



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO NORTE
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

Jefferson Pedrosa Feitosa

**PLANO DE CONTAS APLICADO AO SETOR PÚBLICO (PCASP) E SUA
OBRIGATORIEDADE A PARTIR DE 2013:
Estudo acerca da preparação e da expectativa, sob a ótica de
profissionais de contabilidade pública de Municípios.**

Natal
2012

Jefferson Pedrosa Feitosa

**PLANO DE CONTAS APLICADO AO SETOR PÚBLICO (PCASP) E SUA
OBRIGATORIEDADE A PARTIR DE 2013:**

**Estudo acerca da preparação e da expectativa, sob a ótica de
profissionais de contabilidade pública de Municípios.**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à
Coordenação de Graduação de Ciências
Contábeis da Universidade Federal do Rio
Grande do Norte, como requisito parcial para a
obtenção do título de Bacharel em Ciências
Contábeis.

Orientador: Luiz Vieira de Oliveira Sobrinho, Msc.

Natal
2012

Jefferson Pedrosa Feitosa

PLANO DE CONTAS APLICADO AO SETOR PÚBLICO (PCASP) E SUA OBRIGATORIEDADE A PARTIR DE 2013: Estudo acerca da preparação e da expectativa, sob a ótica de profissionais de contabilidade pública de Municípios. Monografia apresentada à Coordenação de Graduação de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio Grande do Norte, para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Natal, 14 de dezembro de 2012.

Banca Examinadora:

Prof. Luis Vieira de Oliveira Sobrinho, M.Sc.
Orientador
Universidade Federal do Rio Grande do Norte

Prof. Raimundo Marciano de Freitas Neto
examinador
Universidade Federal do Rio Grande do Norte

Prof.^a Lis Daiana Bessa Taveira
Examinadora
Universidade Federal do Rio Grande do Norte

AGRADECIMENTOS

A minha esposa Andréia pelo apoio e compreensão durante as horas de ausência, nas quais estava dedicado na elaboração dessa tarefa.

A minha filha Sofia, que a cada sorriso me fez lembrar o motivo pelo qual enveredei por esse caminho.

A Deus, por ter me dado a determinação e a perseverança necessárias para que eu pudesse me manter focado no desenvolvimento desse estudo, especialmente nos momentos em que tudo indicava que a pesquisa não ia vingiar. Por me manter saudável e em paz, mesmo diante das intempéries que se apresentaram e não foram capazes de me desviar do meu objetivo.

Agradeço, ainda, ao meu amigo Issac Dayan, Mestre em Matemática Aplicada pela UFRN e professor da Universidade Federal do Acre (UFAC), e ao seu colega Antonio Carlos Fonseca Pontes, Doutor em Estatística, também professor dessa mesma instituição, que contribuíram significativamente com a análise dos dados.

Enfim, o meu muito obrigado a todos aqueles que ajudaram de alguma forma para a realização desta pesquisa, da qual se espera ter colaborado para a compreensão do processo de implantação do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, obrigatório a partir de 2013 para os entes públicos.

RESUMO

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público vive um momento de grandes transformações, motivado pela busca da convergência às Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público – IPSAS. Tais transformações culminaram na mudança do foco orçamentário para o patrimonial da Contabilidade Governamental, do qual se espera a instituição de práticas direcionadas à geração de informações contábeis mais transparentes e confiáveis, possibilitando, assim, uma gestão pública mais responsável e um efetivo controle social. Nesse contexto de mudanças, a STN apresentou o novo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), determinando sua adoção para os entes públicos a partir de 2013, em substituição ao Plano de Contas Único (PCU). No entanto, parte dos Profissionais de Contabilidade da área Pública ainda não assimilou os procedimentos contábeis desse novo plano de contas, especialmente, aqueles relacionados ao enfoque dado ao Patrimônio Público. A par de tais apontamentos, o objetivo do estudo em pauta foi retratar como se encontra o quadro atual de preparação dos municípios e dos seus contadores, bem assim, investigar as expectativas desses profissionais, em face dos reais benefícios esperados pela implantação desse instrumento contábil. Para isto, foi desenvolvida uma pesquisa com abordagem qualitativa, exploratória e de caráter descritivo; realizada através de um questionário semiaberto, respondido por 23 contadores públicos municipais. O resultado das análises revelou que os municípios e contadores do Sul e Sudeste se encontram em um nível de preparação para o PCASP superior àqueles do Nordeste. Em relação às expectativas, restou patente que essa nova ferramenta contábil, de fato, irá contribuir para uma melhor evidenciação dos atos e fatos que ocorrem no Patrimônio Público.

Palavras Chave: Mudanças; Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP); Profissionais de Contabilidade; Preparação e Expectativa.

ABSTRACT

The Public Sector Accounting Applied lives a moment of great transformation, motivated by the search for convergence with International Accounting Standards for the Public Sector - IPSAS. These transformations culminated in the change of focus to the budget sheet of Governmental Accounting, which is expected to institution of practices aimed on generation of financial information more transparent and reliable, and thus make public management more responsible and an effective social control. In this context of change, the STN presented the new Chart of Accounts Applied to Public Sector (PCASP), determining its adoption for public entities from 2013, in replace of the Unified Chart of Accounts (PCU). However, part of the Professional Accountants in Public area has not yet assimilated the accounting procedures of this new chart of accounts, especially those related to the focus given to Public Property. Regarding of such notes, the purpose of the study on the agenda is how to portray the current state of preparedness of municipalities and their accountants, as well as investigate the expectations of these professionals, in the face of actual benefits expected by the implementation of this accounting instrument. For this, we developed a survey focused on a qualitative approach, exploratory and descriptive character; accomplished through a semi-open questionnaire answered by 23 municipal public accountants. The result of the analysis revealed that municipalities and accountants from South and Southeast regions are at a superior level of preparation for the PCASP than those in Northeast. Regarding expectations, it remained clear that this new accounting tool, in fact, will contribute to a better disclosure of acts and events that occur on Public Property.

