

FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO

FECAP

MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

WANDO DE OLIVEIRA

**ADOÇÃO DAS NORMAS BRASILEIRAS DE
CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO
(NBCASP) NO SISTEMA “S”: A PERCEPÇÃO DOS
PROFISSIONAIS DO SETOR**

São Paulo

2014

WANDO DE OLIVEIRA

**ADOÇÃO DAS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE
APLICADAS AO SETOR PÚBLICO (NBCASP) NO SISTEMA “S”: A
PERCEPÇÃO DOS PROFISSIONAIS DO SETOR**

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

Orientadora:

Prof^a. Dr^a. Elionor Farah Jreige Weffort

São Paulo

2014

WANDO DE OLIVEIRA

**ADOÇÃO DAS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE
APLICADAS AO SETOR PÚBLICO (NBCASP) NO SISTEMA “S”: A PERCEPÇÃO
DOS PROFISSIONAIS DO SETOR**

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. Otavio Gomes Cabello
Centro Universitário de Bauru – Instituição Toledo de Ensino – Bauru.SP

Prof. Dr. Cláudio Parisi
Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP

Profª. Drª. Elionor Farah Jreige Weffort
Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP
Professora Orientadora – Presidente da Banca Examinadora

São Paulo, de de 2014.

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho aos meus queridos e muito amados pais Jaime e Ignês.

Dedico também a minha grande e linda família, meus sobrinhos Iara e Leonardo, aos meus irmãos Cláudio, Sérgio, Flávio e irmãs Luciana, Viviane e Márcia, que me proporcionam amparo, carinho e muita confiança.

Em especial, dedico aos meus queridos e amados filhos Felipe e Carolina, e, a minha linda e amada esposa Julia. Eles fortalecem minha vontade de vencer a cada dia que acordo.

AGRADECIMENTOS

Agradeço à Deus por ter me dado condições de lutar pelos meus objetivos.

À Professora Elionor, por toda dedicação, profissionalismo e paciência em me orientar.

Aos professores participantes da banca, Otavio Gomes Cabello e Cláudio Parisi, pelas valiosas contribuições.

À minha esposa, pela cumplicidade e solidariedade em todos os momentos.

À toda minha família pelo entendimento de minhas ausências.

Ao Márcio Barros Souza por ter-me auxiliado nas transições do trabalho.

Ao Laerte Brentan por ter me ajudado com testes e na divulgação do questionário.

Aos amigos, Edson Carlos dos Santos por ter-me apoiado nos momentos mais difíceis desta jornada e Celso Amorim Marcelli pela presteza de sempre.

Aos professores e colegas de mestrado, pelos ensinamentos.

Aos Contadores dos Departamentos Regionais do Senac pelas contribuições ao estudo.

RESUMO

Os Serviços Sociais, também conhecidos como Sistema “S” são entidades criadas por lei, de regime jurídico de direito privado, sem fins lucrativos. Foram instituídas para ministrar assistência ou ensino a determinadas categorias sociais, tendo autonomia administrativa e financeira. O processo de convergência das práticas contábeis no Brasil para as Normas Internacionais de Contabilidade atingiu praticamente todas as entidades com ou sem fins lucrativos, estendeu-se para o setor público como um todo, e não foi diferente para as entidades do Sistema “S”. Segundo consta nas NBCASP – Normas Brasileiras Aplicadas ao Setor Público, quem trata da convergência com as Normas Internacionais, o Sistema “S” ficou obrigado, a partir de 2012, a adotar integralmente a NBC T 16. Ao considerar que tais mudanças poderão trazer impactos econômicos significativos para o setor, este trabalho objetivou a conhecer, a partir da percepção dos profissionais de contabilidade, quais as dificuldades para a adoção das NBCASP, os prováveis impactos no patrimônio e no resultado e a relevância para o setor com as novas práticas contábeis adotadas pelos Departamentos Regionais do Senac, espalhados pelo território nacional. Ademais, avaliar seus estágios de adoção. A pesquisa foi realizada pela aplicação de questionário aos profissionais responsáveis pelas informações contábeis dos 28 Departamentos Regionais que compuseram a amostra populacional do setor. Os resultados foram submetidos à análise descritiva, a técnicas básicas de análise exploratória e técnicas de análise estatística. Observou-se, entre outros aspectos, que, na percepção dos profissionais contábeis, a adoção das NBCASP proporcionará impactos no patrimônio e no resultado para as entidades do setor. O estudo revelou variáveis dificultadoras no processo de adoção e possibilitou medir o grau de conformidade de adoção da NBC T 16. Contudo, a respeito das relevância, a adoção das NBCASP trouxe resultados positivos para o Senac, com “transparência na evidenciação do patrimônio da entidade”; “situação patrimonial mais adequada e voltada para a realidade econômica da Entidade”; “confiabilidade nos indicadores contábeis para as tomadas de decisões”; “aperfeiçoamento da profissional com o uso adequado dos mecanismos contábeis”; “integração entre os setores alheio a contabilidade”.

Palavras-chave: Contabilidade Pública. Normas Internacionais. Sistema “S”.

ABSTRACT

Social services, also known as the "S" System are entities created by law, of legal regime of private law and non-profit. They were instituted to provide assistance or teaching to certain social categories, with administrative and financial autonomy. The process of convergence of accounting practices in Brazil to international accounting standards has reached virtually every profit-making entities, spread to the public sector as a whole, and it was the same for the entities of the "S" System. According to NBCASP – Brazilian standards applied to the public sector, which deals with the convergence with international standards, in 2012, the "S" System had to fully adopt NBC T 16. Considering that such changes can bring significant economic impacts to the sector, the aim of this work was to analyze, from the perception of accounting professionals, the difficulties in the adoption of NBCASP, the likely impact on equity and income, and the relevance to the industry, with new accounting practices adopted by Senac Regional Departments (DR), throughout the national territory. Moreover, to evaluate the stage of adoption. The research was conducted through a questionnaire to professionals responsible for the financial information of the 28 DR that made up the population sample of the sector. The results were submitted to descriptive analysis, to basic techniques of exploratory analysis, and statistical analysis techniques. It was noted, among other things that, in the perception of accounting professionals, the adoption of NBCASP can provide impacts to equity and income for the sector entities. The study revealed variables that cause difficulties in the adoption process and enabled to measure the degree of compliance adoption of NBC T 16. However, about the importance of adopting NBCASP, the adoption brought positive results for Senac, with "transparency in the disclosure of the entity assets" ; "more appropriate and targeted financial position for the economic reality of the Entity"; "reliability of financial indicators for decision-making"; "professional improvement of with the proper use of accounting mechanisms"; "integration between sectors unrelated to accounting."

Keywords: Public Accounting. International Standards. "S" System.

LISTA DE FIGURAS

FIGURA 1 - MANUAIS EDITADOS DE CONTABILIDADE APLICADOS AO SETOR PÚBLICO MANUA.....	27
FIGURA 2 - PROCESSO DE CONVERGÊNCIA.....	50
FIGURA 3 - ESTRUTURA ORGANIZACIONAL SENAC-S	95
FIGURA 4 - DIAGRAMA REPRESENTATIVO DA ESTUTURA METODOLOGICA.....	97
FIGURA 5 - PLANO DE CONTAS DO SETOR PÚBLICO.....	99

LISTA DE GRÁFICOS

GRÁFICO 01 - COMPARAÇÃO DAS EVOLUÇÕES DO RETORNO DOS ATIVOS E DO RETORNO DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO	102
GRÁFICO 2 - EVOLUÇÃO DO ATIVO E ENDIVIDAMENTO COM CAPITAIS DE TERCEIROS	103
GRÁFICO 3 - ANÁLISE COMPARATIVAS DAS RECEITAS – PERÍODO DE MATRICULAS	105
GRÁFICO 4 - ANÁLISE MARGEM LIQUIDA 2.007-2.013	106
GRÁFICO 5 - DISTRIBUIÇÃO DAS QUESTÕES QUE ABORDAM AS DIFICULDADES	124
GRÁFICO 6 - DISTRIBUIÇÃO DAS QUESTÕES QUE ABORDAM OS IMPACTOS NO RESULTADO	128

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 - RELAÇÃO ATUAL DAS NBCASP	26
QUADRO 2 - ESTRUTURA DO PLANO DE CONTAS	30
QUADRO 3 - OBRIGATORIEDADE DE ADOÇÃO DAS NORMAS E MANUAIS	31
QUADRO 4 - COMPARAÇÃO ENTRE OS CRITÉRIOS DE MENSURAÇÃO E AVALIAÇÃO APRESENTADOS PELA LEI Nº. 4.320/64 E PELAS NBCASP.	39
QUADRO 5 - CARACTERÍSTICAS FACILITADORAS NO PROCESSO DE ONVERGÊNCIA PROPOSTO PELO IFAC	53
QUADRO 6 - NBCASP X IPSAS	54
QUADRO 7 - RESUMO DAS PESQUISAS NACIONAIS: EXPERIÊNCIAS DOS SETORES DE ADMINISTRAÇÃO DIRETA E INDIRETA	73
QUADRO 8 - RESUMO DAS PESQUISAS INTERNACIONAIS: EXPERIÊNCIAS DOS SETORES PUBLICO INTERNACIONAL	84
QUADRO 9 – MÉTODOS QUALITATIVOS E SEUS OBJETIVOS	89
QUADRO 10 – VARIÁVEIS DE PESQUISA	108
QUADRO 11 - ESTÁGIOS DE ADOÇÃO DA NBCASP	110
QUADRO 12 - OPINIÕES SOBRE OUTRAS VARIÁVEIS QUE DIFICULTARAM A ADOÇÃO DAS NBCASP	125
QUADRO 13 - OPINIÃO OS CONTADORES SOBRE OS IMPACTOS NO RESULTADO E PATRIMÔNIO COM A ADOÇÃO DAS NBCASP	130
QUADRO 14 - OPINIÃO SOBRE A RELEVÂNCIA E MELHORIAS TRAZIDAS COM A ADOÇÃO DAS NBCASP PARA A ENTIDADE	131

LISTA DE TABELAS

TABELA 1 - NÚMERO DE MUNICÍPIOS ATENDIDOS	91
TABELA 2 - NÚMERO DO QUADRO PESSOAL.....	94
TABELA 3 – RESUMO DAS DEMONSTRAÇÕES 2006 - 2013	101
TABELA 4 - RECEITAS PRÓPRIAS – PERÍODO DE MATRÍCULAS.....	104
TABELA 5 - DISTRIBUIÇÃO POR TAMANHO DA EQUIPE CONTÁBI	112
TABELA 6 - TREINAMENTO ESPECÍFICO EM NBCASP À EQUIPE CONTÁBIL.....	113
TABELA 7 - DISTRIBUIÇÃO POR GÊNERO	113
TABELA 8 - DISTRIBUIÇÃO POR FORMAÇÃO	113
TABELA 9 - TEMPO DE EXPERIÊNCIA NA PROFISSÃO	114
TABELA 10 - GRAU DE CONHECIMENTO DOS CONTADORES DAS NBCASP	114
TABELA 11 - ADOTOU O NOVO PLANO DE CONTAS APLICADO AO SETOR PÚBLICO	115
TABELA 12 - ESTÃO SENDO CONSTITUÍDAS PROVISÕES COM FÉRIAS E 13° SALÁRIO	115
TABELA 13 - A PROVISÕES DE CRÉDITOS DE LIQUIDAÇÃO DUVIDOSAS (PCLD) SÃO ATUALMENTE REGISTRADOS PELA CONTABILIDADE	116
TABELA 14 - QUAL A FORMA DE CONTABILIZAÇÃO DAS RECEITAS DE SERVIÇOS.....	116
TABELA 15 - A CONTABILIDADE RECONHECE OS PASSIVOS CONTINGENCIAIS (RISCOS TRABALHISTAS, RISCOS FISCAIS, ETC.).....	117
TABELA 16 - A ENTIDADE REALIZA DEPRECIAÇÃO/AMORTIZAÇÃO.....	117
TABELA 17 - A ENTIDADE REALIZOU A REAVALIAÇÃO DOS ATIVOS IMOBILIZADOS NO MOMENTO DA ADOÇÃO DAS NORMAS	118
TABELA 18 - A ENTIDADE CONTINUA OU PRETENDE CONTINUAR A UTILIZAR A PRÁTICA DE REAVALIAÇÃO DOS ATIVOS IMOBILIZADOS	118
TABELA 19 - A ENTIDADE REALIZA TESTE DE IMPAIRMENT (REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL)S	118
TABELA 20 - AS DEMAIS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS AUMENTATIVAS E DIMINUTIVAS SÃO RECONHECIDAS PELO REGIME	118

TABELA 21 - A ENTIDADE POSSUI UM SUBSISTEMA DE CUSTOS INTEGRADO AO SISTEMA CONTÁBIL	119
TABELA 22 - QUAIS DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS ABAIXO A ENTIDADE ELABORA:	120
TABELA 23 - FREQUÊNCIA DE RESPOSTAS: DIFICULDADES NA ADOÇÃO DAS NBCASP.....	121
TABELA 24 - FREQUÊNCIA DE RESPOSTAS: PERCEBO COMO PROVÁVEIS IMPACTOS NO PATRIMÔNIO E NO RESULTADO DA ENTIDADE	127
TABELA 25 - MÉDIA, MEDIANA E DESVIO PADRÃO PARA O % DE ADOÇÃO.....	133
TABELA 26 - ANOVA PARA O % DE ADOÇÃO EM RELAÇÃO AO PERFIL DO DEPARTAMENTO REGIONAL E PERFIL DO RESPONDENTE	134
TABELA 27 - ANÁLISE FATORIAL PARA AS 7 QUESTÕES DE DIFICULDADES, COM AS CARGAS FATORIAIS APÓS ROTAÇÃO VARIMAX E OS RESPECTIVOS AUTO-VALORES, PERCENTUAL DA VARIABILIDADE EXPLICADA E TESTE DE BARTLETT.....	135
TABELA 28 - ANÁLISE FATORIAL PARA AS 10 QUESTÕES DE IMPACTO NO RESULTADO, COM AS CARGAS FATORIAIS APÓS ROTAÇÃO VARIMAX E OS RESPECTIVOS AUTO-VALORES, PERCENTUAL DA VARIABILIDADE EXPLICADA E TESTE DE BARTLETT.....	136
TABELA 29 - ANOVA PARA O FATOR 1 DE DIFICULDADES (AUMENTO DE TRABALHO OPERACIONAL E CUSTO) EM RELAÇÃO AOS PERFIS REGIONAIS E DOS RESPONDENTES.....	137
TABELA 30 - ANOVA PARA O FATOR 2 DE DIFICULDADES (FALTA DE CONHECIMENTO DAS NBCASP) EM RELAÇÃO AOS PERFIS REGIONAIS E DOS RESPONDENTES	137
TABELA 31 - ANOVA PARA O FATOR 1 DE IMPACTOS NO RESULTADO EM RELAÇÃO AOS PERFIS REGIONAIS E DOS RESPONDENTES.....	138
TABELA 32 - COEFICIENTE DE CORRELAÇÃO DE PEARSON, SEGUIDO DO P-VALOR, DE % DE ADOÇÃO COM FATOR 1 - AUMENTO DE TRABALHO OPERACIONAL E CUSTO, FATOR 2 - FALTA DE CONHECIMENTO DAS NBCASP E FATOR 1 - IMPACTOS NO RESULTADO	139

LISTA DE SIGLAS

CFC - Conselho Federal de Contabilidade

CGU - Controladoria Geral da União

CODECO - Código de Contabilidade e Orçamento

DASP - Departamento Administrativo do Serviço Público

DCASP - Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público

DN – Departamento Nacional

DR – Departamentos Regionais

FASB - Financial Accounting Standard Boards

GT – Grupo de Trabalho

IASC - International Accounting Standards Committee

IBRACON - Instituto dos Auditores Independentes do Brasil

IFAC - International Federation of Accountants

IPSAS - International Public Sector Accounting Standards / Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público

LRF - Lei de Responsabilidade Fiscal

MCASP - Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público

NBC TSP - Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica - Setor Público

NBCASP - Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público

PCASP - Plano de Contas Aplicado ao Setor Público

PCE - Procedimentos Contábeis Específicos

PCO - Procedimentos Contábeis Orçamentários

PCP - Procedimentos Contábeis Patrimoniais

SENAI - Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial

SESI - Serviço Social da Indústria

SESC - Serviço Social do Comércio

SENAC - Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial

SEBRAE - Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas

SENAR - Serviço Nacional de Aprendizagem Rural

SENAT - Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte

SEST - Serviço Social do Transporte

SESCOOP - Serviço de Aprendizagem do Cooperativismo

SIAFI – Sistema Integrado de Administração Financeira

STN - Secretaria do Tesouro Nacional

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	15
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO	15
1.2 OBJETIVOS E DELIMITAÇÕES DO ESTUDO	20
1.3 JUSTIFICATIVA	21
1.4 ESTRUTURA DO TRABALHO	23
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	24
2.1 A CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO	24
2.1.1 Plano de Contas Aplicado Setor Público	28
2.1.2 Normas Brasileiras Aplicadas ao Setor Público	31
2.1.3 Demonstrações Contábeis aplicadas ao Setor Público	40
2.2 O PROCESSO DE CONVERGÊNCIA DOS PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS	49
2.3 ESTUDOS ANTERIORES	60
2.3.1 Pesquisas brasileiras	60
2.3.2 Pesquisas internacionais	74
2.4 O SISTEMA “S”	85
3 METODOLOGIA.....	88
3.1 NATUREZA E TIPO DE PESQUISA	88
3.1.2 Coleta dos dados	89
3.1.3 Limitações do Estudo	89
3.2 DESCRIÇÃO E CARACTERIZAÇÃO DO OBJETO DE ESTUDO	90
3.2.1 Estrutura Organizacional Senac.....	91
3.2.2 Enquadramento contábil do Senac	92
3.2.3 Perfil do Senac do Estado de São Paulo	93
3.3 PROCEDIMENTOS ADOTADOS PARA A REALIZAÇÃO DA PESQUISA DE CAMPO	95
3.3.1 O constructo de pesquisa	96
3.3.2 Análise Documental	97

4 RESULTADOS	112
4.1 ABORDAGEM PERFIL DOS DR'S E DOS CONTADORES	112
4.2 GRAU DE ADOÇÃO DAS NBCASP NO SENAC	115
4.3 DIFICULDADES NA ADOÇÃO DAS NBCASP.....	120
4.3.1 Opiniões dos contadores do Senac sobre as dificuldades da adoção das NBCASP	124
4.4 IMPACTOS NO PATRIMÔNIO E NO RESULTADO DA ENTIDADE COM A ADOÇÃO DAS NBCASP	126
4.4.1 Opiniões dos contadores do Senac em relação aos impactos no Patrimônio e no Resultado da Entidade com a adoção das NBCASP	129
4.5 OPINIÕES SOBRE A RELEVÂNCIA E MELHORIAS TRAZIDAS COM A ADOÇÃO DAS NBCASP PARA A ENTIDADE.....	130
4.6 RELAÇÃO ENTRE OS IMPACTOS E DIFICULDADES COM A ADOÇÃO DA NBCASP E AS CARACTERÍSTICAS DAS EMPRESAS E PERFIL DOS RESPONDENTES	133
5 CONCLUSÃO	140
5.1 SUGESTÕES PARA FUTUROS ESTUDOS	142
REFERÊNCIAS	143
APÊNDICE A – AUTORIZAÇÃO DE REALIZAÇÃO DE PESQUISA	152
APÊNDICE B – QUESTIONÁRIO APLICADO NA PESQUISA	153

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO

O ponto importante para qualquer disciplina ou campo de estudo é limitar sua atuação e objetivos. Na Contabilidade, os objetivos geralmente são formulados a partir de princípios ou postulados, que servem como mediadores, embora sua materialização decorra da observação da realidade, ou seja, influenciada por ela (IUDÍCIBUS, 2000).

O ano de 1808 seria o ponto de partida para a contabilidade brasileira. Nesse ano, D. João VI resolveu organizar as finanças públicas no país, visando à abertura dos portos. Assim, disciplinou a cobrança dos tributos aduaneiros, criando um documento que determinava a adoção do sistema de partidas dobradas, a fim de controlar os bens. Tal documento foi denominado Real Junta de Comércio, Agricultura, Fábricas e Navegação, cujo uso seria reconhecido pelos países europeus. Da organização das finanças públicas, surgiria o Tesouro Nacional e o regime de contabilidade. O primeiro Código Comercial do país (Lei nº 556/1850) obrigava as empresas a manter escrituração contábil e ter uniformidade nos registros contábeis e no levantamento dos balanços gerais, ao final de cada ano (GIACOMONI, 2005; PELEIAS; BACCI, 2004).

Segundo Peleias e Bacci (2004), em 1894, o Almanaque de São Carlos registrava o começo de um sistema de contabilidade pública aplicado à Prefeitura Municipal de São Carlos, pelo método de partidas dobradas, apresentando ativos e passivos.

Em 1922, o Código de Contabilidade da União (Decreto nº 4.536) definiu a centralização da contabilidade da União, representando grande evolução técnica, por inserir, em um único texto de lei, os procedimentos orçamentários, financeiros, contábeis e patrimoniais que já estavam sendo utilizados pelo Governo Federal. (VARANDAS, 2013).

A partir dos anos 1950, conforme Varandas (2013), houve esforços para reformar as normas de orçamento e contabilidade pública. Desse modo, a partir de 1964, foi introduzido no Brasil um novo método de ensino contábil, na linha norteamericana. A Lei nº 4.320, do mesmo ano, estatuiu as Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, Estados, Municípios e Distrito Federal. Ademais, estabeleceu o Balanço Orçamentário, Balanço Financeiro, Balanço Patrimonial e as Demonstrações das Variações Patrimoniais como demonstrações exigidas.

Para Soares e Scarpin (2010), até meados dos anos 1980, no Brasil, as finanças públicas eram desorganizadas, e não existiam instrumentos adequados para planejamento, execução e controle financeiro. As pressões por um ajuste fiscal, na época, motivaram condições para a criação de um sistema de informações gerenciais.

Segundo Varandas (2013), o marco histórico para a contabilidade pública no Brasil foi em 1986, com a criação da Secretaria do Tesouro Nacional (STN, Decreto nº 94.452). Sua função é normatizar, coordenar e controlar a programação e administração financeira do Governo, buscando de forma permanente o equilíbrio dinâmico entre receitas e despesas e a transparência dos gastos públicos. No ano seguinte, foi criado o Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI), para controlar as contas públicas.

A Lei Complementar nº 101 (Lei de Responsabilidade Fiscal, LRF), de 2000, iria estabelecer normas de responsabilidade na gestão fiscal, buscando mais transparência para as contas públicas e qualidade na aplicação de recursos.

Quando os dados contábeis e fiscais não são publicados na forma e nos prazos previstos na legislação, pode ocorrer prejuízo relativo à captação de recursos necessários ao desenvolvimento de programas e projetos do Município, tais como transferências voluntárias e operações de crédito, e pode sujeitar o gestor público a outras sanções aplicadas pelos Tribunais de Contas (BRASIL, 2013, p.5).

Com o objetivo de controlar as finanças públicas em todo o país, essa foi a última transformação até a convergência universal da contabilidade pública. A partir daí, verificou-se a necessidade de a contabilidade no Brasil adotar os padrões internacionais, buscando a conversão para um modelo único, que facilitasse a correção de distorções nas demonstrações contábeis por administradores, contadores, auditores e peritos contábeis.

De acordo com Chan (2010), a reforma contábil na esfera governamental é considerada parte da melhoria da gestão pública; assim, presume-se que deva contribuir para o desempenho do governo e o desenvolvimento da nação.

A convergência das normas contábeis vem ocorrendo no mundo todo. Em 1973, foram criados nos Estados Unidos dois Comitês Contábeis: o Financial Accounting Standard Boards (FASB) e o International Accounting Standards Committee (IASC), editando normas contábeis a nível mundial para empresas privadas. Em 2001, o International Accounting Standards Board (IASB) consolidou sua hegemonia mundial, tornando-se padrão para a maioria dos países no mundo. “Desde então o tema vem se acentuando tanto para empresas privadas como no setor público” (VARANDAS, 2013, p. 13).

O International Federation of Accounting (IFAC) é o órgão responsável pela emissão de normas internacionais, de natureza não governamental, sem fins lucrativos, apolítico, com sede em Nova York. Compõe-se de mais de 160 entidades associadas em 125 países, entre eles o Brasil, representado pelo Instituto Brasileiro de Contadores (IBRACON) e pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) (BRASIL, 2011). O IFAC foi criado para fortalecer a profissão contábil em todo mundo, no interesse público, por:

- a) desenvolver normas internacionais de alta qualidade em auditoria e segurança, contabilidade pública, ética e educação para profissionais contabilistas e apoiar a sua adoção e uso;
- b) facilitar a colaboração e a cooperação entre os seus organismos membros;
- c) colaborar e cooperar com outras organizações internacionais;
- d) servir como o porta-voz internacional para a profissão contábil.

Nesse sentido, Soares e Scarpin (2010, p. 31) relataram que:

No âmbito do setor público, as IPSAS - Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público foram elaboradas pelo IFAC, a partir das Normas Internacionais de Contabilidade, aplicáveis à contabilidade empresarial. Em linhas gerais, as IPSAS tratam de uma contabilidade patrimonial integral, o que requer o registro de todas as contas patrimoniais: bens, direitos e obrigações da entidade e estabelecem o regime de competência para o reconhecimento de receitas e despesas.

Mundialmente, a convergência já é uma realidade; vários países já fizeram ou estão em processo. A convergência da contabilidade internacional aplicada ao setor público surgiu da necessidade de a informação contábil ser comparável, indo além da simples clareza de dados. Tem como principal objetivo a medição da eficiência na alocação e no acompanhamento dos recursos, para fazer com que o setor público alcance um alto patamar de qualidade e transparência.

Enquanto isso, no Brasil, os primeiros esforços em direção à convergência nos padrões internacionais de contabilidade pública viriam com a participação do IBRACON, coordenado pelo CFC, para a criação do Comitê Gestor da Convergência, com vistas a desenvolver ações que promovam as convergências. Nesse processo, a STN recebeu a responsabilidade de identificar as necessidades de convergências aos normativos emitidos pelo CFC e pelo IFAC, promovendo a adoção no setor público por meio de Resoluções.

Em 2008, o CFC editou as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP T16). Seu objetivo era o enfoque contábil, que deixaria de ser orçamentário e tenderia para o patrimonial e o registro, devendo ser efetuado no regime de

competência para as receitas e despesas e preparar o terreno para a adoção das NBCASP até 2012:

Art. 3º - (...) o estudo, preparo e emissão de pronunciamentos sobre procedimentos de contabilidade e a divulgação de informações desta natureza para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais (CFC, 2005).

Com a publicação das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (IPSAS) em 2007, e das NBCASP, em 2008, além dos Manuais de Contabilidade voltados para o Setor Público (MCASP), emitidos pela STN, iniciou-se o processo de convergência, que visou a alinhar a contabilidade pública no Brasil à contabilidade praticada em quase todo o mundo.

Em 2012, essas normas já deveriam estar vigentes no país, em âmbito da União, Estados e Distrito Federal, e em 2013, em âmbito municipal, conforme estudos anteriores (ARAÚJO , 2012; BERTULINO et al., 2012; CARVALHO; LIMA; FERREIRA, 2012; GAVA, 2013, PRUX, 2012). Segundo esses estudos, ainda há muito a ser feito para que a convergência seja completa e as informações contábeis sejam evidenciadas com base nos novos padrões.

Enquanto as novas práticas contábeis vão sendo inseridas no âmbito do setor público, as mudanças que essa convergência provoca repercutem na estrutura organizacional. As NBCASP vieram para auxiliar o atendimento de um dos pressupostos da LRF, (art.48 e 49) (BRASIL, 2000), que é a transparência da gestão fiscal, sua forma de acesso e divulgação para a sociedade.

O processo de convergência das práticas contábeis no Brasil para as IPSAS atingiu praticamente todas as entidades de fins lucrativos, estendendo-se para o setor público como um todo. Isso não foi diferente para as entidades de cooperação governamental, denominadas de serviços sociais autônomos, também chamadas de Sistema “S”.

O Sistema “S” é uma junção do setor estatal e do setor privado para uma finalidade maior, que é suprir as falhas do Estado e do setor privado no atendimento às necessidades da população, como definido pela Controladoria Geral da União (CGU) (2013). Visa a orientar os administradores das entidades do Sistema “S” a aplicar, de forma eficaz, os recursos que provêm das contribuições parafiscais, para trazer um melhor entendimento a entidades na convergência de aspectos técnicos, minimizando os pontos polêmicos:

Os Serviços Sociais Autônomos, também chamados de Sistema “S”, são entidades criadas por lei, de regime jurídico de direito privado, sem fins lucrativos, e foram instituídas para ministrar assistência ou ensino a determinadas categorias sociais, tendo autonomia administrativa e financeira. No cumprimento de sua missão institucional estão ao lado do Estado. Embora sejam criados por lei, não integram a Administração Pública Direta ou Indireta, contudo, por administrarem recursos públicos, especificamente as contribuições parafiscais, devem justificar a sua regular aplicação, em conformidade com as normas e regulamentos emanados das autoridades administrativas competentes (CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO, 2013).

Conforme a CGU, o Sistema “S” não integra a Administração Pública Direta ou Indireta; ou seja, entidades que se mantêm com contribuições e receitas de suas próprias atividades operacionais, contudo, por administrarem recursos públicos, devem justificar sua regular aplicação. Diante dessa peculiaridade, várias discussões, dúvidas e controvérsias surgem sobre a obrigatoriedade de essas entidades aplicarem regras e princípios constitucionais típicos de uma Administração Pública na sua gestão administrativa.

Ao considerar que, anteriormente às NBCASP, não existia, expressamente, nenhum enquadramento dos serviços sociais na contabilidade pública, mas sim a obrigatoriedade de prestar contas ao Tribunal de Contas da União (TCU), as entidades do Sistema “S” adotaram o sistema de contabilidade pública aplicada. Consequentemente, a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, que estabelece normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

Como pressuposto da pesquisa, assume-se que os serviços sociais autônomos, também conhecidos como Sistema “S”, adotaram facultativamente, a partir de 2010, e obrigatoriamente, a partir de 2012, as normas contábeis aplicadas ao Setor Público. Diante desse contexto, origina-se o problema de pesquisa: **considerando os atuais estágios de desenvolvimento das normas brasileiras contábeis ao setor público, por meio da percepção dos profissionais responsáveis pelas informações contábeis, quais foram os impactos no Patrimônio e no Resultado da Entidade, a relevância e as dificuldades com a adoção das NBCASP no Sistema “S”?**

Em razão dessa adoção, neste trabalho, abordou-se a aplicação das NBCASP com a convergência à contabilidade internacional e a percepção dos contadores dos serviços sociais autônomos; especificamente, o caso Senac (Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial), tendo como ponto de relevância a história da organização, a contabilidade pública e os estudos anteriores para o constructo da pesquisa na adoção da NBC T 16.

1.2 OBJETIVOS E DELIMITAÇÕES DO ESTUDO

O trabalho tem como objetivo principal conhecer, por meio da percepção dos responsáveis pelas informações contábeis, os impactos no patrimônio e no resultado e as dificuldades na adoção das novas NBCASP, em uma entidade prestadoras de serviços sociais, especificamente, o caso Senac.

E como objetivos específicos:

- a) conhecer, por meio de pesquisa bibliográfica, a experiência na convergência da contabilidade pública às IPSAS, no âmbito nacional e internacional;
- b) evidenciar o estágio de adoção da NBC T 16 nos departamentos regionais do Senac;
- c) identificar, por meio de pesquisa empírica e exploratória, a percepção dos contadores do Senac a partir da aplicação da NBC T 16, os impactos no patrimônio e nos resultados da entidade, a relevância da adoção para o setor e as dificuldades.

Para tornar este estudo viável, em termos de prazo, foram delimitados alguns aspectos:

- a) o desenvolvimento do instrumento de pesquisa, que possibilitou conhecer como avaliar os impactos da adoção da NBCASP no Senac, limitou-se à abordagem com o questionário;
- b) não foi objeto desta pesquisa a discussão da estrutura, o processo de gestão, decisão, a cultura organizacional e a estratégia;
- c) a pesquisa empírica limitou-se a apenas uma entidade do Sistema “S”, o caso Senac.

Escolheu-se o Senac por se saber que a organização passou a adotar, facultativamente, desde 2010, os novos padrões contábeis de acordo com as normas; por se tratar de uma entidade de grande porte, com um amplo índice de atendimento/cobertura geográfica por todo território Brasileiro, e por se tratar de uma entidade paraestatal, que sobrevive de Contribuição Governamental e da geração de recursos próprios; mesmo assim, desde 2012, é obrigada, por lei, a adotar as NBCASP.

1.3 JUSTIFICATIVA

Com a globalização e a internacionalização dos mercados, o setor público mundial vem procurando padronizar as normas contábeis, até então, variando de país a país, tendo como referencial as IPSAS, de forma a atender às novas demandas do setor.

O processo de convergência das normas contábeis no mundo visa a assegurar que relatórios financeiros tenham informações de qualidade, a fim de apoiar a tomada de decisões e permitir que os usuários comparem as informações prestadas pelos órgãos públicos no mundo todo.

A adaptação da contabilidade pública do Brasil em relação às normas internacionais é importante para os governantes, gestores, contadores e profissionais da classe. As novas normas trouxeram novas práticas ao setor público. Seu objetivo é, principalmente, servir como instrumento de controle da sociedade em relação às políticas públicas, municiando a população com informações compreensíveis sobre movimentação, origem e aplicação de recursos e ativos de valores condizentes com a realidade.

Segundo Campos e Gama (2013, p. 3), não institucionalizar “colocaria abaixo todo o esforço de alcançar uma administração pública mais transparente, reduzindo divergências internacionais, facilitando a comunicação e comparabilidade das informações contábeis”. A não institucionalização das novas normas contábeis pode gerar prejuízos ao setor público, seja por todo o trabalho de planejamento e desenvolvimento das novas teorias contábeis de cunho governamental, o que já despendeu recursos públicos dos entes reguladores, devido aos prazos. Isso porque vários sistemas já foram desenvolvidos e alterados pelos órgãos executores, em todos os entes federativos - União, Estados e Municípios, incluindo toda a administração, direta e indireta.

A contribuição deste estudo se justifica em evidenciar empiricamente o atual estágio de convergências às IPSAS e as mudanças em relação às práticas contábeis, os impactos no patrimônio e resultados das entidades e as dificuldades do setor na adoção das NBCASP, promovidas pela NBC T 16 nas organizações. Assim, é relevante para que todos os esforços, que significaram um grande avanço na transparência e qualidade das informações contábeis, quanto aos procedimentos, às práticas, à elaboração e à divulgação das demonstrações, não caiam em descrédito por uma adoção superficial, alcançando a consistência no entendimento e, portanto, a aplicação dessas.

Nesse aspecto, a pesquisa é relevante, para que as instituições e usuários possam, de fato, ter acesso aos benefícios trazidos por essas inovações, de forma contundente e eficaz, uma vez que as práticas contábeis a serem abandonadas estão em vigência desde a criação da lei 4320/1964, somando mais de quatro décadas de vigência.

Como meio de atingir os objetivos propostos e compreender a essência da reforma contábil, foi feita uma revisão da literatura em dissertações, teses, periódicos, livros e sites. A percepção trazida foi a de escassez de estudos acerca do tema. Essa escassez faz com que profissionais técnicos, gestores e estudiosos ainda não tenham fácil acesso a materiais que revelem a configuração prática dessa nova contabilidade governamental. Dessa forma, é de fundamental relevância o desenvolvimento de estudos que busquem explorar as situações vivenciadas pelas instituições públicas diante dessas mudanças.

No âmbito da administração indireta, Pias (2013) tratou da institucionalização da NBCASP na mesma entidade objeto deste trabalho; porém, limitou-se apenas ao Senac - SP, com uma abordagem de análise nas demonstrações contábeis e os resultados foram apurados de acordo com sua percepção e experiência no setor. Scott (2005) assevera que a Teoria Institucional abrange aspectos profundos e resilientes da estrutura social das organizações, de modo a investigar a maneira com que esses elementos são constituídos, difundidos, adotados e adaptados.

Conforme Revoredo (2008), em razão da quantidade e diversidade de fatores ambientais interferindo na ciência contábil, a harmonização das normas internacionais é um desafio, porque essa diversidade pode não estar relacionada ao ambiente internacional, mas sim, estar ocorrendo no próprio país. As técnicas utilizadas em um pequeno município que tem suas atividades centralizadas são diferentes das grandes cidades com atividades amplamente descentralizadas. Por tanto, este trabalho pode ser justificado por meio de dois arcabouços: o científico e o de aplicação imediata.

Do ponto de vista científico, contribui para a construção do conhecimento, na medida em que a pesquisa traz informações alusivas à percepção dos profissionais de contabilidade atuantes no setor do Sistema “S”. Do ponto de vista de aplicação imediata, contribui para que os profissionais responsáveis pelas informações contábeis possam conhecer as dificuldades/facilidades/impactos percebidos pelos colegas de uma das entidades do Sistema “S”, e delas extrair informações que possam fornecer subsídios às suas atividades. Justifica-se resumidamente:

- a) a uma adoção não superficial da NBCASP;
- b) à consistência no entendimento e, portanto, na aplicação das NBCT 16;
- c) por estudos anteriores não terem analisado a percepção dos profissionais contábeis com um percentual de adoção satisfatório;
- d) por extrair informações que possam fornecer subsídios aos profissionais do setor.

1.4 ESTRUTURA DO TRABALHO

Este trabalho está estruturado como se segue:

- a) primeiro capítulo: apresenta a contextualização, os pressupostos, o problema, os objetivos da pesquisa, da justificativa, as delimitações do estudo, a linha de pesquisa e a estrutura do trabalho;
- b) segundo capítulo: abrange a fundamentação teórica, as mudanças nas normas contábeis do setor público, o processo de convergência dos procedimentos contábeis, as demonstrações contábeis aplicadas ao setor público, estudos anteriores e o Sistema “S”,
- c) terceiro capítulo: caracteriza o objeto de estudo, a metodologia utilizada e o instrumento de pesquisa,
- d) quarto capítulo: apresenta o resultado da adoção da NBCASP no Senac em relação à percepção dos contadores;
- e) por fim, as conclusões do estudo, referências e anexos.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 A CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

O nascimento da profissão contábil no Brasil e os estudos sobre o comércio ocorreram com a chegada da Família Real, no início do século XIX, e com a publicação de “Princípios de Economia Política”, em 1804, por José da Silva Lisboa, o Visconde de Cairu (PELEIAS; BACCI, 2004).

A Contabilidade Pública evidencia os atos e fatos ligados à administração orçamentária e os fatos relativos à gestão financeira e patrimonial da entidade, com o objetivo de apresentar o patrimônio da entidade em determinado momento. Tem como fundamento legal o art. 165, § 9º, da Constituição Federal de 1988, segundo o qual uma lei complementar deve estabelecer normas para a gestão financeira e patrimonial da administração direta e indireta, bem como condições para instituição e funcionamento de fundos. (BRASIL, 1988).

Esse dispositivo recepcionou, parcialmente, sob a ordem constitucional, a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, a qual estabelece normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. A Lei 4.320/64 estatuiu as Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, Estados, Municípios e Distrito Federal. Estabeleceu ainda o Balanço Orçamentário, o Balanço Financeiro, o Balanço Patrimonial e as Demonstrações das Variações Patrimoniais como demonstrações exigidas.

Em 1987, foi criado o SIAFI, com a finalidade de controle das contas públicas e a criação de um plano de contas único federal. Em 2000, foi publicada a LRF, com a principal intenção de implantar a transparência na gestão fiscal. A Lei Complementar nº 101 estabeleceu normas de responsabilidade na gestão fiscal, buscando mais transparência para as contas públicas e qualidade na aplicação de recursos.

Quando os dados contábeis e fiscais não são publicados na forma e nos prazos previstos na legislação, pode ocorrer prejuízo relativo à captação de recursos necessários ao desenvolvimento de programas e projetos do Município, tais como transferências voluntárias e operações de crédito, e pode sujeitar o gestor público a outras sanções aplicadas pelos Tribunais de Contas (BRASIL, 2013, p.5).

Segundo Lima, Santana e Guedes (2009) do ponto de vista contábil, a LRF trata da escrituração e consolidação das contas, visando à transparência e ao controle das contas públicas. Como as informações contábeis acerca do patrimônio público têm a finalidade de atender aos interesses dos usuários e, conseqüentemente, contribuem para a evidenciação das

informações sobre a gestão da coisa pública, verifica-se um estreito relacionamento entre a Contabilidade Pública e a LRF. Adicionalmente à Lei nº 4.320/1964 e à Lei Complementar nº. 101/2000, ao longo dos anos, outros regulamentos vêm sendo publicados, com o intuito de aperfeiçoar os procedimentos contábeis do ponto de vista patrimonial.

A necessidade de se tentar facilitar a comparação da informação contábil no espaço e no tempo sinalizou sua normatização e que todos os países deveriam utilizar os mesmos padrões, permitindo uma análise interinstitucional. Com esse quadro, teve início um processo de harmonização das normas contábeis conduzido pela IFAC. De acordo com Nascimento (2008), em 2000, surgiu o Comitê do Setor Público do IFAC, que emitiu as IPSAS, tornando-se as únicas normas internacionais a atender situações específicas da Contabilidade Governamental.

Como relatou Costa (2012, p. 79), “a padronização das normas internacionais de contabilidade era inevitável nas instituições públicas”, atingindo “procedimentos de escrituração técnicas de evidenciação e o plano de contas”. Todos os entes públicos federados passaram a observar a mesma estrutura de contas.

