções contábeis, fornece informações mais detalhadas daquelas apresentadas no Balanço Patrimonial, melhora a divulgação das informações contábeis, complementa as informações apresentadas no Balanço Patrimonial com informações adicionais sobre os bens de uso comum, demonstra organização facilitando a compreensão das informações e expressa a composição do Patrimônio da Entidade Pública no que se refere aos bens de uso comum.

Além disso, eles acreditam que as Informações Adicionais das Notas Explicativas sobre os bens de uso comum melhoram a análise da situação patrimonial da entidade, auxiliando o processo de tomada de decisão por parte do usuário.

Também colaboram com o processo de prestação de contas dos gestores públicos e instrumentalizam o controle social na análise das aplicações de recursos públicos pelos cidadãos.

Já com relação às Características Qualitativas da informação contábil das Notas Explicativas Propostas eles afirmam que as informações adicionais sobre os bens de uso comum reconhecidos são relevantes ao processo de tomada de decisão econômica dos gestores públicos, possibilitam a comparabilidade da situação patrimonial de entidades ao longo do tempo e proporcionam confiabilidade aos usuários, uma vez que estes tem a compreensão da composição dos ativo imobilizado após o reconhecimento dos bens de uso comum.

A minoria dos sujeitos que fazem ressalvas com relação à Estrutura de Notas Explicativas apresentadas citam alguns pontos principais: eles afirmam que a estrutura não apresenta adequadamente os fundamentos contábeis, não evidencia o conjunto de regras contábeis, não fornece informação acerca do conjunto de instruções contábeis que regulam o reconhecimento dos bens de uso comum, não fornece informações mais detalhadas daquelas apresentadas no Balanço Patrimonial, não complementa as informações apresentadas no Balanço Patrimonial com informações adicionais sobre os bens de uso comum e que não expressa a

composição do Patrimônio da Entidade Pública no que se refere aos bens de uso comum.

Além disso, não acreditam que as informações adicionais das notas explicativas, melhoram a análise da situação patrimonial da entidade e que as informações adicionais sobre os bens de uso comum reconhecidos não são relevantes ao processo de tomada de decisão econômica dos gestores públicos e que não possibilitam a comparabilidade da situação patrimonial de entidades ao longo do tempo.

Assim, pode-se considerar que a estrutura de nota explicativa apresentada pode ser validada como um instrumento que promove a evidenciação das informações contábeis a seus usuários, em apoio ao processo de tomada de decisão, a adequada prestação de contas e o necessário suporte para a instrumentalização do controle social.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A Contabilidade Pública tendo como objetivo fornecer informações úteis sobre os resultados alcançados e as mutações do patrimônio público em apóio a tomada de decisão, a prestação de contas e ao controle social, tem a necessidade de se adequar as novas demandas de informações de seus usuários.

A construção deste trabalho teve como suporte a inovação na prática contábil aplicada ao setor público referente ao reconhecimento dos bens de uso comum e que de acordo com a revisão bibliográfica não eram ativados.

Este procedimento muda a partir da publicação da Portaria MF n. 184, de 25 de agosto de 2008, pela Secretaria do Tesouro Nacional, que trata a convergência as Normas Internacionais de Contabilidade e a aprovação pelo Conselho Federal de Contabilidade da NBC T 16.10 que estabelece a avaliação e mensuração destes bens e conseqüentemente o seu reconhecimento como ativo.

Assim, definida a nova prática contábil e a relevância destes bens, o autor refletiu se a evidenciação no corpo do Balanço Patrimonial seria a melhor forma de apresentação destes elementos após o seu reconhecimento como parte do patrimônio público. A revisão bibliográfica auxiliou nesta reflexão proporcionando o direcionamento este estudo para a evidenciação destas novas informações contábeis através das notas explicativas.

A evidenciação da informação contábil se relaciona diretamente com o objetivo da Contabilidade Aplicada ao Setor Público e deve buscar demonstrar as alterações ocorridas no patrimônio das entidades do setor público.

Assim sendo, o objetivo geral deste trabalho foi validar uma estrutura de nota explicativa que promova a evidenciação das informações contábeis a seus usuários, em apoio ao processo de tomada de decisão, a adequada prestação de contas e o necessário suporte para a instrumentalização do controle social.

Após a conclusão da pesquisa, pode-se considerar que a situação problema e o objetivo geral deste trabalho foram alcançados uma vez que a proposta de estrutura de nota explicativa, apresentada aos contadores públicos municipais, foi validada pela maioria dos respondentes, clusters 2 – concordantes, como um

instrumento que promove a evidenciação das informações contábeis a seus usuários, em apoio ao processo de tomada de decisão, a adequada prestação de contas e o necessário suporte para a instrumentalização do controle social.

A principal contribuição deste trabalho foi apresentar uma estrutura de nota explicativa para evidenciação dos bens de uso comum e que serve de ponto de partida para a utilização pelos contadores públicos municipais, uma vez que, a mesma foi validada pelos próprios profissionais da área pública.

Cabe salientar a importância da aplicação de ajustes na proposta de nota explicativa apresentada, uma vez que este trabalho é um estudo inicial decorrente das mudanças proporcionadas pela convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, particularmente ao que se refere à evidenciação dos bens de uso comum reconhecidos pelos Municípios.