Keywords: Changes; (PCASP); Professional Accountants; Preparation and Expectation.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Estrutura do Plano de Contas Único (PCU)	19
Figura 2: Padronização do PCASP para os Municípios, realizado pelos Tribunais de Contas.....	22
Figura 3: Níveis de Desdobramento do PCASP.....	23
Figura 4: Apresentação das Classes do PCASP.....	24
Figura 5: Atribuição de pesos para o cálculo da Média do Somatório	55
Figura 6: Atribuição de pesos para o cálculo da Média do Somatório	64

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1: Distribuição dos 23 Participantes – ESTADOS	44
Gráfico 2: Distribuição dos 23 Participantes – REGIÕES	44
Gráfico 3: Faixa Etária dos Participantes	45
Gráfico 4: Nível de Escolaridade dos Participantes.....	46
Gráfico 5: Vínculo Profissional dos Participantes com o Município onde atuam.....	47
Gráfico 6: Tempo que os Participantes trabalham para Municípios.....	48
Gráfico 7: Meio através do qual os Participantes tomaram conhecimento da obrigatoriedade do PCASP em 2013	50
Gráfico 8: Exigência dos Gestores para cumprir os prazos estabelecidos pela STN... 50	
Gráfico 9: Capacitação para o PCASP oferecida pelo Município	52
Gráfico 10: Dificuldades do Município para implantação do PCASP	54
Gráfico 11: Capacidade das Instituições Superiores de Contabilidade em preparar Profissionais atualizados	54
Gráfico 12: Grau de Preparação a partir da análise das Regiões dos Entrevistados .. 56	
Gráfico 13: Grau de Preparação a partir da análise da Situação Profissional dos Entrevistados.....	57
Gráfico 14: Necessidade de Contratação de Profissionais, devido ao PCASP	58
Gráfico 15: Análise da capacidade dos Municípios cumprirem o prazo estabelecido para o PCASP	60
Gráfico 16: Análise da necessidade de um novo Plano de Contas para a Contabilidade Aplicada ao Setor Público.....	60
Gráfico 17: Contribuição do PCASP para a Transparência e Gestão do Patrimônio Público.....	61
Gráfico 18: Grau de Expectativa a partir da análise das Regiões dos Entrevistados .. 65	

Gráfico 19: Grau de Expectativa a partir da análise da Situação Profissional dos Entrevistados.....	66
---	----

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Comparação - PCU e PCASP.....	26
Quadro 2: Análise sobre o prazo ideal para os Municípios se adequarem às mudanças apresentadas à Contabilidade Aplicada ao Setor Público	62

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Cruzamento – Região x Escolaridade	46
Tabela 2: Cruzamento – Região x Vínculo com o Município	48
Tabela 3: Cruzamento – Regiões x Exigência para cumprir prazos da STN	51
Tabela 4: Cruzamento – Regiões x Capacitação oferecida pelo Município	52
Tabela 5: Cruzamento – Regiões x Capacidade das Instituições Superiores de Contabilidade em preparar Profissionais atualizados.....	55

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CFC – Conselho Federal de Contabilidade
STN – Secretaria do Tesouro Nacional
TCU – Tribunal de Contas da União
NBCASP – Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público
IPSAS – Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público
PCASP – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público
MCASP – Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
GTCON – Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis
LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal
CNM – Confederação Nacional dos Municípios
PCU – Plano de Contas Único

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	11
1.1	Problemática.....	11
1.2	Justificativa.....	13
1.3	Delimitação do Estudo.....	14
1.4	Objetivos	16
1.4.1	Geral:	16
1.4.2	Específicos:	16
2	REFERENCIAL TEÓRICO	17
2.1	Plano de Contas	17
2.2	Plano de Contas Único da Administração Federal (PCU)	18
2.3	Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP)	21
2.4	O novo enfoque da Contabilidade Aplicada ao Setor Público e seus reflexos para os Contadores Públicos.	27
2.5	A Revolução das NBCASP	29
2.5.1	NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação.	29
2.5.2	NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis.....	30
2.5.3	NBC T 16.3 – Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil.30	
2.5.4	NBC T 16.4 – Transações no Setor Público.....	31
2.5.5	NBC T 16.5 – Registro Contábil.....	31
2.5.6	NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis.	32
2.5.7	NBC T 16.7 – Consolidação das Demonstrações Contábeis.	32
2.5.8	NBC T 16.8 – Controle Interno.....	33
2.5.9	NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão.....	33
2.5.10	NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público.....	34
2.5.11	NBC T 16.11 - Sistema de Informação de Custos do Setor Público.....	35
3	PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS.....	37
3.1	Caracterização do Estudo.....	37
3.2	População e Amostra	38
3.3	Instrumentos da Pesquisa	39
3.4	Coleta dos Dados	41

3.5	Análise dos Dados.....	42
4	RESULTADOS	43
4.1	Tópico 01 - Perfil dos respondentes	43
4.1.1	Origem.....	43
4.1.2	Idade	45
4.1.3	Escolaridade.....	45
4.1.4	Vínculo com o Município.....	47
4.1.5	Tempo em que trabalha com contabilidade voltada para Municípios	48
4.2	Tópico 02 – Preparação.....	49
4.3	Tópico 03 – Expectativas.....	57
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	67
6	REFERÊNCIAS	69
7	ANEXOS.....	72
7.1	Questionário	72

1 INTRODUÇÃO

1.1 Problemática

Desde o ano de 2007, com a edição da Lei 11.638/07, seguida pela Medida Provisória 449/08, convertida na Lei nº 11.449/09, e pelo conjunto de pronunciamentos contábeis, elaborados pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), a Contabilidade Societária brasileira está passando por profundas transformações, com o objetivo de promover a convergência aos padrões internacionais de contabilidade.