Com vistas à adoção de novos padrões contábeis, a Confederação Nacional de Municípios (CNM), por exemplo, passou a editar semanalmente novas instruções. Assim, para viabilizar a implantação do novo padrão contábil, os municípios brasileiros devem implementar procedimentos na rotina administrativa municipal antes da implantação do novo plano de contas, para viabilizar os registros contábeis (CNM, 2012).

Na área da convergência da contabilidade pública, o movimento de migração do modelo contábil para o internacional ocorreu com a iniciativa do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), em parceria com o Ministério da Fazenda, que editou a Portaria nº 184/2008. Para esse setor, as normas foram elaboradas pela IFAC, baseadas nas Normas Internacionais de Contabilidade aplicadas ao setor privado. Inicialmente, foi constituído o Grupo de Trabalho (GT), que desenvolveu e apresentou um plano de ação de atividades e metas previstas até 2012 ao Comitê Coordenador para a convergência das NBCASP (SOARES; SCARPINS, 2010).

Entre as mudanças no modo de se fazer contabilidade no setor público, Silva et al. (2012, p. 54) destacaram “o foco no patrimônio, antes voltado para o resultado fiscal, representando quebra de paradigma há tempos existente no setor”. Havia uma inadequada valoração do patrimônio móvel e imóvel; os ativos estavam registrados com valores irrisórios

e defasados devido à inflação, impedindo que agentes públicos tomassem conhecimento da situação real de seu patrimônio. Para melhorar as informações que permitissem aos usuários uma melhor tomada de decisão, podendo comparar as informações divulgadas, o patrimônio das entidades do setor passou a ser mensurado ou avaliado monetariamente e registrado pela contabilidade.

Responsável por buscar a convergência aos padrões internacionais de contabilidade pública, e respeitando os aspectos formais e conceituais da legislação vigente, o STN publicou o MCASP, desde 2008, abordando os Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCASP) e as Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP). Além do MCASP, o Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF), também elaborado pela STN, estabeleceu que:

[...] regras de harmonização a serem observadas, de forma permanente pela Administração Pública para elaboração do Anexo de Riscos Fiscais (ARF), do Anexo de Metas Fiscais (AMF), do Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) e do Relatório de Gestão Fiscal (RGF), e define orientações metodológicas, consoante os parâmetros definidos pela Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, intitulada Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF (BRASIL, 2012, p.22).

As Resoluções CFC nº 1.128 a 1.137, CFC nº 1.268/09 e CFC nº 1.366/11, todas de 21 de novembro de 200, aprovaram o atual conjunto das NBCASP – NBC T 16 – e tratam de “Aspectos Contábeis Específicos da Gestão Governamental”. Atualmente, encontram-se aprovadas as seguintes normas pelo CFC, referentes à contabilidade do setor público:

QUADRO 1 - RELAÇÃO ATUAL DAS NBCASP

NBCT 16	Resolução CFC	Assunto
NBC T SP 16.1	nº 1.128/08	Conceituação, objeto e campo de aplicação
NBC T SP 16.2	nº 1.129/08	Patrimônio e sistemas contábeis
NBC T SP 16.3	nº 1.130/08	Planejamento e seus instrumentos sob o enfoque contábil
NBC T SP 16.4	nº 1.131/08	Transações no setor público
NBC T SP 16.5	nº 1.132/08	Registro contábil
NBC T SP 16.6	nº 1.133/08	Demonstrações contábeis
NBC T SP 16.7	nº 1.134/08	Consolidação das demonstrações contábeis
NBC T SP 16.8	nº 1.135/08	Controle interno.
NBC T SP 16.9	nº 1.136/08	Depreciação, amortização e exaustão.
NBC T SP 16.10	nº 1.137/08	Avaliação e mensuração de ativos e passivos em entidades do setor público
NBC T SP 16.11	nº 1.136/11	Sistema de informação de custos do setor público

Fonte: Elaborado pelo autor.

O assunto será mais bem detalhado no item 2.1.2. Em consonância com as normas, a STN vem editando os MCASP, apresentados na Figura 1, a seguir:

FIGURA 1 - MANUAIS EDITADOS DE CONTABILIDADE APLICADOS AO SETOR PÚBLICO MANUAL



Fonte: Brasil (2003).

PCO: Procedimentos Contábeis Orçamentários: visam a dar continuidade ao processo que busca reunir conceitos, regras e procedimentos relativos aos atos e fatos orçamentários e seu relacionamento com a contabilidade;

PCP: Procedimentos Contábeis Patrimoniais: visam a dar continuidade ao processo de reunião de conceitos, regras e procedimentos, relativos aos atos e fatos patrimoniais e seu relacionamento com a Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

PCE: Procedimentos Contábeis Específicos: estabelecem conceitos de procedimentos para distribuição de recursos específicos;

PCASP: Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP): estabelece conceitos básicos e regras para registro dos atos e fatos e estrutura contábil;

DCASP: Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público: têm como objetivo padronizar os conceitos, as regras e os procedimentos relativos às demonstrações contábeis do setor público padronizada.

As entidades abrangidas pelo campo de aplicação devem observar as normas e as técnicas próprias da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, considerando-se o seguinte escopo:

a) integralmente, as entidades governamentais, os serviços sociais e os conselhos profissionais;

b) parcialmente, as demais entidades do setor público, para garantir procedimentos suficientes de prestação de contas e instrumentalização do controle social.

2.1.1 PLANO DE CONTAS APLICADO SETOR PÚBLICO

“A contabilidade aplicada ao setor público deve submeter-se a mudanças conceituais em virtude do novo modelo de gestão pública, diante do objetivo de aproximação conceitual com a contabilidade patrimonial” (BRASIL, 2013).

Os objetivos descritos visam a harmonizar os procedimentos contábeis entre entes da Federação, consolidar as contas públicas e sua convergência metodológica e conceitual às Normas Internacionais e às NBCASP, conforme a Portaria MF nº 184/2008 e o Decreto nº 6.976/2009. A primeira versão do Plano de Contas da Administração Pública Federal (PCASP União) se baseou no PCASP, instituído pela Portaria STN nº 751/2009, com a intenção de alavancar o processo de construção de Planos de Contas por parte dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (BRASIL, 2013).

O PCASP é a estrutura básica da escrituração contábil, formada por um conjunto de contas previamente estabelecidas, que permite obter as informações necessárias à elaboração de relatórios gerenciais e demonstrações contábeis, conforme as características gerais da entidade, possibilitando a padronização de procedimentos contábeis (CNM, 2012, p.10).

Assim, é necessário um plano de contas padronizado para a Federação, com metodologia, estrutura, conceitos e funcionalidades que o tornem versátil e abrangente, permitindo ao país obter informações orçamentárias, financeiras e patrimoniais consolidadas por esfera governamental (BRASIL, 2013).

Em 15 de dezembro de 2011, por meio da Portaria STN n. 231/2012, foi alterado o prazo para implementar o PCASP, tornando-o obrigatório para os entes da Federação até 2014. Consta ainda nessa portaria o calendário de adoção das DCASP, o calendário de adoção dos procedimentos patrimoniais e o de procedimentos específicos.

Conforme as NBCASP, o sistema contábil público estrutura-se nos seguintes subsistemas:

a) Subsistema de Informações Orçamentárias – registra, processa e evidencia os atos e os fatos relacionados ao planejamento e à execução orçamentária, tais como:

I) Orçamento;

II) Programação e execução orçamentária;

III) Alterações orçamentárias;

IV) Resultado orçamentário.

b) Subsistema de Informações Patrimoniais – registra, processa e evidencia os fatos financeiros e não financeiros relacionados às variações do patrimônio público, subsidiando a administração com informações, tais como:

I) Alterações nos elementos patrimoniais;

II) Resultado econômico;

III) Resultado nominal.

c) Subsistema de Custos – registra, processa e evidencia os custos da gestão dos recursos e do patrimônio públicos, subsidiando a administração com informações, tais como:

I) Custos dos programas, dos projetos e das atividades desenvolvidas;

II) Bom uso dos recursos públicos;

III) Custos das unidades contábeis.

d) Subsistema de Compensação - registra, processa e evidencia os atos de gestão, cujos efeitos possam produzir modificações no patrimônio da entidade do setor público, e aqueles com funções específicas de controle, subsidiando a administração com informações, tais como:

I) Alterações potenciais nos elementos patrimoniais;

II) Acordos, garantias e responsabilidades.

A estrutura do plano de contas deve ser entendida da seguinte forma:

QUADRO 2 - ESTRUTURA DO PLANO DE CONTAS

1 – Ativo 1.1- Ativo Circulante 1.2 – Ativo Não Circulante	2 - Passivo 2.1 – Passivo Circulante 2.2 – Passivo Não Circulante 2.5 - Patrimônio Líquido
3 – Variação Patrimonial Diminutiva 3.1 - Pessoal e Encargos 3.2 – Benefícios Previdenciários ... 3.9 – Outras Variações Patrimoniais Passivas	4 – Variação Patrimonial Aumentativa 4.1 – Tributárias e Contribuições 4.2 - 4.9 – Outras Variações Patrimoniais Ativas
5 – Controles da Aprovação do Planejamento e Orçamento 5.1 – Planejamento Aprovado 5.2 – Orçamento Aprovado 5.3 – Inscrição de Restos a Pagar	6 – Controles da Execução do Planejamento e Orçamento 6.1 – Execução do Planejamento 6.2 – Execução do Orçamento 6.3 – Execução de Restos a Pagar
7 – Controles Devedores 7.1 – Atos Potenciais 7.2 – Administração Financeira 7.3 – Dívida Ativa 7.4 – Riscos Fiscais 7.8 - Custos	8 – Controles Credores 8.1 – Execução dos Atos Potenciais 8.2 – Execução da Administração Financeira 8.3 – Execução da Dívida Ativa 8.4 – Execução dos Riscos Fiscais 8.8 – Apuração de Custos

Fonte: Brasil (2013).

Os grupos de 1 a 4 registram a contabilidade patrimonial, em relação ao patrimônio público, com suas variações qualitativas e quantitativas baseadas no Regime de Competência. Estão assim divididos: **Grupos 1 e 2 Contas Patrimoniais:** 1 – Ativos e 2 – Passivos; **Grupos 3 e 4: Contas de Resultado:** 3 – Variação Patrimonial Diminutiva e 4 – Variação Patrimonial Aumentativa.

Os grupos 5 e 6 registram a contabilidade orçamentária, planejamento e execução, baseados no Regime Misto. Estão assim divididos: **Grupos 5 e 6 Contas Orçamentárias:** 5 – Controles da Aprovação do Planejamento e Orçamento e 6 – Controles da Execução do Planejamento e Orçamento.

Os grupos 7 e 8 registram as informações típicas de controle atos e fatos que podem vir a modificar a situação patrimonial. Estão assim divididos: **Grupos 7 e 8 Contas de Controle:** 7 – Controles Devedores e 8 – Controles Credores.

2.1.2 NORMAS BRASILEIRAS APLICADAS AO SETOR PÚBLICO

As NBCASP são obrigatórias para os fatos ocorridos a partir de 2010. Contudo, como já comentado, foram absorvidas pelos MCASP, tornando-se facultativas a partir de 2010, obrigatória para alguns casos em 2011 e em outros até 2014, conforme quadro 3, a seguir:

QUADRO 3 - OBRIGATORIEDADE DE ADOÇÃO DAS NORMAS E MANUAIS

Manual	Facultativo	Obrigatório a partir de:
PCO	2010	2011
PCP	Gradualmente a partir de 2012	Integralmente até o final de 2014
PCE	2011	2012
PCASP	2012	2013
DCASP	2012	2013

Fonte: Elaborado pelo autor

A adoção das NBCASP teve como objetivo a convergência das práticas de contabilidade na época vigentes, em conformidade com os padrões internacionais. Os fundamentos da teoria contábil não podem conviver com interpretações diferentes para assuntos da mesma natureza. Assim, o Decreto nº 6.976, de 7 de outubro de 2009 (BRASIL, 2009), visou a discriminar alguns objetivos que auxiliassem de forma adequada o Tesouro Público, no alinhamento aos padrões internacionais de contabilidade, tais como:

- a) estabelecer normas e procedimentos contábeis para a Federação, por meio da elaboração, discussão, aprovação e publicação do MCASP;
- b) manter e aprimorar o PCASP;
- c) padronizar as prestações de contas e os relatórios e demonstrativos de gestão fiscal, por meio da elaboração, discussão, aprovação e publicação do Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF);
- d) disseminar, por meio de planos de treinamento e apoio técnico, os padrões estabelecidos no MCASP e no MDF para a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;
- e) elaborar as demonstrações contábeis consolidadas da União e demais relatórios destinados a compor a prestação de contas anual do Presidente da República.

As 11 primeiras NBCASP têm como objetivo fornecer um novo arcabouço conceitual para a Contabilidade Aplicada ao Setor Público e contribuir para a uniformização

de práticas e procedimentos contábeis, em virtude da dimensão e da diversidade da estrutura da Administração Pública brasileira. Ademais, visam a avançar na consolidação e integração com as normas internacionais.

NBC T SP 16.1 - Conceituação, objeto e campo de aplicação

Na definição da NBC T SP 16.1, criada pela Resolução nº 1128/2008, que conceitua, trata do objeto e do campo de aplicação, a Contabilidade aplicada ao setor público é “o ramo da ciência contábil que aplica, no processo gerador de informações, os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as normas contábeis direcionados ao controle patrimonial de entidades do setor público” (CFC, 2008a, p. 3). Objetiva a informar os usuários sobre todos os resultados relacionados à empresa pública (de cunho orçamentário, econômico, financeiro e físico), auxiliando-o inclusive na tomada de decisão e prestação de contas de forma correta.

NBC T SP 16.2 - Patrimônio e sistemas contábeis

A NBC T SP 16.2, criada pela Resolução nº 1129/2008, refere-se ao patrimônio e aos sistemas contábeis. Define patrimônio público e estabelece critérios para classificar Ativo e Passivo em Circulante e Não-Circulante, apoiando-se nos atributos de conversibilidade (transforma bem ou direito em moeda) e exigibilidade (classifica obrigações por prazo de vencimento).

O patrimônio público é formado por bens e direitos tangíveis ou intangíveis, onerados ou não, adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelas entidades do setor público, que formem um fluxo de benefícios, presente ou futuro, relativo à prestação de serviços públicos por entidades desse setor (CFC, 2008b).

Segundo a norma, o sistema contábil na esfera pública é a estrutura de informações sobre identificação, mensuração, avaliação, registro, controle e evidenciação dos atos e fatos da gestão patrimonial, objetivando a orientar e suprir o processo de decisão, prestação de contas e instrumentalização do controle social. Essa norma descreve cinco subsistemas: Orçamentário, Financeiro, Patrimonial, Compensação e Custos. De acordo com Darós e Pereira (2009), o último subsistema (custos) é uma inovação, e serve para coletar, processar e apurar os custos da gestão de políticas públicas.

NBC T SP 16.3 - Planejamento e seus instrumentos sob o enfoque contábil

A NBC T SP 16.3, criada pela Resolução nº 1130/2008, estabelece as bases para controle contábil sobre o planejamento das entidades públicas, definindo o plano como um conjunto de documentos hierarquicamente interligados. Visa a materializar o planejamento

por meio de programas e ações do nível estratégico até o operacional e propiciar a avaliação e instrumentalização do controle. Os planos são: Plano Plurianual (PPA) (nível estratégico), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) (orientações para orçamentos anuais) e Lei Orçamentária Anual (LOA) (nível operacional) (DARÓS; PEREIRA, 2009).

A contabilidade aplicada ao setor público deve permitir integrar os planos de forma hierárquica, comparando suas metas programadas com as realizadas e evidenciando as diferenças relevantes, por meio de notas explicativas (CFC, 2008c).

NBC T SP 16.4 - Transações no setor público

A NBC T SP 16.4, criada pela Resolução nº 1131/2008, trata das transações no setor público, ou seja, dos atos e fatos que promovem alterações qualitativas ou quantitativas, efetivas ou potenciais, no patrimônio das entidades do setor. Enfatiza ainda a observância dos Princípios Fundamentais de Contabilidade e das NBCASP para o registro contábil.

As transações devem ser reconhecidas e registradas na íntegra, no momento em que ocorrerem. São classificadas em econômico-financeira (originadas de fatos que afetam o patrimônio público, devido à execução de orçamento ou não, podendo provocar alterações qualitativas, quantitativas, efetivas ou potenciais); e administrativa (não afetam o patrimônio público; originam-se de atos administrativos, com o fim de dar cumprimento a metas programadas e manter o funcionamento das atividades da entidade do setor público) (CFC, 2008d).

A aplicação do regime de competência fornece uma base para aumentar a eficiência e a eficácia das entidades, a transparência, a confiabilidade e a cobertura na prestação de contas. As restrições no processo de implementação do regime de competência do setor público estariam nos recursos humanos, financeiros, capacidade de Tecnologia da Informação (TI), duração e complexidade do processo. A aplicação do regime requer mudanças significativas, tanto no ambiente material quanto na organização (HLADIKA; VASICEK; DRAGIJA, 2012).

É difícil encontrar uma contabilidade no setor público que estimule a aplicação do regime de competência. Contudo, as vantagens podem ser muitas: melhor tomada de decisão e de gestão do setor público, maior responsabilização dos gestores, transparência nas demonstrações financeiras, mais controle e transparência no uso dos recursos públicos, possibilidade de medir o desempenho, melhor controle de custos e de fundo para serviços de precificação.

NBC T SP 16.5 - Registro contábil

A NBC T SP 16.5, criada pela Resolução nº 1132/2008, apresenta critérios para o registro contábil de atos e fatos que afetam ou possam vir a afetar o patrimônio público. Trata da estrutura do plano de contas contábil, enfatiza a estruturação do sistema de informação e possibilita a escrituração contábil eletrônica. Estabelece também que o patrimônio das entidades do setor público, o orçamento, a execução orçamentária e financeira e os atos administrativos, que tenham efeitos de caráter econômico e financeiro no patrimônio da entidade, devem ser mensurados ou avaliados monetariamente e registrados contabilmente. (CFC, 2008e).

Segundo Daros e Pereira (2009), a norma considera como documentos de suporte aos registros contábeis qualquer documento hábil, físico ou eletrônico que comprove a transação na empresa pública. O registro deve ser feito em idioma e moeda correntes nacionais.

Para Varandas (2013), essa norma ainda define as características do registro e da informação contábil (comparabilidade, compreensibilidade, confiabilidade, fidelidade, imparcialidade, integridade, objetividade, representatividade, tempestividade, uniformidade, utilidade, verificabilidade e visibilidade).

NBC T SP 16.6 - Demonstrações Contábeis

Conforme o CFC (2008f) a NBC T SP 16.6, criada pela Resolução nº 1133/2008, objeto deste trabalho, estabelece como Demonstrações Contábeis o Balanço Patrimonial, o Orçamentário, o Financeiro, a Demonstração das Variações Patrimoniais, dos Fluxos de Caixa e do Resultado Econômico, definindo as características de cada demonstração e das notas explicativas, parte integrante das demonstrações. O assunto será mais bem detalhado no item 2.1.3.

NBC T SP 16.7 - Consolidação das demonstrações contábeis

A NBC T SP 16.7, criada pela Resolução nº 1134/2008, trata da consolidação das demonstrações contábeis. Visa a trazer conhecimento e disponibilização de macroagregados do setor público, uma visão global do resultado e a instrumentalização do controle social. Nela, são definidos os procedimentos para a consolidação das demonstrações contábeis e as informações mínimas evidenciadas em notas explicativas (identificação das entidades envolvidas na consolidação, procedimentos adotados, razões para utilização dos critérios de avaliação dos componentes patrimoniais, natureza, montante dos ajustes e evidenciação de eventos). (CFC, 2008g).

NBC T SP 16.8 - Controle interno

A NBC T SP 16.8, criada pela Resolução nº 1135/2008, refere-se ao controle interno e à sua aplicação em empresas do setor público, tendo a finalidade de prover relativo grau de eficiência e eficácia ao sistema de informação contábil. (CFC, 2008h).

Conforme Daros e Pereira (2009), compreende o conjunto de recursos, métodos, procedimentos e processos adotados pela entidade do setor público, a fim de salvaguardar os ativos e assegurar a veracidade dos componentes patrimoniais; dar conformidade ao registro contábil em relação ao ato; obter informação mais adequada; estimular a adesão às normas; contribuir para a eficiência operacional e auxiliar na prevenção de práticas ineficientes e antieconômicas (erros, fraudes, abusos, desvios, etc).

De acordo com Varandas (2013, p. 41), “esta norma define que o controle interno deve ser exercido em todos os níveis de governo e compreende o conjunto de recursos, métodos, procedimentos e processos adotados pela entidade do setor público”.

NBC T SP 16.9 - Depreciação, amortização e exaustão

Segundo o CFC (2008i) a NBC T SP 16.9, criada pela Resolução nº 1136/2008, orienta a padronização de critérios de aplicação da depreciação, amortização e exaustão no setor público. Como relataram Viana et al. (2013), a falta de uma acurada contabilização do desgaste e da obsolescência de ativos pode distorcer o resultado mensal, a apuração de lucro, e com o impacto na capacidade informativa, mitigar a análise dos usuários.

Assim, o valor residual e a vida útil de um ativo precisam ser revistos, no mínimo, ao final de cada exercício. Para a NBCASP, os ativos que não se sujeitam à depreciação são os bens móveis de natureza cultural, os bens de uso comum que absorvem recursos públicos, considerados de vida útil indeterminada, animais destinados à exposição e preservação e terrenos rurais e urbanos. Os métodos de depreciação sugeridos pela norma são os das quotas constantes, das somas dos dígitos e das unidades produzidas.

Em relação ao registro da depreciação, amortização e exaustão, devem ser observados os seguintes aspectos:

- a) obrigatoriedade do seu reconhecimento;
- b) valor da parcela que deve ser reconhecida no resultado como decréscimo patrimonial e no balanço patrimonial, representada em conta redutora do respectivo ativo;

- c) circunstâncias que podem influenciar seu registro. O valor depreciado, amortizado ou exaurido deve ser apurado mensalmente e ser reconhecido nas contas de resultado do exercício (CFC, 2008h).

NBC T SP 16.10 - Avaliação e mensuração de ativos e passivos em entidades do setor público

A NBC T SP 16.10, criada pela Resolução 1137/2008, expõe critérios de avaliação e mensuração de ativos e passivos em empresas do setor público. Ativos são reconhecidos no patrimônio público quando houver a probabilidade de se obter deles benefícios futuros que fluirão para a empresa e seu custo puder ser calculado em bases confiáveis (CFC, 2008j).

A mensuração é a constatação do valor monetário e a avaliação é a atribuição do valor monetário aos itens do patrimônio, com o consenso entre as partes. A falta de ambas coloca os ativos com valores históricos e deixa o patrimônio em desacordo com a realidade, levando a contabilidade pública a discordar com os procedimentos geralmente aceitos na prática contábil (SILVA, 2011). A norma define também os padrões para avaliação e mensuração de Disponibilidades, créditos e Dívidas, Estoques, Investimentos Permanentes, Imobilizado, Intangível e Diferido e sobre os processos de reavaliação e redução do valor recuperável. Essas reavaliações devem utilizar o valor justo ou de mercado (CFC, 2008j).

O *fair value* (valor justo) é definido pela NBC T SP 16.10 como “o valor pelo qual um ativo pode ser intercambiado ou um passivo pode ser liquidado entre partes interessadas que atuam em condições independentes e isentas ou conhecedoras do mercado” (CFC, 2008j), p. 2).

É uma nova técnica de mensuração de ativos e passivos, e sua aplicação pode impactar tanto qualitativa quanto quantitativamente nas demonstrações contábeis, possibilitando uma ampla comparabilidade e percepção mais real do mercado (SILVA et al., 2012). Essa aplicação “presume o maior e melhor uso dos ativos pelos participantes do mercado, considerando o uso do ativo que seja fisicamente possível, legalmente permitido e financeiramente viável na data de mensuração” (FIPECAFI, 2009, p. 250).

No âmbito federal, a STN recomenda que “o procedimento contábil da reavaliação só seja efetuado se o valor líquido contábil tiver modificação significativa, devendo sempre ser levada em conta a relação custo-benefício e a representatividade dos valores” (STN, 2012, p. 26).

Segundo o CFC (2008j) a NBC T SP 16.10 esclarece que “na impossibilidade de se estabelecer o valor de mercado, o valor do ativo pode ser definido com base em parâmetros de referência que considerem características, circunstâncias e localizações semelhantes”.

Os bens imóveis específicos terão o valor justo estimado, utilizando-se o valor de reposição do ativo devidamente depreciado, podendo ter como referência o preço de compra ou construção de um ativo semelhante com potencial de serviço similar. As reavaliações devem ser feitas pelo valor justo ou de mercado na data de encerramento do balanço patrimonial, ao menos anualmente (para contas ou grupo de contas, quando os valores de mercado variarem em relação aos valores anteriores) e a cada quatro anos (para as outras contas ou grupos de contas).

A reavaliação de ativos é a adoção do valor de mercado ou de consenso entre as partes para bens do ativo, quando esses forem superiores ao valor líquido contábil. Se não for possível defini-lo, o valor do ativo permanente pode ser estabelecido baseado em parâmetros de referência, que consideram características, circunstâncias e localizações semelhantes (SILVA et al., 2012).

Para Teixeira, Lopes e Costa (2004), a reavaliação de ativos é considerada pelos investidores como uma boa informação, por aumentar o patrimônio da empresa. Porém, eles também a veem como um artifício manipulativo. Portanto, pode impactar de forma positiva ou negativa, não sendo bem aceita no mercado financeiro, pois pode gerar aumento sem uma melhora real no valor econômico das empresas. Uma vez decidido por sua adoção, as entidades deverão executá-la para todos os ativos da mesma natureza, evitando empregar diferentes bases de mensuração.

O conservadorismo, que sempre influenciou a prática contábil, ratifica um procedimento no qual os contadores devem divulgar o menor valor para seus ativos e receitas, e o maior valor para seus passivos e despesas (SILVA et al., 2012).

Durante o período de transição da contabilidade municipal aos novos padrões contábeis, era comum os gestores encontrarem bens usados de valor irrisório que nunca foram depreciados, sendo recomendado que, antes dessa depreciação, fosse avaliado novamente, estimando-se uma nova vida útil e seu valor justo ou recuperável. O procedimento contábil da reavaliação consiste na adoção do valor de mercado ou acordado entre as partes para o registro de bens do ativo, quando esse diferir do seu valor contábil líquido. Tanto a depreciação quanto o procedimento contábil de reavaliação são obrigatórios desde o início do

exercício financeiro de 2010. Serão reavaliados apenas os bens móveis e imóveis de uso, e registrados no ativo imobilizado (BRASIL, 2013).

NBC T SP 16.11 - Sistema de informação de custos do setor público

Segundo o CFC (2008j) a NBC T SP 16.11, criada pela Resolução 1366/2011, estabelece a conceituação, o objeto, os objetivos e as regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público, apresentado, nessa Norma, como Sistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP). Registra, processa e evidencia os custos de bens e serviços e outros objetos de custos, produzidos e oferecidos à sociedade pela entidade pública.

O SICSP de bens e serviços e outros objetos de custos públicos visa a:

- a) mensurar, registrar e evidenciar os custos dos produtos, serviços, programas, projetos, atividades, ações, órgãos e outros objetos de custos da entidade;
- b) apoiar a avaliação de resultados e desempenhos, permitindo a comparação entre os custos da entidade com os custos de outras entidades públicas, estimulando a melhoria do seu desempenho;
- c) apoiar a tomada de decisão em processos, como comprar ou alugar, produzir internamente ou terceirizar determinado bem ou serviço;
- d) apoiar as funções de planejamento e orçamento, fornecendo informações que permitam projeções mais aderentes à realidade, com base em custos incorridos e projetados;
- e) apoiar programas de redução de custos e de melhoria da qualidade do gasto.

A evidenciação dos objetos de custos pode ser efetuada sob a ótica institucional, funcional e programática, com atuação interdependente dos órgãos centrais de planejamento, orçamento, contabilidade e finanças. Para atingir seus objetivos, o SICSP deve ter tratamento conceitual adequado e abordagem tecnológica apropriada, que propicie atuar com as múltiplas dimensões (temporais, numéricas e organizacionais, etc.), permitindo a análise de séries históricas de custos, sob a ótica das atividades-fim ou administrativas do setor público.

O sistema de custos é uma ferramenta importante, auxiliando a administração a tomar decisões e localizar falhas de gerenciamento. Ele cria um controle financeiro efetivo, contribuindo para a gestão de um ente da Federação de vários modos: na avaliação de custo

benefício; sobre como e quando gastar; apoiando o controle interno e é um suporte indispensável para as decisões estratégicas (CFC, 2008J).

Acerca da adoção de critérios de mensuração e avaliação do patrimônio público, seguem no quadro 4 as mudanças ocorridas no Brasil, em uma comparação entre a Lei nº 4.320 de 1964 (BRASIL, 1964) e as normas estabelecidas pelo CFC:

QUADRO 4 - COMPARAÇÃO ENTRE OS CRITÉRIOS DE MENSURAÇÃO E AVALIAÇÃO APRESENTADOS PELA LEI Nº. 4.320/64 E PELAS NBCASP.

CRITÉRIOS DE AVALIAÇÃO E MENSURAÇÃO		
ITENS	LEI Nº. 4.320/1964	NBCASP
Aplicações Financeiras	Por inferência, considera-se o valor nominal ou não atualizado (utilizado para os créditos).	Trata apenas das aplicações de liquidez imediata, estabelecendo o valor original atualizado até a data do Balanço Patrimonial.
Estoques	Critério explícito. Valor da compra, segundo o seu valor médio ponderado.	Valor de aquisição/de produção/de construção ou o valor de mercado; desses, o menor. Saídas são avaliadas pelo custo médio ponderado.
Investimentos Permanentes	Por inferência, utiliza-se o mesmo critério adotado para bens móveis e imóveis: valor de aquisição.	Método de Equivalência Patrimonial, para as participações em empresas e consórcios públicos sobre cuja administração se tenha influência significativa; e custo de aquisição para as demais participações.
Imobilizado	Critério explícito. Apresenta o critério para bens móveis e imóveis: valor de aquisição ou pelo custo de produção ou de construção. Infere-se que deve ser feita a depreciação.	Valor de aquisição, de produção ou de construção deduzido da depreciação, da amortização ou da exaustão acumulada e do montante acumulado de quaisquer perdas do valor que hajam sofrido ao longo de sua vida útil por redução ao valor recuperável (<i>impairment</i>).
Intangível	Por inferência, utiliza-se o mesmo critério adotado para bens móveis e imóveis: valor de aquisição.	Valor de aquisição ou de produção deduzido do saldo da respectiva conta de amortização acumulada e do montante acumulado de quaisquer perdas do valor que hajam sofrido ao longo de sua vida útil por redução ao valor recuperável (<i>impairment</i>).
Diferido	Por inferência, utiliza-se o mesmo critério adotado para bens móveis e imóveis: valor de aquisição.	Custo incorrido deduzido do saldo da respectiva conta de amortização acumulada e do montante acumulado de quaisquer perdas do valor que hajam sofrido ao longo de sua vida útil por redução ao valor recuperável (<i>impairment</i>).

Continua

CRITÉRIOS DE AVALIAÇÃO E MENSURAÇÃO		
ITENS	LEI Nº. 4.320/1964	NBCASP
Direitos, Títulos de Crédito e Obrigações	Critério explícito. Valor Nominal (não atualizado).	Valor Original (valor de consenso entre as partes).
Provisões	Não contempla.	Estimativas pelos prováveis valores de realização, para ativos, e de reconhecimento, para passivos.
Reavaliação	Por inferência, considera-se o valor nominal ou não atualizado (utilizado para os créditos).	Valor justo ou o valor de mercado na data de encerramento do Balanço Patrimonial.

Fonte: Lima, Santana e Guedes (2009, p. 20).

O quadro 4 revela que a contabilidade pública tem como base de mensuração o custo histórico, ou seja, os ativos serão reconhecidos apenas pelo valor de aquisição. As NBCASP trouxeram o reconhecimento de provisões (depreciação, devedores duvidosos etc.) para corrigir as limitações desse critério de avaliação.

De acordo com Hendriksen e Van Breda (1999), em Contabilidade, a mensuração representa o processo de atribuição de valores monetários significativos a objetos ou eventos associados a uma empresa, pelos quais esses devem ser reconhecidos. Para que seja feita, é “[...] preciso ser selecionado um atributo específico a ser medido.”. (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999, p. 304).

As mudanças na contabilidade das instituições públicas deverão sempre priorizar os interesses da nação, e seus gestores deverão assumir a responsabilidade por uma gestão transparente e probidade dos atos e fatos por eles geridos (COSTA, 2012).

2.1.3 DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS APLICADAS AO SETOR PÚBLICO

A contabilidade é essencial no fornecimento de informação contábil, tanto para planejar, elaborar, controlar a decisão, quanto para tornar o usuário ciente por meio das demonstrações financeiras.

De acordo com a IFAC (2010, p. 21), se preparadas pelo regime de competência, as demonstrações permitem aos usuários avaliar a prestação de contas de todos os recursos dos controles da empresa e a implantação desses recursos, a posição financeira, o desempenho e

os fluxos de caixa para tomar decisões sobre o fornecimento de recursos ou fazer negócios com a empresa do setor público.

“As Demonstrações Contábeis, resultantes do processo de convergência das normas internacionais do setor público, vem suprir uma carência existente na elaboração destas demonstrações” (SOARES; SCARPIN, 2010, p. 33).

Conforme a NBC T 16.6, as Demonstrações Contábeis têm papel importante como instrumento de gestão e divulgação do resultado da aplicação dos recursos públicos. Devem ser acompanhadas de anexos, outros demonstrativos exigidos por lei e notas explicativas, extraídas de livros, registros e documentos que integrem o sistema contábil da entidade do setor público. (CFC, 2008f)

Segundo Darós e Pereira (2009), a NBC T 16.6 visa a atender o disposto no art. 101 da Lei Federal nº 4.320/64, determinando a publicação dos Balanços Orçamentário, Financeiro e Patrimonial e da Demonstração das Variações Patrimoniais. Essa norma ampliou o rol de demonstrativos, trazendo inovações como a Demonstração do Fluxo de Caixa e do Resultado Econômico.

Nessa Demonstração, as NBCASP preveem a evidenciação das movimentações de caixa e equivalentes, segregadas nos seguintes fluxos: fluxo de caixa das operações (ingressos de receitas originárias e derivadas e desembolsos relacionados à ação pública, além de outros fluxos não considerados investimento ou financiamento), fluxo de caixa dos investimentos (recursos relacionados à aquisição e alienação de ativo não circulante, recebimentos em espécie por liquidação de adiantamentos ou amortização de empréstimos e outras operações de igual natureza) e fluxo de caixa dos financiamentos (recursos de captação e amortização de empréstimos e financiamentos).

A norma estabelece o agrupamento de contas semelhantes e a agregação de pequenos saldos, desde que indicada sua natureza e que não ultrapassem 0,1 (um décimo) do valor do respectivo grupo de contas. É proibida a compensação de saldos e a utilização de designações genéricas, como “diversas contas” ou “contas correntes” (SOARES; SCARPIN, 2010, p. 34).

Antes do processo de convergência, o setor público utilizava, por analogia, alguns métodos adotados pelo setor privado. Atualmente, com a convergência, os demonstrativos contábeis, conforme o padrão internacional, são: Balanço Orçamentário; Balanço Financeiro; Demonstrações das Variações Patrimoniais; Balanço Patrimonial; Demonstração do Fluxo de Caixa; Demonstração do Resultado Econômico e Notas Explicativas.

De acordo com Soares e Scarpin (2010):

- a) o Balanço Orçamentário objetiva a evidenciar o orçamento inicial, suas alterações e a incorporação de superávit e suas estimativas, confrontando-os separadamente com a receita e despesa;
- b) o Balanço Financeiro demonstra a movimentação da disponibilidade da entidade no período, evidenciando a receita orçamentária arrecadada, a despesa paga, os recebimentos e pagamentos extras e o saldo inicial e final das disponibilidades;
- c) a Demonstração das Variações Patrimoniais objetiva a apurar o resultado patrimonial e evidenciar as variações patrimoniais qualitativas e quantitativas resultantes e independentes da educação orçamentária;
- d) a Demonstração do Fluxo de Caixa apresenta a movimentação financeira histórica da entidade pública, o programa, projeto, fundo ou unidade de acumulação relevante, permitindo uma projeção de cenários de fluxos futuros de caixa e análise sobre eventuais mudanças, na capacidade de a entidade manter o regular financiamento dos serviços públicos sob sua responsabilidade, além de outros cenários de solvência, liquidez e grau de probabilidade de permanência de itens representando entradas e saídas de caixa;
- e) a Demonstração do Resultado Econômico evidencia o resultado econômico, em cada nível de prestação de serviços, e o fornecimento de bens ou produtos pela entidade pública, obtido pela comparação entre receita econômica e itens de custos e despesas dos serviços, bens ou produtos, oriundos dos sistemas orçamentário, financeiro e patrimonial de cada período;
- f) as Notas Explicativas incluem os critérios utilizados nas Demonstrações Contábeis, das informações de natureza patrimonial, orçamentária, econômica, financeira, legal, física, social e de desempenho, e eventos posteriores ao encerramento do período a que se refere.

Para o critério de evidenciação, a NBC T 16.6 determina também que as demonstrações contábeis devem ser disponibilizadas à sociedade por meio da publicação em imprensa oficial, remessa aos órgãos de controle, disponibilização em local público de livre acesso, em meios de comunicação eletrônicos e de acesso público (item 11). Todavia, a norma não estabelece prazos para a publicação das demonstrações.

O principal objetivo da divulgação das Demonstrações Contábeis em cada exercício é colocar à disposição da sociedade as informações contábeis da entidade, utilizando as seguintes formas para divulgar:

- a) publicação na imprensa oficial em qualquer modalidade;
- b) remessa aos órgãos do controle interno e externo, das associações e conselhos representativos;
- c) comunicação de sua disponibilidade à sociedade, em local e prazos estabelecidos;
- d) disponibilização em meios de comunicação eletrônicos de acesso público (CFC, 2008f).

A condução do processo de convergência das normas mostra-se uma estratégia para contribuir, de forma expressiva, com a melhora das estatísticas fiscais do Brasil, dos demonstrativos da LRF e das demonstrações contábeis (SOARES; SCARPIN, 2010). Para os autores, a exigência no setor público de transparência na prestação de contas e em relatórios pode comprovar a eficiência da administração nas ações governamentais, pois o equilíbrio nas contas públicas mostra o sucesso do gestor em sua administração e previne o abuso de poder.

Percebe-se que a obrigação da divulgação das demonstrações contábeis do setor público influenciará melhorias no processo de prestação de contas e na transparência para a sociedade e órgãos de controle. Isso porque elas assumem papel fundamental, por representar importantes saídas de informações geradas pela Contabilidade, promovendo transparência dos resultados orçamentário, financeiro, econômico e patrimonial do setor público.

Para cumprir a padronização estipulada nas Leis nº 4.320/1964 e Lei Complementar nº 101/2000, nas disposições do CFC, relativas aos Princípios de Contabilidade, e nas NBCASP (NBCT 16), a STN lançou o MCASP, uniformizando conceitos, regras e procedimentos que devem ser observados pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, evidenciando e consolidando as contas públicas em todo o país, em conformidade com o PCASP. (STN, 2009).

A Parte V do Manual trata das Demonstrações Contábeis (Balanço Patrimonial, Orçamentário, Financeiro, Demonstração das Variações Patrimoniais, dos Fluxos de Caixa e das Mutações do Patrimônio Líquido), que significam saída de informações geradas pela Contabilidade, levando à transparência dos resultados orçamentários. Divididas em duas partes, as Demonstrações Contábeis devem ser divulgadas como Consolidadas e Não

Consolidadas. Nas Consolidadas, devem compor a Prestação de Contas Anual do Governo e ter parecer prévio do Tribunal de Contas, e nas Não-Consolidadas, compor a prestação anual de contas dos administradores públicos (STN, 2009).

O MCASP e as NBCASP descrevem os principais conceitos relativos às demonstrações, além de definirem a estrutura e as instruções de preenchimento. Demonstrem, ainda, alguns pontos para análise e avaliação da gestão e os principais exames que devem ser efetuados pelos gestores, para garantir a consistência das informações e os procedimentos para a consolidação, sem esgotar todas as possibilidades de avaliação de consistência. Nesse sentido, observa-se que, no primeiro ano de implantação das demonstrações contábeis, não será necessário utilizar a coluna de exercício anterior. Isso será explicado a seguir:

2.1.3.1 Balanço Patrimonial

O Balanço Patrimonial se estrutura em Ativo (disponibilidade, bens e direitos que gerem benefícios econômicos ou potencial de serviço), Passivo (obrigações, contingências e provisões) e Patrimônio Líquido (diferença entre Ativo e Passivo), para evidenciar de forma qualitativa e quantitativamente a situação patrimonial da entidade (CFC, 2008f).

“Com a implementação das NBC T busca-se melhorar o nível de informação financeira e da gestão de gastos públicos, possibilitando o controle do patrimônio público, seus ativos e passivos” (SOARES; SCARPIN, 2010, p. 31).

De acordo com a estrutura do PCASP, o Balanço Patrimonial deve apresentar a seguinte classificação ordenada, utilizando as classes 1 (ativo) e 2 (passivo e patrimônio líquido) e a classe 8 (controles credores) para o quadro referente às compensações.

O Balanço Patrimonial é a demonstração contábil que evidencia, qualitativa e quantitativamente, a situação patrimonial da entidade pública, por meio de contas representativas do patrimônio público e contas de compensação, conforme as seguintes definições:

- a) Ativo - recursos controlados pela entidade, como resultado de eventos passados, dos quais se espera que resultem para a entidade benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços.