Outro aspecto que deve ser considerado são as respostas do cluster 1 – discordantes - da pesquisa, que apesar de ser minoria, suas observações servem como fatores que apontam para uma necessidade de revisão e de melhoria da própria estrutura de nota explicativa validada.

Outras contribuições que podemos elencar:

- a) no meio acadêmico, a discussão teórica relacionado ao reconhecimento dos bens de uso comum e a sua aplicação prática nas entidades públicas;
- b) referente ao aperfeiçoamento profissional, a contribuição está no estímulo aos contadores públicos municipais de participarem desta pesquisa e dessa forma contribuindo para o crescimento desta discussão;
- c) para a ciência e tecnologia contábil, se apresenta na oportunidade deste estudo proporcionar a discussão sobre o tema e através de suas conclusões agregar conhecimentos ao estudo da Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

Uma vez que o reconhecimento dos bens de uso comum na Contabilidade Pública Brasileira é uma na prática contábil recente, grande é o campo de pesquisa que se abre. Assim, para futuras pesquisas se sugere:

- a) Estudos sobre o acompanhamento do nível de reconhecimento dos bens de uso comum nos Municípios Brasileiros;
- b) Estudo sobre o impacto patrimonial após o reconhecimento destes bens nos demonstrativos contábeis e a confrontação destes com os seus respectivos investimentos em despesas de capital;
- c) Estudos sobre os gastos de manutenção dos bens de uso comum.
- d) Estudos sobre a mensuração dos bens de uso comum;
- e) Estudo sobre as necessidades de melhoria apontadas pelo cluster 1 – discordantes.

Finalizando, gerir informações contábeis úteis aos usuários da Contabilidade Pública é um processo dinâmico e permanente e dessa forma, faz com que as mudanças ocorridas nas práticas contábeis devam ser evidenciadas e adaptadas rapidamente as novas realidades das entidades do setor público.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, B. **Contabilidade pública**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 1976.

BABBIE, E. R. **Métodos de pesquisas de Survey**. Belo Horizonte: Ufmg, 1999.

BAIXAR MAPAS.VIA 12, **Mapa da Região Metropolitana de São Paulo** [2011?]. Disponível em: < <http://baixarmapas.via12.com/mapa-regiao-metropolitana>>. Acesso em: 09 ago. 2011.

BEUREN, M. I. **Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2004.

BRASIL. **Alvara**, de 28 de junho de 1808. Crêa o Erario Regio e o Conselho da Fazenda. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/revista/Rev_35/Alvara.htm>. Acesso em: 15 abr. 2011.

_____. **Lei n. 4320**, de 17 de março de 1964. Estatui Normas de Direito Financeiro para Elaboração e Controle dos Orçamentos e Balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. 2003. 25. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

_____. **Lei Complementar n° 14**, de 8 de junho de 1973. Estabelece as regiões metropolitanas de São Paulo, Belo Horizonte, Porto Alegre, Recife, Salvador, Curitiba, Belém e Fortaleza. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp14.htm>. Acesso em: 15 jun. 2010.

_____. **Lei Complementar n°101**, de 4 de maio de 2000. Estabelece Normas de Finanças Públicas voltadas para a Responsabilidade na Gestão Fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 15 jun. 2010.

_____. **Portaria MF n° 184**, de 25 de agosto de 2008. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/PortMF_184_2008.pdf>. Acesso em: 15 jan.2011.

_____. **Portaria MF n° 751**, de 16 de dezembro de 2009. Aprova o volume V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público e republica o volume IV – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, da 2ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria_STN_DCASP_port751.pdf>. Acesso em: 15 jan. 2011.

_____. Ministério da Fazenda – STN. Manual de Contabilidade aplicada ao setor público. 3. ed. Brasília, 2010a. Parte IV: Plano de contas aplicado ao setor público. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/ParteIV_PCA_SP.pdf>. Acesso em: 15 jan. 2011.

_____. Ministério da Fazenda – STN. Manual de Contabilidade aplicada ao setor público. 3. ed. Brasília, 2010b. Parte V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/ParteV_DCASP.pdf>. Acesso em: 15 jan. 2011.

CARVALHO, E. M. **Bens públicos de infra-estrutura**: um estudo qualitativo das práticas relacionadas ao seu reconhecimento e evidência contábil. 2004. 130 f. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2004.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS - CPC - **Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis**, de 11 de janeiro de 2008. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/mostraOrientacao.php?id=14>>. Acesso em: 08 mar. 2010.

_____. **Pronunciamento Técnico CPC 26**, de 17 julho de 2009. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/pdf/CPC%2026_2010.pdf>. Acesso 08.03.2010.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC n. 1128**, de 25 de novembro de 2008a. Aprova a NBC T 16.1 - Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001128>. Acesso em: 05 out. 2009.

_____. **Resolução CFC n. 1129**, de 25 de novembro de 2008b. Aprova a NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001129>. Acesso em: 05 out. 2009.

_____. **Resolução CFC n. 1132**, de 25 de novembro de 2008c. Aprova a NBC T 16.5 - Registro Contábil. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001132>. Acesso em: 05 out. 2009.

_____. **Resolução CFC n. 1133**, de 25 de novembro de 2008d. Aprova a NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001133>. Acesso: em 29 out. 2009.

_____. **Resolução CFC n. 1137**, de 25 de novembro de 2008e. Aprova a NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001137>. Acesso: em: 05 out. 2009.