Nessa mesma senda, a Contabilidade Governamental, por constituir uma das ramificações da ciência contábil, também se encontra em um momento de mudanças, as quais tiveram início principalmente com a edição da Resolução CFC nº 1.111/07, e da Portaria do Ministério da Fazenda nº 184, de 25 de agosto de 2008. A Resolução traz em seu conteúdo esclarecimentos acerca dos princípios contábeis sob a perspectiva do setor público. A Portaria do Ministério da Fazenda dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-las convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. A portaria atribuiu esta tarefa à Secretaria do Tesouro Nacional (STN), órgão central de contabilidade da União.

Ainda em 2008, o CFC deu início à edição das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCASP, a famosa série NBC T 16, que se estendem desde a NBC T 16.1 até a NBC T 16.11, promovendo uma verdadeira revolução na Contabilidade Governamental brasileira, com o intuito de se alinhar com as Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público - IPSAS.

Silva (2009) ensina que, com as NBCASP, o enfoque da contabilidade governamental passa a ser o patrimônio como objeto de estudo da contabilidade enquanto ciência, já que o compromisso dessa ciência é com a evidenciação de todos os elementos patrimoniais e a universalidade dos

registros. Com isso, o orçamento deixa de ser o protagonista da contabilidade pública para se tornar um coadjuvante importante, o qual trata do fluxo de caixa do Governo com base em autorização legislativa para arrecadar receitas e realizar despesas.

No rumo dessas mudanças, em 16 de dezembro de 2009, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) emitiu a Portaria nº 751, através da qual aprovou o volume V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público e republicou o volume IV - Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, da 2ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP). Esses manuais trazem em seu bojo os novos modelos das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público, assim como o Novo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), os quais deverão ser aplicados obrigatoriamente em 2012 à União, aos Estados, ao Distrito Federal, e, em 2013 aos Municípios.

Desde a sua criação, o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) vem passando por diversas atualizações. Atualmente, o MCASP já se encontra na sua 5ª edição.

Recentemente, em uma dessas últimas atualizações, a STN emitiu em 12 de julho de 2012 a Portaria nº 437, a qual aprovou dentre outras, a Parte IV - Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) – que padroniza o plano de contas do setor público em âmbito nacional, adequando-o aos dispositivos legais vigentes e aos padrões internacionais de contabilidade do setor público.

Impende observar da Parte IV que, dentre as diretrizes elencadas para o PCASP, destaca-se a que estabelece os prazos para sua implantação e divulgação pelos entes da federação, tendo sido fixado o ano de 2013 para os municípios começarem a utilizar o novo plano de contas:

O Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis (GTCON) priorizou a elaboração de um plano de contas padronizado para todo o setor público em conformidade com a Lei nº 4.320/1964, que permita a consolidação das contas públicas conforme o art. 50, § 2º, da Lei Complementar n.º 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

Assim, desde a criação desse grupo técnico têm sido realizados estudos e discussões com a participação diversos de órgãos e entidades técnicas representativas da sociedade, que resultaram nas seguintes diretrizes para o PCASP:

[.....]

III. Divulgação da estrutura do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, com prazo para implantação facultativa a partir de 2010 e

obrigatória em 2012 para a União, Estados e DF e em 2013 para os Municípios; (MCASP, Parte IV)

Depreende-se, ainda em relação à parte IV - Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), que o registro dos atos e fatos relativos ao controle da execução orçamentária e financeira vem sendo realizado de modo eficiente pela contabilidade aplicada ao setor público, aqui no Brasil, muito embora, ainda há bastante o que evoluir, no tocante à evidenciação do Patrimônio Público.

Essa busca por uma melhor evidenciação dos fenômenos patrimoniais, bem assim por um tratamento contábil padronizado dos atos e dos fatos administrativos no âmbito do setor público foi o que motivou a confecção de um novo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público com abrangência nacional.

Diante do exposto, salienta-se o papel relevante dos entes públicos, especialmente os municípios, e seus profissionais de contabilidade, que se veem diante da necessidade de transcender o tradicional enfoque orçamentário dessa antiga contabilidade pública, para expandir sua visão a um novo plano de contas destinado a resgatar o verdadeiro objeto da Ciência Contábil: o Patrimônio Público.

Surge então o seguinte questionamento: **Como está a expectativa e a preparação, sob o olhar de profissionais de contabilidade pública voltada para municípios, no tocante ao novo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), a ser implantado a partir de 2013?**

1.2 Justificativa

O interesse por estudar este referido assunto, advém do fato de que, a partir de 2013, todos os municípios brasileiros estarão obrigados a aplicar o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), em obediência ao que dispõe a parte IV, da 5ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), emitido pela STN, em 2012, com validade para 2013.

Daí, percebe-se a relevância da pesquisa a ser desenvolvida, dado que o referido normativo atesta a obrigatoriedade de um novo modelo de plano de

contas a ser utilizado no setor público, desconsiderando as prováveis deficiências existentes, no tocante à estrutura contábil dos municípios, especialmente, em relação aos profissionais que atuam nessa área.

De mais a mais, dada a dimensão territorial e a diversidade econômica, educacional e cultural do nosso país, tem-se a oportunidade de analisar profissionais que exercem suas atividades em municípios de grandezas diferentes, de regiões distintas, e, a partir daí, ter uma ideia do quão diferente se dará a implantação do PCASP em 2013 nos municípios que formam o Brasil.

Justifica-se, ainda, pelo fato de que todas essas mudanças requerem dos profissionais de contabilidade uma necessidade de atualização profissional, especificamente, no que se refere à busca pelo entendimento e modo de aplicação do PCASP, já que muitos dos conceitos que estavam sedimentados há anos, darão lugar a um novo modelo de contabilidade governamental alinhado às normas internacionais.