- b) Passivo - obrigações presentes da entidade, derivadas de eventos passados, cujos pagamentos se esperam que resultem saídas de recursos, capazes de gerar benefícios econômicos ou potencial de serviços.
- c) Patrimônio Líquido - valor residual dos ativos da entidade depois de deduzidos todos seus passivos.
- d) Contas de Compensação - compreende os atos que possam vir ou não a afetar o patrimônio.

No Patrimônio Líquido, deve ser evidenciado o resultado do período segregado dos resultados acumulados de períodos anteriores, além de outros itens. A classificação dos elementos patrimoniais considera a segregação em "circulante" e "não circulante", com base em seus atributos de conversibilidade e exigibilidade.

2.1.3.2 Balanço Orçamentário

O Balanço Orçamentário, definido pela Lei nº 4.320/1964 (BRASIL, 1964), demonstra as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas. Em sua estrutura, deve evidenciar as receitas e despesas orçamentárias por categoria econômica, confrontar o orçamento inicial e as suas alterações com a execução, demonstrar o resultado orçamentário e discriminar:

- a) as receitas por fonte (espécie);
- b) as despesas por grupo de natureza.

Apresentará as receitas detalhadas por categoria econômica, origem e espécie, especificando a previsão inicial, a previsão atualizada para o exercício, a receita realizada e o saldo a realizar. Demonstrará também as despesas por categoria econômica e grupo de natureza da despesa, discriminando a dotação inicial, a dotação atualizada para o exercício, as despesas empenhadas, as despesas liquidadas, as despesas pagas e o saldo da dotação.

A identificação das receitas e despesas intraorçamentárias, quando necessária, deverá ser apresentada em notas explicativas. Será elaborado por meio das classes 5, grupo 2 (Orçamento aprovado: previsão da receita e fixação da despesa) e classe 6, grupo 2 (Execução do orçamento: realização da receita e execução da despesa) do PCASP.

Na sua estrutura, devem ser definidos: previsão/dotação inicial, previsão/dotação atualizada, receitas realizadas/despesas empenhadas e os saldos totais das diferenças. Consiste em relacionar a coluna de “Previsão Inicial” com a de “Dotação Inicial”; e as colunas da “Previsão Atualizada” e “Receita Realizada” com as da “Dotação Atualizada” e “Despesa Empenhada”, a fim de preparar os indicadores que servirão de suporte para a avaliação da gestão orçamentária.

Adicionalmente ao Balanço Orçamentário, devem ser incluídos dois quadros demonstrativos de execução de restos a pagar: um relativo aos restos a pagar não processados, outro aos restos a pagar processados, com o mesmo detalhamento das despesas orçamentárias do balanço, de modo a propiciar uma análise da execução orçamentária do exercício em conjunto com a execução dos restos a pagar.

2.1.3.3 Balanço Financeiro

Segundo a Lei nº 4.320/1964 (BRASIL, 1964), O Balanço Financeiro demonstrará a receita e a despesa orçamentárias e os recebimentos e pagamentos de natureza extraorçamentária, conjugados com os saldos em espécie provenientes do exercício anterior, e os que se transferem para o exercício seguinte.

É um quadro com duas seções: Ingressos (Receitas Orçamentárias e Recebimentos Extraorçamentários) e Dispêndios (Despesa Orçamentária e Pagamentos Extraorçamentários), que se equilibram com a inclusão do saldo em espécie do exercício anterior, na coluna dos ingressos, e o saldo em espécie para o exercício seguinte, na coluna dos dispêndios. Reflete o saldo de disponibilidade do exercício anterior e o atualizado do exercício atual, discriminando os dispêndios e os ingressos que influenciaram no fortalecimento ou enfraquecimentos dos recursos e como eles se equipararam.

2.1.3.4 Demonstrações das Variações Patrimoniais

A Demonstração das Variações Patrimoniais evidencia as variações quantitativas, o resultado patrimonial e as variações qualitativas decorrentes da execução orçamentária. Segundo o art. 104 da Lei nº 4.320/1964, “a Demonstração das Variações Patrimoniais evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício.” (BRASIL, 1964)

O resultado patrimonial do período é apurado pelo confronto entre as variações patrimoniais quantitativas aumentativas e diminutivas. Para um melhor entendimento da finalidade desse demonstrativo, pode-se dizer que ele tem função semelhante à Demonstração do Resultado do Exercício da área empresarial, no que tange a apurar as alterações verificadas no patrimônio.

2.1.3.5 Demonstração do Fluxo de Caixa

A demonstração dos fluxos de caixa tem o objetivo de contribuir para a transparência da gestão pública, pois permite um melhor gerenciamento e controle financeiro dos órgãos e entidades do setor público. Suas informações são úteis para proporcionar aos usuários da informação contábil instrumento para avaliar a capacidade de a entidade gerar caixa e equivalentes de caixa e suas necessidades de liquidez. Assim, permite aos usuários projetar cenários de fluxos futuros de caixa e elaborar análise sobre eventuais mudanças em torno da capacidade de manutenção do regular financiamento dos serviços públicos.

Deve ser elaborada pelo método direto ou indireto e evidenciar as movimentações no caixa e seus equivalentes, nos seguintes fluxos: (a) das operações; (b) dos investimentos e (c) dos financiamentos.

2.1.3.6 Demonstração do Resultado Econômico

De acordo com a NBCASP, a Demonstração do Resultado Econômico evidencia o resultado econômico de ações do setor público. Deve ser elaborada considerando sua interligação com o sistema de custos, e apresentar na forma dedutiva, pelo menos, a seguinte estrutura:

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

A receita econômica é o valor apurado a partir de benefícios gerados à sociedade pela ação pública, obtido por meio da multiplicação da quantidade de serviços prestados, bens ou produtos fornecidos, pelo custo de oportunidade. Custo de oportunidade é o valor que seria

desembolsado na alternativa desprezada de menor valor, entre aquelas consideradas possíveis para a execução da ação pública.

Um aspecto conflitante na determinação dos valores que compõem a Demonstração do Resultado Econômico, segundo Iudicibus, Martins e Gelbeke. (2007), é a apresentação resumida de operações de uma empresa durante o exercício social, demonstradas de maneira que destaquem o resultado líquido no exercício.

Na atividade privada, os administradores se preocupam com os investidores e credores, utilizando a DRE como forma de aferir sua eficácia e eficiência na combinação de bens e serviços que geram receitas para a empresa (CARVALHO; VIEIRA; LOPES, 2006). Para Soares e Scarpin (2010), enquanto uma empresa privada busca como resultado líquido o maior lucro possível, na administração pública, o lucro se relaciona ao atendimento das ações planejadas, pela execução orçamentária, de forma equilibrada.

Os autores citaram outra dificuldade para se demonstrar a DRE: a escolha de coleta de dados. Tanto a legislação quanto os códigos contábeis não preveem uma estrutura capaz de atender esse objetivo. Devido a essa dificuldade, será preciso desenvolver pesquisas e meios de aplicar as melhores práticas contábeis para alcançar melhores resultados, de forma que a sociedade entenda as demonstrações contábeis. Atualmente, apenas os usuários do meio conseguem decifrar os relatórios oficiais exigidos pela legislação.

Daros e Pereira (2009) destacaram que a ausência de informações nos sistemas contábeis atuais sobre o custo de oportunidade resulta em grande desafio e dificuldade para a implementação das demonstrações contábeis. No entanto, a STN editou o MCASP, excluindo a obrigatoriedade da elaboração da Demonstração do Resultado Econômico, passando a ser uma demonstração de uso gerencial e caráter facultativo.

2.1.3.7 Notas Explicativas

As notas explicativas são parte integrante das demonstrações contábeis. As informações nelas contidas devem ser relevantes, complementares ou suplementares àquelas não suficientemente evidenciadas ou não constantes nas demonstrações contábeis. Incluem os critérios utilizados na elaboração das demonstrações contábeis, as informações de naturezas patrimonial, orçamentária, econômica, financeira, legal, física, social, de desempenho e outros eventos não suficientemente evidenciados ou não constantes nas referidas demonstrações.

A entidade deve evidenciar como informação complementar os julgamentos que a administração tenha feito no processo de aplicação das políticas contábeis, além daqueles relacionados às estimativas, que tenham efeito mais significativo nos montantes reconhecidos nas demonstrações contábeis, como divulgações sobre os riscos e as incertezas que afetem a entidade, e quaisquer recursos e/ou obrigações para os quais não exista obrigatoriedade de reconhecimento no balanço patrimonial.

A publicação das Demonstrações Contábeis deve levar a identificação da empresa, com a assinatura de autoridade responsável e do contador, devendo ser registrada no Conselho Regional de Contabilidade (CRC). Em cada exercício financeiro, a publicidade será realizada com a apresentação dos valores correspondentes ao exercício anterior (CFC, 2008f).

2.2 O PROCESSO DE CONVERGÊNCIA DOS PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS

Segundo Soares e Scarpins (2010), após a globalização, a Contabilidade no Brasil sofreu alterações tanto em âmbito privado quanto público. A convergência foi conduzida pelo CFC, que criou o Comitê Gestor de Convergência para o desenvolvimento das ações. Com a Lei Federal nº 11.638/2007, publicada em 2008, a contabilidade da área privada passou a utilizar as normas já convergidas ao padrão internacional. Para o setor público, o Ministério da Fazenda determinou à STN que promovesse a convergência pelas NBCASP, emitidas pelo CFC. Em 2008, as 10 primeiras normas iniciaram o processo de convergência ao padrão internacional.

Na Figura 2, a seguir, é definido todo o processo para convergência no Brasil. Esse processo é conduzido pelo CFC, em parceria com a STN. Primeiramente, ocorre a tradução e a divulgação das IPSAS, seguida pela elaboração das NBCASP convergidas; após a discussão e socialização dessas, procede-se à publicação. Como último passo no processo de construção das NBCASP, efetua-se a sua operacionalização:

FIGURA 2 - PROCESSO DE CONVERGÊNCIA



Fonte: Brasil (2003)

Na área de convergência da contabilidade pública, de acordo com Soares e Scarpin (2010), os trabalhos tiveram início com o GT constituído pelo Comitê Coordenador e criador de um plano de ação das atividades e metas previstas para a convergência das NBCASP às IPSAS, realizadas até o ano de 2012.

O processo de convergência dos procedimentos contábeis, em harmonia com as normas internacionais, traz muitos benefícios; entre eles, a geração de informações para a tomada de decisão; a comparação entre Estados, Distrito Federal e Municípios com outros países; o registro e acompanhamento das transações que afetam o patrimônio; a melhoria no processo de prestação de contas por parte dos tribunais, órgãos de controle e sociedade; a implantação de sistema de custos no setor público; a elaboração do Balanço do Setor Público Nacional; maior racionalização e gestão de recursos públicos e reconhecimento do profissional contábil na área pública (BRASIL, 2013).

A introdução do regime de competência, na década de 1980, a nível internacional, mostrava a obsolescência do antigo sistema de gestão no setor público e a necessidade de mudanças no controle de gastos dos recursos públicos, e que seria preciso aplicar novas técnicas e métodos. Durante muito tempo, o regime de caixa implicou operações de gravação apenas quando o dinheiro era recebido ou um pagamento feito.

No foco do regime de caixa, trata-se de caixa, equivalentes e fluxo de caixa. Novas ferramentas orientadas para o mercado, técnicas de gestão do setor privado para o público e a

preparação de demonstrações financeiras para entidades do setor público sobre o regime de competência foram condições para a implementação de reformas financeiras. Ademais, para enfatizar uma cultura de medição de desempenho, na execução de funções públicas e aumento da responsabilidade de gestão, da prestação de contas, eficiência e eficácia no setor.

No foco do regime de competência, transações e outros eventos são reconhecidos quando ocorrem, não apenas quando o dinheiro é recebido ou pago. Assim, como determinante para o conceito de uma nova gestão pública, a introdução desse regime na contabilidade pública, orçamento e o desenvolvimento de normas de contabilidade para o setor, com ajuste às diretrizes e recomendações das IPSAS, a redefinição do papel da gestão pública, a transparência dos procedimentos e responsabilidades, a ênfase em controle de valores de saída em vez de processos e a prudência nos gastos de recursos públicos (HLADIKA; VASICEK; DRAGIJA, 2012).

Cruvinel e Lima (2011) explicaram que, no Brasil, muitos dispositivos legais regem a gestão da coisa pública, e boa parte deles exige que sejam adotados procedimentos contábeis que viabilizem seu controle e acompanhamento. Por isso, é necessário que se adotem procedimentos que atendam às tipicidades da gestão em qualquer segmento e auxiliem efetivamente na tomada de decisão. As despesas governamentais são reconhecidas em razão da execução orçamentária. O fato gerador para reconhecer as despesas não é a sua efetiva realização, mas sim o comprometimento do orçamento do exercício a que se refere. Quanto às receitas, as entidades governamentais se apoiam na Lei n.4.320/6, não nos fundamentos das resoluções do CFC.

Na prática, desde a Lei n.4.320/64, adota-se como momento de reconhecimento da receita e da despesa na Contabilidade do setor público o regime misto. A Contabilidade Governamental Brasileira adota para o registro das despesas o princípio de competência orçamentária, diferentemente das empresas do setor privado. (CRUVINEL; LIMA, 2011).

No entendimento da STN, na Nota Técnica n. 376/2009/CCONT/STN do Parecer PGFN/CAF n.510/09, a intenção do legislador ao adotar o regime misto foi definir financeiramente o tratamento das receitas e despesas do ponto de vista orçamentário, não do regime contábil. A receita segue o regime de caixa, reconhecida quando de sua arrecadação, e a despesa, o regime de anualidade orçamentária, reconhecida pelo empenho. (CRUVINEL; LIMA, 2011).

Todavia, a Secretaria de Macro avaliação Governamental do TCU, por meio do Ofício nº 26/2009, pede que a Lei n. 4.320/64 tenha supremacia frente à convergência das normas internacionais e que a área pública proceda de acordo com o princípio da legalidade estrita, não podendo a harmonização contábil prevalecer sobre uma lei ordinária (CRUVINEL; LIMA, 2011).

“Informações contábeis contidas nas demonstrações financeiras preparadas de acordo com o regime de competência são úteis e necessárias para a tomada de decisão e uma gestão eficaz e eficiente do setor público” (HLADIKA; VASICEK; DRAGIJA 2012, p.530).

Da mesma forma, Iudícibus (2000) afirmou que muitos dos problemas na prática contábil brasileira se originam da aceitação sem discussão das classificações legais, pois as organizações que integram o setor público dispõem, via de regra, de estruturas limitadas, orientadas para a satisfação de necessidades de caráter coletivo dos que prestam serviços, em princípio, sem finalidade lucrativa. No entanto, o atual estágio de desenvolvimentos das NBCASP contradiz essa realidade.

Segundo Soares e Scarpin (2010, p. 32), as NBCASP permitem à Contabilidade mostrar todos os componentes patrimoniais e, por sua vez, tomar ciência dos “fatos anteriores, atuais ou futuros, que não estejam relacionados diretamente com a execução do orçamento anual”. Os autores concluíram que, por meio das NBCASP, pode-se obter um cenário de independência da contabilidade no setor para aplicar técnicas contábeis, não somente orçamentárias e, assim, conseguir mais transparência na gestão dos gastos públicos (SOARES; SCARPIN p. 39).

Com o intuito de trazer melhorias para o processo de convergência, o IFAC, por meio do Estudo 14, destacou pontos que facilitam o processo de consolidação das normas em cada país. Conforme o **Quadro 5**, a seguir:

QUADRO 5 - CARACTERÍSTICAS FACILITADORAS NO PROCESSO DE ONVERGÊNCIA PROPOSTO PELO IFAC

Característica	Descrição
Um Mandato Claro	a) declara o que as reformas limitarão; b) define o tempo para as reformas e os responsáveis nos vários segmentos; c) permite as entidades e aos funcionários o poder de iniciar as mudanças e vigiar as reformas.
Compromisso Político	a) comprometimento político dos representantes eleitos ajuda na superação dos obstáculos que são encontrados; b) falta de compromisso político gera falta de recursos inviabilizando o processo e a perda dos recursos já investidos.
Compromisso de Entidades Centrais e Funcionários-chave	a) apoio dos altos funcionários por meio da delegação de autoridade; b) funcionários preparados podem cumprir o papel de "corretores" quando as coisas dão errado; c) vigiar o risco de falhas no projeto quando um funcionário de apoio não estiver mais disponível.
Recursos Adequados	a) indivíduos com habilidades de administração do projeto de mudança; b) indivíduos com uma compreensão e experiência contábil e exigências dos sistemas; c) pessoas-chave que entendam o inter-relacionamento entre os elementos do processo; d) indivíduos com capacidade de registro dos dados no sistema de contabilidade por competência e explicação da informação gerada.
Administração de Projetos	a) as reformas precisam ser documentadas para formar uma base consistente para a comunicação, permitindo o entendimento das razões da mudança e a abordagem utilizada, assegurando que a implementação está de acordo com as decisões; b) um plano de implementação formal é necessário, pois a sua natureza varia de acordo com o estilo e escala das reformas; c) a distribuição clara de responsabilidades e tarefas as entidades e funcionários; d) projetar marcos de procedimentos para monitorar o desempenho de entidades e indivíduos; e) o projeto definirá quem tem autoridade para decisões individualizadas; f) os custos iniciais precisam ser identificados claramente no orçamento.
Capacidade Tecnológica e Sistemas de Informação	a) podem ser requeridas mudanças nos seguintes sistemas de: receita; aquisição e compra; viagens; benefícios e concessões; recursos humanos e folha de pagamento; ativos fixos; propriedade administrativa; estoque; dívida; orçamentário; entre outros; b) a avaliação dos sistemas existentes quanto à informação disponibilizada e informação adicional requerida, analisando a adaptação ou troca de sistemas.
Uso da Legislação	a) o uso da legislação a força e o compromisso do governo com as mudanças propostas; b) as mudanças legislativas permitem a educação dos partidos políticos e outros grupos influentes sobre os benefícios das mudanças.

Fonte: Sothe (2009, p.57).

Verifica-se a quantidade de variáveis necessárias para uma implantação de sucesso da contabilidade patrimonial, das quais inúmeras se destacam: 1) um plano formal nos diversos níveis da gestão; 2) necessidade de envolvimento tanto do setor responsável, pela construção dos sistemas contábeis, quanto das administrações; 3) pode incorrer em fracasso, caso não se perceba a relevância da reforma contábil; 4) capacidade tecnológica e sistemas de informações adequados; 5) indivíduos com uma compreensão e experiência contábil e exigências dos sistemas.

2.2.1 Relação entre NBCASP e IPSAS

Com a exploração das pesquisas de Varandas (2013) e Fragoso et al. (2012), foi possível identificar quais IPSAS foram utilizadas na formação das NBCASP, conforme quadro 6, adiante:

QUADRO 6 - NBCASP X IPSAS

IPSAS	NBCASP
IPSAS 0 – Prefácio às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público	NBC T 16.1
IPSAS 1 – Apresentação das demonstrações Financeiras	NBC T 16.1 NBC T 16.6
IPSAS 2 – Demonstração de Fluxo de Caixa	NBC T 16.6
IPSAS 3 – Excedente Líquido ou Déficit do Período, Erros Fundamentais e Alterações nas Políticas Contábeis	NBC T 16.4
IPSAS 6 – Demonstrações Financeiras e Contabilidade para Entidades Controladas	NBC T 16.7
IPSAS 7 – Contabilização de Investimento em Coligadas e Controladas	NBC T 16.10 NBC T 16.2
IPSAS 8 – Relato Financeiro de Interesse em Joint Venture	NBC T 16.10
IPSAS 9 – Receitas de Operações de Câmbio	NBC T 16.4
IPSAS 12 – Estoques	NBC T 16.10
IPSAS 17 – Imobilizado e Equipamentos	NBC T 16.2 NBC T 16.5 NBC T 16.9
IPSAS 18 – Informações por Segmento	NBC T 16.1
IPSAS 19 – Provisões, Passivos e Ativos Contingentes	NBC T 16.8 NBC T 16.10
IPSAS 21 – Comprometimento de Ativos não geradores de Caixa	NBC T 16.10
IPSAS 24 – Apresentação das informações Orçamentárias nas Demonstrações Financeiras	NBC T 16.3
IPSAS 26 – Impairment of Cash-Generating Assets	NBC T 16.10

Fonte: Elaborado pelo autor.

De acordo com os autores, as IPSAS 1 e 18 estão convergentes com a NBC T 16.1, em aspectos como características das informações, principalmente em relação à compreensão, utilidade e conceito de controle de recursos vinculados ao controle social, das normas e técnicas aplicadas ao segmento, na definição do campo de aplicação das entidades abrangidas e no conceito de unidade contábil e seu reflexo na apuração das informações, controle e consolidação. Para os autores, os conceitos de Patrimônio público, setor público, contabilidade pública, recurso público e de ações de promoção social são descritos de forma mais didática nas normas brasileiras.

Como relataram Fragoso et al. (2012) e Varandas (2013), a NBC T SP 16.2 é convergente com os IPSAS 7 e 17, em aspectos como o conceito de circulante, não circulante, conversibilidade, exigibilidade e unidade contábil, sendo esse último repetitivo, pois a anterior também define. Também é convergente quanto à classificação do patrimônio público (ativo, passivo e patrimônio líquido) e os conceitos de cada um, às características do ativo circulante, de realização imediata até o término do exercício seguinte e quanto à classificação do passivo em circulante e não circulante, de acordo com o prazo de exigibilidade.

A IPSAS 7 não define os conceitos vinculados aos tópicos restantes (Patrimônio público), classificação de passivos quando a entidade faz o papel de fiel depositária de valores ou retenções de terceiros, conceito de sistema contábil, clareza na definição de integração de subsistemas como o orçamentário, financeiro, patrimonial, de custos e de compensação, os quais são bem definidos pela norma brasileira.

A IPSAS 24 é convergente com a NBC T SP 16.3, em aspectos como avaliação de desempenho e planejamento das entidades do setor público, do comparativo de metas programadas e realizadas, com as diferenças sinalizadas em notas explicativas ou demonstrativos complementares, na evidenciação, em termos quantitativos e qualitativos, de informações para a tomada de decisões (conteúdo, execução, implementação, avaliação) e informações a serem detalhadas por metas, ações, valores, ano.

A NBC T SP 16.3 ressalta a importância da adoção de planos hierarquicamente interligados, que consistem na definição de etapas do planejamento (programas e ações) nos níveis estratégico e operacional, além da avaliação das restrições no desenvolvimento dessas etapas e dos resultados (impacto) obtidos. Entretanto, essa lógica na definição do planejamento não é ressaltada pela IPSAS (FRAGOSO et al., 2012; VARANDAS, 2013).

A IPSAS 9 e a NBC T SP 16.4 são convergentes, em aspectos como o conceito de transações no setor público, na avaliação de eventos que promovam alterações qualitativas e quantitativas no patrimônio, orientada segundo os princípios e as normas de contabilidade. O IPSAS não menciona a classificação das transações do setor público em econômico-financeira e administrativa, ou o conceito de variações patrimoniais e transações envolvendo valores de terceiros (FRAGOSO et al., 2012). Nos resultados apresentados por Varandas (2013), não há algo contundente para se tratar como comparativo.

Segundo os autores, a NBC T SP 16.5 e as IPSAS 17, em relação ao conteúdo da norma, da forma como é exposto, das classificações e natureza apresentadas, não são

convergentes. O registro contábil é um tema pouco significativo nas normas internacionais, o que resultou no resultado exposto: a não convergência entre as normas.

A NBCASP 6, denominada Demonstrações Contábeis, foi formulada a partir das IPSAS 1, 2, 18 e 19. A NBC T SP 16.6 apresenta o conteúdo sobre Demonstrações Contábeis (definição de Balanço Patrimonial, Demonstração do Fluxo de Caixa), embora seja repetitiva em conceitos sobre circulante, não circulante, conversibilidade, exigibilidade e unidade contábil, conceitos também apresentados na NBC T SP 16.2.

Essa norma é convergente nos seguintes aspectos: no conceito de circulante e não circulante, na demonstração contábil como técnica, designações genéricas, versões simplificadas de demonstrativos, característica da conversibilidade de ativos, da exigibilidade de obrigações, esclarecimentos sobre métodos direto e indireto, referentes a fluxos de caixa, sobre a evidenciação em demonstrativos anexos e notas explicativas, sobre informações para registro extraídas de documentos comprobatórios, sobre a identificação da entidade, da autoridade responsável e do contabilista que elaborou e emitiu as demonstrações, sobre a apresentação dos valores do período anterior, para efeitos de comparabilidade, sobre agrupamentos de algumas informações, de pequeno saldo, mas semelhantes, em contas de designação genérica (materialidade), da publicação dos saldos em unidades de milhar ou milhão para efeitos de publicação, sobre as contas retificadoras, redutoras do grupo de origem, quanto ao Balanço Patrimonial (conceito de ativo, passivo, patrimônio líquido e contas de compensação, quanto ao Patrimônio Líquido ter seu resultado segregado dos resultados acumulados dos períodos anteriores, quanto ao conceito e à apresentação da classificação circulante e não circulante, à ordem de exigibilidade e conversibilidade, à demonstração dos fluxos de caixa (conceito, método direto e indireto, classificação em caixa gerado pelas atividades operacionais, de investimento e de financiamento e quanto às notas explicativas (FRAGOSO et al., 2012; VARANDAS, 2013).

Ainda de acordo com os autores, a norma brasileira não converge com as internacionais em aspectos como:

a) falta de clareza na definição do balanço orçamentário, balanço financeiro, das demonstrações de variação patrimonial e de resultado, embora existam algumas orientações de procedimentos que sejam pré-requisitos para sua elaboração, como seu conceito de receita, despesa e a classificação em relação à natureza e função, estimativa e realização, à falta de

referências às variações quantitativas e qualitativas e aos conceitos de receita econômica e custo de oportunidade;

b) não foram encontradas indicações sobre local de publicação ou divulgação dos demonstrativos contábeis, apesar de a ênfase ser na divulgação dessas informações e na transparência.

A NBC T SP 16.7, comparada com as IPSAS 6, 7 e 24 apresenta conceitos e orientações sobre Consolidação das Demonstrações Contábeis, sendo convergente em aspectos como: o conceito de consolidação, a relação de dependência entre entidades do setor público, seja orçamentária ou regimental, e ao conceito de unidade contábil consolidada.

Também converge em procedimentos de consolidação; na avaliação da relação de dependência; da totalidade das transações que envolvem as entidades e a exclusão dos efeitos de transações entre elas; sobre as demonstrações serem levantadas na mesma data, com defasagem aceitável de até três meses, cujos efeitos deverão ser divulgados em notas; sobre informações complementares que deverão constar em notas, como identificação e características das entidades participantes do processo; procedimentos; razões da adoção de critérios não uniformes; natureza e montante de ajustes e eventos subsequentes ao encerramento. As IPSAS não enfatizam a adoção de documentos auxiliares para registro dos procedimentos de consolidação das entidades (FRAGOSO et al., 2012; VARANDAS, 2013).

A NBC T SP 16.8 é convergente com as IPSAS 19, no conceito dos riscos e fatos imprevisíveis que poderão afetar a qualidade da informação contábil. Não há referência ao conceito de controle interno, de sua aplicação em diversos níveis da entidade, da classificação entre operacional, contábil, normativo, mapeamento de risco, avaliação do risco e procedimentos de prevenção, da detecção e do monitoramento com o auxílio de um sistema de informações (FRAGOSO et al., 2012; VARANDAS, 2013)

A NBC T SP 16.9 e as IPSAS 17 e 26 são convergentes, em aspectos como: conceito de depreciação e amortização; definição do valor depreciável, valor residual e vida útil econômica; na orientação de revisão periódica do valor residual e da vida útil do ativo; no reconhecimento da depreciação; amortização até o momento em que o valor líquido do bem for igual ao seu valor residual; na definição de fatores para estimativa da vida útil de um ativo, como benefícios futuros, desgaste, obsolescência, limites legais ou contratuais do uso. (FRAGOSO et al., 2012; VARANDAS, 2013).

Conforme os autores, os métodos de apuração deverão ser compatíveis com a vida útil e aplicados uniformemente. Quanto à orientação do cálculo da depreciação para bens imóveis, deverão ter como base o custo de construção, deduzido o valor dos terrenos, e divulgação em notas explicativas sobre o método utilizado, vida útil, valor contábil bruto acompanhado de valores de depreciação, amortização, acumulados no início e fim do período, além de mudanças em alguma informação anterior.

As divergências estão associadas à falta do conceito associado ao termo exaustão, à definição do valor contábil bruto e líquido e no conteúdo das IPSAS. Aspectos associados ao registro da depreciação, à amortização e exaustão e à indicação do reconhecimento em contas de resultado também não são mencionados nas IPSAS comparadas.

Outros aspectos são: ativos que se tornam obsoletos ou temporariamente inativos continuam depreciando ou amortizando e definição da vida útil por laudo técnico; no caso de bens, quando reavaliados, o cálculo da depreciação, amortização ou exaustão deverá ter como base o novo valor; indicação de ativos específicos não depreciáveis, como animais destinados à exposição e preservação e em relação aos métodos de apuração da depreciação.

A NBC T 16.10 evidencia relação com as IPSAS 7, 8, 12, 17, 19, 21 e 26 na definição de influência significativa, no conceito de reavaliação, de redução ao valor recuperável; de valor de mercado (*fair value*); valor realizável líquido; orientações sobre reconhecimento de riscos associados ao não recebimento de dívidas; avaliação dos direitos e obrigações pré-fixados, ajustados a valor presente; as provisões que deverão ser estimadas com base nos valores prováveis de realização para ativos e de reconhecimento para passivos; avaliação de estoques, registrados pelo valor de aquisição, produção ou de construção; classificação dos gastos de distribuição, administração e financeiros, considerados como despesas do período em que ocorrem. (FRAGOSO et al., 2012; VARANDAS, 2013)

Ademais, em orientações sobre quando o valor de aquisição, produção ou construção for inferior ao de mercado, esse último deverá ser adotado, quanto às diferenças observadas no estoque, (ajustes na avaliação) que deverão refletir em contas de resultado. Quanto à adoção do método de equivalência patrimonial quando houver influência significativa na administração de uma empresa, ao contrário, adota-se o método de custo, e todos os ajustes dessas transações deverão constar em contas de resultado. (FRAGOSO et al., 2012; VARANDAS, 2013)

Quanto ao ativo imobilizado, deverá ser avaliado pelo valor de aquisição de produção ou construção, incluindo gastos adicionais. Quando o imobilizado tiver período de vida econômica limitada, o cálculo da depreciação e amortização deverá refletir essa condição. Os gastos posteriores à sua aquisição ou seu registro deverão ser incorporados ao seu valor somente quando gerar benefícios futuros. Do contrário, deverá ser classificado como despesa do período que ocorreu. (FRAGOSO et al., 2012; VARANDAS, 2013)

Ademais, relacionam-se a NBC T 16.10 com as IPSAS 7, 8, 12, 17, 19, 21 e 26 sobre reavaliação e redução ao valor recuperável apenas no que se refere à adoção do valor justo ou valor de mercado na data do encerramento do balanço, e os ajustes decorrentes dessas reavaliações deverão constar em contas de resultado. (FRAGOSO et al., 2012; VARANDAS, 2013)

A NBC T 16.10 converge com as IPSAS correspondentes nos conceitos de avaliação patrimonial; mensuração; valor de reavaliação; de aquisição; valor contábil bruto e líquido contábil; avaliação das disponibilidades, dos direitos e das obrigações pelo valor original; em moeda estrangeira (deve ser convertida à taxa de câmbio vigente na data de balanço); aplicações financeiras de liquidez imediata, contabilizadas pelo valor original, atualizadas até a data do balanço. (FRAGOSO et al., 2012).

A norma brasileira define o custo médio ponderado para mensuração e avaliação de saídas para estoque, enquanto a IPSAS 12 estabelece condições para adoção dos três métodos: preço específico, custo médio e FICO (*first in first out*). A norma brasileira orienta a avaliação do estoque pelo valor de mercado no caso de deterioração física parcial, obsolescência ou fatores análogos, enquanto a IPSAS 12 orienta a avaliação pelo valor realizável líquido. A norma brasileira define o critério de avaliação pelo valor realizável líquido para refugos e resíduos (estoque), enquanto a IPSAS 12 orienta o registro em despesas do período, sem constar no custo de produção. (FRAGOSO et al., 2012).

Ainda, a NBC T 16.10 converge com as IPSAS correspondentes na definição do valor de mercado para estoques de animais e produtos agrícolas, quando a atividade for considerada primária e os custos de produção forem de difícil mensuração (a IPSAS 12 se refere à avaliação pelo valor líquido de realização quando a venda está assegurada), e na definição do valor de aquisição ou produção para ativos intangíveis, “direitos que tenham por objeto bens incorpóreos” (a IPSAS 26 se refere à avaliação pelo valor justo) (FRAGOSO et al., 2012).

Sobre os conceitos não abordados nas IPSAS 7, 8, 12, 17, 19, 21 e 26, em relação à NBC T 16.10, estão a avaliação de ativos imobilizados, obtidos por doação, sobre transferência desses ativos, bens de uso comum que absorvem recursos públicos, sobre ativos intangíveis; com critérios de avaliação obtidos a título gratuito e dos gastos ou resultados obtidos após sua aquisição ou seu registro.

Ademais, sobre o diferido, com critério de avaliação das despesas pré-operacionais ou gastos de reestruturação; sobre reavaliação e valor recuperável, com definições acerca da impossibilidade de mensuração pelo valor de mercado, estimação do valor justo a partir do valor de reposição para bens imóveis específicos e estabelecimento do valor de reposição do ativo, com base no preço de compra de bem similar.

Diante do exposto, é possível afirmar que as NBCASP reproduzem exatamente o conteúdo das IPSAS. Em relação ao pequeno percentual de divergências nas transações no setor público, registro contábil e controle interno, predominam as características culturais de cada país. As IPSAS se mostraram mais orientadoras de como fazer, e as NBCASP mostraram os conceitos, tornando-se mais interpretativas.

2.3 ESTUDOS ANTERIORES

2.3.1 PESQUISAS BRASILEIRAS

Chan (2010) mencionou a importância de os países em desenvolvimento ampliarem sua capacidade institucional no setor público, efetuando uma reforma contábil governamental e implementando políticas públicas. Devido ao seu alto custo, em países com vontade política, seria necessário o financiamento e o apoio técnico. Em outros onde o governo não tenha vontade política e capacidade financeira, as assistências técnica e financeira podem ser necessárias, mas insuficientes. Democracias representativas são mais exigentes do que sistemas autoritários e totalitários, por serem mais sensíveis às demandas de informações que lhes são dirigidas.

O custo de oportunidade dos recursos para melhorar as informações financeiras é maior em países em desenvolvimento do que nos desenvolvidos. A reforma traz intrínseco um valor social assentado em sua contribuição para as metas de desenvolvimento, que inclui a erradicação da pobreza, a educação primária universal, a mortalidade infantil, a igualdade

entre os sexos, o combate às doenças, a garantia de sustentabilidade ambiental e a formação de uma parceria global para o desenvolvimento.

A contabilidade governamental contribui para o desenvolvimento socioeconômico do país, fornecendo informações aos gestores públicos, assegurando a aderência legal e contratual e facilitando a gestão financeira. A corrupção oficial ameaça a legitimidade do governo e a credibilidade de informações financeiras, devido à má gestão do dinheiro e exposição ao risco, com menos retorno.

As IPSAS e a sua adoção em países em desenvolvimento promovem integridade/transparência financeira e a harmonização internacional da informação contábil, melhorando a qualidade de relatórios financeiros e atraindo doadores e financiadores internacionais e multilaterais. A relação entre reforma da contabilidade governamental e desenvolvimento nacional é pouco abordada, mas vem sendo considerada parte da melhoria da gestão financeira pública, presumindo-se que, indiretamente, contribua para o desenvolvimento da nação.

Araujo (2012) destacou que as normas impulsionaram importantes inovações, buscando estabelecer procedimentos unificados de registro de eventos que afetam o patrimônio, abrangendo desde o conceito do patrimônio, seus sistemas e as transações que o modificam, até a mensuração e avaliação adequada dos elementos que constituem o patrimônio. Destacam-se também o aspecto contábil do planejamento e o controle contábil, objetivando maior efetividade nas informações apresentadas.

O estudo investigou o processo de aderência das Instituições Federais de Ensino (IFEs) de Pernambuco às mudanças na contabilidade pública propostas pelo MCASP, no período de janeiro a março de 2012. A coleta de dados foi realizada de forma presencial nos 12 centros de ensino que compõem esse universo, e consistiu na aplicação de um questionário fechado e na realização de entrevistas fechadas com contadores representantes das instituições.

A análise de dados consistiu na abordagem quantitativa e qualitativa. O autor concluiu que houve pouco avanço. Na medida em que os ativos são valorados pelo valor original de entrada, as receitas e despesas são reconhecidas pelo enfoque orçamentário, e as provisões, na sua maioria, não são reconhecidas e estimadas. Ademais, que as percepções dos respondentes quanto aos motivos que dificultam a implantação da reforma contábil são, na

maioria, em razão da qualificação do corpo administrativo e da falta de suporte técnico pelas setoriais contábeis.

As dificuldades também se apresentam relacionadas às mudanças operacionais, descritas como ajustes no sistema patrimonial e formação de equipe especializada para elaboração de parecer técnico, reavaliação, mensuração e contabilização dos bens. Assim, foi possível concluir que o sucesso das mudanças na contabilidade depende não apenas da capacidade técnica do contador, mas, essencialmente, da superação das dificuldades operacionais.

Viana et al. (2013) investigaram as medidas de implantação de depreciação em uma IFE, a fim de explicar alguns entraves na aplicação das NBC T SP relacionadas aos bens móveis e seus benefícios para a tomada de decisões, sob a ótica dos gestores. A contabilidade pública no Brasil estava desatualizada, sem diretrizes técnicas para o cumprimento de procedimentos contábeis referidos na Lei n. 4.320/64, como a depreciação.

Após 2010, a contabilização da depreciação passou a ser exigida. As NBC T SP relativas à depreciação, amortização e exaustão lançaram uma nova visão da contabilidade: a patrimonial. Procedimentos antes obscuros na área pública, como avaliação de ativos, reavaliação, mensuração confiável, vida útil, valor residual e métodos, passaram a permitir a correta evidenciação do patrimônio e seu controle. Novos registros contábeis trouxeram maior transparência com os recursos públicos.

A NBC 16.9 determina aspectos que devem ser considerados no processo de critérios e procedimentos, como a obrigatoriedade do seu reconhecimento e o valor da parcela a ser reconhecida como variação passiva, independentemente da execução orçamentária e das circunstâncias que podem influenciar seu registro. São aspectos relacionados com o controle contábil, patrimonial, mensuração e avaliação, além dos métodos. (CFC, 2008i).

Os autores constataram que a instituição necessita de controle mais aprofundado do imobilizado, no que tange aos procedimentos de depreciação e ao teste de recuperabilidade. Ainda, que os gestores entendem que maiores detalhes nos conteúdos de relatórios mensais proporcionarão benefícios na programação de compras, além de perceberem a necessidade de capacitação para melhor uso desses relatórios.

Os controles patrimoniais e as informações fidedignas dos valores quantitativos, monetários e qualitativo dos bens imobilizados têm como maior entrave a falta do uso das informações desses bens para tomada de decisões. Os órgãos públicos podem estar seguindo

uma tradição, tratando como despesa (custo) diretamente no momento da aquisição, subestimando, por falta de conhecimento e orientação, a valiosa informação dos relatórios detalhados de controle e depreciação.

Macedo et al. (2010) descreveram que a contabilidade pública vem passando por mudanças, em razão de vários fatores; entre eles, a edição das NBC T SP e da portaria do Ministério da Fazenda 184, de 25/08/2008, que mudaram o foco do orçamentário para o patrimonial; isso para convergir a contabilidade atual no país com a de países que adotam o padrão da IFAC, órgão responsável pelas IPSAS.

Com a criação das NBC T SP, a ciência contábil obtém o controle da contabilidade praticada por entes públicos ou a eles equiparados, na aplicação de recursos públicos em suas atividades.

O estudo analisou o contexto de convergência contábil na área pública, sob a ótica dos auditores dos TCEs, contadores e gestores públicos, quanto à aplicabilidade de conceitos/doutrinas, accountability (pautado na responsabilidade objetiva, transparência e prestação de contas) e true and fair view (pautado na visão verdadeira e apropriada do patrimônio da entidade), na contabilidade pública brasileira e os padrões internacionais, para os quais as normas irão convergir.

Esses conceitos reduzem as variáveis negativas que impactam os modelos de mensuração e disclosure das informações contábeis na gestão pública, e juntos, poderão proporcionar maior transparência por parte do gestor público e a garantia de que tudo ali evidenciado é real.

A Nova Contabilidade encontra resistências em setores da administração pública, desde a blindagem de algumas áreas em relação à abertura de suas informações, ou pelo entendimento errôneo de que a Contabilidade deve atuar passivamente e só registrar o que lhe é encaminhado. Também existem alguns fatores restritivos que comprometem a imagem fiel da aplicação: o fisco em relação ao valor e à medida de elementos do patrimônio, o conservadorismo e o princípio da competência, que dependem da importância da cultura do país.

Os autores concluíram que quando os auditores estão divididos em função de seu conhecimento de accountability, eles acreditam na sua aplicação; quanto aos contadores públicos, divergem somente no que se refere à aplicação dos padrões, por não acreditarem neles. Para que a população perceba as boas práticas de gestão, contabilidade pública e

transformações resultantes da mudança do foco para a contabilidade patrimonial, será preciso desenvolvimento social e transparência.

Gama, Duque e Almeida (2014) investigaram a implementação do modelo do novo sistema de informação contábil no setor público. A contabilidade pública se organiza na forma de sistema de informação, com subsistemas orçamentário, patrimonial, custos e compensação, diferindo de acordo com a especificidade, convergindo para o produto final (informação sobre o patrimônio público).