CRUZ, F. **Auditoria governamental**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

D'AURIA, F. **Contabilidade pública**. 2. ed. São Paulo: Companhia Editora Nacional, 1937.

_____. **Ciência das finanças: teoria e prática**. São Paulo: Companhia Editora Nacional, 1947.

EMPLASA. **Dados da Região Metropolitana de São Paulo** [2011?]. Disponível em: <<http://www.emplasa.sp.gov.br/portalemplasa>>. Acesso em: 10. ago. 2011.

FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. **Statement of Financial Accounting Concepts No. 5**. Dec. 1984. Disponível em: <<http://www.fasb.org/cs/BlobServer?blobcol=urldata&blobtable=MungoBlobs&blobkey=id&blobwhere=1175820900391&blobheader=application%2Fpdf>>. Acesso em: 05 out. 2009.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GOULART, A. M. C. **Evidenciação contábil do risco de mercado por instituição financeira no Brasil**. 2003. 202 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade). Universidade de São Paulo, São Paulo, 2003.

HAIR, J. F. et al . **Análise multivariada de dados**. Porto Alegre: Bookman, 2005.

HENDRIKSEN, E.S; BREDA, M. F. V. **Teoria da contabilidade**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

HERRMANN JR., F. **Contabilidade superior** – teoria econômica da Contabilidade. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1946.

HILL, M. M; HILL, A. **Investigação por questionário**. 2. ed. Lisboa: Silabo, 2002.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA – IBGE – **Tabela 1.1 Número de municípios nos censos demográficos, segundo as grandes regiões e as Unidades da Federação** – 1960/2010, 2011. Disponível em: http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/populacao/censo2010/sinopse_tab_brasil_pdf.shtm. Acesso em: 05 maio 2011.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS – IFAC. **International Public Sector Accounting Standards IPSAS 17**. Disponível em: <http://web.ifac.org/publications/international-public-sector-accounting-standards-board>. Acesso em 22.01.2011

INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS BOARD – IPSASB. **International Public Sector Accounting Standards – IPSAS 1**, maio de 2001. Disponível em: www.ipsas.org/PDF_ipsas_standards_ifac/2006_A5_IPSAS_1.pdf. Acesso em 04 fev 2011.

IUDÍCIBUS, S. **Teoria da Contabilidade**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

_____; MARTINS, E.; GELBCKE, E.R. **Manual de contabilidade das sociedades por ações**: aplicável as demais sociedades. 5. ed. rev. e atual. adaptada à legislação soc. São Paulo: Atlas, 2000.

KAM, V. **Accounting theory**. 2nd ed. New York: John Willey & Sons, 1990.

KOHAMA, H. **Contabilidade pública**: teoria e prática. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

LEVIN, J.; FOX, J. C. **Estatística aplicada às ciências humanas**. São Paulo: Pearson Education, 2004.

LOPES, A. B; MARTINS, E. **Teoria da Contabilidade: uma nova abordagem**. São Paulo: Atlas, 2005.

MALHOTRA, N. K. **Pesquisa de marketing: uma orientação aplicada**. 4. ed. Porto Alegre: Bookman, 2006.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Técnicas de pesquisa**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MARTINS, G.A. Sobre confiabilidade e validade. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios**. Volume 8 número 20 – Jan/Abr 2006. Disponível em: <<http://200.169.97.104/seer/index.php/RBGN/article/view/51/44>> Acesso em: 09 fev. 2011.

_____. **Manual para elaboração de monografias e dissertações**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

_____; THEÓPHILO C. R. **Metodologia da investigação científica para as ciências sociais aplicadas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

_____; PELISSARO, J. **Sobre Conceitos, Definições e Constructos nas Ciências Contábeis**. Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos. São Leopoldo, v.2, n.2, p. 78-84, mai/ago. 2005.

MEIRELLES, H. L. **Direito administrativo brasileiro**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

MOST, K. S. **Accounting theory**. Columbus, Ohio: Grid, 1977.

NIYAMA, J. K; SILVA, C. A. T. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2008.

OLIVEIRA, E. C. **Uma contribuição à análise das práticas de gestão das organizações do terceiro setor com enfoque na eficácia: pesquisa nas organizações da Região Metropolitana de São Paulo**. 2007. 122 f. Dissertação

(Mestrado em Ciências Contábeis). Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP, São Paulo, 2007.

PADOVEZE, L. C. **Contabilidade gerencial**: um enfoque em sistema de informação contábil. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

PELEIAS, I. R.; BACCI, J. **Pequena cronologia do desenvolvimento contábil no Brasil**: os primeiros pensadores, a padronização contábil e os congressos brasileiros de contabilidade. Revista Administração On Line – FECAP, São Paulo, SP, v.5, n. 3, p 39-54, jul/ago/set 2004. Disponível em: <http://www.fecap.br/adm_online/art0503/art5034.pdf>. Acesso em: 09 fev. 2011.

PESTANA, M. H.; GAGEIRO, J. N. **Análise de dados para ciências sociais**: a complementariedade do SPSS. 2. ed. Lisboa: Edições Silabo, 2000.

PISCITELLI, R. B; TIMBÓ, M. Z. F. **Contabilidade pública**: Uma abordagem da Administração Financeira Pública. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

RUA, S. C. O conceito, reconhecimento e a valoração dos ativos públicos: especial menção a Portugal. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, SC, v. 5, n.4, p. 134-151, out/dez., 2009. Disponível em: <<http://proxy.furb.br/ojs/index.php/universocontabil>>. Acesso em: 01 jul.2010.