Desse modo, busca-se investigar a situação atual da preparação, bem assim das expectativas, tendo por base a opinião dos profissionais objeto dessa pesquisa, em virtude das exigências legais citadas e, com isso, extrair uma análise concreta do processo de implantação e aplicabilidade do PCASP, em 2013, nos municípios brasileiros.

Aliado a esse fato, ressalta-se a importância das instituições superiores de ensino de ciências contábeis, cujo papel é primordial na disseminação dos conhecimentos dessa ciência aos futuros contabilistas, os quais necessitam compreender esse novo viés da contabilidade pública ainda na academia, de modo que não venham a ingressar no ramo da contabilidade governamental despreparados, em relação à conjuntura de transformações, na qual essa área da contabilidade está inserida.

1.3 Delimitação do Estudo

A delimitação do estudo aborda uma relação espaço-tempo, especificando seu campo de conhecimento, situando a pesquisa no espaço

geográfico onde se realiza e no tempo cronológico, ou seja, no lapso temporal demandado pelo estudo. (GONÇALVES, 2004)

A população alvo a ser estudada compõe-se de participantes do FÓRUM PERMANENTE DE CONTADORES MUNICIPAIS DO BRASIL, hospedado no sítio www.cnm.org.br da Confederação Nacional dos Municípios – CNM.

Tal ferramenta virtual foi criada em 08 de julho de 2011, por ocasião do 2º SEMINÁRIO NACIONAL DE CONTABILIDADE MUNICIPAL, e contou com a participação de 104 contadores de todo o Brasil.

O Fórum dos Contadores Municipais do Brasil foi idealizado com o objetivo de possibilitar um ambiente aberto para discussões acerca da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, em especial a dos municípios, no intuito de subsidiar aqueles que lidam com esse ramo da ciência contábil no dia-a-dia.

Além disso, tal ferramenta virtual trabalha por uma gestão dinâmica, eficiente e eficaz, sustentada nos princípios da administração pública e que para tanto precisa contar com a atuação competente e responsável de contadores públicos conhecedores das dificuldades e desafios enfrentados permanentemente pelos administradores dos entes locais.

Como a intenção da pesquisa em tela visa investigar como está a preparação e a expectativa, sob a ótica de dos contadores municipais, acerca do novo plano de contas (PCASP), que será implantado em 2013, optou-se por delimitar o universo para aplicação do questionário a esse fórum virtual, por se enquadrar com a problemática apresentada pelo estudo, uma vez que contadores de municípios de todo o Brasil participam do citado canal de comunicação.

Nessa perspectiva, o FÓRUM PERMANENTE DE CONTADORES MUNICIPAIS DO BRASIL se apresenta como o ambiente apropriado para se extrair a amostra desse estudo, dadas algumas características que se coadunam com o propósito dessa pesquisa, quais sejam o fato de o fórum ter abrangência nacional, ser orientado para contadores municipais e ser um ambiente virtual de debate sobre os principais temas que se relacionam com a contabilidade dos municípios.

1.4 Objetivos

1.4.1 Geral:

Analisar, sob a ótica de profissionais responsáveis pela contabilidade de municípios, como está a preparação e a expectativa acerca do novo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), obrigatório a partir de 2013 para todos os municípios.

1.4.2 Específicos:

- Identificar as principais mudanças trazidas pelo novo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), em comparação com o antigo Plano de Contas Único (PCU) do Governo Federal;
- Discutir a nova postura contábil a ser assumida pelo contabilista da área pública, em face desse novo plano de contas, que se apresenta com um enfoque patrimonial;
- Investigar possíveis diferenças quanto à preparação e expectativa para o PCASP, a partir da visão de contabilistas de municípios, em função das variáveis inseridas no instrumento de pesquisa.
- Entender a percepção desses profissionais em relação à qualidade do ensino nas instituições superiores de contabilidade, direcionado às mudanças que estão ocorrendo na Contabilidade Governamental.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Plano de Contas

À luz da Parte IV do MCASP, o Plano de Contas constitui a estrutura básica da escrituração contábil, formada por um conjunto de contas previamente estabelecido, 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.

Piscitelli, *et al* (2002, p. 235) asseveram que o Plano de Contas é o conjunto de títulos, previamente definidos, representativos de um estado patrimonial e de suas variações, organizados e codificados com o objetivo de sistematizar e uniformizar o registro contábil dos atos e fatos de uma gestão, devendo permitir, de forma precisa e clara, a obtenção dos dados relativos ao patrimônio.

Angélico (1994, p.44) acentua, ainda, que o Plano de Contas consiste em uma estruturação ordenada e sistematizada das contas utilizáveis numa entidade. A elaboração do plano de contas deve obedecer os princípios de contabilidade geralmente aceitos, às normas legais aplicáveis e o ramo de atividade.

Portanto, o Plano de Contas é o ponto de partida da Contabilidade, uma vez que ele serve de base para a escrituração e as demonstrações contábeis. Angélico (2006, p.217) sustenta a importância desse instrumento contábil:

Nenhuma entidade, pública ou privada, poderá gabar-se de possuir um bom serviço de contabilidade se não dispuser de um plano de contas próprio. Sem ele não se pode dar início aos registros contábeis.

É por tais razões que essa ferramenta pode ser considerada o instrumento de maior importância dentro da organização contábil para a realização de registros contábeis.

De acordo com a Parte IV do MCASP (2012, p. 07), o plano de contas de uma organização tem como objetivo atender, de maneira uniforme e sistematizada, ao registro contábil dos atos e fatos praticados pela entidade, de

modo a proporcionar maior flexibilidade no gerenciamento e consolidação dos dados e alcançar as necessidades de informações dos usuários. Sua entrada de informações deve ser flexível de modo a atender aos normativos, gerar informações necessárias à elaboração de relatórios e demonstrativos e facilitar a tomada de decisões e a prestação de contas.