No Brasil, esse sistema está em processo de convergência em relação ao padrão internacional criado pela IFAC, considerado normativo de alta qualidade. A nova estrutura objetiva a melhorar a transparência das finanças públicas em seus desdobramentos, evitando práticas de corrupção e de gestão inadequada de recursos públicos.

Geralmente, a implementação de sistemas de informação contábeis se realiza por meio de abordagens adequadas, que reduzam incertezas durante o processo. Existem alguns pontos na implementação que devem ser observados: não participação de atores que deveriam estar envolvidos; falha no compartilhamento de informações entre atores; falta de incentivos aos atores; problemas de interpretação, terminologias e linguagem; falta de apoio político, mão-de-obra especializada, tecnologia e mudança na cultura organizacional.

O governo federal criou o Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis (GTCON) para mediar a convergência, adotando a top-down, cujo processo de desenvolvimento da arquitetura de informação se baseia em normas e planos, no entendimento do contexto, nas condições do ambiente, no conteúdo, nos tipos de informações a serem geradas e nas necessidades dos usuários. Contudo, desconsidera a influência dos implementadores.

Na abordagem bottom-up, o processo é baseado no entendimento das ferramentas utilizadas pelos usuários por meio de diagnóstico, mapeando fluxos de processos e informações para alavancar o conteúdo a ser utilizado, incluindo pesquisas e índices, centrando-se nos atores executores e nas suas ações.

Nenhum dos dois é adequado no processo de criação do conhecimento; no top-down, os gerentes de nível médio processam muita informação, mas raramente participam da criação; no bottom-up, o criador do conhecimento é um indivíduo empreendedor da base da organização, enquanto os de nível médio têm papel mínimo.

Ambas as abordagens podem ser conflituosas, dependendo da realidade investigada e do ambiente analisado, e podem atrasar o processo. Desse modo, podem ocorrer algumas interferências na disputa de poder no processo, fato que culminou no equilíbrio entre as duas abordagens: a middle-up-down, cujos conceitos e meios de implementação são elaborados pelos atores intermediários responsáveis pelo processo. A gerência de nível médio resolve a contradição entre o que a cúpula espera criar e o que realmente existe no mundo real.

Os autores concluíram que o processo de convergência ainda tem um longo caminho a percorrer. Apesar da ligação entre os órgãos reguladores, STN e CFC, há independência entre eles, e o CFC optou por adotar as IPSAS parcialmente, iniciando o processo com um regime próprio brasileiro. Porém, o sucesso da reforma na contabilidade governamental dependerá da capacidade de mobilizar o apoio dos líderes políticos, a uma maior prestação de contas (accountability) e transparência.

Sousa et al. (2013) examinaram a alteração do regime contábil baseado na competência no setor público brasileiro e os benefícios da informação contábil para tomada de decisões e de gestão de usuários internos, externos e preparadores da informação contábil de entidades públicas. Com a diversidade de sistemas de informações contábeis adotadas no mundo, tornou-se necessária uma harmonização e convergência das normas contábeis.

Um novo conjunto de normas contábeis para o setor público foi criado pelo IFAC, denominadas IPSAS, adaptadas para o setor público, a partir das IFRS, com quatro combinações: caixa, caixa modificado, competência modificada e competência, sendo recomendada a adoção do regime de competência na escrituração contábil.

A harmonização e a convergência são importantes, por trazerem estabilidade ao sistema econômico global e aumentarem a accountability e a eficiência dos governos, principalmente para países que utilizam aportes financeiros do sistema financeiro mundial como recursos para conduzir suas políticas públicas.

Na Europa, a adoção das IPSAS ocorre em diferentes níveis; porém, a contabilidade por competência, mesmo separada das normas, é observada em 80% dos países. No Brasil, desde 2010, as normas convergidas recomendadas pelo IFAC estão vigentes (NBCASP). Sua adoção integral nos três níveis de governo está prevista para 2014 (Portaria n.828/2011 do Min.Fazenda). (SOUSA et al., 2013).

A adoção pelo regime de competência envolve a introdução ou a mudança de TI, culturais dos gestores e investimento em sistemas de informação e mão-de-obra. Os autores

concluíram que o regime de caixa não atende aos objetivos de aumentar a transparência e responsabilidade dos gestores, sendo a adoção integral do regime de competência uma alternativa para gerar informações que auxiliem a tomada de decisões e avaliem o desempenho dos gestores.

Os resultados sobre a percepção dos usuários internos e externos e preparadores quanto à utilidade da informação mostraram que o regime de competência é mais adequado em situação de decisões.

Santos e Santo (2013) compararam os procedimentos administrativos adotados pelo Governo do Estado de Santa Catarina com os exigidos por uma norma específica para o registro contábil da depreciação, amortização e exaustão dos bens públicos (de natureza industrial, de defesa nacional, científicos, culturais e artísticos, agrícolas, semoventes, valores, créditos e imóveis) no Brasil: a NBC T 16.9 do CFC.

A estrutura da administração pública do Estado se divide em secretarias, departamentos e seções. As Secretarias de Estado compõem a administração direta e definem o órgão de controle interno responsável pela Contabilidade Pública. Desde 2007, a LCE nº 381 dispõe sobre o modelo de gestão e estrutura organizacional, visando a tornar os procedimentos desburocratizados e descentralizados, dando às Secretarias a função de planejar e normatizar a Administração Pública Estadual com transparência e eficácia.

Segundo o CFC (2008i) a NBC T 16.9 traz o conceito de vida útil pelo tempo de utilização do bem na entidade, não por sua existência de condições normais de uso, devendo seu cálculo ser realizado pelo tempo de trabalho utilizado ou pela obsolescência. Para operacionalizar um sistema que atue de acordo com essa norma, a administração do Estado fez valer o Dec.Est.n.3.486/2010 e a Inst. Norm. Conjunta SEA/SEF n.001/2011, nas várias unidades, para que, até o final de 2013, fossem reavaliados os bens que compõem o mobiliário geral e revistos os bens móveis.

No cálculo da depreciação, foi adotada a taxa estipulada pela legislação fiscal. Os autores concluíram que ela não atende à prevalência da essência econômica sobre a forma jurídica, podendo ser empregado o julgamento subjetivo de cada profissional contábil para estimar a taxa a ser aplicada; dessa forma, predominaria a realidade econômica, não sua forma legal. Por outro lado, foi demonstrado que o Governo do Estado de Santa Catarina está organizado nos parâmetros estipulados para o registro e controle da depreciação de seu patrimônio, atendendo às NBCSP.

Passos (2012) abordou o Sistema Gerencial de Custos do Exército Brasileiro (SISCUSTOS), sistema corporativo desenvolvido com base na NBC T 16.5 – Registro Contábil e sua integração com sistemas de TI e o SIAFI, cujo gestor é o STN. O SIAFI foi criado para simplificar o registro das informações dos recursos arrecadados da sociedade (tributos), executar tarefas de execução orçamentária, financeira, elaborar as demonstrações contábeis, consolidadas no Balanço Geral da União, e contabilizar atos e fatos praticados pelos gestores públicos durante o exercício que não se relacionam exclusivamente a entradas e saídas de recursos, nem à movimentação de créditos.

O SISCUSTOS, por meio da TI (SIAFI, SIMATEX, SIAPPES e SRE), integra processos, procedimentos, métodos, rotinas e técnicas destinadas à produção do conhecimento, com qualidade ao controle automatizado e ao gerenciamento dos custos das atividades realizadas pelas organizações militares do Exército Brasileiro. Também disponibiliza Relatórios Gerenciais, “on line” aos usuários do Sistema.

O autor concluiu que a NBCASP vem conferindo dinamicidade e transparência na contabilidade do setor público, reforçando a execução das tarefas e atividades relativas aos atos, fatos e registros contábeis, reforçando o controle e fiscalização do Governo Federal, podendo, inclusive, permitir a participação da sociedade, na forma de acompanhamento e fiscalização da “coisa pública”.

Martins et al. (2013) estudaram a implantação do novo modelo de gestão patrimonial da Secretaria de Administração do Estado de Pernambuco, visando à convergência contábil internacional. Na reformulação, um dos pontos principais é a mudança de enfoque de apenas orçamentário para orçamentário-patrimonial, mantendo-se um cadastro de bens atualizado e confiável, com o valor real do patrimônio da entidade, garantindo a atualização dos valores dos bens com procedimentos de depreciação, amortização, exaustão e reavaliação do valor patrimonial.

A Secretaria buscou um aperfeiçoamento na gestão patrimonial do Estado, com ações como aquisição de informatização integrada de gestão pública, criação de unidades setoriais de patrimônio no âmbito das secretarias de estado, padronização dos processos patrimoniais, aquisição de equipamentos de controle, revisão e elaboração de normas para controle, transparência e eficiência de gestão. Ainda assim, a legislação vigente carece de detalhamento dos procedimentos básicos patrimoniais (tombamento, avaliação e baixa de bens), porque cada ente federativo controla o patrimônio público do seu modo e sem padronização.

Os procedimentos são alvo de auditorias tanto no controle interno quanto externo, carecendo de normas de orientação técnica, pessoal capacitado e recursos tecnológicos adequados. As autoras identificaram iniciativas de inovação de sistemas operacionais de gestão de bens públicos, integrando informações contábeis, financeiras, gerenciais e de custos, em uma única solução de TI, com interesse dos fornecedores de sistema de se adaptar às novas regras contábeis em seus sistemas patrimoniais.

A diretriz norteadora do modelo se baseou em: sistema (o SGA permite o controle efetivo dos bens com sua valoração adequada às NBCASP e às normas de controle vigentes no Brasil); estrutura (verificou-se não haver, na estrutura organizacional, unidade interna competente para a gestão do patrimônio e materiais com exclusividade, sendo utilizado método diagnóstico para levantar e analisar a dinâmica organizacional, relações internas e cultura patrimonial foi a aplicação de questionário elaborado pela Gerência de Gestão de Patrimônio (GEPAT), permitindo o levantamento da quantidade necessária de servidores para integrar os setores de patrimônio das secretarias);

Ainda, serviços (a terceirização foi uma alternativa, ainda que onerosa para o início do processo de convergência); processos (o passo a passo do tombamento, inventário, avaliação e desfazimento de bens precisava de normatização urgente, de forma didática, rápido entendimento e aplicação pelos gestores, tendo sido elaborados pela GEPAT quatro Cadernos de Orientação relativos aos processos) e normas (levantamento de todas as normas sobre a gestão de bens públicos na esfera estadual e federal, para verificar pontos convergentes e divergentes, propondo adequações). As autoras concluíram que as NBCASP são instrumentos fortalecedores da gestão pública no estado de Pernambuco.

Carvalho, Vieira e Lopes (2012) pesquisaram o processo de reconhecimento e mensuração do ativo imobilizado no setor público, face ao momento de convergência e padronização aos padrões contábeis internacionais, comparando as NBCASP com o MCASP e as IPSAS. Complementaram com um estudo de caso sobre a aderência da Agência Nacional de Telecomunicações (ANATEL) aos novos padrões. O ativo imobilizado é um item tangível, do qual se espera a utilização por mais de um período. A ausência de normas entre 1964 e 2000, além das dispostas na Lei n.4320/64, desatualizou a contabilidade do setor público, que se ressentiu da falta de diretrizes técnicas sobre o cumprimento de alguns procedimentos contábeis, como a depreciação, critérios de reconhecimento, mensuração e evidenciação do ativo imobilizado, culminando na defasagem de valores que agora devem ser resgatados com o processo de convergência.

Os primeiros passos oficiais ocorreram em 2008: a publicação da Portaria MF nº 184, determinando à STN o desenvolvimento de ações que promovessem a harmonização dos procedimentos contábeis aplicáveis a entes públicos, e das NBCASP, baseadas nas IPSAS e subdivididas em 10 normas (NBC T SP 16.1 à 16.10). Elas são comparadas principalmente pela NBC T SP 16.9 (Depreciação, Amortização e Exaustão) e 16.10 (Avaliação e Mensuração de ativos e passivos em entidades do Setor Público).

As três normas (IPSAS 17, MCASP e NBC T SP 1.9) possuem semelhanças na forma de tratar a despesa decorrente da depreciação: seja na determinação do que deve ser depreciado, separando-se cada item do ativo imobilizado que possuir um custo significativo perante esse item; seja na exigência de que o valor residual e a vida útil de um ativo sejam revistos no final de cada exercício, no mínimo, para haver fidedignidade nas informações extraídas em dados sobre a execução da depreciação, mostrados nas demonstrações contábeis periódicas da entidade; seja nas disposições sobre a determinação da vida útil de um ativo, na frequência da reavaliação do ativo (média de quatro anos) ou no valor justo de reposição do bem.

As normas divergem quanto à reavaliação: na responsabilidade e execução da reavaliação, no tratamento da classe do ativo e na depreciação acumulada. Quanto ao procedimento de ajuste de impairment, a NBC T SP 16.10 é incipiente, não mencionando o objeto, os fatores indicadores ou motivadores para a realização desse ajuste, nem efeitos de uma redução ao valor recuperável de um ativo imobilizado.

A IPSAS 21 trata dos ativos imobilizados não geradores de caixa, com exceções, e a MCASP Parte II abarca todos os ativos não geradores de caixa sem restrições. Ambas elencam um rol exaustivo de fatores e fontes de informação internas e externas a serem observadas nos ajustes. Nos efeitos do impairment, a IPSAS 21 aceita a reversão posterior, no caso de não existirem mais ou diminuírem, devendo haver revisão anual dos ajustes de impairment realizados em exercícios anteriores. Por sua vez, a MCASP Parte II não entende o ajuste como definitivo, podendo ser revertido para uma redução feita anteriormente.

O momento ainda é de transição, com órgãos, autarquias, fundações e outras entidades públicas se adaptando à nova normatização. A ANATEL, autarquia federal de regime especial, com autonomia administrativa e financeira, é uma agência reguladora responsável pela fiscalização dos serviços de telecomunicações no Brasil. Com a importância da convergência, os gestores cuidaram para que ações de transição não fossem desordenadas ou

precipitadas, já que o Manual da STN se encontrava em complementação e aperfeiçoamento. A Agência vem utilizando dados e registros do SIAFI relativos aos exercícios de 2009 a 2011, inovando ao mostrar um fluxograma com etapas a serem observadas na esfera governamental, com base nos padrões internacionais, aplicado a todos os órgãos públicos. (CARVALHO, VIEIRA; LOPES, 2012)

Entretanto, os autores concluíram que, embora a ANATEL venha executando o procedimento contábil da depreciação para os bens adquiridos a partir de 2010, os procedimentos relativos à reavaliação e ajuste de impairment ainda não foram executados.

Gava (2013) evidenciou os principais pontos das 11 NBCSP, verificando a percepção dos profissionais pertencentes à administração direta e indireta da região da Associação dos Municípios da Região Carbonífera (AMREC) (Santa Catarina), para detectar seu nível de conhecimento em relação ao assunto.

Princípios são alicerces de qualquer área de conhecimento e norteiam os atos e conduta dos profissionais. Os Princípios Constitucionais de Administração Pública devem ser observados por todos os profissionais que atuam no setor público: o da legalidade (condição básica oposta ao setor privado, pois, enquanto nesse tudo é permitido, exceto o que a lei proíbe, no público, só se permite o que a lei autoriza); o da impessoalidade (desvincula os interesses da pessoa física em razão do coletivo); o da moralidade (relacionado com a ética e os bons costumes); o da publicidade (expor, tornar público atos administrativos dentro do maior grau de transparência possível) e o da eficiência (eficácia do ato, intenção de atingir o melhor resultado, com melhor custo X benefício).

Sob o ponto de vista do setor público, os Princípios de Contabilidade são imprescindíveis: da Entidade (diz respeito à autonomia e responsabilização do patrimônio); da Continuidade (os registros contábeis só serão efetuados com essa condição básica); da Oportunidade (o registro deve ser feito no tempo e extensão corretos, não se restringindo aos fatos decorrentes da execução orçamentária, e sim a todos que alterarem o patrimônio); do Registro pelo Valor Original (considera-se um consenso entre as partes e não somente o custo histórico da data de aquisição); da Prudência (desestimula a manipulação de resultados, contribuindo para a transparência); da Competência (determina que os registros contábeis sejam feitos de forma tempestiva e no momento em que ocorrerem, respeitando a ciência contábil).

A Administração Pública está presente em todos os Entes da Federação (União, Estados, Distrito Federal e Municípios). A Administração Direta é exercida pelo próprio Estado, com atividades e serviços integrados na estrutura administrativa da Presidência da República, Governo do Estado ou da Prefeitura Municipal.

A Administração Indireta se caracteriza como um serviço público transferido ou deslocado do Estado para outra entidade por ele criada, dividindo-se em quatro subgrupos: autarquias, empresas públicas, sociedades de economia mista e fundações públicas. A Administração Auxiliar se compõe de entidades que complementam a ação do Estado (pessoas jurídicas que trabalham para o Estado, prestando serviço coletivo, recebendo subvenções do governo, mas localizadas fora dele, com patrimônio e administração próprios: Senac, Senai, Sesi e Sebrae).

Os resultados mostraram que as normas dão ênfase à correta evidenciação do patrimônio público, de modo a proporcionar a transparência das contas públicas e a instrumentalização do controle social, que só será possível se houver o interesse da sociedade. Mesmo após cinco anos da publicação, o entendimento dos profissionais da AMREC sobre as normas é considerado razoável, concluindo-se que ainda há muito a se fazer para que a convergência seja completa e as informações contábeis sejam evidenciadas com base nos novos padrões.

Prux (2012) pesquisou o processo de adoção das NBCASP na Administração Indireta da Prefeitura Municipal de Porto Alegre. As entrevistas estruturadas contaram com 11 servidores responsáveis por setores de Contabilidade: Departamento Municipal de Habitação (DEMHAB), Departamento Municipal de Água e Esgotos (DMAE), Departamento Municipal de Limpeza Urbana (DMLU) e Departamento Municipal de Previdência dos Servidores Públicos do Município de Porto Alegre (PREVIMPA). Foram analisados transparência, plano de contas e patrimônio, mudanças, dificuldades e adequação do prazo para aplicação das normas.

O DEMHAB é responsável pela gestão da Política Habitacional de Interesse Social; o DMAE é evidenciado por seus processos gerenciais e suas atuações no melhoramento do saneamento com foco na eficiência dos gastos públicos; o DMLU gerencia as coletas de lixo domiciliar, seletiva e especial, limpeza, capina e varrição; a PREVIMPA atua na gestão dos benefícios previdenciários dos servidores municipais; o DEP atua na implantação, conservação e desenvolvimento de tecnologias de drenagem urbana e a FASC atende à

população adulta e famílias em situação de vulnerabilidade social. Atualmente, um dos principais objetivos da Administração Pública é administrar o sistema patrimonial.

As mudanças que as normas trazem, além de gerar mais transparência, tendem a uniformizar todas as demonstrações contábeis, da mesma forma que a iniciativa privada. Dentre as providências tomadas, a Companhia de Processamento de Dados do Município de Porto Alegre (PROCEMPA) vem estudando o desenvolvimento de um sistema contábil novo, devido à falta de capacidade do sistema de informática que apura os custos.

A partir das entrevistas, detectou-se a necessidade de capacitar administradores, contadores e outros servidores para entender e aplicar as NBCASP, apesar de todos terem apresentado condições de implantá-las. Um fato negativo é a inexistência de um cronograma com etapas a serem cumpridas para a correta adoção. Existe uma carência nos sistemas de informações contábeis que devem ser integrados à contabilidade e ao sistema de custos.

A conclusão de Prux (2012) é que os servidores entrevistados sabem da importância das NBCASP para a gestão pública municipal e que sua implantação irá representar uma mudança cultural na Gestão Pública Municipal, contribuindo para o processo de transparência, gerando informações reais, unificadas, padronizadas e em tempo real, mostrando a verdadeira situação da gestão e sua evolução. Ele recomenda que a Prefeitura desenvolva cartilhas informativas para melhorar o entendimento dos dados contábeis por parte da população.

Bertulino et al. (2012) procuraram evidenciar o nível de adequação das Demonstrações Contábeis Municipais às NBCASP. Juntamente com os MCASP, possuem um embasamento teórico amplo e complexo, aproximando a Contabilidade do setor público do privado, uma vez que seu objeto é o mesmo, o patrimônio. Dessa forma, o enfoque orçamentário é deixado em segundo plano, tornando o enfoque patrimonial como evidência.

O estudo de caso foi desenvolvido no Município de Fortaleza. Os autores construíram um quadro de análise, contemplando as principais mudanças introduzidas nas demonstrações contábeis a partir das NBCASP e dos MCASP. Em seguida, analisaram as demonstrações contábeis publicadas pelos Municípios de Fortaleza, no exercício de 2009.

Foram verificadas as mudanças ocorridas ou não nas seguintes categorias: Notas Explicativas e Balanço Orçamentário foram contempladas parcialmente, mas o Balanço Financeiro, Patrimonial, Demonstração das Variações Patrimoniais, Demonstração do

Resultado Econômico (DRE), Demonstração dos Fluxos de Caixa e Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido não foram contempladas.

Os autores concluíram que a adequação das demonstrações contábeis ainda é incipiente no Município. Para que a aplicação ocorra de forma adequada, será necessário treinar seus profissionais, de forma que acompanhem os novos métodos e agreguem valor à qualidade, confiabilidade, tempestividade, compreensibilidade, comparabilidade e ao ganho a nível informacional.

O quadro 7, a seguir, resume os achados nacionais de pesquisas que abordaram as alterações e os impactos com o processo de adoção das NBCASP:

QUADRO 7 - RESUMO DAS PESQUISAS NACIONAIS: EXPERIÊNCIAS DOS SETORES DE ADMINISTRAÇÃO DIRETA E INDIRETA

Autor(es)/Ano	Setor/Segmento Pesquisado	Variáveis
Araujo (2012)	Contabilidade pública, Instituições Federais de Ensino de Pernambuco.	Grau de aderência/Percepção e Perfil dos Contadores/ e Fatores limitadores das Instituições Federais de Ensino (IFEs) do estado de Pernambuco ao Manual de Contabilidade da Secretaria do Tesouro Nacional
Chan (2010)	Contabilidade governamental, países em desenvolvimento.	Importância dos países em desenvolvimento ampliarem sua capacidade institucional no setor público efetuando uma reforma contábil.
Viana, Tamer, Soares, Lima (2013)	Contabilidade pública, instituição pública de ensino superior.	Medidas de implantação de depreciação e entraves na aplicação das NBC T SP relacionadas aos bens móveis e seus benefícios para a tomada de decisões sob a ótica dos gestores.
Macedo, Lopes, Silva, Ribeiro Filho, Pederneiras, Feitosa (2010).	Contabilidade pública, auditores de TCEs, contadores e gestores públicos.	Analisa o contexto de convergência contábil na área pública.
Gama; Duque e Almeida (2014)	Contabilidade pública.	Investiga a implementação do modelo do novo sistema de informação contábil no setor público.
Sousa, Vasconcelos, Caneca, Niyama (2013)	Contabilidade do setor público, gestão de usuários internos, externos e preparadores da informação contábil de entidades públicas.	Examina a alteração do regime contábil baseado na competência no setor público e os benefícios da informação contábil para tomada de decisões e de gestão.
Santos e Santo (2013)	Contabilidade do setor público, Governo do Estado de Santa Catarina.	Compara os procedimentos administrativos adotados na administração pública do estado.
Passos (2012)	Contabilidade e Adm. Pública Federal, Sistema Gerencial de Custos do Exército Brasileiro.	Aborda o SISCUSTOS desenvolvido com base na NBC T 16.5 e sua integração com o SIAFI.

Continua

Autor(es)/Ano	Setor/Segmento Pesquisado	Variáveis
Martins, Sousa, Nascimento, Rocha (2013)	Contabilidade do setor público, gestão patrimonial do Estado de Pernambuco.	Mudança de enfoque de apenas orçamentário para orçamentário-patrimonial.
Carvalho, Lima, Ferreira (2012)	Contabilidade do setor público, Anatel.	Processo de reconhecimento e mensuração do ativo imobilizado no setor público face à convergência e padronização aos padrões contábeis internacionais.
Gava (2013)	Contabilidade do setor público, entidades públicas da região do Extremo Sul Catarinense	Evidenciação dos principais pontos das onze NBCSP
Prux (2012)	Contabilidade do setor público, gestão pública municipal de Porto Alegre	Pesquisa sobre o processo de adoção das NCASP na Administração Indireta
Bertulino, Peter, Meneses, Machado (2012)	Contabilidade do setor público, município de Fortaleza-CE	Evidenciação do nível de adequação das Demonstrações Contábeis Municipais às NBCASP

Fonte: Elaborado pelo autor

2.3.2 PESQUISAS INTERNACIONAIS

O volume de pesquisas internacionais relacionadas à experiência sobre a padronização contábil do setor público é bem maior do que no Brasil. Por meio de consultas à base de dados Ebsco – Business Source Premier e Copyright © 2014 ProQuest LLC, foram selecionados alguns artigos e dissertações diretamente relacionados ao foco desta pesquisa.

Tudor (2010) analisou os padrões das IPSAS que podem ser o ponto de partida para que, no futuro, países atendam cada vez mais à normatização e harmonização para alcançar sistemas de contabilidade de convergência entre eles. Após a publicação das IPSAS pela IFAC, a convergência ou harmonização contábil ficou mais próxima, pois, cada vez mais, países, independentemente do seu nível de desenvolvimento, vêm adotando as normas. Não é uma implementação compulsória, mas pode contribuir para uma maior comparabilidade e revisão nos padrões existentes.

A autora focalizou a medição da convergência de regulamentos de contabilidade nacionais com padrões internacionais. Ao nível europeu, para o setor privado, a IAS/IFRS

emitiu por IASB, obrigatório para alguns tipos de entidades, e para o setor público, as IPSAS, emitida por IFAC, com papel de conselheira, sendo mais condescendente. As razões para adoção de tais padrões são: transparência aprimorada e credibilidade, comparabilidade global de informação de contabilidade, compreensibilidade aprimorada, para um idioma contábil comum, vulnerabilidade reduzida de padrões de contabilidade nacionais para pressões políticas e facilitação do acesso aos recursos financeiros estrangeiros.

Em 2002, o Conselho da União europeia obrigou todas as empresas listadas em bolsas de valores europeias a estruturar as contas financeiras consolidadas, conforme o IFRS, com início em 2005. Se não fosse por esses padrões, haveria 27 métodos diferentes na U.E. Atualmente, existem 26 métodos. Mais recentes, as IPSAS na Europa fazem progresso, desenvolvendo uma padronização para o setor público, relação financeira Ana base de exercício de contabilidade. Contudo, esses padrões ainda não são completos. (TUDOR, 2010).

As IPSAS, no setor público, ainda não têm a mesma posição dos padrões IFRS no setor privado. Não existe um padrão para tributação ou obrigações de políticas sociais como pensões estatais. Entretanto, a Comissão da Comunidade europeia decidiu adotá-las IPSAS para suas próprias demonstrações financeiras e modernizar os sistemas de informação que suportam (TUDOR, 2010).

A autora ainda mostrou a relação financeira da Romênia com as IPSAS e até que ponto o setor público absorveu as previsões dos padrões internacionais. Até 2002, o sistema contábil era baseado em dinheiro. No contexto de integração europeia, a realização da reforma contábil no setor público se tornou uma necessidade urgente naquele país. No período entre 2002 e 2005, foram introduzidos elementos de reforma, visando a harmonizar o sistema com os regulamentos europeus e internacionais.

Desde 2007, a Romênia foi encorajada pela Comissão Europeia a adotar o sistema de contabilidade de acréscimo para o setor público. A reforma teve impacto em todas as instituições públicas, mas, especialmente, nas que usaram outro tipo de contabilidade, com número limitado de pessoal, responsabilidades múltiplas e acesso limitado para treinar. A autora concluiu que as particularidades principais descobertas no jogo romeno de regulamentos correspondem às IPSAS, que a medida foi adequada e está harmonizada com as IPSAS 1,2 e 24, relativas às demonstrações financeiras. As recomendações das IPSAS foram adotadas quase na íntegra, ao mesmo tempo da adoção da UE para regulamentos financeiros.

Vasicek, Dragija e Hladika (2010) revelaram que, para que haja cooperação e conexão no negócio entre economias nacionais da Croácia, Bósnia, Herzegovina e Eslovênia, é preciso harmonizar a relação financeira entre eles, pela convergência contábil em entidades do setor público, da mesma forma que a prática existe para entidades empresariais. Essa convergência caminha em três direções e inclui a implementação de padrões de contabilidade nacionais para o setor empresarial com os Padrões de Contabilidade internacionais (IAS/IFRS), e a implementação de IFRS no setor público, das IPSAS.

O estudo analisou que a condição prévia mais importante para a implementação de IFRS no setor público é a aplicação de base de exercício, em que os efeitos de transações são reconhecidos quando incorrerem, não quando for dinheiro. Outra característica é que não só os usuários serão informados sobre transações passadas, mas também sobre obrigações que devem ser resolvidas no período futuro e ativos para os quais será recebido dinheiro no futuro.

Na Croácia, o sistema orçamentário está relacionado ao setor de governo geral, incluindo o orçamento estatal, orça de governos locais e fundos extraorçamentários, ou seja, todas as instituições financiadas de cunho estatal, local e regional. A Bósnia e Herzegovina estão no mesmo caminho. Na Eslovênia, a cobertura de setor público não inclui nacional e autoridades locais, Banco Nacional, agências, institutos públicos no campo da saúde, educação, ensino superior, bem-estar social, etc.

A contabilidade do setor público se baseia em duas bases diferentes: dinheiro e bases de acréscimo. Na base de dinheiro, todas as transações contábeis e os eventos são reconhecidos quando o pagamento for feito ou o dinheiro recebido, sendo simples e precisa como elemento de relatórios financeiros, fácil de controlar os gastos do dinheiro público e de monitorar restrições orçamentárias. Porém, tem restrições: não dá informação de contabilidade suficiente, nenhuma tentativa é feita para corresponder a uma despesa com a renda, não há informação sobre o custo de serviço, não se pode medir desempenho, não apresenta balancete e não se sabe a real posição financeira e econômica.

Na base de acréscimo, todas as transações são indiferentemente reconhecidas quando o pagamento for feito ou recebido. É a base standard do setor empresarial, mas o setor público vem se aproximando dos mesmos princípios. As vantagens dessa base são prover informação sobre ativos e passivos atuais e situação financeira, informação sobre rendas e gastos e incentivos melhores para administrar ativos e dispor desses incentivos melhor, planejando

investimentos, foco em contribuições exteriores, informação mais qualificada e pertinente, o que pode melhorar o processo decisório e a administração de custo mais efetiva.

Espera-se que o acréscimo fundado na contabilidade encoraje a transparência, melhore a integridade e realidade da informação de contabilidade e dê oportunidade para medir o desempenho de atividade de unidade de governo e administração pública. As desvantagens são problemas associados com termo longo ativos não-financeiros; custo muito alto com despesas de treinamento das habilidades necessárias aos contadores e usuários de relatórios; despesas para estabelecer sistema de contabilidade novo; despesas de empregar os contadores qualificados mais profissionalmente e complexidade das demonstrações financeiras produzidas.

Os autores concluíram que o processo de convergência leva várias mudanças importantes para o setor público, como: a implementação das IPSAS, baseadas em IAS/IFRS, e a mudança da base de exercício da contabilidade. Muitos países deixaram a base de dinheiro e estão implementando a base de exercício de contabilidade presente no setor empresarial. Contudo, em relação aos países em transição, certos problemas derivados de situação econômica e política podem afundar o processo de convergência, devendo ser revisados. (VASICEK; DRAGIJA; HLADIKA, 2010)

Agasisti, Arnaboldi e Catalano (2008) estudaram a introdução da contabilidade de acréscimo no setor público como uma reforma importante para a Administração Pública moderna, explorando o caso de quatro universidades italianas (duas públicas – PUB1 e PUB2 e duas sem lucro privadas – NP1 e NP2), o que as levou à adoção e que fundamento contábil foi usado para suas demonstrações financeiras.

O debate sobre a transformação da contabilidade financeira no setor público e, em particular, os benefícios de acréscimo contra a contabilidade de dinheiro, é extenso. Problemas comuns, como a avaliação de recursos de valor histórico e cultural, por exemplo, edifícios, monumentos e bibliotecas, a determinação do valor de ativos como estradas e infraestruturas, em que há um debate contínuo sobre o método de avaliação apropriado, custo e valor justo, levaram associações de contabilidade internacionais a empreender projetos para definir padrões de contabilidade para organizações públicas.

Entre as vantagens reivindicadas, estão a melhoria de processo decisório interno, a perspectiva a longo prazo em recursos e o aumento da responsabilidade externa (desafio

contínuo para se obter resultados). No caso das universidades, a convergência faz parte de um processo mais extenso na reforma do ensino superior.

Os autores utilizaram uma análise dos relatórios anuais junto com entrevistas semiestruturadas. Como os regulamentos italianos não têm regras precisas nos relatórios financeiros anuais (eles incluem quatro documentos: o relatório de administração, o balancete, a declaração de renda e as notas), as universidades têm autonomia para fazer aproximações diferentes.

Para evidenciar empiricamente, foi utilizada a teoria institucional, que interpreta o comportamento da organização como uma resposta a pressões externas, que forçam as instituições a adotar estruturas e procedimentos socialmente difundidos e aceitos, e os recentes desenvolvimentos.

Na PUB1, o poder da província autônoma nos recursos universitários é alto. Nessa, a adoção da contabilidade de acréscimo partiu de uma forte convicção do diretor administrativo, de que era o instrumento apropriado para usar a informação de forma mais refinada e alcançar a modernidade. Esse diretor usou seu poder para influenciar as percepções dos atores – pessoal, professores e oficiais administrativos, sem enfrentar oposição. Na PUB2 de pequeno porte e distante do centro, existem dois corpos administrativos (senado acadêmico e conselho administrativo) agindo de modo colegial. A fonte mais importante de financiamento é o estado, por isso, ela deu atenção às diretivas do governo e regras no setor.

Ao mesmo tempo, desejou seu “próprio lugar” no sistema universitário, inovando nas práticas de todas as atividades: ensino, pesquisa e serviços de apoio. A escolha específica da introdução da contabilidade de acréscimo partiu de um diretor administrativo recém-chegado para inovar nas práticas administrativas.

A NP1 é uma universidade sem lucro, de médio-grande porte, criada por uma fundação. É a mais antiga das quatro analisadas. É dona dos ativos e tem papel importante, financiando algumas atividades particulares. Até 1976, optava por um sistema de contabilidade de acréscimo. Após a data, decidiu publicar duas contas separadas para atender às novas exigências do governo italiano, envolvendo dados financeiros do hospital em base de dinheiro, mas mantendo a base de exercício.

No meio dos anos 1980, decidiu trocar a contabilidade, o que criou vários problemas nos ajustes necessários ao sistema de informação, só atualizando-os parcialmente. Nos anos 1990, a eleição de um novo acadêmico, um sócio influente (o iniciador), rompeu com o

passado. Assim, percebeu as dificuldades e a falta de transparência do híbrido sistema de contabilidade. Suas visões a levaram a procurar um gerente financeiro que revisasse o sistema. Imediatamente, ele dirigiu a contabilidade de acréscimo como resposta para assuntos como liquidez, resultados econômicos, recurso e avaliação de responsabilidade, aumentando a responsabilidade externa.

A NP2 é uma universidade sem lucro do início de 1900. Desde sua fundação, ganhou reputação internacional. Sua escola empresarial é uma das mais importantes, passando imagem de eficiência e alta qualidade de ensino, e confiando nas taxas de estudantes como principal fonte de financiamento.

A diretoria tem papel principal nas decisões estratégicas e operacionais. São 10 sócios que pertencem a uma fundação, financiadora principal. A diretoria, interessada em obter um quadro transparente de como o dinheiro está sendo gasto, quer se assegurar de que a margem da atividade comercial é positiva. A contabilidade de acréscimo foi considerada o sistema ideal para prover responsabilidade externa a seus financiadores.

Os resultados revelaram a complexidade do quadro, em que três forças influenciam a adoção e implementação da contabilidade de acréscimo de forma diferente: a ação individual de campeões de contabilidade de acréscimo, um contexto de organização favorável e o isomorfismo de organizações privadas. As duas universidades sem lucro seguem a ordem adotada pelos princípios de contabilidade italianos para companhias industriais: relatório de administração, balancete, declaração de renda, notas e outros documentos.

A PUB1 coloca o balancete e a declaração de renda no início do relatório, sem introdução, deixando para explicar nas seções subsequentes. Todas as universidades incluem documentos adicionais informados na ordem em que aparecem nos relatórios. As duas públicas incluíram documentos no uso de recursos, refletindo a influência do contexto mais largo: o governo quer mais responsabilidade no uso de dinheiro público. A NPI produz uma declaração de renda para atividades comerciais como documento adicional. A NP2 acrescenta estatísticas detalhadas e gráficos, mostrando a tendência nos impostos de estudantes e em figuras econômicas fundamentais. As quatro têm formato e estrutura do balancete semelhantes: formato horizontal bilateral, apresentando, em primeiro lugar, ativos, seguidos de patrimônio líquido e exigibilidades.

Os autores concluíram que a contabilidade de acréscimo é vista pelas quatro universidades como uma ferramenta moderna e um meio para legitimar-se como instituições

modernas. Ressaltaram também a importância da ação do indivíduo, ator estratégico em cada uma e intérprete do desejo do corpo administrativo (AGASISTI; ARNABOLDI; CATALANO, 2008).

Aggestam-Pontoppidan (2013) estudou a atuação da União Europeia em direção ao desenvolvimento de normas europeias de contabilidade pública (EPSAS). Em maio de 2013, a Comissão Europeia e a Eurostat (Diretório geral da Comissão) foram anfitriãs da 1ª conferência reunindo depositários de dinheiro de apostas, políticos e fabricantes, para deliberar sobre o desenvolvimento futuro de padrões de contabilidade pública harmonizados por aplicação dentro da União Europeia (UE).

A Comissão Europeia é responsável por implementar decisões criadas na União Europeia e propor legislação. A Eurostat, por prover informação estatística aos estabelecimentos e instituições da UE e conduzir o processo de promover a harmonização de métodos estatísticos por seus Estados-sócios. A conferência tratou de contexto político, crise da dívida soberana, governança econômica, transparência e confiança em dados fiscais, transparência fiscal, contabilidade de público, conveniência de IPSAS, experiências nacionais de reformas e padrões de contabilidade e governança.

O evento foi motivado pelo contexto atual da crise financeira europeia, em que o papel de disciplina fiscal, salvaguardando a união econômica e monetária, é aparente. A situação financeira do governo da Grécia foi um elemento na crise de dívida soberana na Europa. A harmonização é considerada um importante componente para construir a confiança pelo setor público. As IPSAS, do modo como os gregos se levantam hoje, é considerada pela maioria dos sócios da UE como insatisfatória. Dessa forma, não poderiam ser implementadas.

Em vez disso, os EPSAS serão desenvolvidos gradualmente, com IPSAS que servem como ponto de referência significativo. A mensagem da Comissão Europeia foi clara: os EPSAS dariam à UE a capacidade de desenvolver seus próprios padrões, para satisfazer suas exigências, e ofereceriam um jogo de padrões de contabilidade do setor público harmonizados, reduzindo a complexidade dos métodos e processos de compilação. O progresso na direção da contabilidade é bem adequado para arquivos de gerenciamento financeiro, responsabilização, gestão de riscos e tomada de decisão.

Rossi e Trequatrini, analisaram as características mais importantes de um caminho para uma possível implementação das normas internacionais em uma administração pública

local italiana. A Itália, comparada a outros países industrializados, geralmente ficava para trás na introdução e implementação concreta das normas.

As IPSAS despertaram interesse a nível acadêmico e político. A reforma contábil afetou quase todos os componentes das organizações públicas, como gestão de recursos humanos, estruturas organizacionais, gestão financeira e de desempenho. As inovações contábeis permitiram a adoção nas administrações públicas de técnicas gerenciais e sistemas provenientes do setor privado (contabilidade de exercício em vez de contabilidade financeira) e a consolidação da gestão de desempenho. As reformas foram introduzidas por leis e diretrizes do governo central e adotadas em diferentes níveis, por meio de processos de inovação de baixo para cima pelos governos locais, escolas e organizações de saúde.

Os pilares da reforma da contabilidade pública de 2009-2010 são a coordenação das finanças públicas, a harmonização dos sistemas de contabilidade, a implementação de medidas de transparência de gasto público e controlabilidade. A dificuldade de encontrar recursos devidamente especializados dentro de entidades públicas exige que sejam usados suportes de formação na gestão das relações com os fornecedores de TI, visando a integrar os processos de planejamento, contabilidade e análise contábil.

Os autores concluíram que, embora as IPSAS possam ser adotadas por administrações públicas locais, dificilmente uma aplicação direta em curto prazo possa ser imaginada no contexto italiano.

Não ocorreu nenhuma iniciativa abrangente de reforma, a não ser em ações setoriais individuais. Os processos foram impulsionados pelas leis, mas não asseguraram uma adoção homogênea de ferramentas de modernização por todas as administrações públicas da Itália. A estratégia em pequenos e médios municípios do Lazio oscila entre o modelo forçado e o espontâneo. A aplicação de normas IPSAS a PAs italiano depende de disposições de lei específica em todos os níveis institucionais. Ademais, requer um processo de execução, baseado em um modelo de baixo para cima, "governado pelo centro".

Ahmad et al. (2013) analisaram a transição da contabilidade de caixa para a contabilidade do setor público na Malásia até 2015, e a percepção dos funcionários do governo sobre as justificativas para a aplicação de contabilidade no país, com a distribuição de questionários aos funcionários do governo no departamento do Malaio. Com isso, objetivaram a angariar dados sobre atuação no trabalho, formação acadêmica e suas percepções. Geralmente, a conversão contábil leva de cinco a 10 anos para ser implementada

integralmente. Novas políticas são elaboradas (sobre fundos consolidados, ativos, passivos, receitas e despesas) e endossadas pelo governo.