SÁ, A. L.; SÁ A. M. L. **Planos de contas**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

SILVA, L. M. **Contabilidade governamental**: um enfoque administrativo. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

SLOMSKI, V. **Controladoria e governança na gestão pública**. São Paulo: Atlas, 2005.

_____. **Manual de contabilidade pública**: um enfoque na contabilidade municipal, de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

VIEIRA, S. **Como elaborar questionários**. São Paulo: Atlas, 2009.

VERGARA, S. C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

WEFFORT, E. F. J. **O Brasil e a harmonização contábil internacional**. São Paulo: Atlas, 2005.



APÊNDICE A – CARTA DE APRESENTAÇÃO

Prezado Senhor (a)

Sou aluno do programa de Mestrado em Ciências Contábeis da Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP.

Para obter o título de Mestre em Ciências Contábeis, estou elaborando a dissertação denominada “Contabilidade Pública – A Evidenciação em Notas Explicativas das Informações Contábeis provenientes do Reconhecimento dos Bens de Uso Comum”, sob a orientação do Prof. Dr. Marcos Reinaldo Severino Peters.

Ao responder o questionário anexo, a Sua participação será de grande relevância.

As questões contidas no questionário não representam um teste de seus conhecimentos, não havendo, portanto, respostas certas ou erradas para as perguntas do questionário.

Sua identificação não é necessária. As informações pessoais solicitadas visam apenas à combinação de respostas para tabulação dos dados fornecidos permitindo, assim, a conclusão do estudo.

Caso seja de seu interesse, coloco à disposição uma cópia do trabalho realizado, bastando enviar solicitação nesse sentido pelo telefone 11 9181-6322 ou pelo email seraphimpr@msn.com.

APÊNDICE B – INTRODUÇÃO AO QUESTIONÁRIO

Prezados Respondentes,

Desde já fico muito agradecido pelo tempo dispensado ao preenchimento do questionário.

Permita-me algumas instruções:

- Você está recebendo um Balanço Patrimonial formatado de acordo com as Novas Normas de Contabilidade Aplicado ao Setor Público. Este é apenas um exemplo hipotético criado pelo autor.
- A seguir apresento uma Proposta de Estrutura de Notas Explicativas que pretende evidenciar as informações contábeis provenientes do reconhecimento dos bens de uso comum pelos Municípios.
- E por fim o questionário contendo cinco questões abertas e dezesseis questões na escala Likert.

As questões contidas no questionário não representam um teste de seus conhecimentos, não havendo, portanto, respostas certas ou erradas para as perguntas do questionário.

Paulo Rogério Seraphim

Mestrando

APÊNDICE C – BALANÇO PATRIMONIAL - (Exemplo Hipotético)

Este Balanço Patrimonial evidencia a situação patrimonial da Prefeitura de San Serafin em 31/12/2010. Mediante a sua observação é possível conhecer qualitativamente e quantitativamente a composição dos bens e direitos (ativos), das obrigações (passivos) e dos capitais, reservas e resultados acumulados (Patrimônio Líquido).