Desse modo, tem-se que um plano de contas ideal deve ter o elenco de contas (relação de todas as contas a serem utilizadas), a função das contas (finalidade de cada uma) e o mecanismo de funcionamento das mesmas, isto é, a maneira como se debita e credita e a relação entre as contas. Na elaboração do plano de contas são evidenciadas as contas sintéticas, que resumem os registros contábeis e não são escrituradas, e as contas analíticas, as quais recebem diretamente os registros contábeis.

2.2 Plano de Contas Único da Administração Federal (PCU)

O Plano de Contas que até então vinha sendo utilizado pela Administração Pública Federal, antes da implantação do PCASP, foi instituído, inicialmente, com a adoção da Instrução Normativa nº. 23, de 23 de dezembro de 1986, da Secretaria do Tesouro Nacional (STN).

De acordo com Mota (2006, p. 253), o plano de contas da administração federal possui uma estrutura complexa, visto que deve conter contas para os gestores públicos que realizam atos e fatos típicos da área pública (restos a pagar, dívida ativa, previsão de receitas, dotação de despesas, etc.) e, também, para registrar transações comerciais, industriais e financeiras peculiares da iniciativa privada, realizadas por algumas entidades da administração indireta (compra e venda de mercadorias, fabricação e produção de bens e serviços, etc.).

O plano de contas anterior ao PCASP era periodicamente atualizado. Sua composição era constituída por:

- Relação das Contas,
- Tabela de Eventos e
- Indicadores Contábeis.

A Relação de Contas era o título representativo da composição, variação e estado do patrimônio, bem como de bens, direitos, obrigações e situações

nele não compreendidas, mas que, direta ou indiretamente, possam vir a afetá-lo, exigindo por isso controle contábil específico. Essa relação era agrupada de acordo com as funções das contas.

Já a Tabela de Eventos era o instrumento utilizado pelas Unidades Gestoras no preenchimento das telas e/ou documentos de entrada no SIAFI, para transformar os atos e fatos administrativos rotineiros em registros contábeis automáticos.

No tocante aos Indicadores, estes eram utilizados para definir o uso das contas pelas Unidades Gestoras de acordo com as restrições legais, fiscais e normativas inerentes, representando a integração entre a Relação de Contas e a Tabela de Eventos.

Quanto à estrutura, o Plano de Contas Único dividia-se em 07 níveis e 09 dígitos. Esse desdobramento de contas, que as organizavam por níveis, classificadas e codificadas, foi desenvolvido de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação orçamentária, financeira e patrimonial dos entes e órgãos da administração pública.

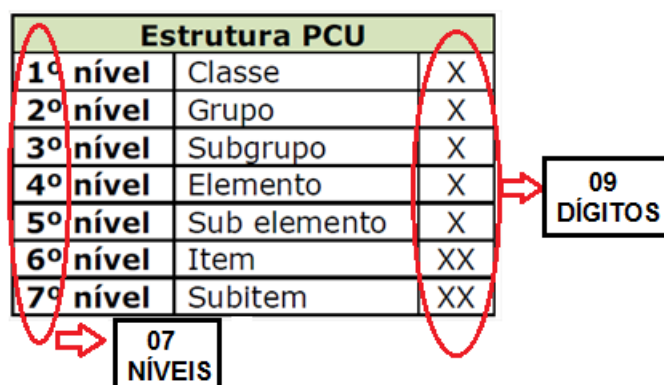


Figura 1: Estrutura do Plano de Contas Único (PCU) (Fonte: MCASP, Parte IV)

O 1º Nível da estrutura do PCU indicava a classe na qual a conta estava inserida, representando a classificação máxima de agregação das contas nas seguintes classes:

- Contas Devedoras
 1. Ativo
 3. Despesa
 5. Resultado Diminutivo do Exercício
- Contas Credoras

2. Passivo
4. Receita
6. Resultado Aumentativo do Exercício

Observa-se que dessas 06 classes de contas, 04 eram contas de resultado (3. Despesa, 4. Receita, 5. Resultado Diminutivo do Exercício e 6. Resultado Aumentativo do Exercício) e 02 eram contas patrimoniais (1. Ativo e 2. Passivo). Uma característica desse sistema é que esses grupos efetuavam lançamentos somente dentro do mesmo grupo de contas.

Antes da edição das NBCASP, a Contabilidade Aplicada ao Setor Público se alicerçava em quatro sistemas de contas distintos: Financeiro, Patrimonial, Compensado e Orçamentário.

Tais sistemas de contas eram a base para elaboração das demonstrações contábeis para o setor público. Conforme preconiza o art. 101, da Lei nº. 4.320/64, os resultados gerais do exercício são demonstrados no Balanço Orçamentário, no Balanço Financeiro, no Balanço Patrimonial e na Demonstração das Variações Patrimoniais.

Apesar disso, Nascimento (2007) destaca que nos últimos anos, principalmente após a edição da Lei de Responsabilidade Fiscal, em 2001, e de normativos visando à convergência e harmonização da Contabilidade Societária aos padrões internacionais, emergiu um movimento, por parte da população e dos demais usuários da Contabilidade Pública, que pedia transparência na divulgação das transações governamentais, pondo em xeque esse modelo de contabilidade pública, cuja estrutura privilegiava o enfoque orçamentário e financeiro em detrimento da evidenciação patrimonial.

Dessa forma, esse anseio por uma melhor demonstração dos fenômenos patrimoniais e a busca por um tratamento contábil padronizado dos atos e dos fatos administrativos no âmbito da administração pública foram o ponto de partida para a elaboração de um novo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público com abrangência nacional. (STN, 2009).