Na Malásia, o Departamento Geral de Contabilidade (AGD) organizou 36 programas de sensibilização, com vistas a educar seus oficiais de contabilidade para as agências governamentais. Uma revisão sobre os processos de negócios atuais de todos os módulos no governo de gestão financeira e sistema de contabilidade.

Foram aplicadas no estudo análise de frequência, teste de confiabilidade, análise fatorial e ANOVA. Os resultados mostraram diferenças significativas entre os cursos frequentados, relacionadas à contabilidade, aos custos com demonstrações financeiras e à qualificação profissional com a conveniência para o usuário. Esses resultados são importantes para o governo avaliar a situação atual da execução da contabilidade, a fim de garantir a melhoria da qualidade de seu sistema de relato financeiro.

A razão principal que faz com que muitos países convertam a contabilidade pensando em ter a gestão mais eficaz e eficiente fiscal. A contabilidade de exercício gera melhor informação financeira em termos de prestação de contas, tomada de decisão e aprimoramento da transparência. O impacto positivo da contabilidade inclui a capacitação de controlar alto escalão, de ser financeiramente responsável e de indiretamente produzir uma gestão eficaz. Outro impacto também inclui a alocação eficiente pelo valor para o dinheiro e auditorias de desempenho em conjunto. Ahmad et al. (2013) concluíram que a gestão das organizações deve aumentar o número de treinamento aos contabilistas.

Maria (2013) avaliou o impacto da IPSAS na confiabilidade, credibilidade e integridade da informação financeira na administração do governo de estado na Nigéria. Alguns problemas atrapalham o relato financeiro adequado em setores públicos nesse país, incluindo relatórios de atraso no recebimento de uma seção, na elaboração dos relatórios financeiros, nas demonstrações financeiras anuais, na prematura reconciliação de contas, no não relato dos devidos valores reais das despesas, na utilização de pessoal inexperiente para o trabalho contábil e na inconsistência no sistema de contabilidade do governo.

Os resultados mostraram que a aplicação da IPSAS também pode facilitar o controle interno eficiente, o resultado com base em gestão financeira no setor público e o aumento da meta do Governo Federal nigeriano de entregar serviços mais eficazmente e eficientemente. A responsabilidade é, sem dúvida, a marca para um bom governo. Se a Nigéria quiser se tornar um membro das 20 mais desenvolvidas nações do mundo até 2020, os titulares de cargos

políticos, cidadãos e partes interessadas no projeto da Nigéria deverão abraçar a integridade, a transparência e a responsabilidade na gestão dos fundos públicos.

A autora concluiu que implementar as IPSAS em setores públicos na Nigéria não só impactará positivamente na confiabilidade, credibilidade e integridade da informação financeira, mas também se espera pavimentar o caminho para um gráfico uniforme dos relatórios financeiros pelos três níveis de governo nesse país.

Ferreira (2013) abordou o impacto das IPSAS no setor público administrativo de Portugal, visando a identificar as consequências dessa implementação da contabilidade pública e as possíveis mudanças que possam ocorrer na Contabilidade Nacional.

Tratou também de fatores facilitadores e entraves à aplicação das normas na administração pública portuguesa. A adoção das IPSAS foi uma das medidas estabelecidas no memorando de Políticas Econômicas e Financeiras para Portugal, 2011, para racionalizar o setor público em sua gestão financeira e reforçar a informação orçamentária.

Um dos problemas para sua concretização decorre de divergências entre a Contabilidade Pública (contabilidade micro, com centenas de entidades, regida por normas de um Plano Oficial de Contabilidade) e a Contabilidade Nacional (macro, conjunto detalhado de contas e quadros que dão uma visão completa da atividade econômica do País), e da necessária aproximação desses sistemas contabilísticos que Portugal utiliza na apresentação das contas. Cabe ao Estado dispor de sistemas de informação e instrumentos de gestão adequados à aplicação em um único Plano Oficial de Contas, consistente com as IPSAS.

A crise financeira na Europa, principalmente em Portugal, trouxe a discussão sobre o endividamento do Estado, em que a contabilidade precisa ser reforçada para responder às necessidades de informação de forma confiável e necessária aos decisores.

Devido à crise financeira e econômica internacional de 2008, e do endividamento de muitos países que tinham fragilidades estruturais e não aplicaram normas orçamentárias, financeiras e de controle corretamente, assentadas em princípios internacionalmente válidos e aceitos, que evitassem a grave pressão financeira, Portugal solicitou ajuda externa financeira, uma espécie de intervenção da Troika (constituída por Banco Central Europeu, Comissão Europeia e FMI). Com isso, assumiu compromisso de reforço da gestão orçamentária e a alteração da Lei do Enquadramento Orçamental.

A necessidade de se aplicar tais medidas mostrou que, por muito tempo, o Estado (guardião e gestor dos dinheiros públicos) não sabia fazer essa aplicação de forma responsável, diligente, com eficiência, eficácia e ética suficientes para evitar a necessidade de assistência financeira.

Apesar das vantagens, a autora se referiu a algumas críticas sobre a forma como o processo de centralização foi conduzido, observando-se falhas na implementação da estrutura organizacional, devido à ausência de preparação prévia de procedimentos necessários para a migração das estruturas.

A autora concluiu que a adoção dos princípios contabilísticos promove a transparência na prestação de contas e a responsabilização. Contudo, também traz constrangimentos a nível internacional e nacional: em base de conhecimento das normas insuficiente, da não obrigatoriedade da implementação das normas pelos governos e da aplicação uniforme para todos os governos, sem considerar ambientes e culturas.

Segue no quadro 8 um resumo de todos os trabalhos citados:

QUADRO 8 - RESUMO DAS PESQUISAS INTERNACIONAIS: EXPERIÊNCIAS DOS SETORES PÚBLICO INTERNACIONAL

Autor(es)/Ano	Setor/Segmento Pesquisado	Variáveis
Vasicek, Dragija, Hladika.(2010)	Contabilidade governamental, países em desenvolvimento (Croácia, Bósnia, Herzegovina e Eslovênia)	Problemas que países vem encontrando com a implementação das IPSAS, devido à tendências desiguais.
Agasisti, Arnaboldi, Catalano (2008)	Contabilidade financeira no setor público, universidades italianas públicas e privadas sem lucro	Três forças influenciam a adoção e implementação: a ação individual de diretores de contabilidade, um contexto de organização favorável e o isomorfismo de organizações privadas.
Aggestam-Pontoppidan (2013)	Contabilidade pública harmonizada via EPSAS, com aplicação dentro da União Européia	As EPSAS são padrões de contabilidade do setor público harmonizados reduzindo a complexidade dos métodos e processos de compilação.
Tudor (2010)	Contabilidade pública, Romênia, Convergência	Convergência e harmonização de regulamentos de contabilidade nacionais com padrões internacionais.
Rossi, Trequattrini	Administração pública na Itália, Lazio	Dificuldades na obtenção de recursos especializados, depende de lei específica em todos os níveis institucionais para aplicar as IPSAS

Continua

		Conclusão	
Autor(es)/Ano	Setor/Segmento Pesquisado	Variáveis	
Ahmad, Morett, Ahmad, Pereira (2013)	Contabilidade do setor público, Governo da Malásia	Transição da contabilidade de caixa para a contabilidade do setor público com a organização de programas de sensibilização para educar os profissionais contábeis.	
Maria (2013)	Contabilidade internacional do setor público, Governo de estado da Nigéria	O impacto da IPSAS na confiabilidade, credibilidade e integridade da informação financeira.	
Ferreira (2013)	Contabilidade do setor público, Portugal	Harmonização contábil, constrangimentos na adoção das IPSAS.	

Fonte: Elaborado pelo autor.

2.4 O SISTEMA “S”

Os Serviços Sociais, também conhecidos como Sistema “S”, são entidades criadas por lei, de regime jurídico de direito privado, sem fins lucrativos, instituídas para ministrar assistência ou ensino a determinadas categorias sociais, tendo autonomia administrativa e financeira. No cumprimento de sua missão institucional, estão ao lado do Estado. Embora sejam criados por lei, não integram a Administração Pública Direta ou Indireta. Contudo, por administrarem recursos públicos, especificamente as contribuições parafiscais, devem justificar sua regular aplicação, em conformidade com normas e regulamentos emanados das autoridades administrativas competentes.

O Sistema “S” é uma junção do setor estatal e do setor privado para uma finalidade maior, a de suprir as falhas do Estado e do setor privado no atendimento às necessidades da população. Como definido pela CGU (2013), visa a orientar os administradores das entidades do Sistema “S” a aplicarem de forma eficaz os recursos que provêm das contribuições parafiscais, e trazer um melhor entendimento com essas entidades na convergência de aspectos técnicos, minimizando os pontos polêmicos:

Os Serviços Sociais Autônomos, também chamados de Sistema “S”, são entidades criadas por lei, de regime jurídico de direito privado, sem fins lucrativos, e foram instituídas para ministrar assistência ou ensino a determinadas categorias sociais, tendo autonomia administrativa e financeira. No cumprimento de sua missão institucional estão ao lado do Estado. Embora sejam criados por lei, não integram a Administração Pública Direta ou Indireta, contudo, por administrarem recursos públicos, especificamente as contribuições parafiscais, devem justificar a sua regular aplicação, em conformidade com as normas e regulamentos emanados das autoridades administrativas competentes (CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO, 2013).

Sobre isso, Meirelles (2004, p. 363) relatou que:

Serviços Sociais Autônomos são todos aqueles que instituídos por lei, com personalidade de direito privado, para ministrar assistência ou ensino a certas categorias sociais ou grupos profissionais, sem fins lucrativos, sendo mantidos por dotações orçamentárias ou por contribuições parafiscais.

Exemplos de serviços sociais autônomos das entidades que integram o Sistema "S": o Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (Senai), o Serviço Social da Indústria (Sesi), o Serviço Social do Comércio (Sesc), o Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial (Senac), o Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (Sebrae), o Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (Senar), o Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte (Senat), o Serviço Social do Transporte (Sest), o Serviço de Aprendizagem do Cooperativismo (Sescoop), e outras.

Segundo a NBC T 16, que trata das normas contábeis no Brasil de forma a torná-las convergentes com as IPSAS, as entidades abrangidas pelo campo de aplicação devem observar normas e técnicas próprias da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, considerando: (a) integralmente, as entidades governamentais, os serviços sociais e os conselhos profissionais; (b) parcialmente, as demais entidades do setor público, para garantir procedimentos suficientes de prestação de contas e instrumentalização do controle social.

As entidades dotadas de personalidade jurídica de direito privado que recebem contribuições parafiscais, como aquelas integrantes do Sistema "S", por arrecadarem e gerenciarem recursos públicos de natureza parafiscal, estão sujeitas à fiscalização do TCU.

O Decreto nº 966-A, que criou o TCU, teve sua jurisdição e competência substancialmente ampliadas. Recebeu poderes para, no auxílio ao Congresso Nacional, exercer a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, à legitimidade, à economicidade, à fiscalização da aplicação das subvenções e da renúncia de receitas. Qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome dessa, assuma obrigações de natureza pecuniária, tem o dever de prestar contas ao TCU.

O Relatório de Gestão que o Senac está obrigado a apresentar, conforme o art. 70 da Constituição Federal, elaborado segundo disposições da Instrução Normativa TCU, Decisão Normativa TCU e Portaria TCU como prestação de contas anual, está dividido em: Conteúdo Geral: principais realizações da gestão no exercício; objetivos e metas institucionais,

informações sobre Recursos Humanos, entre outras; Informações Contábeis da Gestão: Demonstrações Contábeis e parecer de auditoria independente.

3 METODOLOGIA

3.1 NATUREZA E TIPO DE PESQUISA

Este trabalho foi realizado por meio de uma pesquisa de campo, pela aplicação de questionários (surveys) a uma amostra populacional de uma das entidades do Sistema “S”.

Conforme Hair Júnior et al. (2005, p. 157), survey é um procedimento para coleta de dados primários a partir de indivíduos. Os dados podem variar entre crenças, opiniões, atitudes e estilos de vida, até informações gerais sobre a experiência do indivíduo. [...] os métodos de coleta de dados de survey recaem em duas categorias amplas: administração de questionários para que o próprio respondente responda e entrevista.

Segundo Babbie (1999, p. 96), “surveys são realizados para permitir enunciados descritivos sobre alguma população, isto é, descobrir a distribuição de certos traços e atributos”, e “o survey amostral é um veículo para descobrir estas distribuições”. Dessa forma, a natureza da pesquisa proposta é descritiva.

Uma pesquisa bibliográfica foi realizada, objetivando a conhecer os estudos atuais acerca do tema, contribuindo para definir o tipo de pesquisa e subsidiar na definição de variáveis consideradas na pesquisa empírica.

A revisão bibliográfica possibilita construir uma plataforma teórica de sustentação para a pesquisa (YIN, 2005). De acordo com Oliveira (2002, p. 243), trata-se do “levantamento da literatura relevante, já publicada na área, que serve de base à investigação do trabalho proposto”. Não é uma simples transcrição de pequenos textos, mas uma discussão sobre ideias, fundamentos, problemas e sugestões dos vários autores selecionados, demonstrando que os trabalhos foram efetivamente examinados e criticados. Para efetuar o levantamento, o pesquisador deve ter conhecimento de várias fontes documentais disponíveis.

Nesta pesquisa, foram estudadas as teorias relacionadas aos objetivos e questionamentos, por meio do levantamento de referências em livros, artigos nacionais e internacionais, teses e dissertações.

3.1.2 COLETA DOS DADOS

Dois tipos de pesquisa qualitativa foram utilizados: bibliográfica e documental, além dos questionários, conforme o quadro 9, a seguir:

QUADRO 9 – MÉTODOS QUALITATIVOS E SEUS OBJETIVOS

MÉTODO QUALITATIVO	OBJETIVOS
Pesquisa bibliográfica	Levantamento do estágio atual das pesquisas nacionais e internacionais sobre as mudanças nas Normas Contábeis do Setor Público. Definição do modelo empírico proposto para a realização do trabalho.
Pesquisa documental	Identificação, na organização objeto do estudo (Senac-SP), de documentos (internos e públicos) a que foram dados acessos, evidências que possibilitaram inferir, com base nas questões de abordagem, a avaliação da percepção dos responsáveis contábeis na adoção da NBC T 16 nos departamentos regionais do Senac e o seu enquadramento em estágios.
Questionários	Obtenção de evidências, a partir do questionário semi- estruturadas a participantes ativos no Senac que são responsáveis pelas informações contábeis e que participaram do processo de implementação das NBC T 16 no Senac, que permitiram inferir através de suas percepções sobre as questões do estudo de caso no âmbito nacional, bem como possibilitaram realizar o cruzamento de dados, necessário para a certificação da qualidade dos achados identificados.

Fonte: com base em Reis (2008, p. 86)

No Senac - SP, foram investigados os documentos internos, com o intuito de identificar subsídios para o entendimento do objeto de estudo, o grau de adoção, como se deu o processo de implementação das novas práticas contábeis, possíveis impactos no resultado e patrimônio da entidade. Com os subsídios encontrados, a estrutura dos questionários foi adequada para posterior aplicação, em todos os departamentos regionais, possibilitando analisar o cruzamento de dados, necessário na certificação da qualidade dos achados identificados.

3.1.3 LIMITAÇÕES DO ESTUDO

Dentro do universo de Administração Direta, Indireta e diversas entidades que compõem o Sistema “S” obrigadas à adoção das NBCASP, optou-se por restringir a pesquisa a uma única entidade do Sistema “S”, o Senac, enquadrada por meio do Decreto-lei nº 8.621.

A escolha do setor para a realização da pesquisa foi feita pelo critério de conveniência e pelo fato de não existirem pesquisas relacionadas ao tema nesse setor. Para a realização desta pesquisa, foram escolhidos os profissionais responsáveis imediatos pelas

informações contábeis, porque são eles os responsáveis diretos internamente pela adoção das normas.

Em relação ao tamanho da amostra, como se trata de um estudo com amostra pequena, restringiu-se a 28 Departamentos Regionais, dos quais 21 contribuíram com a pesquisa. Por isso, as significâncias das correlações podem ser questionáveis. Isso significa que, em uma amostra maior, talvez pudessem ser observadas algumas significâncias.

3.2 DESCRIÇÃO E CARACTERIZAÇÃO DO OBJETO DE ESTUDO

O Senac, objeto desta pesquisa, foi criado em 10 de janeiro de 1946, pela Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo (CNC), por meio do Decreto-lei nº 8.621. Seu principal objetivo é capacitar, profissionalmente, aqueles que estão ingressando no mercado de trabalho no setor de comércio e serviços, pelos serviços mais variados ou atuação independente no setor comercial. É uma instituição educacional privada, sem fins lucrativos. Juridicamente, é uma entidade paraestatal, que presta serviços sociais autônomos e atividades de interesse coletivo. (SENAC, 2014).

Com essa missão, a instituição promove, há mais de 66 anos, o crescimento profissional e pessoal de milhões de brasileiros, por meio de uma vasta programação de cursos e atividades em diversas áreas de atuação, em três tipos de ensino. Seu orçamento anual é de R\$ 1,5 bilhão (SENAC, 2014). A instituição Senac se faz presente em todo o Brasil, atendendo diversas regiões, de norte a sul do país. Suas 580 unidades estão presentes em 2.996 municípios brasileiros, conforme Tabela 1, adiante:

TABELA 1 - NÚMERO DE MUNICÍPIOS ATENDIDOS

DR	Municípios atendidos ⁽¹⁾	DR	Municípios atendidos ⁽¹⁾
AC	11	PB	55
AL	26	PE	81
AM	14	PI	20
AP	12	PR	213
BA	276	RJ	50
CE	175	RN	28
DF ⁽²⁾	30	RO	7
ES	60	RR	13
GO	258	RS	351
MA	38	SC	426
MG	185	SE	36
MS	69	SP	361
MT	132	TO	3
PA	66	Total	2.996

Fonte: Senac (2014)

Cerca de 50% dos recursos obtidos pelo Senac provêm de receita própria, gerada pela oferta de cursos e demais atividades pagas oferecidas pela instituição. A outra parte correspondente vem da contribuição compulsória, que equivale à arrecadação de 1% da folha de pagamento das empresas do setor de comércio e serviços.

3.2.1 ESTRUTURA ORGANIZACIONAL SENAC

A estrutura organizacional do Sistema Senac compreende a Administração Nacional e **27 Administrações Regionais**. Integram a Administração Nacional:

Conselho Nacional - órgão deliberativo máximo do Sistema Senac, de estrutura tripartite (governo, empresários e trabalhadores), dirigido pelo presidente da CNC;

Departamento Nacional (DN) - órgão executivo da Administração Nacional, responsável pela coordenação das políticas e diretrizes nacionais do Sistema Senac e pela assistência técnica aos Departamentos Regionais (Ds);

A finalidade principal do DN é promover o cumprimento da missão do Sistema Senac, fortalecendo a imagem institucional, pela articulação interna e externa, integrando, orientando e acompanhando as ações dos DRs, garantindo o respeito às diferenças e à autonomia local. Seus objetivos estratégicos são:

- a) promover a inclusão social, pela oferta de educação profissional de qualidade;

- b) fomentar a orientação mercadológica;
- c) incentivar as ações voltadas à inovação e ao gerenciamento do conhecimento;
- d) desenvolver gestão institucional integrada com foco em resultados;
- e) fortalecer a marca.

Conselho Fiscal (CF) - órgão de deliberação coletiva de fiscalização orçamentária, contábil e financeira, estruturado no Regulamento do Senac, composto por dois representantes do comércio, dois representantes sindicais e três representantes indicados pelo governo.

Sua missão é acompanhar e fiscalizar a execução orçamentária das Administrações Nacional e Regionais, observando o conjunto de medidas aplicadas na segurança processual, que compreende práticas administrativas, normas financeiras, procedimentos, atitudes e responsabilidades, para assegurar a manutenção de performances operacionais e de controle satisfatórias, verificando sua consistência e fiel representação no processo de gestão.

Os departamentos regionais devem administrar as informações corporativas, consolidando os relatórios oficiais, dentre as informações contábeis, disponibilizando-as para o Conselho Regional do Senac, o DN, o CF e a CGU. O TCU, sendo o órgão responsável pela aprovação das contas do Senac, realiza auditoria em todos os departamentos regionais de assuntos específicos e aprofunda análises efetuadas pela CGU.

3.2.2 ENQUADRAMENTO CONTÁBIL DO SENAC

Ao considerar que, anteriormente às NBCASP, não existia expressamente nenhum enquadramento dos serviços sociais na contabilidade pública, mas sim a obrigatoriedade de prestar contas ao TCU, conforme determina a constituição federal, pois, essas entidades não se inserem no âmbito da Administração Pública direta ou indireta, mas tratam de entes paraestatais, aqueles que se situam ao lado do Estado, entes de cooperação com o Poder Público, adotaram o sistema de contabilidade pública aplicada, conseqüentemente, a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, a qual estabelece normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

Em razão dessa adoção, este trabalho trata da aplicação das NBCASP, quanto à convergência à contabilidade internacional e seu processo de institucionalização nos serviços

sociais autônomos, especificamente o caso Senac, tendo como ponto de relevância na história organização e da contabilidade pública para a constructo da pesquisa na adoção da NBC T 16.

Segundo a NBC T 16, que trata das normas contábeis no Brasil de forma a torná-las convergentes com as IPSAS, as entidades abrangidas pelo campo de aplicação devem observar as normas e as técnicas próprias da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, considerando-se: (a) integralmente, as entidades governamentais, **os serviços sociais** e os conselhos profissionais; (b) parcialmente, as demais entidades do setor público, para garantir procedimentos suficientes de prestação de contas e instrumentalização do controle social.

OS DN, DR e CF elaboraram um manual, o Código de Contabilidade e Orçamento (**Codeco**), baseado na Lei nº 4.320/64 e nas Portarias STN 184/2008 e STN 751/2009, alinhado às NBCASP (NBC T 16).

O Codeco é um conjunto de normas relacionadas à Contabilidade e ao Orçamento, aplicadas às Administrações Nacional e Regionais do Senac, que visa a subsidiá-las na elaboração e execução de seus Orçamentos-Programa, controle de receitas, despesas e patrimônio. Esse instrumento de trabalho incorpora as práticas usuais de Controle Interno, Contabilidade e Orçamento do Senac.

3.2.3 PERFIL DO SENAC DO ESTADO DE SÃO PAULO

Neste subitem, será apresentado o perfil do Senac-SP, pelo fato de a unidade ser bastante relevante para a pesquisa, utilizada como mediadora para elaboração da pesquisa e o teste do modelo do instrumento da pesquisa, descrito no tópico da metodologia.

O Senac-SP é uma organização que está em permanente sintonia com as demandas do mercado e as novas necessidades do mundo do trabalho. Sua credibilidade é atestada pelas mais de 500 mil pessoas atendidas anualmente, até junho de 2013. De acordo com o relatório do 2º trimestres, já foram atendidas 299.916 pessoas, 1% a mais em relação ao mesmo período do último ano, sendo 16.665 alunos no Ensino Superior, 61.866 no Ensino Técnico, 122.432 em Formação Inicial e Continuada e 98.953 em outras atividades extensivas à educação.

No atendimento corporativo, foram firmados 275 contratos, totalizando 15.581 alunos capacitados, e os atendimentos nas bibliotecas, atividades comunitárias e mostras de arte geraram uma frequência de 36.705 pessoas. Esse resultado se deve ao amplo portfólio de

curso, que incorporam tendências e novas tecnologias, e são oferecidos em uma rede de 56 unidades de negócio e três campi do Centro Universitário Senac. Todos os locais contam com infraestrutura moderna e um quadro de pessoal capacitado a colocar em prática suas qualificações pessoais e profissionais, conforme o Tabela 2:

TABELA 2 - NÚMERO DO QUADRO PESSOAL

Público Interno	
Funcionários por Gênero	2º T
Homens	3.628
Mulheres	4.740
Cargos de Chefia	2º T
Homens	41
Mulheres	39
Funcionários por Grau de Escolaridade	2º T
Pós-graduação completa	3.209
Pós-graduação incompleta	459
Graduação completa	2.575
Graduação incompleta	703
Ensino Médio Completo	1.063
Ensino Médio Incompleto	82
Ensino Fundamental Completo	113
Ensino Fundamental Incompleto	162
Analfabetos	2
Total	8.368

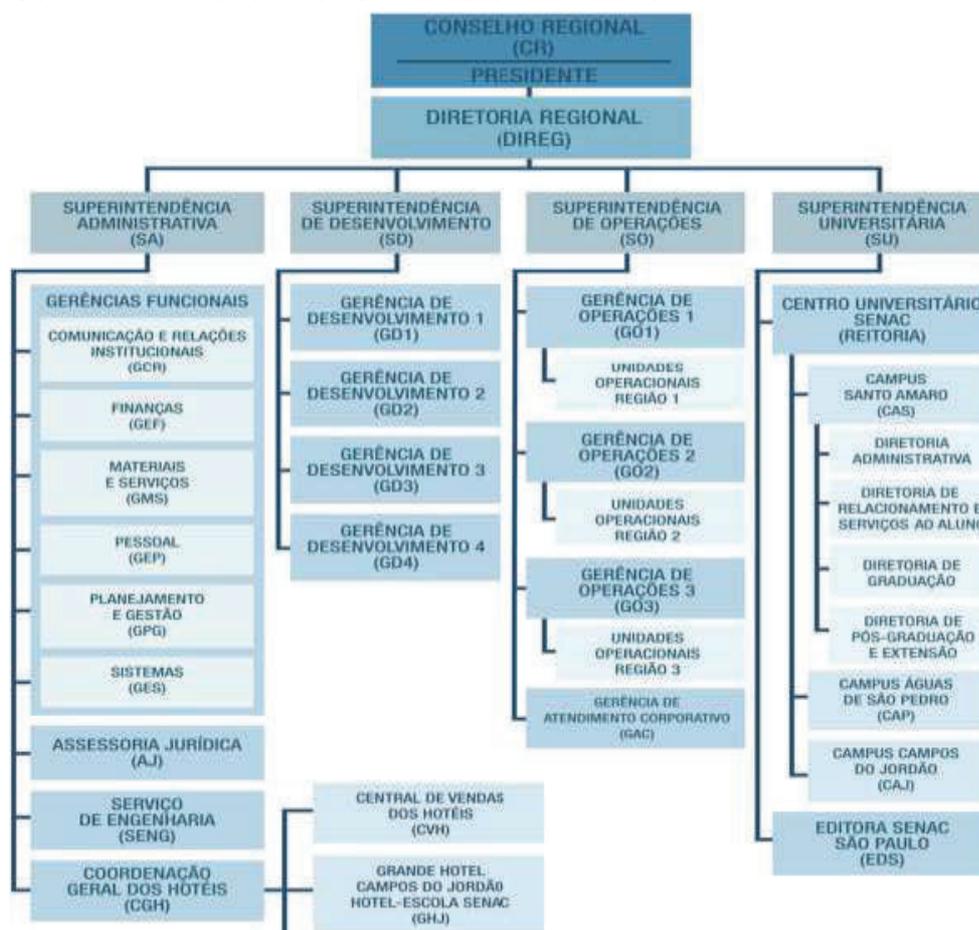
Fonte: Senac (2014).

O Senac atua nos setores do comércio de bens, serviços e turismo, oferece serviços e programas educacionais em dezenas de áreas e em diversos níveis de ensino: básico (em cursos de curta e média duração), técnico e de graduação (cursos superiores de tecnologia e bacharelados), pós-graduação (lato e stricto sensu) e de extensão.

Para entregar ao seu público uma educação de qualidade, conta com uma qualificada equipe de funcionários, responsável por manter a instituição no patamar de tradição e referência conquistado em 67 anos de atuação.

Apresenta-se a seguir o organograma funcional da instituição, com descrição sucinta das competências e atribuições das áreas, departamentos, seções, etc. que compõem os níveis estratégico e tático da estrutura organizacional da unidade. Ademais, a identificação dos macroprocessos pelos quais cada uma dessas subdivisões seja responsável e os principais produtos deles decorrentes:

FIGURA 3 - ESTRUTURA ORGANIZACIONAL SENAC-SP



Fonte: Senac (2014).

3.3 PROCEDIMENTOS ADOTADOS PARA A REALIZAÇÃO DA PESQUISA DE CAMPO

Inicialmente, foi obtido o consentimento da Diretoria do Senac-SP para apresentação do projeto de pesquisa. Em seguida, foi obtida autorização formal, conforme **apêndice A**.

Na sequência, foram realizadas entrevistas com o assistente de gerência do Senac-SP, responsável pelo departamento contábil e orçamentário. Ainda, foram investigados documentos internos da instituição, com o intuito de identificar subsídios para o entendimento do atual estágio de implementação e uso das novas práticas contábeis. Com os subsídios encontrados, o questionário fechado foi adequado, para posterior aplicação, em todos os departamentos regionais, possibilitando analisar o cruzamento de dados, necessário na certificação da qualidade dos achados identificados.

Assim, a coleta de dados teve dois momentos: 1º) entrevistas-investigações aos documentos internos, realizadas de forma presencial, de 03/04/14 a 15/05/14, em São Paulo, onde a instituição Senac-SP está localizada, e 2º) aplicação do questionário fechado, conforme **apêndice B**: realizado pelo “sistema Google Doc”, enviado por correio eletrônico aos demais DRs, de 18/07/14 a 28/07/14.

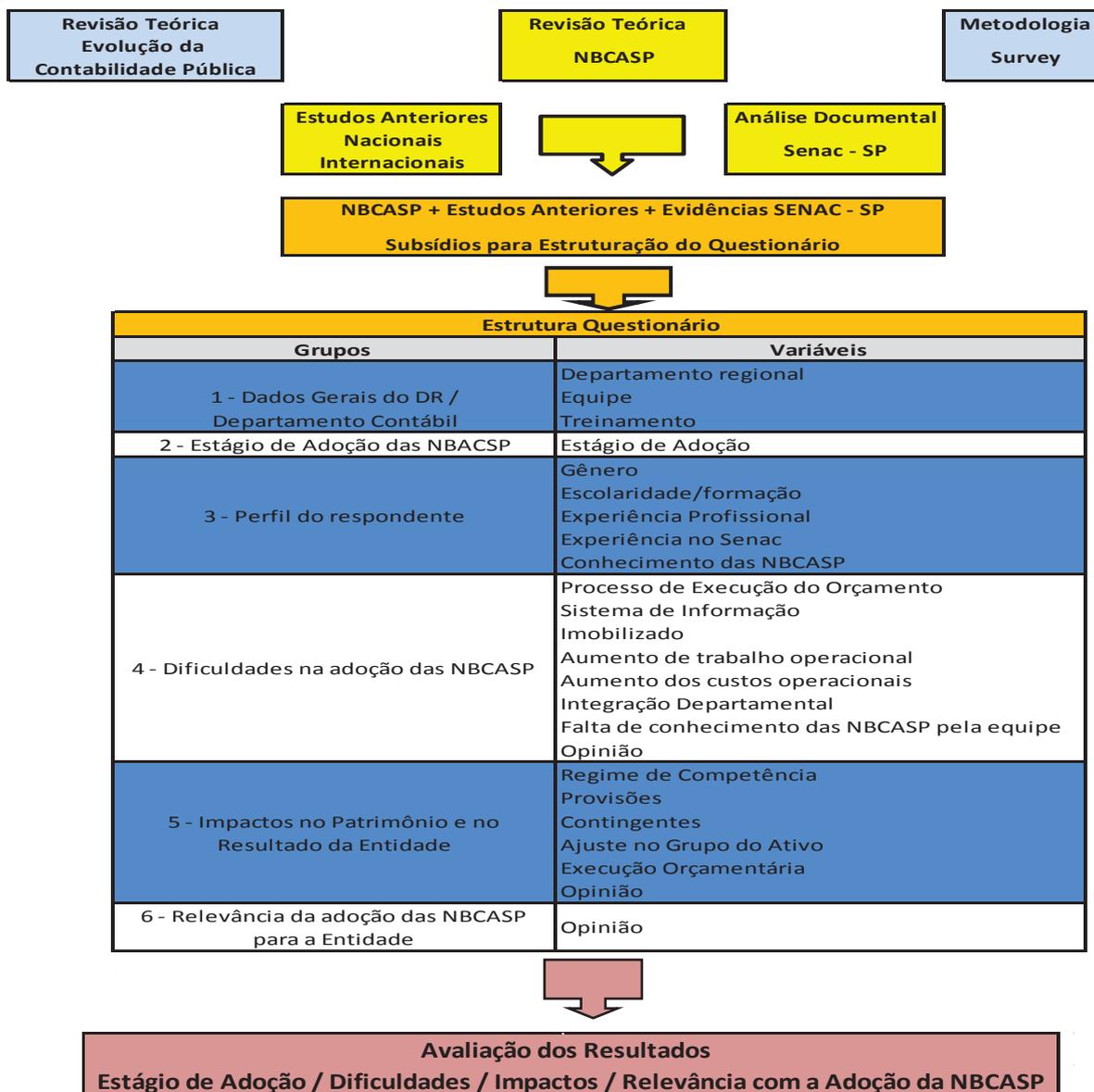
No primeiro momento, os documentos internos da corporação foram investigados para identificar subsídios necessários ao entendimento da implementação e uso da NBC T 16 na organização. A partir disso, foi estruturado o questionário, aplicado posteriormente para todos os DRs.

3.3.1 O CONSTRUCTO DE PESQUISA

Com os subsídios gerados a partir das revisões teóricas da NBCASP, dos achados nacionais e internacionais de pesquisas realizadas sobre o tema e a análise de documentos internos do Senac-SP, foram criadas variáveis para abordagem estruturadas pelo questionário, que possibilitou responder à questão: considerando os atuais estágios de desenvolvimento das normas brasileiras contábeis ao setor público, pela percepção dos profissionais responsáveis pelas informações contábeis, quais foram os impactos no Patrimônio e no Resultado das Entidades, a sua relevância para o setor e as dificuldades com a adoção das NBCASP no Sistema “S”?

Segue na figura 4 a estrutura metodológica utilizada nesta pesquisa, survey. A revisão bibliográfica sobre as NBCASP, a experiência de estudos anteriores sobre o tema e a análise documental no DR-SP possibilitaram o entendimento da estrutura organizacional e terminologias utilizadas pela Entidade. Assim, foram criadas as abordagens/variáveis estruturadas em um questionário para a coleta dos resultados e posterior análise dos achados:

FIGURA 4 - DIAGRAMA REPRESENTATIVO DA ESTUTURA METODOLOGICA



Fonte: Elaborado pelo autor

3.3.2 ANÁLISE DOCUMENTAL

A análise foi realizada em dois momentos: investigação dos documentos internos da corporação, com o intuito de identificar subsídios para o entendimento da implementação e uso da NBC T 16 na organização, e a partir deles, a estruturação do questionário, aplicado posteriormente a todos os DRs.

3.3.2.1 *Documentos Internos Senac-SP*

Os achados e a análise no estudo realizado de forma empírica no Senac-SP não serão ilustrados no capítulo de resultados encontrados, por se tratar de elementos que subsidiaram clareza e coerência na estruturação do questionário da pesquisa, dando uma abordagem para o objetivo.

Foi solicitado ao Senac-SP que fornecesse documentos que pudessem atender à classificação adiante:

- a) manual de contabilidade e orçamento;
- b) materiais de workshops sobre a adoção das NBCASP;
- c) documentação usada no portal Intranet, provida de informações contábeis;
- d) demonstrações Contábeis de 2006 - 2013;
- e) implantação de Sistemas Operacionais para atendimento das NBCASP;
- f) razão contábil de diversas contas;
- g) e-mails dos grupos envolvidos no processo de implantação das NBCASP.

Após análise das documentações, foi possível avaliar as seguintes etapas no processo de implantação das NBCASP no Senac-SP:

Conforme abordado no capítulo 3.1.2, foi elaborado pelos DN's, DR's e CF um manual contábil e orçamentário, com procedimentos para padronização das práticas contábeis e orçamentária, o **Codeco**, baseado na Lei nº 4.320/64 e nas Portarias STN 184/2008 e STN 751/2009, alinhado às NBCASP (NBC T 16).

Por mais que exista um manual com procedimentos contábeis a serem adotados, foram incluídas no questionamento abordagens para identificar o grau de adoção dos DRs, pois. Desse modo, pode ser que algumas entidades não utilizem alguns procedimentos, em razão de leis, limitações de sua localização regional, etc. Conforme Revoredo (2008), é possível que haja interferências na ciência contábil, devido à quantidade e diversidade de fatores ambientais.

Pode-se observar que o plano de contas padronizado para o atendimento de todos os regionais foi implantado a partir do exercício de 2012, porém, com adequações, devido a peculiaridades do Senac.

A Gerência de Finanças (GEF) desenvolveu um “workshop”, realizado nos dias 15 e 17/09/2011, como treinamento para as “Mudanças no Plano de Contas e o Impacto no Modelo Contábil do Senac”, destinado aos profissionais e usuários da informação contábil. O objetivo foi apresentar os processos que deram origem às mudanças e aos impactos no Plano de Contas do Senac. Como já comentado, esse plano foi alterado substancialmente, conforme figura 5, a seguir:

FIGURA 5 - PLANO DE CONTAS DO SETOR PÚBLICO

1 – Ativo 1.1 - Ativo Circulante 1.2 - Ativo Não Circulante Informações de Natureza Patrimonial	2 - Passivo 2.1 - Passivo Circulante 2.2 - Passivo Não Circulante Patrimônio Líquido
3 – Variação Patrimonial Diminutiva 3.1 - Pessoal e Encargos 3.2 - Benefícios Previdenciários e Assistenciais ... 3.9 - Outras Variações Patrimoniais Diminutivas	4 – Variação Patrimonial Aumentativa 4.1 - Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria 4.2 - Contribuições ... 4.9 - Outras Variações Patrimoniais Aumentativas
5 – Controles da Aprovação do Planejamento e Orçamento 5.1 - Planejamento Aprovado 5.2 - Orçamento Aprovado 5.3 - Inscrição de Restos a Pagar Informações de Natureza Orçamentária	6 – Controles da Execução do Planejamento e Orçamento 6.1 - Execução do Planejamento 6.2 - Execução do Orçamento 6.3 - Execução de Restos a Pagar
7 – Controles Devedores 7.1 - Atos Potenciais 7.2 - Administração Financeira 7.3 - Dívida Ativa 7.4 - Riscos Fiscais 7.5 - Custos Informações de Natureza Típica de Controle	8 – Controles Credores 8.1 - Execução dos Atos Potenciais 8.2 - Execução da Administração Financeira 8.3 - Execução da Dívida Ativa 8.4 - Execução dos Riscos Fiscais 8.5 - Aprovação de Custos 8.6 - Aprovação de Controles

Fonte: Senac (2011).

Resumo dos impactos com a adoção do novo plano de contas:

I. Contas do Ativo:

a) Sintetizadas em Dois Grupos

Ativo Financeiro = Ativo Circulante ou Ativo Não Circulante

Ativo Transitório e Ativo Permanente = Ativo Não-Circulante

b) Criação de Contas Redutoras

1.1.2.9 (-) Provisão de Créditos de Curto Prazo

1.1.5.9 (-) Provisão de Estoques

1.2.3.8 (-) Depreciação e Amortização Acumulada

II. Contas do Passivo:

a) Sintetizadas em Três Grupos

Passivo Financeiro Exigível Imediato = Passivo Circ. ou Passivo Não Circ.

Passivo Financeiro Exigível Mediato = Passivo Não-Circulante

Passivo Transitório = Passivo Não-Circulante

Passivo Permanente = Patrimônio Líquido

III. Separação das contas de compensação em direitos e obrigações:

141 Valores Compensados = 7 – Controles Devedores

241 Valores Compensados = 8 – Controles Credores

As contas de controles/compensados integravam os saldos do total do Ativo e Passivo.

IV. Inclusão de codificação diferenciada para as contas de resultado no subsistema patrimonial e orçamentário

Patrimonial:

Grupo 3 - Variação Patrimonial Diminutiva - VPD

Grupo 4 - Variação Patrimonial Aumentativa - VPA

Orçamentário:

Grupo 5 - Controles da Aprovação do Orçamento e Planejamento

Grupo 6 - Controles da Execução do Orçamento e Planejamento

Alguns registros nas contas patrimoniais do grupo 3 (variações patrimoniais diminutivas – VPD) e grupo 4 (variações patrimoniais aumentativas – VPA) sensibilizam as contas da despesa e da receita, do grupo 5 e 6, ou seja, as VPA ou VPD que sensibilizam os grupos 5 e 6 têm estruturação orçamentária. O que não sensibilizar o grupo 5 e 6 são contas que não requerem a estrutura orçamentária, mesmo sendo contas de VPA ou VPD. Em razão desse critério, para atender às regras de processos orçamentários, geram divergências entre o resultado orçamentário (Balanço Orçamentário) e o resultado das variações patrimoniais (Demonstrações das Variações Patrimoniais).

Seguem na Tabela 3 os dados coletados nas Demonstrações Contábeis de 2006 a 2013 do Senac-SP, com os cálculos do Retorno sobre Ativos (ROI), Retorno sobre o Patrimônio Líquido (ROE), Evolução do Ativo, do Endividamento e Margem Líquida, para justificar que a adoção da NBCT 16 traz um grande impacto no patrimônio e resultado das entidades:

TABELA 3 – RESUMO DAS DEMONSTRAÇÕES 2006 - 2013

Ano	Ativo	PL	Passivo	Receita Corrente	superávit	Retorno sobre Ativos	Retorno sobre o PL	Evolução do Ativo	Evolução Endividto.	Margem Líquida
2006	879.518	829.435	50.083	474.488	68.636					
2007	1.028.814	971.108	57.706	548.671	141.673	16,11%	17,08%	17%	6%	26%
2008	1.223.197	1.135.206	87.991	661.705	164.098	15,95%	16,90%	19%	7%	25%
2009	1.414.056	1.331.027	83.029	757.064	195.822	16,01%	17,25%	16%	6%	26%
2010	1.485.203	1.376.927	108.276	838.787	45.900	3,25%	3,45%	5%	7%	5%
2011	1.586.743	1.458.231	128.512	947.608	81.304	5,47%	5,90%	7%	8%	9%
2012	1.825.673	1.630.041	195.632	1.092.362	171.811	11,57%	12,48%	15%	11%	16%
2013	2.027.729	1.813.104	214.625	1.191.735	179.683	11,32%	12,32%	11%	11%	15%

Fonte: Elaborado pelo autor.