BALANÇO PATRIMONIAL					
PREFEITURA MUNICIPAL DE SÃO SERAFIN					
EXERCÍCIO: 2010			PERÍODO: 01/01/2010 A 31/12/2010		
ATIVO			PASSIVO		
ESPECIFICAÇÃO	Exercício	Exercício	ESPECIFICAÇÃO	Exercício	Exercício
ATIVO CIRCULANTE	560.605	844.969	PASSIVO CIRCULANTE	543.053	555.000
DISPONÍVEL	436.117	567.165	RESTOS A PAGAR	353.186	359.516
CAIXA	9	5	SERVIÇOS DA DÍVIDA A PG	12.799	43.586
BANCOS	16.668	28.791	CRÉDITOS DE CONTRIBUINTES	13.490	12.898
BANCOS, CONTAS EXPECIAIS	8.453	8.707	DEPÓSITOS DIVERSOS	146.803	122.612
APLICAÇÕES FINANCEIRAS	410.472	527.790	CREDORES DIV. PARTICULARES	10.980	8.297
INVESTIMENTOS DO RPPS	515	1.873	CREDORES DIV. PÚBLICOS	5.796	8.090
REALIZAVEL A CURTO PRAZO	124.488	277.804		0	0
DEPÓSITOS A REALIZAR	500	596		0	0
DEVEDORES DIV.PARTICULARES	25.130	33.705		0	0
DEVEDORES DIVERSOS PÚBLICOS	98.858	243.503		0	0
ATIVO NÃO CIRCULANTE	10.510.566	9.840.919	PASSIVO NÃO CIRCULANTE	10.382.664	10.193.553
REALIZAVEL A LONGO PRAZO	7.914.916	7.340.051	DÍVIDA FUNDADA INTERNA	7.922.530	7.848.640
DÍVIDA ATIVA A COBRAR	7.085.618	6.568.461	EMPRÉSTIMOS POR CONTRATOS	7.922.530	7.848.640
VALORES INSCRITOS EM DÍVIDA	7.397.228	6.568.461	DÍVIDA FUNDADA EXTERNA	121.658	174.598
PROV. P/AJUSTE A VL RECUPERÁVEL	-311.610	0	EMPRÉSTIMOS EXTERNOS	121.658	174.598
AÇÕES E OUTROS VALORES	621.868	526.170	DIVERSOS	2.338.476	2.170.315
ALMOXARIFADO	23.764	32.749	ENCARGOS DECORR. PREC.	2.455.210	1.985.885
BENS E VALORES A RECUPERAR	98.667	112.851	PRECATÓRIOS - SEQUESTRO	-194.029	0
FINANCIAMENTOS CONCEDIDOS	244	244	PARCELAMENTO DE DÉBITO	14.864	17.530
CRÉDITOS DE PRECATÓRIOS	17.131	33.148	DÍVIDA COM INSS	61.059	66.855
RESSARCIMENTO DE EMPRESAS	40.746	39.347	PRO. MODER. TRIB. PMT	1.371	0
DIVERSOS VALORES A RECEBER	27.511	27.868	DÍVIDAS E OBRIGAÇÕES IPREM	0	98.262
DEPRECIÇÃO RPPS	-633	-786	PROGRAMA NAC. ILUM. PÚBLICA	0	1.783
IMOBILIZADO	2.595.650	2.500.868		0	0
BENS MÓVEIS	82.438	78.128	TOTAL DO PASSIVO	10.925.717	10.748.553
BENS IMÓVEIS	2.513.212	2.422.740			
(-) DEPREC., EXAUSTÃO E AMORT.	0	0	PATRIMÔNIO LÍQUIDO		
(-) REDUÇÃO A VALOR RECUPERÁVEL	0	0	ESPECIFICAÇÃO	Exercício	Exercício
INTANGÍVEL	0	0	RESULTADOS ACUMULADOS	145.454	-62.665
(-) AMORTIZAÇÃO ACUMULADA	0	0			
(-) REDUÇÃO A VALOR RECUPERÁVEL	0	0	TOTAL DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO	145.454	-62.665
TOTAL	11.071.172	10.685.888	TOTAL	11.071.172	10.685.888
ATIVO FINANCEIRO			PASSIVO FINANCEIRO		
ATIVO PERMANENTE			PASSIVO PERMANENTE		
SALDO PATRIMONIAL					
COMPENSAÇÕES					
ESPECIFICAÇÃO	Exercício	Exercício	ESPECIFICAÇÃO	Exercício	Exercício
	Atual	anterior		Atual	anterior
Saldo de atos potenciais ativos	9.362.000	9.150.000	Saldo de atos potenciais passivos	9.362.000	9.150.000
TOTAL	9.362.000	9.150.000	TOTAL	9.362.000	9.150.000
Fonte: Elaborado pela autor.					
Modelo sugerido pelo manual de contabilidade aplicado ao setor público					

APÊNDICE D – ESTRUTURA PROPOSTA DE NOTA EXPLICATIVA - (Exemplo Hipotético)

NOTAS EXPLICATIVAS DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DA PREFEITURA DO MUNICÍPIO DE SAN SERAFIN.

1 - Diretrizes Contábeis

As Demonstrações Contábeis da Prefeitura do Município de San Serafin integram a prestação de conta da Cidade e referem-se às ações executadas pelos diversos órgãos da Administração Pública Municipal.

Com a edição da Portaria nº. 184/08, editada pelo Ministério da Fazenda, que dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-las convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, a Secretaria do Tesouro Nacional introduziu mudanças na Contabilidade Pública Brasileira no sentido de promover a convergência as Normas Internacionais de Contabilidade – *International Federation of Accountants – IFAC*.

As principais práticas contábeis adotadas na elaboração das demonstrações contábeis correspondem às normas e orientações que estão vigentes para o encerramento em 31 de dezembro de 2010.

As demonstrações contábeis foram elaboradas e estão sendo apresentadas de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil, com base nas disposições contidas na Lei 4320/64, nas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) e nas Portarias da Secretaria do Tesouro Nacional.

2 - Critérios contábeis na avaliação de Ativos.

A avaliação e mensuração dos ativos público estão de acordo com o estabelecido na Lei 4320/64, art. 106, e a Resolução CFC nº 1137/08, que aprovou a NBC T 16.10 – Avaliação e mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público.

A partir de 2010 a Prefeitura de San Serafin iniciou o reconhecimento dos bens de uso comum que absorveram ou absorvem recursos públicos e/ou aqueles eventualmente recebidos em doação em cumprimento ao disposto na NBC T 16.10 – Avaliação e mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público.

3 - Mudança de critério contábil na avaliação de ativos.

Não houve mudança de critério de avaliação de ativos no presente exercício.

4 - Do Balanço Patrimonial

O Balanço Patrimonial encerrado em 31/12/2010 evidencia a situação patrimonial da Prefeitura de San Serafin. Demonstra a posição qualitativa e quantitativa da composição do patrimônio nesta data.