2.3 Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP)

A STN, em conjunto com o Grupo Técnico de Procedimentos Contábeis, com o objetivo de uniformizar as práticas contábeis e promover à convergência aos padrões internacionais, elaborou o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), adequado aos dispositivos legais vigentes, aos padrões internacionais de Contabilidade do Setor Público e às regras e procedimentos de Estatísticas de Finanças Públicas reconhecidas por organismos internacionais. (STN, 2009)

As discussões acerca desse novo instrumento tiveram início em agosto de 2009, por meio da portaria STN nº 467, que aprovou o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP), sendo o Volume IV do Manual destinado ao novo plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP). Em dezembro de 2009, a STN publicou a segunda edição do MCASP, através da portaria nº 751, e republicou o volume IV, acrescentando anexos ao PCASP, tais como a relação de contas contábeis, atributos das contas contábeis e os lançamentos típicos do setor público, os quais o deixaram com um viés mais didático para os usuários da contabilidade pública.

Observa-se que o Manual da STN inicialmente fixou um lapso temporal diferenciado para apresentação desse novo instrumento contábil para os entes públicos, definindo-se o prazo para implantação facultativa a partir de 2010 e obrigatória em 2012 para a União, Estados e DF e em 2013 para os Municípios. No entanto, posteriormente, a portaria STN nº 828 veio a alterar o prazo de implementação do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, ficando determinada a adoção pelos entes, de forma facultativa, a partir de 2012 e, de forma obrigatória, a partir de 2013. A alteração de prazo não afetou o anteriormente disposto para os municípios.

Descreve, o Manual, que é fundamental que esse novo instrumento possibilite a elaboração padronizada de relatórios e demonstrativos previstos na LRF, além das demais demonstrações contábeis.

Merece referência, ainda, o fato que o objetivo essencial do PCASP orbita em torno da redução de divergências conceituais e procedimentais, em benefício da transparência da gestão fiscal, da racionalização de custos nos entes da Federação e do controle social.

Assim, vê-se que a STN nos apresenta um novo plano de contas, com diversas modificações em relação ao atual, dentre as quais releva destacar uma nova estrutura padronizada, cujo conteúdo agrega informações orçamentárias, financeiras e patrimoniais consolidadas, úteis para a tomada de decisões dos gestores públicos e mais transparentes para os cidadãos.

Pode-se afirmar, a partir do exposto, que a criação do novo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público constitui o ponto central de todas as mudanças que vem ocorrendo na contabilidade governamental, especialmente, porque tal inovação cumpre a missão de padronizar, para todos os entes, o tratamento contábil dos atos e fatos que ocorrem no setor público, transformando, assim, em realidade a consolidação das Contas Públicas Nacionais, conforme determinação da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Art. 50. Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes:

[.....]

§ 2o A edição de normas gerais para consolidação das contas públicas caberá ao órgão central de contabilidade da União, enquanto não implantado o conselho de que trata o art. 67. (Brasil, 2000)

A título de ilustração do que foi exposto, a figura abaixo evidencia como está o processo de padronização do PCASP para os Municípios, em decorrência da ação dos Tribunais de Contas.

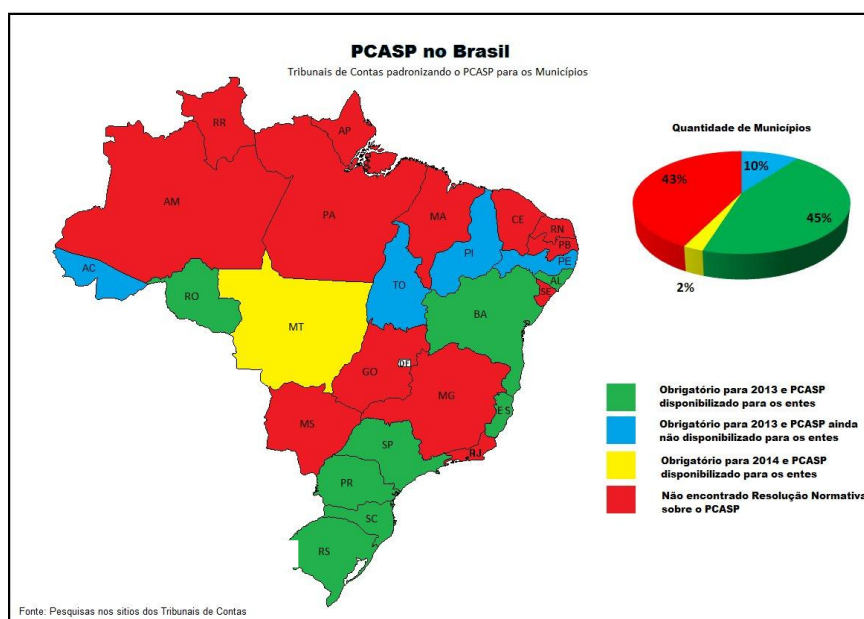


Figura 2: Padronização do PCASP para os Municípios, realizado pelos Tribunais de Contas. (Fonte: Blog do Prof. Lino Martins da Silva)

Dessa forma, cada ente da Federação utilizará a estrutura padrão do PCASP para elaborar o seu Plano de Contas, sendo-lhes permitido o detalhamento dos níveis inferiores a partir do seguinte ao padronizado.

Tal estrutura proposta para o PCASP é composta por:

- Tabela de atributos da conta contábil;
- Relação de contas e
- Estrutura Padronizada de Lançamentos.

Atributos da conta contábil é o conjunto de características próprias que a individualizam, distinguindo-a de outra conta pertencente ao plano de contas. Os atributos podem ser definidos por conceitos teóricos, força legal ou por características operacionais do sistema utilizado. (MCASP, Parte IV)

A relação ou elenco de contas é a disposição ordenada dos códigos e títulos das contas.

Com relação ao último item que compõe o novo plano de contas, o Manual dispõe que cada ente da Federação utilizará a estrutura padronizada do PCASP para elaborar o seu Plano de Contas, tendo a flexibilidade para detalhar os níveis inferiores.