Os valores do Ativo e Patrimônio Líquido em 2006 foram utilizados apenas para cálculo dos seguintes indicadores: Retorno sobre o Ativo e Patrimônio Líquido, Evolução do Ativo e Margem Líquida.

Índice de Margem Líquida: objetiva a indicar o percentual de lucratividade final, em relação às vendas totais. Seu resultado, para efeito de análise financeira, será assim considerado: quanto maior, melhor para a segurança do credor. É calculado pela divisão entre o Lucro Líquido (Superávit) e as Vendas (Receitas Correntes).

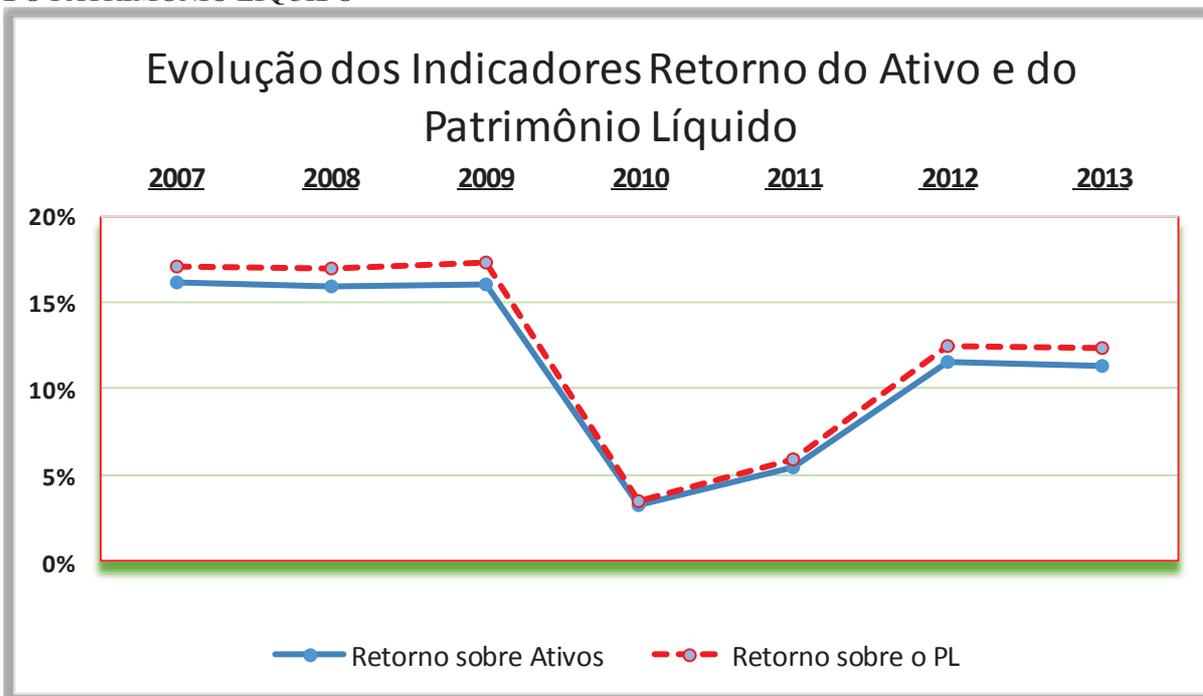
Retorno Sobre o Investimento (ROI): mostra a lucratividade em relação às aplicações destinadas ao ativo total, ou seja, sobre os recursos próprios e de terceiros, ou o percentual que essa relação representa. É calculado pela divisão entre o lucro líquido e o valor dos ativos.

Retorno do Patrimônio Líquido (ROE): mostra a lucratividade em relação aos capitais próprios, posicionando-os diante do investimento alternativos. É calculado pela divisão entre Lucro Líquido (Superávit) e valor do patrimônio líquido (PL).

Optou-se pelos indicadores anteriores para visualizar, com uma abordagem superficial, os possíveis impactos nos resultados da entidade. Foram utilizadas as informações das demonstrações para verificar os índices e analisar o desempenho operacional antes e depois da adoção das NBCASP no Senac-SP.

No gráfico 1, a seguir, uma comparação das evoluções do ROA e ROE:

GRÁFICO 01 - COMPARAÇÃO DAS EVOLUÇÕES DO RETORNO DOS ATIVOS E DO RETORNO DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO



Fonte: Elaborado pelo autor.

Com os dados anteriores, é possível constatar um padrão simétrico entre os Retornos e a evolução do PL, pois a entidade atua com quase 90% de seus recursos de capital próprio. Destaca-se um declínio acentuado em 2010, causado pelas contabilizações da Depreciação e PCLD. As reavaliações dos bens imóveis ocorreram nesse período, mas isso não influenciou uma constância no total do Ativo, prevalecendo um forte impacto, em razão das novas práticas contábeis redutoras do ativo.

A depreciação teve início em janeiro de 2010, e a entidade não identificou problemas em mensurar os bens, pois já realizava esse controle por meio de trabalhos realizados pela Gerência de Materiais. Contudo, foi constatada a necessidade de aprimoramento dos controles e de um sistema mais adequado para o atendimento do processo de depreciação.

O sistema de Controle de Bens Patrimoniais no Senac-SP foi criado em 2002, em um momento diferente, em que a Gerência de Materiais fazia um controle totalmente centralizado, inclusive, todos os inventários, chapeamento de bens e doações eram feitos pela

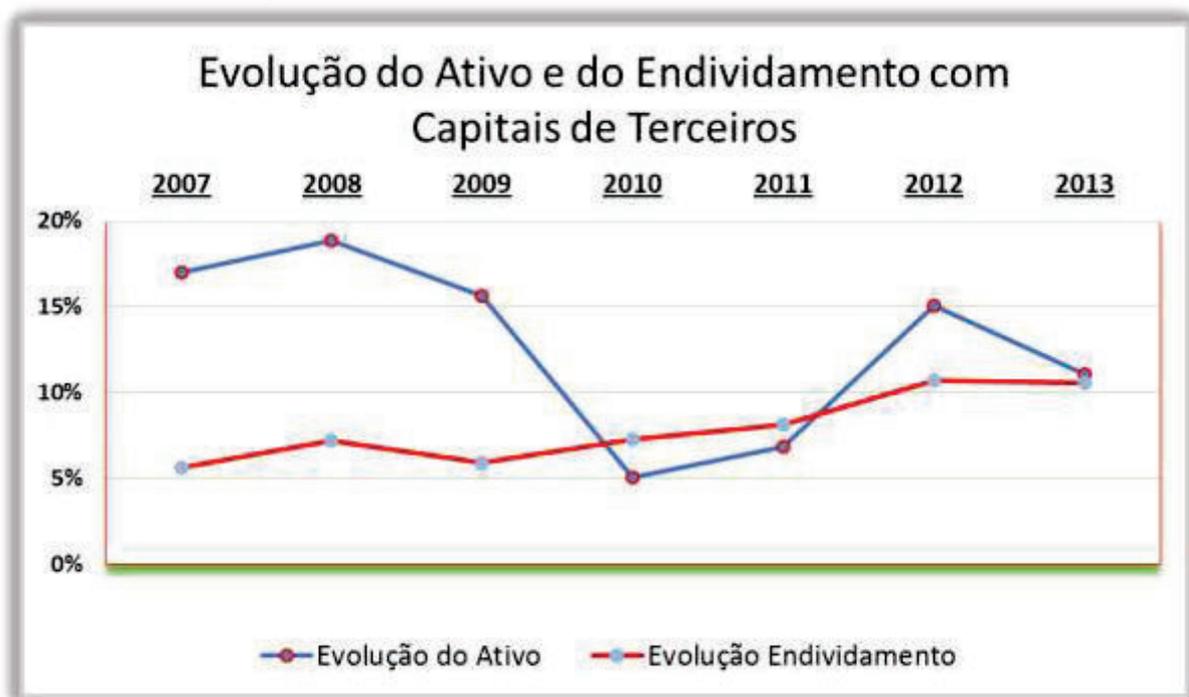
gerência. Atualmente, o controle de patrimônio tem uma participação muito efetiva das unidades, na entrada do bem na unidade, no controle, na saída, nas doações e nos inventários, feitos anualmente pelas unidades. Está sendo implantado um sistema com o acompanhamento da Gerência, que permite à unidade controlar a entrada, o chapeamento, o pedido de seguro, de transportes, os inventários e as doações.

A depreciação era calculada pelo método linear, com base nas taxas divulgadas pela Receita Federal IN SRF nº 162 de 31/12/1998. A partir de janeiro de 2014, a entidade passou a adotar tabela própria, com as taxas anuais de depreciação, valor residual e a vida útil dos bens, em conformidade com o Codeco.

Quanto às Perdas Estimadas para Créditos de Liquidação Duvidosa, terminologia utilizada com a adoção das novas práticas internacionais, no Senac, continua vigente a terminologia antiga, Provisões de Credores de Liquidação Duvidosa (PCLD), como será tratado nas abordagens do trabalho, com início em maio de 2009. O departamento financeiro não identificou problemas em relação a sistemas inadequados e procedimentos financeiros.

As reavaliações dos bens imóveis foram feitas em 2010, por duas empresas credenciadas na atuação do mercado de avaliações desses bens. Com essa operação, foi identificado um alto custo, a ser adotado com frequência pela entidade.

GRÁFICO 2 - EVOLUÇÃO DO ATIVO E ENDIVIDAMENTO COM CAPITALS DE TERCEIROS



Fonte: Elaborado pelo autor.

Com os dados gráfico 2, é possível constatar um indicador da Evolução do Ativo em declínio em 2009 e com maior expressão em 2010, causado pelas contabilizações da PCLD iniciadas em maio de 2009, e Depreciação, iniciada em 2010. Os registros com Despesas Antecipadas não surtiram impactos nos achados, em razão de sua insignificância quantitativa, se comparada aos outros grupos do ativo.

O índice de endividamento com terceiros foi utilizado para verificar a evolução do Passivo Circulante e não Circulante com as novas práticas contábeis adotadas: provisão de 13º e Férias, passivo contingencial e receita (VPA) por regime de competência. Foi constatado que não houve aumento com a adoção das práticas, especialmente porque provisões com férias e de 13º salários não impactaram sua liquidação no fim do exercício, com o passivo contingencial Trabalhista, Civil e Tributário e com o atendimento parcial do reconhecimento da receita (VPA), mais bem detalhados no gráfico 3, adiante.

Seguem na Tabela 4 dados da apuração das receitas em períodos em que há redução na prestação de serviços, por ser período de férias no calendário acadêmico. Entretanto, é período de grande movimento financeiro, já que há muitas matrículas. O intuito dessa abordagem é verificar o impacto da adoção do regime de competência na contabilização das VPA, ou seja, as receitas próprias da unidade, sem absorver as quotas referentes às contribuições. Isso porque não se trata de um parâmetro criterioso para a abordagem. Ademais, foi identificado que ela é contabilizada por regime de competência.

**TABELA 4 - RECEITAS PRÓPRIAS – PERÍODO DE MATRÍCULAS
DE JANEIRO 2.012 / 2.013 / 2.014**

RECEITAS	jan/12	jan/13	VAR. %
RECEITAS PRÓPRIAS	27.442.720	31.762.080	16%
RECEITAS	jan/13	jan/14	VAR. %
RECEITAS PRÓPRIAS	31.762.080	24.932.962	-22%

Fonte: Elaborado pelo autor.

Os dados anteriores demonstram as receitas geradas por prestação de serviços educacionais, objeto do Senac, em janeiro de 2012, 2013 e 2014. Segue um indicador da evolução entre os períodos, analisado no gráfico 3, adiante:

GRÁFICO 3 - ANÁLISE COMPARATIVAS DAS RECEITAS – PERÍODO DE MATRÍCULAS



Fonte: Elaborado pelo autor.

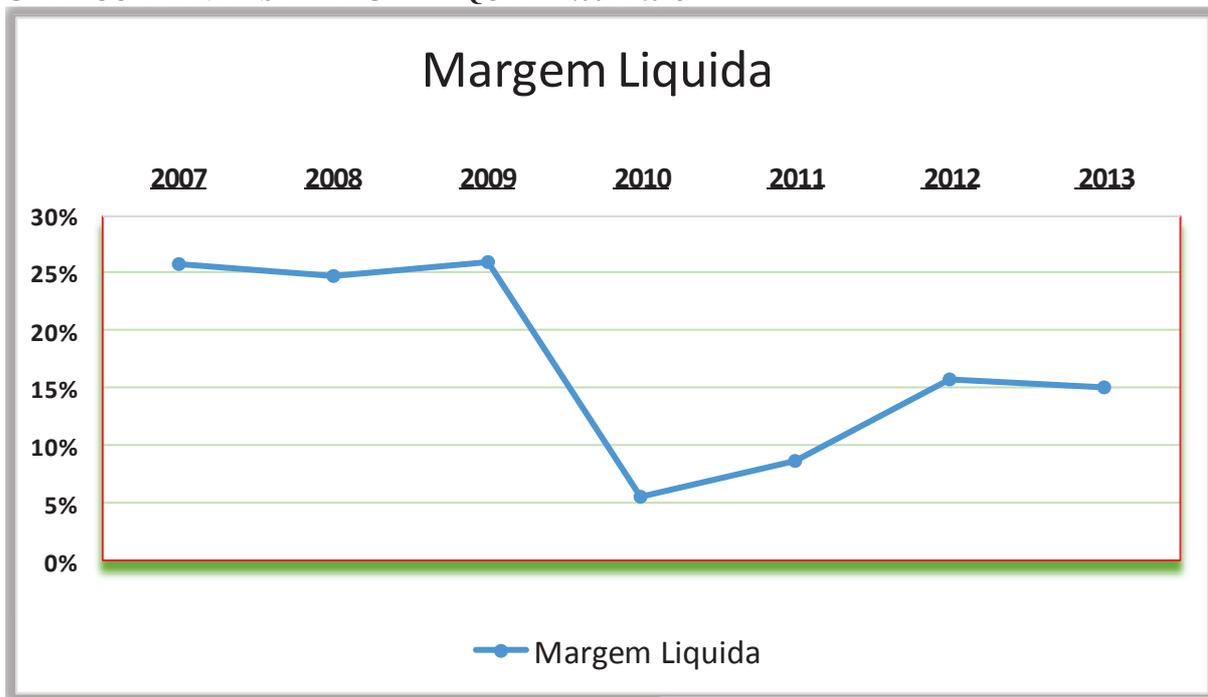
Com os resultados do gráfico 3, é possível constatar o impacto com a adoção do regime de competência. No comparativo de janeiro de 2012 com janeiro de 2013, houve um acréscimo de 16% nas receitas mensuradas em um período em que a Entidade tem uma margem muito baixa de prestação de serviços. Esse aumento se justifica porque, nesse período, a regra de contabilização era realizada por dois critérios identificados nos achados: 1) pelo vencimento das mensalidades dos cursos; 2) pelo pagamento da parcela (caracterizando-se o Regime de Caixa).

No comparativo de janeiro de 2013 com janeiro de 2014, houve um decréscimo de 22% das receitas com serviços, devido à adoção do regime de competência. Ou seja, a Entidade teve um aumento nas matrículas, porém, a contabilização passou a ser por um novo critério: distribuição da carga horária dos cursos (caracterizando-se o Regime de Competência), deixando de ser contabilizada pelo pagamento ou vencimento da parcela, de acordo com a ficha financeira do aluno.

Parcialmente, em meados de 2013, e integralmente, a partir de janeiro de 2014, foi adotado o critério de registro na Receita Contábil pela Carga Horária Programada, ou seja, pela carga horária dos Cursos, conforme a prestação dos serviços. A Entidade conseguiu adotar o regime de competência somente em 2014, por ter utilizado anteriormente um sistema a receber que não atendia aos propósitos da nova prática contábil com a adoção das NBCASP.

O Senac-SP investiu em um novo sistema, que trouxe diversas melhorias aos setores acadêmico e financeiro, e subsidiou o atendimento das novas normas.

GRÁFICO 4 - ANÁLISE MARGEM LIQUIDA 2.007-2.013



Fonte: Elaborado pelo autor.

Ao comparar os gráficos 02, ROA e ROE, com o gráfico 04, Margem Líquida, nota-se um padrão simétrico durante o período de 2007 até 2013. Ademais, destaca-se um declínio acentuado em 2010, causado pelas novas práticas de contabilizações, trazidas com a adoção das NBCASP.

3.3.2.2 Questionário: abordagem em todos os DR's

Para a maioria das questões fechadas, as possíveis respostas a serem selecionadas pelo entrevistado acerca do tema tiveram como embasamento a Escala de Likert. Essa escala de classificação somatória exige que os entrevistados indiquem um grau de concordância ou discordância com cada uma das afirmações. Os pontos extremos de uma escala de Likert são, em geral, "discordo muito" e "concordo muito". (COOPER; SCHINDLER, 2003; MALHOTRA, 2005).

A escala de Likert recebeu o nome de seu criador Rensis Likert. É uma das escalas por itens mais amplamente utilizada, em virtude de sua fácil construção, aplicação e compreensão pelo entrevistado. Além disso, é adequada para entrevistas pelo correio, por

telefone, pessoais ou eletrônicas (MALHOTRA, 2005). Os dados foram agrupados e suas frequências analisadas pelo programa Microsoft Office Excel 2013®.

Para responder aos objetivos do estudo, foram utilizadas, além de técnicas básicas de análise exploratória de dados, como média, mediana, desvio padrão, frequência absoluta e relativa, outras quatro técnicas de análise estatística: a Análise Fatorial, o Alpha de Cronbach, a Análise de Variância (ANOVA) e o Coeficiente de Correlação de Pearson.

A Análise Fatorial foi utilizada para investigar quais são os fatores latentes dos instrumentos que medem as dificuldades e os impactos no resultado, avaliando posteriormente sua associação com o percentual de adoção. O Alpha de Cronbach foi utilizado para estimar a confiabilidade do questionário, a estabilidade e a consistência dos valores obtidos na pesquisa.

A ANOVA foi utilizada para avaliar a associação do perfil dos departamentos regionais e dos respondentes com o percentual de adoção, os fatores obtidos pela Análise Fatorial para dificuldades e os impactos no resultado. Por fim, o Coeficiente de Correlação de Pearson foi utilizado para avaliar a associação do percentual de adoção com os fatores obtidos pela Análise Fatorial, para dificuldades e impactos no resultado.

Todos os testes de hipóteses desenvolvidos neste trabalho consideraram uma significância de 5%, isto é, a hipótese nula foi rejeitada quando o p-valor foi menor ou igual a 0,05 (destacado em vermelho nas tabelas ao longo do texto).

3.3.2.3 Variáveis

Para alcançar o objetivo proposto, ou seja, analisar a percepção dos profissionais responsáveis pelas informações contábeis sobre impacto/relevância/dificuldades com a adoção das NBCASP no Senac, foram selecionadas algumas variáveis dispostas no quadro 10, adiante – variáveis de pesquisa:

QUADRO 10 – VARIÁVEIS DE PESQUISA

Grupos	Variáveis	Fonte/Questão	Escala
1 - Dados Gerais do DR / Departamento Contábil	Departamento regional	Qual Departamento Regional você atua?	Nominal
	Equipe	Qual a quantidade de pessoas na sua equipe contábil?	Intervalar
	Treinamento	O Departamento Regional já forneceu treinamento específico em NABCASP à equipe contábil?	Nominal
2 - Estágio de Adoção das NBCASP	Estágio de Adoção	Qual o atual estágio de adoção das NBCASP no Departamento Regional onde você atua? (Detalhado no quadro 11)	Intervalar
3 - Perfil do respondente	Gênero	Masculino/Feminino	Nominal
	Escolaridade/formação	Qual o seu grau de escolaridade?	Intervalar
	Experiência Profissional	Qual o seu tempo de experiência na profissão?	Intervalar
	Experiência no Senac	Há quanto tempo trabalha na área contábil do Senac?	Intervalar
	Conhecimento das NBCASP	Qual o seu grau de conhecimento das NBCASP?	Likert
4 - Dificuldades na adoção das NBCASP	Processo de Execução do Orçamento	Percebo como prováveis dificuldades na adoção das NBCASP na Entidade: Dificuldade no processo de execução do orçamento.	Likert
	Sistema de Informação	Percebo como prováveis dificuldades na adoção das NBCASP na Entidade: Sistema de informação inadequado.	Likert
	Imobilizado	Percebo como prováveis dificuldades na adoção das NBCASP na Entidade: Dificuldades na mensuração e contabilização dos bens.	Likert
	Aumento de trabalho operacional	Percebo como prováveis dificuldades na adoção das NBCASP na Entidade: Aumento de trabalho operacional	Likert
	Aumento dos custos operacionais	Percebo como prováveis dificuldades na adoção das NBCASP na Entidade: Aumento dos custos operacionais	Likert
	Integração Departamental	Percebo como prováveis dificuldades na adoção das NBCASP na Entidade: resistência de mudança operacional de outros departamentos envolvidos com a implantação. (Financeiro / Recursos Humanos / Patrimonial)	Likert

Continua

Grupos	Variáveis	Fonte/Questão	Escala
4 - Dificuldades na adoção das NBCASP	Falta de conhecimento das NBCASP pela equipe	Percebo como prováveis dificuldades na adoção das NBCASP na Entidade: Falta de conhecimento das NBCASP pela equipe	Likert
	Opinião	Além das prováveis dificuldades elencadas nas questões anteriores, existem outras variáveis que você julga relevantes? Sem sim, favor elencá-las.	Questão aberta
5 - Impactos no Patrimônio e no Resultado da Entidade	Regime de Competência	Reconhecimento das Variações Patrimoniais Aumentativas e Diminutivas pelo regime de competência	Likert
		Despesas antecipadas	Likert
	Provisões	Provisões de Credores de Liquidação Duvidosa - PCLD	
		Provisão - Férias e 13º Salário	Likert
	Contingentes	Passivos e Ativos Contingenciais	Likert
	Ajuste no Grupo do Ativo	Depreciação / Amortização	Likert
		Reavaliação	Likert
		Impairment - valor recuperável	Likert
		Fair value - valor justo	Likert
	Execução Orçamentária	Divergência entre o resultado orçamentário (Balanço Orçamentário) e o resultado das variações patrimoniais (Demonstrações das Variações Patrimoniais).	Likert
Opinião	Além das variáveis destacadas na questão anterior, quais outras variações que você julga relevantes e que trarão impacto contábil na Entidade?	Questão aberta	
6 - Relevância da adoção das NBCASP para a Entidade	Opinião	Na sua opinião, qual a relevância e melhorias trazidas com a adoção das NBCSP para a Entidade?	Questão aberta

Fonte: Elaborado pelo autor.

Foram destacados também os grupos nos quais foram organizadas as respectivas questões de pesquisa que compõem o instrumento e a escala utilizada em cada questão.

As variáveis do grupo 1 objetivaram a fornecer o perfil do regional pesquisado e de seu departamento contábil. As variáveis do grupo 2 objetivaram a identificar o grau de conformidade com as práticas contábeis adotadas com as NBCASP. Para isso, buscou-se saber se são reconhecidos e mensurados os fatos contábeis que a NBCT 16 sugere para se aplicar uma contabilidade com enfoque patrimonial, transparência e qualidade nas informações contábeis. Na questão, foram sugeridos 12 tópicos, nos quais cada respondente deveria marcar as assertivas de acordo com as práticas adotadas em seu DR. Segue no quadro 11 qual NBCT 16 normatiza o procedimento:

QUADRO 11 - ESTÁGIOS DE ADOÇÃO DA NBCASP

Estágios de Adoção das NBCASP				
ABORDAGEM	NBCASP	SIM	NÃO	EM PROCESSO
O DR onde você atua adotou o Novo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público?	NBCT 16. / PCASP			
Estão sendo constituídas Provisões com Férias e 13º Salário?	NBCT 16.10			
A contabilidade reconhece os passivos contingenciais (riscos trabalhistas, riscos fiscais, etc.)?	NBCT 16.10			
A Entidade realiza teste de impairment (redução ao valor recuperável)?	NBCT 16.10			
A Entidade realizou a reavaliação dos ativos imobilizados no momento da adoção das normas?	NBCT 16.10			
A Entidade continua ou pretende continuar a utilizar a prática de reavaliação dos ativos imobilizados?	NBCT 16.10			
A Entidade realiza Depreciação/Amortização?	NBCT 16.9			
Qual a forma de contabilização das receitas de serviços? [] Pela distribuição da carga horária dos cursos [] Pelo vencimento das mensalidades dos cursos. [] Pelo regime de caixa	NBCT 16.4			
As demais Variações Patrimoniais Aumentativas e Diminutivas são reconhecidas pelo regime: [] Regime de Caixa [] Regime de Competência	NBCT 16.4			
[] Regime Misto	NBCT 16.4			
Provisões de Créditos de Liquidação Duvidosas (PCLD) são atualmente registrados pela contabilidade.	NBCT 16.10			
A Entidade possui um Subsistema de Custos integrado ao Sistema Contábil?	NBCT 16.11			

Continua

Estágios de Adoção das NBCASP				
ABORDAGEM	NBCASP	SIM	NÃO	EM PROCESSO
Quais das Demonstrações Contábeis abaixo a Entidade elabora: <input type="checkbox"/> Balanço Patrimonial <input type="checkbox"/> Balanço Orçamentário <input type="checkbox"/> Balanço Financeiro <input type="checkbox"/> Demonstrações da Variações Patrimoniais <input type="checkbox"/> Demonstração do Fluxo de Caixa <input type="checkbox"/> Demonstração do Resultado Econômico <input type="checkbox"/> Notas Explicativas	NBCT 16.10			

Fonte: Elaborado pelo autor.

O grupo 3 objetivou a fornecer o perfil do profissional pesquisados.

O grupo 4 foi composto por variáveis cujo objetivo foi conhecer qual a percepção do respondente quanto às dificuldades na adoção da NBCASP, no tocante à falta de conhecimento dessas pela equipe contábil, à dificuldade com o processo de execução orçamentária, sistema de informação inadequado, na mensuração quantitativa e qualitativa dos bens para imobilização, ao aumento de trabalho e dos custos operacionais e à resistência na integração departamental. Ademais, envolveu uma questão aberta, para possibilitar ao respondente destacar outras variáveis que poderiam se tornar obstáculos na adoção, não consideradas anteriormente.

O grupo 5 foi formado por variáveis cujo objetivo foi conhecer a percepção dos contadores da entidade quanto aos impactos no seu patrimônio e resultado, no tocante à adoção do regime de competência, provisões, passivos e ativos contingenciais, depreciação e amortizações, valor recuperável (impairment), valor justo (fair-value), reavaliação de ativos, divergências entre o resultado orçamentário (Balanço Orçamentário) e o resultado das variações patrimoniais (Demonstrações das Variações Patrimoniais). Ademais, teve uma questão aberta, para possibilitar ao respondente elencar outras variáveis não consideradas anteriormente.

O grupo 6 foi composto por uma questão aberta, objetivando a conhecer a opinião dos profissionais responsáveis pelas informações contábeis sobre a relevância e as melhorias trazidas com a adoção das NBCASP para a Entidade.

4 RESULTADOS

Os resultados e a análise de dados são apresentados de acordo com as duas abordagens do estudo: qualitativa e quantitativa. Foram aplicados 28 questionários aos contadores responsáveis pela contabilidade do Senac, localizados por todo o território nacional. Os resultados e a análise de dados da abordagem estão apresentados de acordo com os seis grupos do questionário.

4.1 ABORDAGEM PERFIL DOS DR'S E DOS CONTADORES

Com o primeiro e o terceiro grupo do questionário, objetivou-se a identificar o perfil dos DRs e dos respondentes, com seis características: departamento regional, tamanho da equipe, treinamentos sobre a NBCASP, gênero, experiência na área e conhecimentos sobre a NBC T 16.

Dos 27 departamentos regionais e um Departamento Nacional que compõem a amostra, 75% encaminharam suas contribuições, ou seja, foram respondidos 21 questionários com a percepção dos contadores de diferentes estados, espalhados pelo território nacional: DN - RJ; Senac – AL; Senac – AP; Senac – AM; Senac – AP; Senac – BA; Senac – CE; Senac – DF; Senac – ES; Senac – MA; Senac – MG; Senac – MT; Senac – PA; Senac – PE; Senac – PI; Senac – PR; Senac – RO; Senac – AP; Senac – RR; Senac – RS; Senac – SE; Senac – SP; e Senac – TO.

Pela Tabela 5, observa-se a quantidade de pessoas atuantes nas equipes contábeis dos DRs:

TABELA 5 - DISTRIBUIÇÃO POR TAMANHO DA EQUIPE CONTÁBIL

Pessoas	Frequência Simples	Frequência Relativa
Menos de 5 pessoas	7	32%
De 5 a 10 pessoas	10	47%
De 11 a 15 pessoas	3	16%
Mais de 15 pessoas	1	5%
Total	21	100%

Fonte: Pesquisa de campo, 2014.

Pela tabela 5, constata-se que 32% dos DR's com menos de cinco pessoas estão localizados na região norte do país; 47% com mais de cinco pessoas estão nas regiões nordeste e centro-oeste, e os regionais com mais de 10 pessoas na equipe contábil estão ao sul

e sudeste do país. O motivo da distribuição desses indicadores é a produção econômica das regiões. Segundo dados do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), cinco estados concentravam a maior parte do Produto Interno Bruto (PIB): São Paulo, Rio de Janeiro, Minas Gerais, Rio Grande do Sul e Paraná (IBGE, 2012).

Pela Tabela 6, nota-se que apenas oito regionais especializaram ou deram treinamento sobre as NBCASP para os integrantes da equipe contábil. Isso significa que 62% dos regionais não tiveram treinamento sobre as novas práticas a serem adotadas:

TABELA 6 - TREINAMENTO ESPECÍFICO EM NBCASP À EQUIPE CONTÁBIL

Treinamento das NBCASP à		
Equipe	Frequência Simples	Frequência Relativa
Sim	8	38%
Não	13	62%
Total	21	100%

Fonte: Pesquisa de campo, 2014.

O envolvimento de funcionários torna-se importante, pois o Estudo 14 do IFAC aponta para a necessidade do apoio como uma das características facilitadoras para a implantação do processo de convergência. Aqui, verifica-se que esse ponto é negligenciado e corrobora para possíveis falhas na adoção das novas práticas contábeis.

Quanto ao perfil dos contadores, segue na tabela 7 a distribuição por gênero:

TABELA 7 - DISTRIBUIÇÃO POR GÊNERO

Gênero	Frequência Simples	Frequência Relativa
Masculino	6	28%
Feminino	15	72%
Total	21	100%

Fonte: Pesquisa de campo, 2014.

Conforme a Tabela 7, o perfil dos contadores do Senac segundo o gênero é, em sua maioria, feminino (72%). Quanto ao grau de instrução dos contadores, pode-se verificar na Tabela 8 que a maioria (57%) possui curso de especialização lato sensu, e entre os demais, 33% possuem curso de graduação e 10% mestrado:

TABELA 8 - DISTRIBUIÇÃO POR FORMAÇÃO

Escolaridade	Frequência Simples	Frequência Relativa
Curso Técnico	0	0%
Graduação	7	33%
Especialização	12	57%
Mestrado	2	10%
Doutorado	0	0%
Total	21	100%

Fonte: Pesquisa de campo, 2014.

Uma possibilidade de explicação para esse resultado pode ser a política de capacitação e formação do Senac, que incorporou bolsa de estudos como incentivos à qualificação e aprendizagem profissional.

Seguem na tabela 9 as distribuições de frequência das questões alusivas ao tempo de profissão e atuação na área contábil dos DRs. Nota-se que 14 sujeitos têm mais de 10 anos de experiência na profissão, e 16 trabalham há mais de cinco na área contábil do Senac:.

TABELA 9 - TEMPO DE EXPERIÊNCIA NA PROFISSÃO

Experiência	na área Contábil	na área Contábil do Senac
Menos de 5 anos	2	4
De 5 a 10 anos	5	8
De 11 a 20 anos	9	8
Mais de 20 anos	5	1
Total	21	21

Fonte: Pesquisa de campo, 2014.

Segundo o Estudo 14 do IFAC, compreensão e experiência contábil é um fator facilitador para a implantação. De acordo com a distribuição das tabelas 4 e 5, verifica-se que esses são pontos importantes no perfil dos contadores, o que corrobora para uma adoção bem sucedida das novas práticas contábeis, em razão do avançado grau de formação e tempo suficiente de experiência atuante na área contábil.

Apesar da experiência dos sujeitos, apenas 11 contadores declararam possuir bom conhecimento das NBCASP, e 10 um conhecimento regular, conforme a tabela 10, adiante:

TABELA 10 - GRAU DE CONHECIMENTO DOS CONTADORES DAS NBCASP

Conhecimento da NBACSP	Frequência Simples	Frequência Relativa
Excelente	0	0%
Bom	11	52%
Regular	10	48%
Fraco	0	0%
Não tenho conhecimento das NBCASP	0	0%
Total	21	100%

Fonte: Pesquisa de campo, 2014.

Conforme a tabela 6, só 38% dos DRs ofertaram treinamentos às equipes contábeis. Possivelmente, esse pode ser o motivo de os resultados da tabela 10 terem apresentado percentual considerável de contadores com conhecimento regular sobre as NBCASP.

4.2 GRAU DE ADOÇÃO DAS NBCASP NO SENAC

O grupo 2 do questionário abordou o grau de adoção da NBCASP nos DRs, focando, principalmente, na conformidade com as práticas contábeis patrimoniais adotadas. Para isso, buscou-se saber se são reconhecidos e mensurados os fatos contábeis que a NBC T 16 sugere, para se aplicar uma contabilidade com enfoque patrimonial, transparência e qualidade nas informações contábeis. Na questão, foram sugeridos 13 tópicos, nos quais cada respondente marcava as assertivas em “sim”, “não” e “em processo”, conforme as práticas contábeis adotadas. Os resultados obtidos são apresentados nas tabelas a seguir.

Pela tabela 11, verifica-se que se os regionais adotaram um novo plano de contas para atender ao padrão da nova estrutura patrimonial. Destaca-se que todos os regionais do Senac adotaram o PCASP como seu novo plano de contas:

TABELA 11 - ADOTOU O NOVO PLANO DE CONTAS APLICADO AO SETOR PÚBLICO

Adoção PCASP	Frequência Simples	Frequência Relativa
Sim	21	100%
Não	0	0%
Em processo	0	0%
Total	21	100%

Fonte: Pesquisa de campo, 2014.

Nota-se que 100% dos DR's adotaram o novo plano de contas aplicado ao setor público facultativamente, a partir do exercício de 2012, atendendo ao propósito da NBC T 2, que define patrimônio e estabelece critérios para classificar Ativo e Passivo em Circulante e Não-Circulante.

Segue na tabela 12 a abordagem do questionário para avaliar o grau dos DRs em relação à adoção de provisões com férias e 13º salário:

TABELA 12 - ESTÃO SENDO CONSTITUÍDAS PROVISÕES COM FÉRIAS E 13º SALÁRIO

Provisões: Férias e 13º Sal	Frequência Simples	Frequência Relativa
Sim	21	100%
Não	0	0%
Em processo	0	0%
Total	21	100%

Fonte: Pesquisa de campo, 2014.

Pelos resultados da tabela 12, verifica-se que as provisões de férias e 13º salário estão sendo constituídas pela contabilidade. Com essa observação, conclui-se que todos os regionais apropriam as VPD referentes à folha de pagamento (pessoal e encargos sociais) pelo regime de competência e registram as obrigações em seus passivos.

O questionário também buscou identificar a prática de registro de Perdas Estimadas de Créditos de Liquidação Duvidosa (PECLD), tratadas como PCLD no Senac. Na Tabela 13, observa-se que 75% adotam essa prática, 20% não praticam e 5% estão em processo de adoção:

TABELA 13 - A PROVISÕES DE CRÉDITOS DE LIQUIDAÇÃO DUVIDOSAS (PCLD) SÃO ATUALMENTE REGISTRADOS PELA CONTABILIDADE

Provisões de Créditos de Liquidação Duvidosas (PCLD)	Frequência Simples	Frequência Relativa
Sim	15	75%
Não	4	20%
Em processo	1	5%
Total	20	100%

Fonte: Pesquisa de campo, 2014.

Expurgou-se da análise de frequência o parecer do DN, pelo fato de essa instituição não possuir clientes externos e não ter a necessidade de adotar essa prática contábil.

O motivo do alto índice de atendimento na adoção dessa prática contábil pode estar relacionado ao fato de os DRs possuírem sistemas adequados para o controle do seu contas a receber. Pode-se observar que as receitas referentes à prestação de serviços são contabilizadas pelo vencimento das mensalidades dos cursos, atendendo à exigência da adoção de um regime de competência, conforme a Tabela 14, adiante:

TABELA 14 - QUAL A FORMA DE CONTABILIZAÇÃO DAS RECEITAS DE SERVIÇOS

Reconhecimento das Receitas de Serviços	Frequência Simples	Frequência Relativa
Pela distribuição da carga horária dos cursos	21	100%
Pelo vencimento das mensalidades dos cursos	0	0%
Pelo regime de caixa	0	0%
Total	21	100%

Fonte: Pesquisa de campo, 2014.

A contabilidade não só deve reconhecer os fatos ocorridos, mas também ser capaz de reconhecer possíveis dispêndios que afetarão as finanças da instituição. Segue, na Tabela 15, como a contabilidade reconhece os passivos contingenciais:

TABELA 15 - A CONTABILIDADE RECONHECE OS PASSIVOS CONTINGENCIAIS (RISCOS TRABALHISTAS, RISCOS FISCAIS, ETC.)

Passivos Contingentes	Frequência Simples	Frequência Relativa
Sim	15	72%
Não	3	14%
Em processo	3	14%
Total	21	100%

Fonte: Pesquisa de campo, 2014.

Compreende-se que 15 dos respondentes (72%) afirmaram que reconhecem passivos contingenciais. Entende-se que as informações de caráter preditivo são reconhecidas pela contabilidade.

De acordo com a STN, o ano de 2010 foi o prazo máximo para as instituições passarem a depreciar os bens móveis adquiridos nesse ano. Por isso, buscou-se verificar se os DRs passaram a adotar as práticas de depreciação/amortização de seus ativos imobilizados, conforme Tabela 16:

TABELA 16 - A ENTIDADE REALIZA DEPRECIACÃO/AMORTIZACÃO

Depreciação/Amortização	Frequência Simples	Frequência Relativa
Sim	21	100%
Não	0	0%
Total	21	100%

Fonte: Pesquisa de campo, 2014.

Os resultados revelam um alto índice de conformidade pelos regionais em realizar a depreciação dos bens, obedecendo ao calendário da STN. A adoção do registro de depreciação não depende apenas da iniciativa do setor de contabilidade, pois há dificuldades operacionais de ajustes no sistema patrimonial. O fato de os ativos do setor público serem registrados pelo custo histórico sem correções dos seus valores no tempo pode acarretar subavaliação monetária do patrimônio público. Para início da depreciação de bens com muito tempo de uso, é necessário fazer sua reavaliação.

Portanto, o questionário também buscou verificar a adoção da reavaliação dos bens imóveis segundo as NBCASP, observando-se que a obrigação da depreciação seria para os bens adquiridos a partir de 2010. Conforme a tabela 17:

TABELA 17 - A ENTIDADE REALIZOU A REAVALIAÇÃO DOS ATIVOS IMOBILIZADOS NO MOMENTO DA ADOÇÃO DAS NORMAS

Reavaliação do Imobilizado na adoção	Frequência Simples	Frequência Relativa
Sim	20	95%
Não	1	5%
Total	21	100%

Fonte: Pesquisa de campo, 2014.

Percebe-se que praticamente todos os regionais fizeram a reavaliação dos seus bens imóveis em 2010 segundo as NBCASP, de modo que os seus bens ficassem registrados com valores corrigidos. Verificou-se que os regionais contrataram empresas especialistas para tal. Ademais, se os DRs teriam intenção de continuar com esse método, conforme tabela 18:

TABELA 18 - A ENTIDADE CONTINUA OU PRETENDE CONTINUAR A UTILIZAR A PRÁTICA DE REAVALIAÇÃO DOS ATIVOS IMOBILIZADOS

Pretende continuar reavaliar	Frequência Simples	Frequência Relativa
Sim	9	43%
Não	12	57%
Total	21	100%

Fonte: Pesquisa de campo, 2014.

Nota-se que existe uma tendência para a não continuidade da utilização da prática de reavaliação. Das avaliadas, 12 regionais (57%) confirmaram que não pretendem continuar a fazer a reavaliação dos seus ativos imobilizados. Isso pode ser explicado pelo fato de a reavaliação ser realizada por meio de um laudo técnico de perito ou entidade especializada, gerando um custo alto para os regionais.

Na Tabela 19, aborda-se se a instituição realiza teste de *impairment* (redução ao valor recuperável):

TABELA 19 - A ENTIDADE REALIZA TESTE DE IMPAIRMENT (REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL)

Passivos Contingentes	Frequência Simples	Frequência Relativa
Sim	3	14%
Não	17	81%
Em processo	1	5%
Total	21	100%

Fonte: Pesquisa de campo, 2014.