BALANÇO PATRIMONIAL		PREFEITURA MUNICIPAL DE SÃO SERAFIN -		em milhões	
EXERCÍCIO: 2010		PERÍODO: 01/01/2010 A 31/12/2010			
ATIVO			PASSIVO		
ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior	ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior
ATIVO CIRCULANTE	560.605	844.969	PASSIVO CIRCULANTE	543.053	555.000
ATIVO NÃO CIRCULANTE	10.510.566	9.840.919	PASSIVO NÃO CIRCULANTE	10.382.664	10.193.553
			PATRIMÔNIO LÍQUIDO	145.454	-62.665
TOTAL	11.071.172	10.685.888	TOTAL	11.071.172	10.685.888

Fonte: Elaborado pelo autor - Base NBC T 16.10 e IPSAS 17

O Ativo Não Circulante é composto pelos grupos do realizável a longo prazo, ações e outros valores, almoxarifado, bens e valores a recuperar, financiamentos concedidos, créditos de precatórios, ressarcimento de empresas, diversos valores a receber, depreciação de RPPS e Imobilizado.

4.1 - Do Ativo Imobilizado

São bens que tenham por objeto à manutenção das atividades da entidade ou órgão ou exercidos com essa finalidade. A partir do exercício de 2010, foram reconhecidos os bens de uso comum. Como trata-se de uma inovação de procedimento contábil, foram incorporados inicialmente os bens mais recentes em virtude da rastreabilidade do valor de aquisição ou ao valor de produção e construção, conforme NBC T – 16.10. A composição do grupo do Ativo Imobilizado se encontra no quadro abaixo:

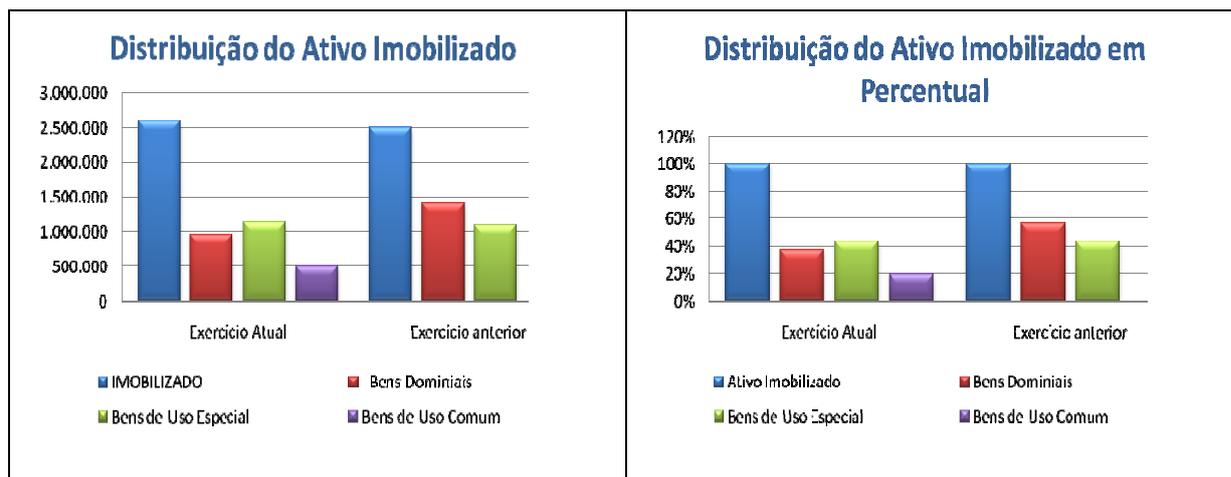


Gráfico 1 – Distribuição do Ativo Imobilizado em valores e percentual.
Fonte: Elaborado pelo autor

Os bens de uso comum estão distribuídos nas proporções apresentadas no Gráfico abaixo.

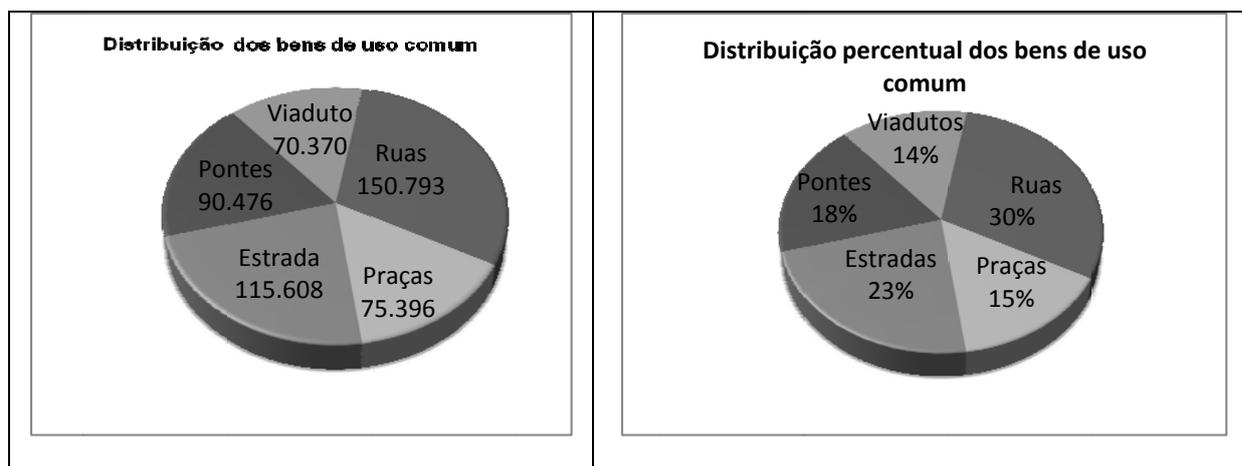


Gráfico 2 – Distribuição dos Bens de Uso Comum em valores e em percentual.
Fonte: Elaborado pelo autor

No quadro abaixo, apresenta-se a conciliação dos valores dos bens de uso comum registrados no período.