No que tange à codificação por níveis de desdobramento, o PCASP manteve formatação semelhante à do Plano de Contas Único (PCU), organizando-se nos mesmos 07 níveis e 09 dígitos do plano de contas anterior, com exceção dos níveis 4 e 5, que no PCU eram definidos como Elemento e Subelemento, respectivamente, e no PCASP receberam a denominação de Título e Subtítulo, conforme mostrado abaixo:

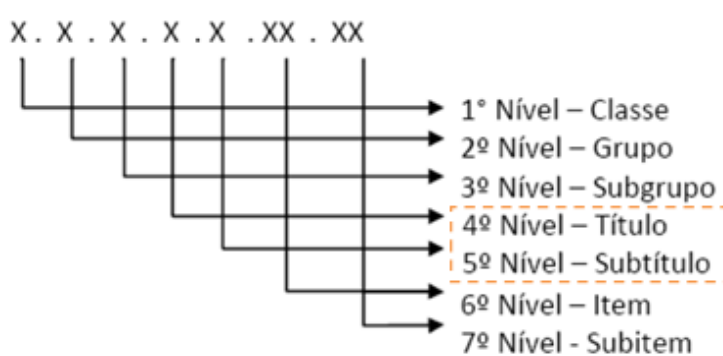


Figura 3: Níveis de Desdobramento do PCASP

Diferentemente do plano de contas anterior, que possuía 6 classes, o novo plano de contas apresentado pela STN possui 8 classes:

1 - Ativo	2 - Passivo e Patrimônio Líquido
3 - Variações Patrimoniais Diminutivas	4 - Variações Patrimoniais Aumentativas
5 - Controles da Aprovação do Planejamento e Orçamento	6 - Controles da Execução do Planejamento e Orçamento
7 - Controles Devedores	8 - Controles Credores

Figura 4: Apresentação das Classes do PCASP (Fonte: MCASP, Parte IV)

A partir de agora, as classes 1-Ativo, 2-Passivo, 3-Variações Patrimoniais Diminutivas e 4-Variações Patrimoniais Aumentativas possuem natureza patrimonial. As classes 5-Controles da Aprovação do Planejamento e Orçamento e 6-Controles da Execução do Planejamento e Orçamento têm natureza orçamentária, sendo essas classes destinadas aos controles do Planejamento e do Orçamento, desde sua aprovação até sua execução. Os atos potenciais e diversos controles são registrados nas classes 7-Controle de Devedores e 8-Controle de Credores, dadas suas naturezas de controle. O registro contábil deve ser feito pelo método das partidas dobradas e os lançamentos devem debitar e creditar contas que apresentem a mesma natureza de informação, seja patrimonial, orçamentária ou de controle. Assim, os lançamentos estarão fechados dentro das classes 1, 2, 3 e 4 ou das classes 5 e 6 ou das classes 7 e 8.

Ao apreciar as características do novo Plano de Contas, constata-se que os antigos Sistemas de Contas passaram a ser chamados de Subsistemas de Contas. Com isso, muda-se o entendimento de Sistema, que não mais engloba um grupo de contas de natureza semelhante, mas, sim, o processo como um todo, passando a se chamar de Sistema Contábil, como vislumbra o CFC na NBC T 16.2:

10. O sistema contábil representa a estrutura de informações sobre identificação, mensuração, avaliação, registro, controle e evidenciação dos atos e dos fatos da gestão do patrimônio público, com o objetivo de orientar e suprir o processo de decisão, a prestação de contas e a instrumentalização do controle social.

Essa mudança, ocasionada pela edição da NBC T 16.2, modificou os antigos Sistemas de Contas, que, doravante, passam a ser chamados Subsistemas de Contas, classificados em subsistema de informações patrimonial, controle, custos e compensação. Frisa-se que não existe mais o

Subsistema Financeiro. Com o PCASP, ele foi incorporado ao Subsistema Patrimonial.

12. O sistema contábil está estruturado nos seguintes subsistemas de informações:

(a) Orçamentário – registra, processa e evidencia os atos e os fatos relacionados ao planejamento e à execução orçamentária;

(c) Patrimonial – registra, processa e evidencia os fatos financeiros e não financeiros relacionados com as variações qualitativas e quantitativas do patrimônio público; (Redação dada pela Resolução CFC nº. 1.268/09)

(d) Custos – registra, processa e evidencia os custos dos bens e serviços, produzidos e ofertados à sociedade pela entidade pública;

(e) Compensação – registra, processa e evidencia os atos de gestão cujos efeitos possam produzir modificações no patrimônio da entidade do setor público, bem como aqueles com funções específicas de controle. (NBC T 16.2, 2008)

Vasconcelos (2010) destaca que, com a edição da NBC T 16.2, enfim a criação do Subsistema de Custos se tornou realidade, uma vez que este já havia sido previsto, ao longo do tempo, em alguns dispositivos legais que regulamentam o direito financeiro e a contabilidade pública no Brasil.

Art. 99. Os serviços públicos industriais, ainda que não organizados como empresa pública ou autárquica, manterão contabilidade especial para determinação dos custos, ingressos e resultados, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeiro comum. (Brasil, 1964)

Art. 79. A contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão. (Decreto-Lei 200 nº200/1967)

§ 3º A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial. (Brasil, 2000)

Diante desse cenário de mudanças, depreende-se que o PCASP está alinhado a uma Contabilidade Pública mais focada para o patrimônio das entidades do setor público, no sentido de proporcionar a divulgação de dados mais fidedignos e transparentes, o uso eficaz e eficiente do dinheiro público, bem assim o controle social dos atos praticados por aqueles responsáveis pela gerência da coisa pública.