A maioria dos DRs não realiza os testes de *impairment*. Os resultados revelam um baixo índice de conformidade em realizar esse procedimento: apenas 14% dos DRs fazem essa prática. O motivo desse baixo índice pode ter ligação direta com a norma, pois, quanto ao procedimento de ajuste de *impairment*, a NBC T SP 16.10 é incipiente, não mencionando o

objeto, os fatores indicadores ou motivadores para a realização desse ajuste, nem sobre efeitos de uma redução ao valor recuperável de um ativo.

Na tabela 20, verificam-se as contabilizações pelo regime de competências para as demais VPA e VPD:

TABELA 20 - AS DEMAIS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS AUMENTATIVAS E DIMINUTIVAS SÃO RECONHECIDAS PELO REGIME:

Reconhecimento das demais VPD e VPA	Frequência Simples	Frequência Relativa
Regime de Caixa	2	12%
Regime de Competência	17	76%
Regime Misto	2	12%
Total	21	100%

Fonte: Pesquisa de campo, 2014.

Pode-se observar que alguns DRs ainda utilizam o regime de caixa e misto para alguns procedimentos da instituição. Contudo, esse percentual é insignificante, ante os 76% dos regionais que adotam, de maneira integral, o regime de competência para o registro de suas atividades no sistema contábil.

De acordo com os achados, é difícil encontrar uma contabilidade no setor público que estimule a aplicação do regime de competência. As vantagens podem ser muitas: melhor tomada de decisão, melhor gestão do setor público, maior responsabilização dos gestores, transparência nas demonstrações financeiras, mais controle e transparência no uso dos recursos públicos, possibilidade de medir o desempenho, melhor controle de custos e melhor fundo para serviços de precificação.

Na abordagem do questionário em relação à NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custo do Setor Público, pela tabela 19, verifica-se se os DRs têm um Subsistema de Custos integrado ao Sistema:

TABELA 21 - A ENTIDADE POSSUI UM SUBSISTEMA DE CUSTOS INTEGRADO AO SISTEMA CONTÁBIL

Subsistema de Custos integrado ao Sistema Contábil	Frequência Simples	Frequência Relativa
Sim	3	14%
Não	15	71%
Em processo	3	14%
Total	21	100%

Fonte: Pesquisa de campo, 2014.

O resultado apresentou um baixo índice de adoção: 71% dos regionais não têm um subsistema de custos integrado com o sistema contábil, 14 % estão em processo de implantação futura e apenas 14% afirmam ter esse sistema.

O último indicador do grupo 2 pretendeu verificar se os regionais do Senac estão atendendo às exigências da NBC T 16.6. Conforme tabela 20:

TABELA 22 - QUAIS DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS ABAIXO A ENTIDADE ELABORA:

Demonstrações Contábeis	Frequência Simples	Frequência Relativa
Balanço Patrimonial	21	100%
Balanço Orçamentário	21	100%
Balanço Financeiro	21	100%
Demonstrações da Variações Patrimoniais	21	100%
Demonstração do Fluxo de Caixa	21	100%
Demonstração do Resultado Econômico	6	29%
Notas Explicativas	21	100%

Fonte: pesquisa de campo, 2014.

A NBC T SP 16.6 estabelece como Demonstrações Contábeis: o Balanço Patrimonial, o Orçamentário, o Financeiro, a Demonstração das Variações Patrimoniais, dos Fluxos de Caixa e do Resultado Econômico, definindo as características de cada uma e das notas explicativas, parte integrante das demonstrações. Segundo os resultados, todos os DRs atendem às demonstrações, exceto a Demonstração Resultado Econômico; apenas 29% elaboram tal demonstração. Entende-se que os regionais do Senac atendem integralmente, pois, conforme a norma, a Demonstração Resultado Econômico não é obrigatória, mas sim uma demonstração de uso facultativo.

Para esses departamentos, os percentuais de adequação dos sistemas de informação, de readequação das rotinas operacionais da contabilidade e de divulgação das informações no padrão NBCASP são: 91% (dois regionais), 82% (nove regionais), 73% (oito regionais) e 64% (dois regionais), respectivamente.

4.3 DIFICULDADES NA ADOÇÃO DAS NBCASP

O grupo 4 do questionário objetivou a conhecer a percepção dos respondentes quanto às dificuldades na adoção das NBCASP, à falta de conhecimento dessas pela equipe contábil, com o processo de execução orçamentária, sistema de informação inadequado na mensuração quantitativa e qualitativa dos bens para imobilização, aumento de trabalho e dos custos operacionais e resistência na integração departamental. Ademais, teve uma questão aberta, para possibilitar ao respondente destacar outras variáveis que poderiam se tornar obstáculos à adoção, não consideradas anteriormente.

No instrumento, foram utilizados dados de percepção em uma abordagem derivada, ou seja, uma escala de Likert para avaliar a percepção dos profissionais responsáveis pelas informações contábeis em relação às dificuldades na adoção das NBCASP. Dessa forma, pode-se dizer que a escala de Likert refere-se a dados de similaridades; isto é, quando o sujeito atribui a mesma nota a duas assertivas diferentes, pode-se dizer que, para esse sujeito, essas assertivas têm importâncias similares.

Para analisar com maior grau de precisão as opiniões dos sujeitos em relação às questões que não apresentaram diferenças, foram agrupadas na tabela 23, adiante, as opções concordo totalmente, concordo parcialmente como concordo, discordo totalmente e discordo parcialmente como discordo:

TABELA 23 - FREQUÊNCIA DE RESPOSTAS: DIFICULDADES NA ADOÇÃO DAS NBCASP

Dificuldades na adoção das NBCASP	Discordo	Indiferente	Concordo
Processo de Execução do Orçamento	4	9	8
Sistema de informação inadequado	3	7	11
Mensuração e contabilização dos bens	5	7	9
Aumento de trabalho operacional	3	8	10
Aumento dos custos operacionais	5	10	6
Resistência de mudança operacional de outros departamentos envolvidos com a implantação. (Financeiro / Recursos Humanos / Patrimonial)	4	3	14
Falta de conhecimento das NBCASP pela equipe	3	8	10

Fonte: Pesquisa de campo, 2014.

Os novos procedimentos contábeis trouxeram não apenas o reconhecimento dos fatos contábeis pelo regime de competência, mas também diversas mudanças quanto à forma de mensurar e avaliar o patrimônio público, deixando de ter um foco estritamente orçamentário. Neste momento, também tende ao controle e à mensuração do patrimônio da entidade.

No primeiro item da tabela 23, já mostrada, foi analisado, pela percepção dos contadores, se o **processo de execução orçamento** é um fator que dificulta a adoção das NBCASP. O motivo desse indicador se dá pelo fato de a contabilidade pública ter feito a opção de manter o sistema orçamentário na mesma estrutura sugerida na lei nº 4320 de 1964 (BRASIL, 1964), e acrescentar o registro do controle patrimonial de forma paralela.

Verifica-se uma discrepância nas respostas dos contadores, concentrando-se o maior número de respostas como indiferente. Assim presume-se que o processo de execução orçamentária é um fator fraco para impactar negativamente na adoção.

O segundo item resultante mostra o consenso entre os profissionais a respeito do **sistema de informação inadequado** como um fator limitador no processo de aderência a NBCASP. Dessa forma, 11 participantes (52%) concordaram que se trata de uma razão forte e três (14%) discordaram. As alterações trazidas com as NBCASP repercutem em todos os departamentos da entidade, devido à adoção do regime de competência, provisões e controle do patrimônio da entidade.

Entretanto, cabe resgatar o alto índice de aderência às NBCASP, o que qualifica a propriedade do assunto por esses profissionais, uma vez que tanto o sistema do patrimônio, dos recursos humanos, quanto o sistema financeiro (a pagar e a receber) sofrerão customizações, migrações ou implantações de novas versões.

As novas práticas trazem a necessidade de se reconhecer todas as aquisições dos ativos imobilizados, tanto as anteriores à adoção quanto as novas aquisições. Dessa forma, o quesito referente às dificuldades na **mensuração e contabilização dos bens** é apresentado no terceiro indicador da tabela. Observa-se que nove contadores concordaram ser essa uma variável dificultam-te e cinco discordaram. Nota-se que há dificuldade em mensurar os bens públicos, pois não basta apenas registrar no contábil, são necessárias a escrituração, a reavaliação de bens e a depreciação.

Em relação ao quarto indicador, **aumento de trabalho operacional**, com os achados da pesquisa, entende-se que grandes mudanças na prática e no controle contábil ocorreram e acarretaram investimentos não só nos sistemas tecnológicos, mas também em mão-de-obra. Verifica-se que há uma concentração de concordância. Esse resultado pode estar relacionado aos resultados da tabela 5, em que 79% dos DRs atuam com menos de 10 pessoas no setor contábil; um número baixo, considerando-se que os DRs centralizam os registros contábeis dos fatos operacionais de todas as unidades operacionais espalhadas pelos municípios de sua área regional.

O **aumento dos custos operacionais** foi o quinto indicador. A maioria acredita ser essa uma variável que indefere no impacto no grau de adoção, ou seja, de pouca capacidade para dificultar a implantação das NBCASP no Senac. Seis contadores concordaram que esse é um indicador que dificulta e cinco discordaram. De modo geral, compreende-se que os profissionais não associam a realização de mudanças no setor como um dispêndio financeiro referente aos custos operacionais.

O sexto indicador, **Resistência de mudança operacional de outros departamentos envolvidos com a implantação (Financeiro / Recursos Humanos / Patrimonial)**, foi o que obteve o maior número de concordância. A maioria dos participantes (67%) considerou a variável de impacto no sucesso da implantação das NBCASP, e apenas 19% discordaram.

Essa informação se mostra importante, pois, para a implantação de mudanças na contabilidade ser bem sucedida, depende de toda a estrutura da organização que, direta ou indiretamente, é responsável pela formação dos registros contábeis. Portanto, a contabilidade necessita de pessoas de fora do setor contábil, dispostas a colaborar com novos procedimentos operacionais trazidos com as novas práticas contábeis adotadas.

Pelo sétimo indicador da tabela 23, **falta de conhecimento das NBCASP pela equipe**, foi constatado que os sujeitos pesquisados tendem a concordar que a falta de conhecimento das NBCASP pela equipe contábil é um fator que dificulta o processo de implantação da reforma contábil na sua adoção. A maioria dos contadores (48%) concordou e apenas 14% discordaram deste indicador.

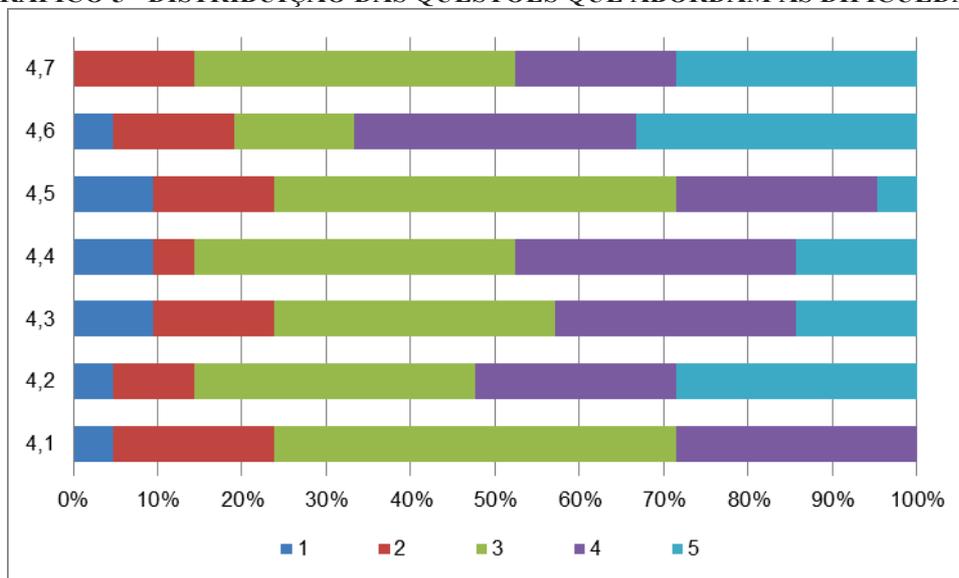
Essa informação é importante, pelo fato de a implantação de mudanças na contabilidade pública espelhar melhor qualificação aos profissionais contábeis do setor. Isso porque, após a convergência aos padrões internacionais, o objetivo da Contabilidade Aplicada ao Setor Público passou a ser fornecer aos 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, e a adequada prestação de contas. Ademais, o necessário suporte para a instrumentalização do controle social.

Dessa forma, necessita de pessoas qualificadas, para atuar não apenas com a execução do orçamento, mas também inserir nas rotinas de trabalho o controle econômico do patrimônio público e aderir às práticas contábeis normalmente aceitas.

Cabe a esses gestores “diagnosticar disfunções, pesquisar e atacar as causas, avaliar consequências, antecipar ações, reagir rapidamente, ter atitude preventiva e prover orientação organizacional de tal modo que afetem o patrimônio público” (SOARES; SCARPIN, 2010, p. 32). Sousa et al. (2013) apontaram em seu estudo as grandes mudanças com a adoção das NBCASP em TI, mudanças culturais dos gestores e investimento em sistemas de informação e mão-de-obra.

Seguem no gráfico 5, de forma resumida, todas as respostas coletadas, mensurando todos os níveis entre discordo totalmente e concordo totalmente.

GRÁFICO 5 - DISTRIBUIÇÃO DAS QUESTÕES QUE ABORDAM AS DIFICULDADES



Fonte: Elaborado pelo Autor

Ao avaliar as questões que abordam as dificuldades, foi possível verificar que a questão que apresenta os maiores níveis de concordância é a 4.6, que trata da resistência de mudança operacional de outros departamentos envolvidos com a implantação, em que 33% dos respondentes indicaram que concordam plenamente. Por outro lado, a questão que apresentou os menores níveis de concordância foi a 4.1, que aborda como dificuldade na adoção o Processo de Execução do Orçamento, em que nenhum respondente indicou que concorda plenamente.

4.3.1 OPINIÕES DOS CONTADORES DO SENAC SOBRE AS DIFICULDADES DA ADOÇÃO DAS NBCASP

Além das dificuldades mencionadas anteriormente, o questionário possibilitou a inclusão de variáveis que os contadores julgassem relevantes, que dificultaram no processo de adoção das NBCASP pelos seus regionais.

Os sujeitos apontaram: falta de definições mais claras pelos órgãos que editam as Normas e Legislações; falta de apoio e conhecimento dos gestores; entendimento dos gestores com relação às novas nomenclaturas (VPA e VPD, por exemplo), visto que eles estão mais acostumados a trabalhar com os conceitos de Receita e Despesa; a adoção do PCASP onde

deveria ser estruturado um plano adequado para o sistema “S” e a dificuldade de as outras áreas fornecerem dados para a contabilidade. A distribuição das respostas (opiniões sobre outras variáveis que dificultaram a adoção das NBCASP) é mostrada no quadro 12, adiante:

QUADRO 12 - OPINIÕES SOBRE OUTRAS VARIÁVEIS QUE DIFICULTARAM A ADOÇÃO DAS NBCASP

Além das prováveis dificuldades elencadas nas questões anteriores, existem outras variáveis que você julga relevantes? Sem sim, favor elencá-las.	Variável
Não, acredito que a resposta do item 4.7 diz tudo.	Treinamento NBCASP
Qualificação dos Funcionários	Treinamento NBCASP
Existe a falta de conhecimento dos usuários da contabilidade, destacando os gestores e os usuários externos.	Treinamento NBCASP
Explicações e exposição maior do assunto.	Treinamento NBCASP
No meu entendimento o Sistema "S" tem suas particularidades e deveria ser tratado diferenciadamente dos órgãos públicos. Deveria ter o seu próprio plano de contas e um código de contabilidade para todo o sistema.	Plano de Contas Sistema "S"
Um plano de contas unificado e lançamentos padronizados a ser utilizado por todo sistema S.	Plano de Contas Sistema "S"
A informatização dos processos contábeis ainda é a grande dificuldade.	Sistema Inadequado
Não me recordo de nenhuma no momento, porém friso a necessidade de termos um sistema mais confiável e da necessidade de convencer os outros departamentos envolvidos destas implantações, também a necessidade urgente de treinarmos todos os envolvidos no setor contábil acerca das NBCASP.	Sistema Inadequado / Treinamento NBCASP / Resistência Departamental
A contabilidade tem como uma das suas principais finalidades, subsidiar os gestores para tomada de decisão. A adoção das NBCASP no Senac dificultou um pouco o entendimento dos gestores com relação as novas nomenclaturas (VPA e VPD por exemplo) visto que eles estão mais acostumados a trabalhar com os conceitos de Receita e Despesa. Neste mesmo sentido, ter um resultado patrimonial, diferente do orçamentário e diferente do de custos confunde um pouco o gestor que não tem formação ou não conhece a área. Isso exige dos profissionais da área contábil um trabalho maior de transformar estas informações contábeis em informações gerenciais e que possam ser traduzidas para a linguagem dos decisores (DR, gerentes, conselheiros, etc.).	Treinamento NBCASP
Sim. Falta de definições mais claras pelos órgãos que editam as Normas e Legislações.	
NUMERO INSUFICIENTE DE PESSOAS NO SETOR CONTÁBIL.	Aumento de trabalho operacional
Falta de apoio e conhecimento também dos nossos gestores. Gestores inacessíveis para que possamos explicar as normas contábeis.	Treinamento NBCASP / Resistência pelos dirigentes

Fonte: Pesquisa de campo, 2014.

Em uma visão geral das respostas, é possível concluir que o aspecto de capacitação dos profissionais contábeis é observado como um forte indicador para se obter sucesso

contínuo na adoção das NBCASP, estabelecendo um alto grau de conformidade com as práticas contábeis, com um enfoque patrimonial. Tal resultado era esperado, uma vez que a antiga estrutura era voltada ao processo orçamentário, e não exigia dos profissionais do setor conhecimento de práticas contábeis voltadas ao patrimônio da entidade.

Esses achados confirmam os resultados de Bertulino et al. (2012): para que a aplicação ocorra de forma adequada, será necessário treinar seus profissionais, para que acompanhem os novos métodos e agreguem valor, traduzido na qualidade, confiabilidade, tempestividade, compreensibilidade, comparabilidade e ganho no nível informacional. Ou seja, a adoção da norma trará, realmente, agregação ao setor, após os profissionais contábeis adotarem uma nova visão da finalidade e importância das novas práticas contábeis e do controle do patrimônio, de modo a proporcionar a transparência das contas, instrumentalização e interpretação adequada das Demonstrações Contábeis.

4.4 IMPACTOS NO PATRIMÔNIO E NO RESULTADO DA ENTIDADE COM A ADOÇÃO DAS NBCASP

O grupo 5 do questionário objetivou a conhecer a percepção dos contadores da entidade quanto aos impactos no seu patrimônio e no resultado, quanto à adoção do regime de competência, provisões, passivos e ativos contingenciais, depreciação e amortizações, valor recuperável (impairment), valor justo (fair-value), reavaliação de ativos, divergências entre o resultado orçamentário (Balanço Orçamentário) e o resultado das variações patrimoniais (Demonstrações das Variações Patrimoniais).

Ademais, uma questão aberta, para possibilitar ao respondente elencar outras variáveis não consideradas anteriormente. Para analisar os dados, foi utilizada a mesma escala de Likert. As opções também foram agrupadas em concordo totalmente e concordo parcialmente como concordo, discordo totalmente, discordo parcialmente como discordo, conforme a tabela 24:

TABELA 24 - FREQUÊNCIA DE RESPOSTAS: PERCEBO COMO PROVÁVEIS IMPACTOS NO PATRIMÔNIO E NO RESULTADO DA ENTIDADE

Impactos no Patrimônio e no Resultado da Entidade	Discordo	Indiferente	Concordo
Reconhecimento das Variações Patrimoniais Aumentativas e Diminutivas pelo regime de competência	3	5	13
Provisões de Credores de Liquidação Duvidosa - PCLD	4	4	13
Despesas antecipadas	9	5	7
Provisão de Férias e 13º Salário	7	4	10
Passivos e Ativos Contingenciais	5	5	11
Depreciação / Amortização	4	6	11
Reavaliação dos Ativos	4	4	13
Impairment - valor recuperável	4	7	10
Fair value - valor justo	3	8	10
Divergência entre o resultado orçamentário (Balanço Orçamentário) e o resultado das variações patrimoniais (Demonstrações das Variações Patrimoniais)	3	7	11

Fonte: Pesquisa de campo, 2014.

Pela tabela 24, foi possível verificar que os contadores tendem a concordar que a adoção das NBCASP no Senac causou impactos no Patrimônio e no Resultado da Entidade, conforme distribuição por maior número de frequências.

As novas práticas adotadas que tiveram o maior número de frequência nas respostas de concordância no impacto, com o seu percentual de concordo e discordo, respectivamente, foram: Reconhecimento das VPA e VPD pelo regime de competência (62%,14%); Reavaliação dos Ativos (62%, 19%); PCLD (62%,14%); Divergência entre o resultado orçamentário (Balanço Orçamentário); resultado das variações patrimoniais (Demonstrações da Variações Patrimoniais) (52%, 14%); Depreciação/Amortização (52%, 14%); Passivos e Ativos Contingenciais (52%, 24%); Fair value - valor justo (48%, 14%); Impairment - valor recuperável (48%, 19%); Provisão de Férias e 13º Salário (43%, 33%). E tenderam a discordar que as Despesas Antecipadas causaram impactos no Patrimônio e no Resultado da Entidade.

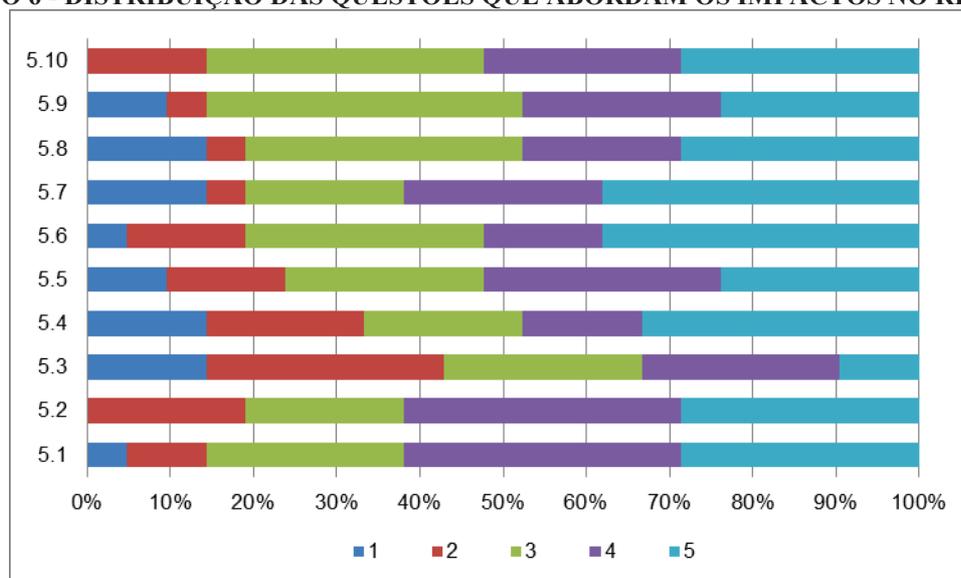
Vale ressaltar que o Reconhecimento das VPA e VPD pelo regime de competência teve o maior número de concordância, em que 62% dos contadores concordaram e apenas 14% discordaram. De acordo com os achados da pesquisa, as demonstrações preparadas pelo regime de competência permitem aos usuários avaliar a prestação de contas de todos os recursos dos controles da empresa. Ademais, a implantação desses recursos, a posição financeira, o desempenho e os fluxos de caixa, para tomar decisões sobre o fornecimento de recursos ou fazer negócios com a empresa do setor público.

Estudos como o de Hladik, Vasicek e Dragiva. (2012), Sousa et al. (2013), Vasicek, Gragiva e Hladik (2010), Agasisti, Arnaboldi e Catalano (2008) e Ahmad et al. (2013) apontaram que a aplicação do regime de competência fornece uma base para aumentar a eficiência e eficácia das entidades, a transparência e a confiabilidade, e gera melhor informação financeira, em termos de prestação de contas e tomada de decisões.

Pelas análises realizadas no Senac-SP, percebe-se a variação nos resultados quando comparado às VPA de serviços prestados em um período de matrículas e rematrículas. No ano em que se aplicou o regime de competência, houve um declínio no resultado apurado, pois o serviço ainda não tinha sido executado, não permitindo sua apuração nos resultados. Em contrapartida, o passivo teve uma ascensão, devido à obrigação com os clientes na entrega futura dos serviços, resultando em uma maior transparência nas demonstrações da entidade.

Seguem No gráfico 6, resumidamente, todas as respostas coletadas de forma aberta, mensurando todos os níveis entre discordo totalmente e concordo totalmente:

GRÁFICO 6 - DISTRIBUIÇÃO DAS QUESTÕES QUE ABORDAM OS IMPACTOS NO RESULTADO



Fonte: Elaborado pelo Autor

Dentre as questões que abordaram os impactos no resultado, as que apresentaram os maiores níveis de concordância foram as questões 5.6, Depreciação/Amortização, e 5.7, Reavaliação dos Ativos, ambas com 38% dos indivíduos respondendo que concordam plenamente. Por outro lado, a questão 5.3, Despesas antecipadas, foi a que apresentou os menores níveis de concordância; apenas 10% indicaram que concordam plenamente.

Vale ressaltar que a questão 5.3 está invertida em relação às demais, isto é, enquanto nessa questão concordar indica um impacto negativo, nas demais, indica um impacto positivo.

Dessa forma, se não considerada essa questão, as que apresentaram os menores níveis de concordância foram a 5.5, Passivos e Ativos Contingenciais, e 5.9, Fair value/valor justo, em que 24% dos indivíduos indicaram que concordam plenamente.

A tendência na concordância de que Depreciação e Reavaliação dos Ativos foram as práticas que geraram mais impactos no Patrimônio e nos Resultados da Entidade está relacionada ao seguimento do Sistema “S”; de acordo os requisitos da Lei a serem observados pelas Entidades sem Fins Lucrativos, em consonância com a citada norma constitucional, estão previstos no Código Tributário Nacional Lei nº 5.172, de 25/10/66, artigo 14 (BRASIL, 1966):

- a) não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;
- b) aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais.

Portanto, as Entidades do Sistema “S” destinam suas lucratividades somente para a manutenção de suas atividades. Com isso, o percentual dos seus ativos fixos em relação ao seu capital total é bem considerável. Se segregado o valor apresentado na Tabela 3 – Resumo das Demonstrações, no valor do ativo, de R\$ 2.027 Bilhões, tem-se um índice de Imobilização de 63%, representado por R\$ 1.274 Bilhões. A adoção da prática gerou grandes impactos nos resultados e no seu Patrimônio. Ao considerar que o valor da depreciação afeta negativamente o resultado do exercício, em 2013, só no Senac-SP, foram registrados, aproximadamente, 69 milhões com Depreciação/Amortizações,

4.4.1 OPINIÕES DOS CONTADORES DO SENAC EM RELAÇÃO AOS IMPACTOS NO PATRIMÔNIO E NO RESULTADO DA ENTIDADE COM A ADOÇÃO DAS NBCASP

Além dos possíveis impactos mencionados anteriormente, o questionário possibilitou a inclusão, pela percepção dos profissionais contábeis dos regionais, de outras variáveis relevantes, as quais, após a adoção das NBCASP, impactaram no resultado e no patrimônio dos regionais, conforme Quadro 13:

QUADRO 13 - OPINIÃO OS CONTADORES SOBRE OS IMPACTOS NO RESULTADO E PATRIMÔNIO COM A ADOÇÃO DAS NBCASP

Além das variáveis destacadas nas questões anteriores, quais outras variações que você julga relevantes e que impactam no Patrimônio e no Resultado da Entidade?	Variável
Falta de um padrão sistemático para apuração de custos, qual poderia melhorar na análise e na busca do índice de desempenho por unidade operacional de negócio. Outro item importante é a efetiva aplicação de um padrão de ficha técnica para a formação do preço de venda dos serviços prestados pela área de educação, demonstrando todas as suas variáveis.	Sistema de Custo
Quando adotado acreditamos que o sistema de custos será uma variável relevante.	Sistema de Custo
Todas foram destacadas.	Foram abordadas
As variáveis mais relevantes já estão destacadas.	Foram abordadas
Acredito que essas são as mais relevantes.	Foram abordadas
Essas são as principais.	Foram abordadas
DIVERGENCIA ENTRE BALANÇO ORÇAMENTARIO E RESULTADO FINANCEIRO.	Foram abordadas
Regime de competência ser rigorosamente atendida.	Foram abordadas
Depreciação, PCLD e Amortização.	Foram abordadas
O Impacto maior foi momento da adoção da depreciação.	Foram abordadas

Fonte: Pesquisa de campo, 2014.

Os resultados apontam que, na percepção dos contadores, os impactos relevantes foram abordados. Dois respondentes relataram que o sistema de custo pode vir ser uma variável após sua implantação, e os demais não relataram nada para contribuir com o propósito. Com isso, conclui-se que este estudo possui variáveis explicativas na abordagem do questionário acerca das razões das novas práticas contábeis, que poderiam impactar no resultado e patrimônio dos regionais com as práticas contábeis adotadas com a implantação da NBC T 16.

4.5 OPINIÕES SOBRE A RELEVÂNCIA E MELHORIAS TRAZIDAS COM A ADOÇÃO DAS NBCASP PARA A ENTIDADE

O grupo 6 do questionário abordou a percepção dos respondentes, visando a conhecer a opinião dos profissionais responsáveis pelas informações contábeis sobre a relevância e as melhorias trazidas com a adoção das NBCASP para a Entidade. Conforme a quadro 14:

QUADRO 14 - OPINIÃO SOBRE A RELEVÂNCIA E MELHORIAS TRAZIDAS COM A ADOÇÃO DAS NBCASP PARA A ENTIDADE

Na sua opinião, qual a relevância e melhorias trazidas com a adoção das NBCASP para a Entidade?	Frequência
UM BALANÇO PATRIMONIAL COM RESULTADO MAIS PROXIMO DA REALIDADE DE MERCADO.	1
Acredito que as mudanças na adoção das NBCASP vieram para padronizar e demonstrar uma situação patrimonial mais adequada e voltada para a realidade econômica da instituição.	1
É de extrema relevância considerando que os objetivos da adoção das NBCASP sejam alcançados, pois proporcionarão melhorias no controle interno a padronização da contabilidade e mais transparência nos atos da gestão pública.	1
A precisão das informações contábeis, com ênfase nas informações do patrimônio, garantindo a transparência e confiabilidade aos valores demonstrados. A padronização das informações contábeis com projeção internacional	1
Situações de bastante relevância foram as provisões e as depreciações que não eram feitas e, por este motivo, não tínhamos o valor real de nossas despesas (ex. caso um empregado fosse demitido, ainda não tínhamos o valor contabilizado da despesa) etc.	1
Como melhoria entendo que o Senac deixa de ter um jeito Senac de apresentar as demonstrações contábeis e passa a ter uma forma padronizada e em conformidade com normas Nacionais já aceitas e homologadas pelo CFC.	1
Início de uma padronização do plano de contas, das demonstrações contábeis e dos lançamentos. Ressalto a palavra início devido ainda não termos uma padronização de todo o sistema S.	1
A padronização da contabilidade facilitando o entendimento do usuário da informação. Maior transparência na evidenciação do patrimônio da entidade.	1
Conforme comentado anteriormente entendo que deveríamos ter algo específico para o sistema "S". Estamos utilizando o sistema de contabilização disponível no MCASP. Há melhoria talvez seja um balanço patrimonial ajustado patrimonialmente. Não temos uma padronização por não sermos um órgão público.	1
A padronização que ajuda a comparabilidade e a adoção de procedimentos antes não evidenciados (ignorados) pelos Demonstrativos.	1
Ainda não tenho uma opinião formada para todos os assuntos.	1
Com a adoção das NBCASP temos uma Contabilidade mais próxima da realidade, uma vez que passamos a registrar fatos como Depreciação, Amortização, Provisões de Férias, 13º Salário, Contingências, Créditos de Liquidação Duvidosa, Despesas antecipadas, etc., e com isso, as decisões tomadas com base nos dados que fornecemos, são decisões mais sólidas.	1
Facilidade de entendimento dos Balanços do SENAC por outras entidades e empresas	1
Transparência	1

Continua

Conclusão	
Na sua opinião, qual a relevância e melhorias trazidas com a adoção das NBCASP para a Entidade?	Frequência
Desde o momento de sua implementação, que está em continuidade, houveram melhorias na sistemática de apuração das variações patrimoniais aumentativas e diminutivas, na qualificação dos demonstrativos com os bens devidamente avaliados, considerando a proximidade com a realidade de mercado, dentre outras melhorias.	1
O Conhecimento como também a aproximação da forma de trabalhos entre os Regionais.	1
Para analisar melhor as contas Patrimoniais e Orçamentárias e que todas são relevantes para a entidade.	1
Temos um Balanço mais próximo da realidade, pois, adotamos: Legislação, Execução Orçamentaria, Implantação de Plano de contas, Depreciação, Reavaliação, Provisões 13º salário, Férias e Contingências, Estoque, Demonstrações Contábeis e Nova Estrutura Orçamentaria.	1
1. Hoje podemos confiar inteiramente em nossa Análise Contábil, pois sabemos que nossos resultados condizem com a realidade. 2. Ficou muito mais prazeroso desfrutar dos mecanismos contábeis, antes limitada a contabilidade privada, na realidade do Senac. 3. Houve uma maior integração entre os setores alheio a contabilidade, pois as novas exigências exigem isto.	1
Maior padronização da contabilidade como um todo. Maior transparência.	1

Fonte: Pesquisa de campo, 2014.

Pelo quadro 14, verifica-se que a maioria dos contadores apontou que a adoção das NBCASP trouxe resultados positivos para o Senac. Entre eles: “transparência na evidenciação do patrimônio da entidade”; “situação patrimonial mais adequada e voltada para a realidade econômica da Entidade”; “confiabilidade nos indicadores contábeis para as tomadas de decisões”; “aperfeiçoamento da profissional com o uso adequado dos mecanismos contábeis”; “integração entre os setores alheio a contabilidade”.

De acordo com Silva et al. (2011), evidenciar melhor a eficiência na gestão patrimonial, tornar a ciência contábil um instrumento de controle e transparência e trazer a responsabilidade pela apresentação das demonstrações contábeis são apenas algumas contribuições das NBCASP.

Apenas um sujeito apontou que seria relevante para o Setor ter uma normatização contábil específica para o sistema "S", mas reconheceu que a adoção trouxe melhorias ao enfoque patrimonial. Apesar da negativa apresentada, não se pode dar credibilidade a uma discussão, pois, justamente, as normas foram adotadas para padronizar e harmonizar contabilmente as Entidades obrigadas à adoção das normas contábeis públicas.

Ao facilitar a comparação da informação entre entidades do setor público, a Contabilidade Pública Nacional irá evidenciar mais claramente os custos do governo na prestação de serviços públicos (SOARES; SCARPIN, 2010). Segundo Slomski (2003), é na gestão do setor público que deve estar presente a filosofia de *accountability* (prestação de contas), pois a sociedade elege seus representantes e deles espera que os represente corretamente, prestando contas de seus atos.

Para o Sistema “S”, não é diferente a aplicação da filosofia de *accountability*; ou seja, a prestação de contas ocorre seguindo os mesmos padrões e responsabilidades das Administrações Diretas, em razão das contribuições parafiscais recebidas por essas entidades.

4.6 RELAÇÃO ENTRE OS IMPACTOS E DIFICULDADES COM A ADOÇÃO DA NBCASP E AS CARACTERÍSTICAS DAS EMPRESAS E PERFIL DOS RESPONDENTES

Neste ponto, foi avaliada a associação do perfil dos DRs e dos respondentes com o percentual de adoção, as dificuldades e os impactos no resultado. Ademais, a associação do percentual de adoção com as dificuldades, impactos no resultado e no património da Entidade, a confiabilidade e a consistência das respostas produzidas pelo instrumento em relação a dificuldades e impactos no resultado.

Em relação ao percentual de adoção, observou-se um valor médio de 77%, com mediana de 82% e desvio padrão de 7%. Conforme tabela 25:

TABELA 25 - MÉDIA, MEDIANA E DESVIO PADRÃO PARA O % DE ADOÇÃO

Média	Mediana	Desvio Padrão
0,77	0,82	0,07

Fonte: Elaborado pelo autor.

Em seguida, para avaliar a associação dos perfis regionais e dos respondentes com o percentual de adoção, foi desenvolvida uma ANOVA. A suposição de normalidade dos resíduos foi satisfeita, com o p-valor para o Teste de Shapiro-Wilk igual a 0,25, o que garante resultados válidos.

Não foi detectado efeito estatisticamente significativo de nenhuma das questões que abordam os perfis regionais e dos respondentes, uma vez que o p-valor foi maior do que 0,05 em todos os casos.

TABELA 26 - ANOVA PARA O % DE ADOÇÃO EM RELAÇÃO AO PERFIL DO DEPARTAMENTO REGIONAL E PERFIL DO RESPONDENTE

Questão	GL	Soma de Quadrados	Quadrado Médio	F	p-valor
Q1.2	3	0,01	0,00	0,52	0,69
Q1.3	1	0,00	0,00	0,05	0,83
Q3.1	1	0,00	0,00	0,11	0,75
Q3.2	2	0,00	0,00	0,04	0,96
Q3.3	3	0,00	0,00	0,09	0,97
Q3.4	3	0,01	0,00	0,28	0,84
Q3.5	1	0,01	0,01	0,62	0,46

Fonte: Elaborado pelo autor.

Como se trata de um estudo com amostra pequena, as significâncias dos efeitos testados pela ANOVA podem ser questionáveis. Isso significa que, em uma amostra maior, talvez pudessem ser observadas algumas significâncias (p-valores menores que 0,05), como por exemplo, na questão 3.5, grau de conhecimento das NBCASP, que apresentou o menor p-valor (0,46) dentre todas as questões testadas, conforme tabela 26.

Antes de avaliar a associação dos perfis regionais e dos respondentes com as dificuldades, os impactos no resultado e patrimônio da Entidade, foram desenvolvidas duas Análises Fatoriais; uma para as questões que abordam as dificuldades, outra para as que abordam os impactos no resultado. Seu objetivo foi extrair os fatores latentes dos instrumentos, de forma a representar, em uma estrutura fatorial, as dificuldades e os impactos. Feito isso, a análise seguiu com o desenvolvimento de ANOVA's, em que foi avaliada a associação dos perfis regionais e dos respondentes, com as dificuldades, os impactos no resultado e patrimônio da Entidade com a adoção da NBCASP.

Antes de seguir com o desenvolvimento da Análise Fatorial, foi calculado o Alpha de Cronbach de cada um dos dois instrumentos, que mede as dificuldades e os impactos. O valor obtido para o instrumento que mede as dificuldades foi 0,692, e o valor obtido para o instrumento que mede os impactos no resultado foi 0,792. Ambos os valores são aceitáveis [1], indicando que o instrumento produz mensurações estáveis e consistentes [1].

Em relação à Análise Fatorial para o instrumento que aborda as dificuldades, foi observada significância estatística do Teste de Bartlett (p-valor=0,009). O teste de Bartlett permite confirmar a possibilidade e adequação do método de Análise Fatorial para o tratamento dos dados, ao verificar se há correlações desejáveis entre as variáveis [2]. Um teste significativo, que é o caso deste estudo, mostra que a matriz de correlações não é uma matriz

de identidade, e que, portanto, há algumas relações entre as variáveis que se espera incluir na análise, justificando a aplicação da Análise Fatorial.

De acordo com a tabela 27, adiante, foi possível extrair dois fatores com carga fatorial acima de 0,40; a quantidade de fatores é definida pela quantidade de autovalores maiores do que 1 [2], explicando 61% da variabilidade dos dados. O primeiro fator é composto pelas questões 4.4 e 4.5. É possível observar no instrumento que essas questões abordam temas parecidos, relacionados ao aumento de trabalho operacional e custo. Dessa forma, esse fator foi chamado de “Fator 1 – Aumento de trabalho operacional e custo”. O segundo fator foi composto somente pela questão 4.7 e, dessa forma, foi chamado de “Fator 2 – Falta de conhecimento das NBCASP”.

TABELA 27 - ANÁLISE FATORIAL PARA AS 7 QUESTÕES DE DIFICULDADES, COM AS CARGAS FATORIAIS APÓS ROTAÇÃO VARIMAX E OS RESPECTIVOS AUTO-VALORES, PERCENTUAL DA VARIABILIDADE EXPLICADA E TESTE DE BARTLETT

Fator	Questão	Fator 1	Fator 2
Fator 1 - Aumento de trabalho operacional e custo	Q4.4	0,99	
	Q4.5	0,71	
Fator 2 - Falta de conhecimento das NBCASP	Q4.7		0,95
	Q4.1		
	Q4.2		
	Q4.3		
	Q4.6		
Autovalor		2,52	1,75
% da variabilidade		36%	25%
% acumulado da variabilidade		36%	61%
Bartlett (p-valor)		0,009	

Fonte: Elaborado pelo autor.

As questões 4.1, 4.2, 4.3 e 4.6 não foram explicadas pelos fatores com autovalor maior do que 1 e carga fatorial maior do que 0,4. Desse modo, conclui-se que os fatores latentes do instrumento podem ser representados somente pelas três questões, distribuídas nos dois fatores extraídos, conforme já apresentado.