Conciliação dos bens de uso comuns artificiais						(R\$ mil)
Item	Ruas	Praças	Estradas	Pontes	Viadutos	Total
Saldo Inicial - 31/12/2009	0	0	0	0	0	0
(+) Adições	150.793	75.396	115.608	90.476	70.370	502.642
Imobilizações - Valor de Construção	150.793	75.396	115.608	90.476	70.370	502.642
Reavaliações - Valor Justo/Mercado	0	0	0	0	0	0
Reclassificações	0	0	0	0	0	0
(-) Subtrações	0	0	0	0	0	0
Redução ao valor recuperável - Impairment	0	0	0	0	0	0
Baixas	0	0	0	0	0	0
Saldo Final - 31/12/2010	150.793	75.396	115.608	90.476	70.370	502.642

Fonte: Elaborado pelo autor - Base NBC T 16.10 e IPSAS 17

APÊNDICE E – PERFIL DOS RESPONDENTES

- 1) Indique o seu grau de instrução;
- 2) Indique a sua função na Administração Pública;
- 3) A quanto tempo atua na área de formação;
- 4) Indique o tempo atuação na Administração Pública;
- 5) Indique o valor do orçamento da Prefeitura para 2011.

APÊNDICE F – QUESTIONÁRIO (Primeira Versão)

<p>1) Nível de Escolaridade:</p> <p>Superior Especialização Mestrado Doutorado () () () ()</p> <p>2) Indique seu cargo/função na Administração Pública: _____</p> <p>3) A quanto tempo atua na área de formação: _____</p>	<p>4) Indique o tempo atuação na Administração Pública: _____</p> <p>5) Indique o valor do orçamento da Prefeitura para 2011: _____</p>
--	---

ESCALA LIKERT

Concordo Totalmente	Concordo Parcialmente	Não concordo nem discordo	Discordo Parcialmente	Discordo totalmente
1	2	3	4	5
ASSERTIVAS				
1 - Os principais usuários das informações contábeis apresentadas pela administração pública são: os contribuintes, o próprio governo, os membros do legislativo, os credores, os fornecedores, a imprensa e agentes públicos;				
2 - Conhecidos os usuários o modelo de divulgação e evidenciação das informações contábeis deve atender aos interesses de todos eles.				
3 - As informações contábeis disponibilizadas aos seus diversos usuários na estrutura de nota explicativos proposta, não colaboram com o processo de tomada de decisão, a prestação de contas e o suporte a instrumentalização do controle social.				
4 - A estrutura proposta de nota explicativa apresenta informação acerca da base da elaboração das demonstrações contábeis.				
5 - A estrutura proposta de nota explicativa apresenta informação acerca das políticas contábeis específicas utilizadas.				
6 - A estrutura proposta de nota explicativa apresenta informação requerida pela norma de contabilidade aplicável, que não tenham sido apresentadas nas demonstrações contábeis.				
7 - A estrutura proposta de nota explicativa proveu informações adicionais relevantes que não haviam sido apresentadas nas demonstrações				

contábeis.					
8 - A estrutura proposta de nota explicativa apresentou informações mais detalhadas daquelas apresentadas nas demonstrações contábeis.					
9 - A proposta de nota explicativa apresentada atende as necessidades de seus usuários e estão de acordo com as normas brasileiras de contabilidade.					
10 - A estrutura de informação, disponibilizado pelo sistema de informação contábil, afeta o processo de decisão, prestação de contas e a instrumentalização do controle social.					
11 - As informações apresentadas nos demonstrativos contábeis e na estrutura de nota explicativa proposta, identificam os bens patrimoniais reconhecidos pela Administração Pública.					
12 - O conhecimento das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – NBCASP e das <i>International Public Sector Accounting Standards – IPSAS</i> influenciam no entendimento das informações contábeis relacionadas aos bens de uso comum.					
13 - A aplicação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – NBCASP e convergidas as <i>International Public Sector Accounting Standards – IPSAS</i> , serão implantadas após a normatização.					
14 - O reconhecimento dos bens de uso comum, apresentados na proposta de estrutura de nota explicativa, é consequência da convergência da contabilidade brasileira as normas internacionais.					
15 - A informação apresentada na nota explicativa propicia a análise comparativa ao longo do tempo.					
16 - As informações apresentadas na nota explicativa foram de fácil entendimento.					
17 - A informação apresentada na nota explicativa auxilia na tomada de decisão.					
18 - As informações apresentadas na nota explicativas expressão a veracidade das informações que possibilitem a segurança e credibilidade no processo de tomada de decisão.					

19 - Sugestões e contribuições:

APÊNDICE G – QUESTIONÁRIO (Segunda Versão)

1) Nível de Escolaridade: Qual a sua escolaridade _____		4) Indique o tempo atuação na Administração Pública: _____				
2) Indique seu cargo/função na Administração Pública: _____		5) Indique o valor do orçamento da Prefeitura para 2011: _____				
3) A quanto tempo atua na área de formação: _____						
ESCALA LIKERT						
Concordo Totalmente	Concordo Parcialmente	Não concordo nem discordo	Discordo Parcialmente	Discordo totalmente		
1	2	3	4	5		
ASSERTIVAS						
Com relação a estrutura da Nota Explicativa proposta:		1	2	3	4	5
1- A base para a elaboração do Balanço Patrimonial esta devidamente apresentada.						
2- As políticas contábeis são devidamente expostas.						
3- Fornece informação acerca dos critérios contábeis aplicados no reconhecimento dos bens de uso comum.						
4 - As informações apresentadas no Balanço Patrimonial são complementadas com informações adicionais.						
5 - Fornece informações mais detalhadas daquelas apresentadas no Balanço Patrimonial.						
6- A forma descritiva, gráficos e quadros apresentados melhoram a divulgação das informações contábeis relacionados ao reconhecimento dos bens de uso comum.						
7- A organização do conteúdo facilita a compreensão das informações contábeis apresentadas no Balanço Patrimonial.						
8- As contas identificadas expressam claramente a composição do Patrimônio da Entidade Pública no que se refere aos bens de uso comum.						
9- Atende os contribuintes.,						
10 – Atende o próprio governo						

<p>11- Atende os membros do legislativo.</p> <p>12 - Atende os credores.</p> <p>13 - Atende os fornecedores.</p> <p>14 - Atende a imprensa.</p> <p>15 - Atende os agentes públicos;</p> <p>16 - Atende aos interesses de todos os usuários conhecidos.</p>					
<p>17- As informações contábeis fornecidas possibilitam a análise da situação patrimonial da entidade.</p> <p>18 - Fornece informação, para o processo de tomada de decisão.</p> <p>19 - Fornece informação, para o processo de prestação de contas.</p> <p>20 - Fornece informação, para a instrumentalização do controle social.</p>					
<p>21 - A informação apresentada auxilia na tomada de decisão.</p> <p>22 As informações apresentadas expressa à veracidade das informações que possibilita a segurança e credibilidade no processo de tomada de decisão.</p> <p>23 - As informações apresentadas possibilitam a análise da situação patrimonial de entidades do setor público ao longo do tempo e estaticamente, bem como a identificação de semelhanças e diferenças dessa situação patrimonial.</p> <p>24 - As informações apresentadas possibilitam o entendimento pelos usuários.</p> <p>25 - As informações apresentadas podem influenciar as decisões econômicas dos usuários,</p> <p>26 - As informações apresentadas faz com que o usuário aceite a informação contábil apresentada</p> <p>27 - As informações proporcionam segurança no que se está divulgando</p> <p>28 - As informações representam fielmente os fenômenos que pretende representar</p> <p>29 - As informações apresentam a justificativa sobre o reconhecimento parcial dos fenômenos patrimoniais</p>					
30 – Sugestões e contribuições:					

APÊNDICE H – QUESTIONÁRIO – VERSÃO FINAL.

<p>1) Qual a sua Escolaridade _____</p> <p>2) Indique seu cargo/função na Administração Pública: _____</p> <p>3) Há quanto tempo atua na área de formação: _____</p>	<p>4) Indique o tempo atuação na Administração Pública: _____</p> <p>5) Indique o valor do orçamento da Prefeitura para 2011: _____</p>						
ESCALA LIKERT							
5 Concordo Totalmente	4 Concordo Parcialmente	3 Não Concordo nem Discordo	2 Discordo Parcialmente	1 Discordo Totalmente			
QUESTÕES							
1) Em sua opinião a Estrutura das Notas Explicativas:			5	4	3	2	1
a) Apresenta adequadamente os fundamentos contábeis (base contábil) relativos ao reconhecimento dos bens de uso comum.							
b) Evidencia o conjunto de regras contábeis (Políticas Contábeis) referentes ao reconhecimento dos bens de uso comum.							
c) Fornece informação acerca do conjunto de instruções contábeis (Diretrizes Contábeis) que regulam o reconhecimento dos bens de uso comum.							
d) Fornece informações mais detalhadas daquelas apresentadas no Balanço Patrimonial.							
e) Melhora a divulgação das informações contábeis relacionados ao reconhecimento dos bens de uso comum.							
f) Complementa as informações apresentadas no Balanço Patrimonial com informações adicionais sobre os bens de uso comum.							
g) Demonstra organização facilitando a compreensão das informações contábeis apresentadas no Balanço Patrimonial.							
h) Expressa a composição do Patrimônio da Entidade Pública no que se refere aos bens de uso comum.							

2) Em sua opinião as Informações Adicionais das Notas Explicativas sobre os bens de uso comum:	5	4	3	2	1
a) Melhoram a análise da situação patrimonial da entidade por parte do usuário.					
b) Auxiliam o processo de tomada de decisão por parte do usuário.					
c) Colaboram com o processo de prestação de contas dos gestores públicos.					
d) Instrumentalizam o controle social na análise das aplicações de recursos públicos pelos cidadãos.					

3) Com relação às Características Qualitativas da informação contábil das Notas Explicativas Propostas:	5	4	3	2	1
a) As informações adicionais sobre os bens de uso comum reconhecidos são relevantes ao processo de tomada de decisão econômica dos gestores públicos					
b) As informações adicionais apresentadas possibilitam a comparabilidade da situação patrimonial de entidades ao longo do tempo a partir do reconhecimento dos bens de uso comum					
c) Os usuários tem a compreensão da composição dos ativo imobilizado após o reconhecimento dos bens de uso comum.					
d) As informações adicionais proporcionam confiabilidade aos usuários.					

4 - Sugestões e contribuições:

--