Em relação à Análise Fatorial para o instrumento que aborda os impactos no resultado e patrimônio, foi observada significância estatística do Teste de Bartlett (p-valor menor que 0,0001). O teste de Bartlett permite confirmar a possibilidade e adequação do

método de Análise Fatorial para o tratamento dos dados, ao verificar se há correlações desejáveis entre as variáveis [2]. Um teste significativo, que é o caso deste estudo, mostra que a matriz de correlações não é uma matriz de identidade, e que, portanto, há algumas relações entre as variáveis que se espera incluir na análise, justificando a aplicação da Análise Fatorial, conforme a tabela 28:

TABELA 28 - ANÁLISE FATORIAL PARA AS 10 QUESTÕES DE IMPACTO NO RESULTADO, COM AS CARGAS FATORIAIS APÓS ROTAÇÃO VARIMAX E OS RESPECTIVOS AUTO-VALORES, PERCENTUAL DA VARIABILIDADE EXPLICADA E TESTE DE BARTLETT

Fator	Questão	Fator 1
Fator 1 - Impactos no resultado e patrimônio	Q5.1	0,65
	Q5.2	0,74
	Q5.3	-0,77
	Q5.4	0,62
	Q5.5	0,85
	Q5.6	0,76
	Q5.7	0,82
	Q5.8	0,70
	Q5.9	0,62
	Q5.10	0,77
Autovalor		5,39
% da variabilidade		54%
Bartlett (p-valor)		<0.0001

Fonte: Elaborado pelo autor.

Foi possível extrair um único fator com carga fatorial acima de 0,40; a quantidade de fatores é definida pela quantidade de autovalores maiores do que 1 [2], explicando assim 54% da variabilidade dos dados. Esse fator é composto por todas as 10 questões do instrumento, todas com cargas fatoriais positivas, exceto a questão 5.3 que, conforme já discutido, é invertida em relação às demais, apresentado uma carga fatorial negativa.

Isso quer dizer, em outras palavras, que quanto maior os valores das questões 5.1, 5.2, 5.4, 5.5, 5.6, 5.7, 5.8, 5.9 e 5.10, e quanto menor o valor da questão 5.3, maior a percepção dos respondentes sobre os impactos no resultado e no patrimônio da Entidade. Dessa maneira, todas as questões do instrumento foram representadas por esse fator, chamado de “Fator 1 – Impactos no resultado”.

Para avaliar a associação dos perfis regionais e dos respondentes com o Fator 1 - Aumento de trabalho operacional e custo, foi desenvolvida uma ANOVA. De acordo com os resultados da tabela 29, adiante, a suposição de normalidade dos resíduos foi satisfeita, com o p-valor para o Teste de Shapiro-Wilk igual a 0,30, o que garante resultados válidos:

TABELA 29 - ANOVA PARA O FATOR 1 DE DIFICULDADES (AUMENTO DE TRABALHO OPERACIONAL E CUSTO) EM RELAÇÃO AOS PERFIS REGIONAIS E DOS RESPONDENTES

Questão	GL	Soma de Quadrados	Quadrado Médio	F	p-valor
Q1.2	3	0,63	0,21	0,11	0,95
Q1.3	1	0,11	0,11	0,06	0,82
Q3.1	1	2,72	2,72	1,48	0,27
Q3.2	2	2,38	1,19	0,65	0,56
Q3.3	3	0,72	0,24	0,13	0,94
Q3.4	3	0,35	0,12	0,06	0,98
Q3.5	1	0,12	0,12	0,06	0,81

Fonte: Elaborado pelo autor.

Não foi detectado efeito estatisticamente significativo de nenhuma das questões que abordam os perfis regionais e dos respondentes, uma vez que o p-valor foi maior do que 0,05 em todos os casos.

Como se trata de um estudo com amostra pequena, as significâncias dos efeitos testados pela ANOVA podem ser questionáveis. Isso significa que, em uma amostra maior, talvez pudessem ser observadas algumas significâncias (p-valores menores do que 0,05), como por exemplo, na questão 3.1, que apresentou o menor p-valor (0,27) dentre todas as questões testadas.

Para avaliar a associação dos perfis regionais e dos respondentes com o Fator 2 - Falta de conhecimento das NBCASP, foi desenvolvida uma ANOVA. A suposição de normalidade dos resíduos foi satisfeita, com o p-valor para o Teste de Shapiro-Wilk igual a 0,26, o que garante resultados válidos, conforme tabela 30:

TABELA 30 - ANOVA PARA O FATOR 2 DE DIFICULDADES (FALTA DE CONHECIMENTO DAS NBCASP) EM RELAÇÃO AOS PERFIS REGIONAIS E DOS RESPONDENTES

Questão	GL	Soma de Quadrados	Quadrado Médio	F	p-valor
Q1.2	3	3,85	1,28	1,00	0,45
Q1.3	1	3,57	3,57	2,79	0,15
Q3.1	1	1,36	1,36	1,06	0,34
Q3.2	2	0,66	0,33	0,26	0,78
Q3.3	3	3,99	1,33	1,04	0,44
Q3.4	3	2,29	0,76	0,60	0,64
Q3.5	1	0,18	0,18	0,14	0,72

Fonte: Elaborado pelo autor.

Não foi detectado efeito estatisticamente significativo de nenhuma das questões que abordam os perfis regionais e dos respondentes, uma vez que o p-valor foi maior do que 0,05 em todos os casos.

Como se trata de um estudo com amostra pequena, as significâncias dos efeitos testados pela ANOVA podem ser questionáveis. Isso significa que, em uma amostra maior, talvez pudessem ser observadas algumas significâncias (p-valores menores do que 0,05), como por exemplo, na questão 1.3, o DR já forneceu treinamento específico em NBCASP à equipe contábil, que apresentou o menor p-valor (0,15) dentre todas as questões testadas.

Para avaliar a associação dos perfis regionais e dos respondentes com o Fator 1 – Impactos no resultado e no patrimônio da Entidade, foi desenvolvida uma ANOVA. A suposição de normalidade dos resíduos foi satisfeita, com o p-valor para o Teste de Shapiro-Wilk igual a 0,06, o que garante resultados válidos. Os resultados estão apresentados na tabela 31:

TABELA 31 - ANOVA PARA O FATOR 1 DE IMPACTOS NO RESULTADO EM RELAÇÃO AOS PERFIS REGIONAIS E DOS RESPONDENTES

Questão	GL	Soma de Quadrados	Quadrado Médio	F	p-valor
Q1.2	3	5,39	1,80	1,18	0,39
Q1.3	1	0,00	0,00	0,00	0,98
Q3.1	1	0,00	0,00	0,00	0,97
Q3.2	2	4,12	2,06	1,35	0,33
Q3.3	3	1,91	0,64	0,42	0,75
Q3.4	3	1,11	0,37	0,24	0,86
Q3.5	1	0,08	0,08	0,05	0,82

Fonte: Elaborado pelo autor.

Não foi detectado efeito estatisticamente significativo de nenhuma das questões que abordam os perfis regionais e dos respondentes, uma vez que o p-valor foi maior do que 0,05 em todos os casos. Como se trata de um estudo com amostra pequena, as significâncias dos efeitos testados pela ANOVA podem ser questionáveis. Isso significa que, em uma amostra maior, talvez pudessem ser observadas algumas significâncias (p-valores menores do que 0,05), como por exemplo, na questão 3.2, que trata do grau de escolaridade dos Contadores, que apresentou o menor p-valor (0,33) dentre todas as questões testadas.

Por fim, para avaliar a relação dos fatores latentes de dificuldades e impactos no resultado com o percentual de adoção, foi utilizado o Coeficiente de Correlação de Pearson, elucidado na tabela 32:

TABELA 32 - COEFICIENTE DE CORRELAÇÃO DE PEARSON, SEGUIDO DO P-VALOR, DE % DE ADOÇÃO COM FATOR 1 - AUMENTO DE TRABALHO OPERACIONAL E CUSTO, FATOR 2 - FALTA DE CONHECIMENTO DAS NBCASP E FATOR 1 - IMPACTOS NO RESULTADO

Fator	Estatística	% de adoção
Fator 1 - Aumento de trabalho operacional e custo	r	-0,05
	p-valor	0,82
Fator 2 - Falta de conhecimento das NBCASP	r	-0,26
	p-valor	0,25
Fator 1 - Impactos no resultado	r	0,18
	p-valor	0,43

Fonte: Elaborado pelo autor.

Não foi detectada nenhuma correlação estatisticamente significativa, uma vez que o p-valor foi maior do que 0,05 em todos os casos. Porém, como se trata de um estudo com amostra pequena, as significâncias das correlações podem ser questionáveis. Isso significa que, em uma amostra maior, talvez pudessem ser observadas algumas significâncias (p-valores menores do que 0,05). Por exemplo, do Fator 2 - Falta de conhecimento das NBCASP com o percentual de adoção, que apresentou o menor p-valor (0,25) dentre todas as variáveis testadas, com uma correlação negativa de -0,26, significando que quanto maior a falta de conhecimento das NBCASP, menor o percentual de adoção.

5 CONCLUSÃO

Com a publicação das NBCASP em 2008 e do MCASP, emitidos pela STN, deu-se início ao processo de convergência que visou a alinhar a contabilidade pública no Brasil à contabilidade internacional (IPSAS).

A recente NBC T 16 objetiva a demonstrar a importância dos controles internos como suporte contábil, para consistência dos números, como um instrumento para tomada de decisão pelos dirigentes e a transparência e confiabilidade nas demonstrações contábeis. Nesse contexto, os serviços sociais autônomos foram inseridos e passaram a atender essas normativas, enquadrando o Sistema “S”. Existem grandes expectativas em relação aos possíveis benefícios trazidos pela convergência contábil do setor público, além de percepções no tocante ao impacto dessas mudanças nas organizações.

Mediante esse cenário, o objetivo principal deste trabalho foi avaliar, pela percepção dos responsáveis pelas informações contábeis, os impactos no patrimônio e no resultado da Entidade, as dificuldades na adoção das novas NBCASP e a relevância de tal adoção em uma entidade prestadoras de serviços sociais, especificamente, o caso Senac. Para o alcance desse objetivo, foram estruturados três objetivos específicos.

Os objetivos específicos visaram a: conhecer, por meio de pesquisa bibliográfica, a experiência na convergência da contabilidade pública às IPSAS no âmbito nacional e internacional; evidenciar o estágio de adoção da NBC T 16 nos DRs do Senac; conhecer, por meio de pesquisa empírica e exploratória, a percepção dos contadores do Senac a partir da aplicação da NBC T 16, os impactos no patrimônio, nos resultados da entidade e as dificuldades na adoção.

O cumprimento ao primeiro objetivo específico permitiu identificar, pelos estudos recentes, destacados no capítulo 2, que o processo de convergência pode trazer impactos significativos, tanto operacionais quanto nos resultados e valores patrimoniais às organizações, embora existam variáveis que dificultem o processo de adoção das normas internacionais.

O segundo e terceiro objetivos foram alcançados por meio de um estudo de caso realizado no Senac-SP, onde foram encontrados subsídios para a estruturação de um questionário. Pela aplicação desse instrumento, foi possível coletar a percepção de 21

profissionais responsáveis pelas informações contábeis dos DRs espalhados pelo território brasileiro.

No atendimento do segundo objetivo específico, foi possível observar um alto nível de aderência às NBCASP pelos DRs. Os percentuais de adequação dos sistemas de informação, de readequação das rotinas operacionais da contabilidade e de divulgação das informações no padrão NBCASP são de: 91% (dois regionais), 82% (nove regionais), 73% (oito regionais) e 64% (dois regionais), respectivamente.

Com os resultados encontrados, para atender ao terceiro objetivo, foi possível verificar indicadores que dificultam a adoção das NBCASP. Nesse sentido, conclui-se que as percepções dos respondentes quanto aos motivos que dificultam a implantação da reforma contábil são, na maioria, resistência de mudança operacional de outros departamentos envolvidos com a implantação, sistemas inadequados e aumento de trabalho operacional.

Ademais, é possível concluir que o aspecto de capacitação dos profissionais contábeis é observado como um forte indicador para se obter sucesso na adoção das NBCASP, estabelecendo um alto grau de conformidade com as práticas contábeis, com um enfoque patrimonial.

Em relação aos impactos no resultado e patrimônio da entidade, os contadores concordaram que a adoção das NBCASP causou impactos com a adoção das novas práticas contábeis. Isso porque o reconhecimento das VPA e VPD pelo regime de competência, e a utilização do método de Depreciação dos seus ativos imobilizados, ocasionaram maior impacto nos resultados e no patrimônio da entidade.

Das opiniões dos respondentes sobre a relevância da adoção das NBCASP para os DR's do Senac, foi possível verificar que a maioria dos contadores apontou que ela trouxe resultados positivos para o Senac, com “transparência na evidenciação do patrimônio da entidade”; “situação patrimonial mais adequada e voltada para a realidade econômica da Entidade”; “confiabilidade nos indicadores contábeis para as tomadas de decisões”; “aperfeiçoamento da profissional com o uso adequado dos mecanismos contábeis”; “integração entre os setores alheio a contabilidade”.

Espera-se que este trabalho possa contribuir para o desenvolvimento científico e fornecer uma contribuição aos profissionais responsáveis pelas informações contábeis do setor; não apenas do Sistema “S”, mas também no âmbito da administração Direta e Indireta, que têm um grande desafio pela frente.

5.1 SUGESTÕES PARA FUTUROS ESTUDOS

Como sugestão para pesquisas futuras, recomenda-se:

- a) Utilizar método de pesquisa similar ao deste estudo, de modo a permitir a construção de um padrão de comparabilidade para as demais Entidades do Sistema “S”;
- c) Mensurar os impactos dos resultados contábeis causados pelo regime de competência nas entidades que devem observar as NBCASP;
- d) Verificar as melhorias na transparência dos relatórios contábeis, a partir das mudanças na contabilidade aplicada ao setor público.

REFERÊNCIAS

- AGASISTI, T; ARNABOLDI, M.; CATALANO, G. Reforming financial accounts in the public sector: the case of universities. **The Irish Accounting Review**, [S.l.], v. 15, n. 1, p. 1-29, 2008. Disponível em: <<http://search.proquest.com/docview/220553395?accountid=34586>>. Acesso em: 10 jun. 2014.
- AGGESTAM-PONTOPPIDAN, C. The European Union is Moving toward Implementing European Public Sector Accounting Standards (EPSAS). **The Journal of Government Financial Management**, [S.l.], v. 62, n. 3, p. 50-53, 2013. Disponível em: <<http://search.proquest.com/docview/1434863628?accountid=34585>>. Acesso em: 10 jun. 2014.
- AHMAD, N.T. et al. The rationale for Accrual Accounting: a case of Malaysian Accountant General's Department. **Malaysian Journal of Research - MJR**, Malásia, v. 1, n. 1, p. 20-27, jan. 2013. Disponível em: <http://aiars.org/mjr/journals/mjrvol1no1january2013/PA_MJR_20130114.pdf>. Acesso em: 20 fev. 2014.
- ARAUJO, D. M. D. C. **A Reforma Contábil em Instituições Federais de Ensino de Pernambuco**: um estudo multicaso da aderência ao manual de contabilidade aplicado ao setor público. 2012. 105 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – UFPE – Universidade Federal de Pernambuco. Pernambuco, 2012. Disponível em: <<http://www.contabeis.ufpe.br/ppgcontabeis/images/documentos/Dissertacoes/danilo%20mikael%20-%202010.pdf>>. Acesso em: 10 jan. 2014.
- BABBIE, E. **Métodos de pesquisas de survey**. Belo Horizonte: Ed. da UFMG, 1999.
- BERTULINO, M. M. et al. Normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público: implicações na contabilidade municipal. **Revista Controle**, Ceará: Tribunal de Contas do Estado do Ceará, v. 10, n.1, p. 217-242, jan./jun. 2012.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, de 05 outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 20 jan. 2013.
- _____. **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em 12 out.2014.

_____. **Lei nº. 4320**, de 4 de março de 1964. Estatui normas gerais de direito financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm>. Acesso em: 13 dez.2012.

_____. **Lei Complementar nº 101**, de 04 de maio de 2000 - LRF. Brasília, DF, 2000. Disponível em: <<http://www.camarabn.sc.gov.br/anexos/lrf.pdf>>. Acesso em: 20 jan. 2013.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. **Impactos atuais e futuros das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público**. [2003]. Disponível em: <<http://www.sefaz.am.gov.br/arquivos/Apresenta%C3%A7%C3%A3o%20Conven%C3%A7%C3%A3o%20de%20Manaus%20-%20NBCASP%20-%202003.ppt>>. Acesso em: 10 dez. 2014.

_____. **Decreto nº 6.976**, de 07 de outubro de 2009. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Decreto/D6976.htm>. Acesso em: 15 out. 2012.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional – STN. **Manual de contabilidade aplicada ao setor público aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios**: demonstrações contábeis aplicadas ao setor público. 2. ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional/Coordenação-Geral de Contabilidade, 2009.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional – STN. **Manual de contabilidade aplicada ao setor público**: procedimentos contábeis patrimoniais - parte II. 4. ed. Brasília: Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional/Ministério da Fazenda, 2011.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional – STN. **Manual de contabilidade aplicada ao setor público**: parte geral. 5. ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional/Coordenação-Geral de Contabilidade, 2012.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional – STN. **Manual de contabilidade aplicada ao setor público**: parte geral. 5. ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional/Coordenação-Geral de Contabilidade, 2013.

CAMPOS, C. V.; GAMA, J. R. **A teoria institucional aplicada à nova contabilidade pública**: estudo de casos múltiplos em municípios da Grande Vitória/ES. Fucape, 2013. Disponível em:

<http://www.fucape.br/premio_excelencia_academica/upld/trab/13/Clarissa%20Vassem%20Campos_TCC_Edi%C3%A7%C3%A3o%202013.pdf>. Acesso em: 07 out. 2013.

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DE MUNICIPIOS (CNM). **Dados sobre operadoras**. 2012. Disponível em: <<http://www.cnm.org.br/contadores/img/pdf/cartilha.pdf>>. Acesso em: 07 jun. 2013.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Resolução CFC nº 1.128**, de 21 de novembro de 2008a. Aprova a NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 16 nov. 2012.

_____. **Resolução CFC nº 1.129**, de 21 de novembro de 2008b. Aprova a NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 16 nov. 2012.

_____. **Resolução CFC nº 1.130**, de 21 de novembro de 2008c. Aprova a NBC T 16.3 – Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 26 nov. 2012.

_____. **Resolução CFC nº 1.131**, de 21 de novembro de 2008d. Aprova a NBC T 16.4 – Transações no Setor Público. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 26 nov. 2011

_____. **Resolução CFC nº 1.132**, de 21 de novembro de 2008e. Aprova a NBC T 16.5 – Registro Contábil. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 29 nov. 2012.

_____. **Resolução CFC nº 1.133**, de 21 de novembro de 2008f. Aprova a NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 29 nov. 2012.

_____. **Resolução CFC nº 1.134**, de 21 de novembro de 2008g. Aprova a NBC T 16.7 – Consolidação das Demonstrações Contábeis. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 29 nov. 2012.

_____. **Resolução CFC nº 1.135**, de 21 de novembro de 2008h. Aprova a NBC T 16.8 – Controle Interno. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 29 nov. 2012.

_____. **Resolução CFC nº 1.136**, de 21 de novembro de 2008i. Aprova a NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 29 nov. 2012.

_____. **Resolução CFC nº 1.137**, de 21 de novembro de 2008j. Aprova a NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 29 nov. 2012.

CARVALHO, L. N.; LEMES, S.; COSTA, F. M. **Contabilidade internacional**: aplicação das IFRS 2005. São Paulo: Atlas, 2006.

CARVALHO, R. M. F.; LIMA, D. V.; FERREIRA, L. O. G. Processo de reconhecimento e mensuração do ativo imobilizado no setor público face aos padrões contábeis internacionais: um estudo de caso na Anatel. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v. 8, n. 3, p. 62-81, jul./set. 2012.

CHAN, J. L. As NICSPS e a Contabilidade Governamental de Países em Desenvolvimento. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade – REPEC**, Brasília, v. 4, n. 1, p. 1-17, jan./abr. 2010.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Resolução CFC nº 1055**, de 7 de outubro de 2005. Cria o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) e dá outras providências. Disponível em: <http://www.crcsp.org.br/portal_novo/legislacao_contabil/resolucoes/Res1055.htm>. Acesso em: 30 ago. 2013.

CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO (CGU). **Entendimentos do Controle Interno Federal sobre a dos recursos das entidades do Sistema “S”**. Brasília: CGU, 2013.

COOPER, D. R.; SCHINDLER, P. S. **Métodos de pesquisa em administração**. Tradução: Luciana de Oliveira da Rocha. 7. ed. Porto Alegre: Bookman, 2003.

COSTA, R. As mudanças para a contabilidade e a gestão pública. **Caderno Organização Sistêmica**, Paraná, v. 1, n. 1, p. 75-88, jul./dez. 2012. Disponível em: <<http://www.grupouninter.com.br/revistaorganizacaoorganizacao/index.php/cadernoorganizacaoorganizacao/systemica/article/view/130/69>>. Acesso em: 20 abr. 2014.

CRUVINEL, D. P.; LIMA, D. V. Adoção do regime de competência no setor público brasileiro sob a perspectiva das normas brasileiras e internacionais de contabilidade. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade – REPEC**, Brasília, v. 5, n. 3, p. 69-85, set./dez. 2011.

DARÓS, L. L.; PEREIRA, A. S. Análise das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público – NBCASP: mudanças e desafios para a contabilidade pública. In: CONGRESSO USP CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 9., São Paulo. **Anais eletrônicos...** São Paulo: FEA- USP, 2009. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos92009/467.pdf>>. Acesso em: 10 ago. 2013.

FERREIRA, C. M. M. P. **Harmonização contabilística no sector público**: constrangimentos na adopção das IPSAS. 2013, 104 f, Dissertação (Mestrado em Administração Pública)- Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, Universidade de Lisboa, Lisboa, 2013.

FIPECAFI. **Manual de Normas Internacionais de Contabilidade: IFRS versus Normas Brasileiras**. São Paulo: Atlas, 2009.

FRAGOSO, A. R.; et al. Normas brasileiras e internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público e o desafio da convergência: uma análise comparativa IPSAS e NBCTSP. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 10., 2010, São Paulo. **Anais eletrônicos...** São Paulo: USP, 2010. Disponível em: <http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos102010/an_indicearea.asp?letra=b&pagina=3&con=1>. Acesso em: 30 out. 2013.

GAMA, J. R.; DUQUE, C. G.; ALMEIDA, J. E. F. Convergência brasileira aos padrões internacionais de contabilidade pública vis-à-vis as estratégias top-down e bottom-up. **Revista Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 48, n. 1, p. 183-206, jan./fev. 2014.

GAVA, C. P. **O processo de convergência das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público às normas internacionais**: um estudo sobre a percepção dos profissionais das entidades públicas da região da AMREC em relação às NBCASP. 2003, 119 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Ciências Contábeis)- Universidade do Extremo Sul Catarinense – UNESC, Criciúma, 2013.

GIACOMONI, J. **Orçamento público**. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

HAIR, J. F. et al. **Análise multivariada de dados**. 6. ed. São Paulo: Bookman, 2009.

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

HLADIKA, M., VASICEK, V. & DRAGIJA, M. Challenges in management the transition from cash to accrual accounting in the public sector. **An Enterprise Odyssey: Corporate governance and public policy-path to sustainable future**, Zagreb, p. 528-538, June 2012. Disponível em: <<http://search.proquest.com/docview/1350307878/fulltextPDF/B4A6B672BE3F448DPQ/1?accountid=34586>>. Acesso em: 02 ago. 2013.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). **Sistema IBGE de Recuperação Eletrônica (SIDRA)**. 2012. Disponível em: <<http://www.sidra.ibge.gov.br>>. Acesso em: 10 jun. 2014.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC). **Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público**. 2010. Disponível em: <http://www.cnm.org.br/contadores/img/pdf/normas_internacionais_de_contabilidade/NornasInternacionaisdeContabilidadeparaoSetorPublico.pdf>. Acesso em: 10 out. 2012.

IUDÍCIBUS, S. **Teoria da contabilidade**. 6.ed. São Paulo: Atlas, 2000

IUDÍCIBUS, S.; MARTINS, E.; GELBCKE, E. R. **Manual de contabilidade das sociedades por ações – FIPECAFI**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

LIMA, D. V.; SANTANA, C. M.; GUEDES, M. A. **As normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público e a legislação contábil pública brasileira: uma análise comparativa à luz da teoria contábil**. Contabilidade, Gestão e Governança, Brasília, v. 12, n. 2, p. 15-23, mai./ago., 2009.

MACEDO, F. F. R. R.; KLANN, R. C. Análise das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP): um estudo nas unidades da Federação do Brasil. In: ENCONTRO DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E GOVERNO, 9., 2012, Salvador. **Anais eletrônicos...** Brasília: ENAP, 2012. Disponível em: <http://www.anpad.org.br/diversos/trabalhos/EnAPG/enapg_2012/2012_EnAPG398.pdf>. Acesso em: 06 ago. 2013.

MACÊDO, J. M. A. et al. Convergência contábil na área pública: uma análise das percepções dos auditores de TCEs, contadores e gestores públicos. **RCO – Revista de Contabilidade e Organizações**, São Paulo: FEA-RP/USP, v. 4, n. 8, p. 69-91, jan./abr. 2010.

MARIA, S. B. **O impacto da norma de contabilidade internacional setor público (NICSP) na confiabilidade, credibilidade e integridade da informação financeira na administração do governo estadual na Nigéria**. Nnamdi Azikiwe University, departamento de contabilidade, Awka, 2013.

MARTINS, M. M. E. et al. Novo modelo de gestão patrimonial do Estado de Pernambuco: o controle dos bens públicos à luz das novas normas brasileiras de contabilidade (NBCASP). In: CONGRESSO DE GESTÃO PÚBLICA (CONSAD), 4., 2013, Brasília. **Anais Eletrônicos...** Brasília-DF: Centro de Convenções Ulysses Guimarães, 2013. Disponível em: <<http://consadnacional.org.br/wp-content/uploads/2013/05/173-NOVO-MODELO-DE-GEST%C3%83O-PATRIMONIAL-DO-ESTADO-DE-PERNAMBUCO-O-CONTROLE-DOS-BENS-P%C3%9ABLICOS-%C3%80-LUZ-DAS-NOVAS-NORMAS-BRASILEIRAS-DE-CONTABILIDADE-NBCASP.pdf>>. Acesso em: 25 abr. 2014.

MALHOTRA, K. N. et al. **Introdução à pesquisa de marketing**. Tradução: Robert Brian Taylor. São Paulo: Prentice Hall, 2005.

NASCIMENTO, L.S. A elaboração das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público: análise à luz dos princípios contábeis. In: CONGRESSO UFSC DE CONTROLADORIA E FINANÇAS, 2., 2008, Florianópolis. **Anais Eletrônicos...** UFSC, 2008, Florianópolis, 2008. Disponível em:

<<http://dvl.ccn.ufsc.br/congresso/anais/2CCF/20080718171450.pdf>>. Acesso em: 18 abr. 2014.

OLIVEIRA, S. L. **Tratado de metodologia científica**. 2. ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2002 .

PASSOS, L. H. S. O impacto das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público: cenário atual e perspectivas na Administração Pública Federal. **Revista de Administração de Roraima – RARR**, Boa Vista, v. 2, n. 1, p. 110-135, 2012.

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, v. 5, n. 3, p. 39-54, 2004. Disponível em: > http://www.fecap.br/adm_online/art0503/art5034.pdf>. Acesso em: 18 fev. 2013.

PIAS, M. A. C. **Uma contribuição ao estudo de uma institucionalização das novas normas de contabilidade pública NBCASP no contexto do sistema “S”: o caso Senac**. 2013. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – PUC - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2013.

PRUX, P. S. **O processo de adoção das normas de contabilidade aplicadas ao setor público na gestão pública municipal de Porto Alegre**. 2012, 88 f. Monografia (Curso de Especialização em Gestão Pública Municipal)- Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre-RS, 2012.

REIS, L. G. **A influência do discurso no processo de mudança da contabilidade gerencial: um estudo de caso sob o enfoque da teoria institucional**. 2008. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Ciências Contábeis, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.

REVOREDO, M. M. O. **Brasil rumo aos padrões internacionais de contabilidade para o setor público: uma análise sob a ótica do Financial Management Reform Process Model de Luder**. 2008. 170 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Administração e Finanças, UERJ, Rio de Janeiro, 2008. Disponível em: <http://www.dominiopublico.gov.br/pesquisa/DetalheObraForm.do?select_action=&co_obra=117691>. Acesso em: 20 set. 2013.

ROSSI, N.; TREQUATTRINI, R. IPSAS and accounting systems in the italian public administrations: expected changes and implementation scenarios. **Journal of Modern Accounting and Auditing**, Cassino, v. 7, n. 2, p. 134-147, 2011.

SANTOS, E.; SANTO, S. P. Espírito. Registro e controle da depreciação no Governo do Estado de Santa Catarina após a implantação das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público. **Revista Borges**, Florianópolis-SC, v. 3, n. 2, p. 63-82, dez. 2013.

SERVIÇO NACIONAL DE APREENDIZAGEM – SENAC, **Itranet**. [2014] Disponível em : <http://www.intranet.sp.senac.br/> Acesso em: dez.2014.

_____. **Relatório geral, 2011**. Rio de Janeiro: SENAC, 2012. Disponível em: <http://www.senac.br/media/6862/geral2011_bx.pdf>. Acesso em: 08 jun. 2013.

_____. “slides - workshop”, Treinamento plano de contas 2012 - treinamento na GEF. 2011.

SCOTT, W. R. Institutional theory: contributing to a theoretical research program. In: SMITH, K. G.; HITT, M. A. (Org). **Great minds in management: the process of theory development**. Oxford: Oxford University Press, 2005.

SILVA, A. C. et al. Avaliação de ativos imobilizados no setor público: estudo de caso em uma organização militar da marinha do Brasil. **RIC – Revista de Informação Contábil**, Salvador, v. 6, n. 3, p. 51-73, 2012. Disponível em: <<http://www.revista.ufpe.br/ricontabeis/index.php/contabeis/article/viewFile/470/305>>. Acesso em: 28 nov. 2013.

SILVA, L. M. **Contabilidade governamental**: um enfoque administrativo da nova contabilidade pública. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

SLOMSKI, V. **Manual de contabilidade pública**: um enfoque na contabilidade municipal. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

SOARES, M; SCARPIN, J. E. A convergência da contabilidade pública nacional às normas internacionais e os impactos na aplicação da DRE na administração direta. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, Florianópolis, v. 9, n. 27, p. 25-42, ago./nov. 2010.

SOUSA, R. G. et. al. O regime de competência no setor público brasileiro: uma pesquisa empírica sobre a utilidade da informação contábil. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, v. 24, n. 63, p. 219-230, set./dez. 2013.

SOTHE, A. **Diretrizes do IFAC para o regime de competência: impactos nos resultados contábeis dos governos municipais da microrregião de São Miguel do Oeste - SC**. 2009. 149 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Regional de Blumenau, Blumenau, 2009.

TEIXEIRA, A. J. C.; LOPES, A. B.; COSTA, F.M. The Value-Relevance of Revaluation Reserves in Brazil: na Empirical Investigation. In: CONGRESSO USP CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 4., São Paulo, 2004. **Anais Eletrônicos...** São Paulo, FEA – USP, 2004. Disponível em: <<http://www.congressousp.fipecafi.org/web/artigos42004/394.pdf>>. Acesso em: 12 mar. 2014.

TUDOR, A. T. Romanian Public Institutions Financial Statements on the way of Harmonization with IPSAS. **Journal of Accounting and Management Information Systems**, Piata Romana, v. 9, n. 3, p. 422-447, 2010. Disponível em: <<http://search.proquest.com/docylew/852018805?accountid=34586>>. Acesso em: 14 jun. 2014.

VARANDAS, R. N. **A presença das IPSAS na construção das normas brasileiras de contabilidade aplicada ao setor público**: uma abordagem infométrica. 203, 79 f., Dissertação (Mestrado Ciências Contábeis) - Universidade Federal do Paraná, Curitiba – PR, 2013.

VIANA, C. C. et al. Implantação da depreciação no setor público e procedimentos contábeis: um estudo em uma instituição pública de ensino superior. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, Florianópolis, UFSC, v. 10, n. 20, p. 113-138, maio/ago. 2013. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.5007/2175-8069.2013v10n20p113>>. Acesso em: 06 ago. 2013.

VASICEK, V.; DRAGIJA, M.; HLADIKA, M. Convergence of financial reporting in the public sector to the practice of business sector. **Theoretical and Applied Economics**, Croácia, v. 17, n. 4, p. 71-86, 2010. Disponível em: <<http://search.proquest.com/docview/1017708891?accountid=34586>>. Acesso em: 10 jul. 2014.

YIN, R. K. **Estudo de caso**: planejamento e métodos. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

APÊNDICE A – AUTORIZAÇÃO DE REALIZAÇÃO DE PESQUISA

SENAC

A/C. SR. MARCIO BARROS SOUZA
GERENTE DE FINANÇAS

Ref.: Apoio para realização de pesquisa científica contábil.

O Sr. Wando de Oliveira, Mestrando no Programa de Mestrado em Ciências Contábeis do Centro Universitário FECAP (www.fecap.br), realizará a pesquisa para sua dissertação de mestrado, intitulada “A INSTITUCIONALIZAÇÃO DAS NOVAS NORMAS CONTÁBEIS BRASILEIRAS APLICADAS AO SETOR PÚBLICO (NBC T 16): UM ESTUDO DE CASO EM UMA ENTIDADE DO SISTEMA “S””.

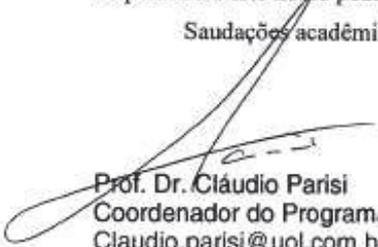
Em função do exposto, solicitamos vossa colaboração para:

1. permitir que o Sr. Wando analise os documentos contábeis, relatórios e informativos (documento/e-mail) internos que demonstrem a institucionalização das novas práticas contábeis;
2. permitir entrevistas com os responsáveis, formadores e usuários das informações contábeis;
3. permitir envio de questionário on-line para os demais Departamentos Regionais do SENAC.

As entrevistas e a análise dos processos deverão ocorrer no início de janeiro de 2014. Assim que a pesquisa estiver concluída teremos prazer em lhe remeter uma cópia do trabalho. Assim, V. Sa. poderá aquilatar a importância de sua colaboração, oferecer sugestões para melhorarmos nossas atividades futuras bem como usá-lo em suas atividades na organização.

Certos de podermos contar com sua valiosa colaboração, agradecemos a atenção dispensada a este nosso pedido.

Saudações acadêmicas.



Prof. Dr. Cláudio Parisi
Coordenador do Programa
Claudio.parsi@uol.com.br



Prof. Dr. Elionor Farah J. Weffort
Orientadora da pesquisa
eweffort@gmail.com

Fundação Escola de Comércio
Álvares Penteado

Av. da Liberdade, 532 Cep 01502-001 São Paulo SP
fone +11 3272-2222 www.fecap.br

APÊNDICE B – QUESTIONÁRIO APLICADO NA PESQUISA

ADOÇÃO DA NBCASP - SENAC

Prezados(as) colegas,

Atuo na área contábil do Senac São Paulo e estou cursando Mestrado em Ciências Contábeis no Centro Universitário FECAP. Para a minha dissertação estou realizando uma pesquisa de campo cujo objetivo principal é avaliar, por meio da percepção dos responsáveis pelas informações contábeis do Senac, os impactos e as dificuldades na adoção das NBCASP - Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC T 16).

O questionário é estruturado em grupos atendendo os seguintes tópicos:

- 1 - Dados Gerais do DR / Departamento contábil;
- 2 - Estágio de Adoção das NBCASP;
- 3 - Perfil do Respondente;
- 4 - Dificuldades na adoção das NBCASP;
- 5 - Impactos no Patrimônio e no Resultado da Entidade;
- 6 - Relevância da adoção das NBCASP para a Entidade.

As informações oriundas deste questionário serão analisadas de forma consolidada, de modo a garantir o sigilo dos dados dos respondentes. Comprometo-me a compartilhar os resultados consolidados dos questionários.

As respostas de escalas de 1 a 5, representam:

- 1 = Discordo Totalmente
- 2 = Discordo Parcialmente
- 3 = Indiferente
- 4 = Concordo Parcialmente
- 5 = Concordo Totalmente

Grato.

*Obrigatório

1.1 - Informe o seu regional *

Qual Departamento Regional você atua?

1.2 - Qual a quantidade de pessoas na sua equipe contábil?

- Menos de 5 pessoas
- De 5 a 10 pessoas
- De 11 a 15 pessoas
- Mais de 15 pessoas

1.3 - O Departamento Regional já forneceu treinamento específico em NBCASP à equipe contábil? *

2.1 - O DR onde você atua adotou o Novo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público? *

1 Ativo / 2 Passivo Circulante / 3 Variação Patrimonial Diminutiva / 4 Variação Patrimonial Aumentativa / 7 Controles Devedores / 8 Controles Credores

- sim
- não
- em processo

2.2 - Estão sendo constituídas Provisões com Férias e 13º Salário? *

- sim
- não
- em processo

2.3 - A contabilidade reconhece os passivos contingenciais (riscos trabalhistas, riscos fiscais, etc.)? *

- sim
- não
- em processo

2.4 - A Entidade realiza teste de impairment (redução ao valor recuperável)? *

- sim
- não
- em processo

2.5 - A Entidade realizou a reavaliação dos ativos imobilizados no momento da adoção das normas? *

- sim
- não

2.6 - A Entidade continua ou pretende continuar a utilizar a prática de reavaliação dos ativos imobilizados? *

- sim
- não

2.7 - A Entidade realiza Depreciação/Amortização? *

- sim
- não
- em processo

2.8 - Qual a forma de contabilização das receitas de serviços? *

- Pela distribuição da carga horária dos cursos
- Pelo vencimento das mensalidades dos cursos.
- Pelo regime de caixa.

2.9 - As demais Variações Patrimoniais Aumentativas e Diminutivas são reconhecidas pelo regime: *

- Regime de Caixa
- Regime de Competência

- Regime Misto

2.10 - Provisões de Créditos de Liquidação Duvidosas (PCLD) são atualmente registrados pela contabilidade. *

- sim
- não
- em processo

2.11 - A Entidade possui um Subsistema de Custos integrado ao Sistema Contábil? *

- sim
- não
- em processo

2.12 - Quais das Demonstrações Contábeis abaixo a entidade elabora: *

- Balanço Patrimonial
- Balanço Orçamentário
- Balanço Financeiro
- Demonstrações da Variações Patrimoniais
- Demonstração do Fluxo de Caixa
- Demonstração do Resultado Econômico
- Notas Explicativas

3.1 - Gênero *

- Masculino
- Feminino

3.2 - Qual o seu grau de escolaridade? *

- Curso Técnico
- Graduação
- Especialização
- Mestrado
- Doutorado

3.3 - Qual o seu tempo de experiência na profissão? *

- Menos de 5 anos
- De 5 a 10 anos
- De 11 a 20 anos
- Mais de 20 anos

3.4 - Há quanto tempo trabalha na área contábil do Senac? *

- Menos de 5 anos
- De 5 a 10 anos

4.7 - Falta de conhecimento das NBCASP pela equipe. *

Dificuldades na adoção.

1 2 3 4 5

Discordo Totalmente Concordo Totalmente

4.8 - Além das prováveis dificuldades elencadas nas questões anteriores, existem outras variáveis que você julga relevantes? Sem sim, favor elencá-las. *

5 - 1 Percebo como prováveis impactos no Patrimônio e no Resultado da Entidade: Reconhecimento das Variações Patrimoniais Aumentativas e Diminutivas pelo regime de competência *

1 2 3 4 5

Discordo Totalmente Concordo Totalmente

5.2 - Provisões de Credores de Liquidação Duvidosa - PCLD *

Percebo como prováveis impactos no Patrimônio e no Resultado da Entidade

1 2 3 4 5

Discordo Totalmente Concordo Totalmente

5.3 - Despesas Antecipadas. *

Percebo como prováveis impactos no Patrimônio e no Resultado da Entidade

1 2 3 4 5

Discordo Totalmente Concordo Totalmente

5.4 - Provisão de Férias e 13º Salário *

Percebo como prováveis impactos no Patrimônio e no Resultado da Entidade

1 2 3 4 5

Discordo Totalmente Concordo Totalmente

5.5 - Passivos e Ativos Contingenciais *

Percebo como prováveis impactos no Patrimônio e no Resultado da Entidade

1 2 3 4 5

Discordo Totalmente Concordo Totalmente

5.6 - Depreciação / Amortização *

Percebo como prováveis impactos no Patrimônio e no Resultado da Entidade

1 2 3 4 5

Discordo Totalmente Concordo Totalmente

5.7 - Reavaliação dos Ativos *

Percebo como prováveis impactos no Patrimônio e no Resultado da Entidade

1 2 3 4 5

Discordo Totalmente Concordo Totalmente

5.8 - Impairment - valor recuperável *

Percebo como prováveis impactos no Patrimônio e no Resultado da Entidade

1 2 3 4 5

Discordo Totalmente Concordo Totalmente

5.9 - Fair value - valor justo *

Percebo como prováveis impactos no Patrimônio e no Resultado da Entidade

1 2 3 4 5

Discordo Totalmente Concordo Totalmente

5.10 – Divergência entre o resultado orçamentário (Balanço Orçamentário) e o resultado das variações patrimoniais (Demonstrações da Variações Patrimoniais). *

Percebo como prováveis impactos no Patrimônio e no Resultado da Entidade

1 2 3 4 5

Discordo Totalmente Concordo Totalmente

5.11 - "Além das variáveis destacadas nas questões anteriores, quais outras variações que você julga relevantes e que impactam no Patrimônio e no Resultado da Entidade?" *

6 - Na sua opinião, qual a relevância e melhorias trazidas com a adoção das NBCASP para a Entidade? *

Relevância da adoção das NBCASP para a Entidade