QUADRO COMPARATIVO:

PCU

COMPOSIÇÃO:

Relação das Contas
Tabela de Eventos
Indicadores Contábeis

CLASSES:

1. Ativo
2. Passivo
3. Despesa
4. Receita;
5. Resultado do Exercício Diminutivo
6. Resultado do Exercício Aumentativo

SISTEMAS / SUBSISTEMAS:

Orçamentário
Financeiro
Patrimonial
Compensação

ESTRUTURA:

7 níveis e 9 dígitos
4º Nível - Elemento
5º Nível - Sub Elemento

CARACTERÍSTICAS:

Ativo e passivo: opera todos os sistemas.

Receita e despesa : financeiro.

Resultado aumentativo e resultado diminutivo: patrimonial e financeiro.

PCASP

Tabela de atributos da conta contábil
Relação de contas
Estrutura Padronizada de Lançamentos

1. Ativo;
2. Passivo e Patrimônio Líquido;
3. Variação Patrimonial Diminutiva;
4. Variação Patrimonial Aumentativa;
5. Controles da Aprovação do Planejamento e Orçamento;
6. Controles da Execução do Planejamento e Orçamento;
7. Controles Devedores e
8. Controles Credores.

Subsistema patrimonial, orçamentário, custos e compensação.
O subsistema financeiro foi incorporado pelo patrimonial.

7 níveis e 9 dígitos
4º Nível - Título
5º Nível - Sub Título

Ativo, passivo, VPD e VPA :

subsistema patrimonial.

CAPO e CEPO: subsistema orçamentário.

Controle de credores e devedores: custos e compensação.

2.4 O novo enfoque da Contabilidade Aplicada ao Setor Público e seus reflexos para os Contadores Públicos.

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público vive um momento singular em sua história, rodeado por incertezas, desafios, mudanças de paradigmas, principalmente, no que atina ao processo de alteração do foco orçamentário para o foco patrimonial do registro dos atos e fatos contábeis que ocorrem no Setor Público.

Atualmente vive-se um momento de transição desta contabilidade pública arcaica e deficiente para um novo cenário, onde o patrimônio público receberá um tratamento semelhante àquele oferecido ao patrimônio das entidades privadas, no que tange às regras de contabilização e avaliação. (VASCONCELOS, 2010).

Pode-se afirmar que essa mudança de foco da Contabilidade Governamental foi desencadeada pelo processo de convergência aos padrões internacionais de contabilidade, cujo início foi marcado pela publicação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) em novembro de 2008, e impulsionado pela edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, em 2009, pela STN. O MCASP corroborou as NBCASP, tornando obrigatórias as inovações na contabilidade governamental.

A respeito da importância da convergência aos padrões internacionais de contabilidade pública, Nascimento (2007) estampa que a adequação às normas internacionais e aos princípios contábeis é necessária, para permitir a comparação do desempenho das finanças públicas brasileiras em relação às dos demais países. Condição fundamental para que sejam identificados possíveis problemas nas políticas governamentais e que os mesmos sejam equacionados por meio de uma avaliação consistente e com o necessário rigor técnico.

É relevante a evolução trazida à contabilidade pública brasileira pelas NBCASP, na convergência para os IPSAS, principalmente porque esses normativos priorizam a mais pura contabilidade de caráter científico, em contraponto àquela engessada por exaustivas regras e obrigações legais. Privilegia-se, assim, a essência sobre a forma, princípio pelo qual a teoria científica da contabilidade possibilita informações mais verdadeiras, eficientes e

transparentes, na busca da boa gestão pública, da divulgação de informações mais claras à população e da aceitação mais franca diante da comunidade internacional.

O Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, na Parte IV, revela a necessidade da modernização Contabilidade Governamental ao expressar a deficiência do modelo contábil praticado na Administração Pública no Brasil nas últimas décadas, transcrevendo que a contabilidade aplicada ao setor público efetua de modo eficiente o registro dos atos e fatos relativos ao controle da execução orçamentária e financeira. Porém, muito ainda se pode avançar no que se refere à evidenciação do patrimônio público.

Para Leão (2010), o sucesso de tais medidas depende dos esforços conjuntos dos organismos representativos, dos órgãos normativos, dos entes governamentais e, especialmente, dos profissionais da área pública, que são os responsáveis diretos pela contabilidade dos entes governamentais, e necessitam assimilar que o cerne de todas essas mudanças gira em torno da correta evidenciação do Patrimônio Público.

Porém, alguns profissionais de Contabilidade Pública apresentam dificuldades em compreender o novo foco dado à mesma, agora focado no Patrimônio Público e não mais no orçamento. (LEÃO, 2010)

É de extrema importância que o profissional da área pública demonstre interesse na busca de renovação dos seus conhecimentos, abrindo sua visão para além da questão orçamentária da antiga Contabilidade Pública Brasileira, buscando uma melhor evidenciação dos fatos do Patrimônio Público. (LEÃO, 2010)

Na mesma linha, Silva (2009) acentua o compromisso do contador público frente essas mudanças, relatando que a mudança é grande e os profissionais de Contabilidade do serviço público terão que estar preparados para essa virada de postura. Frisa ainda que todos os fatos administrativos serão examinados e registrados não porque tem origem no orçamento, mas sim porque produzem alterações em algum elemento do ativo, passivo e patrimônio líquido.

Continuando, Silva (2009) destaca que se trata de uma mudança radical, a qual será vitoriosa na medida em que todos os Contadores do setor público passem a registrar em primeiro lugar as movimentações do patrimônio e, posteriormente, os reflexos de tais registros no sistema orçamentário. Pois

somente a Contabilidade pode traduzir a riqueza patrimonial segundo o princípio da competência, vez que o orçamento está intimamente ligado ao regime de caixa, para não falar do obscurantismo a que pode estar submetido por força das relações institucionais entre o Poder Executivo e o Poder Legislativo.

2.5 A Revolução das NBCASP

As Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade, estampam as principais balizas que envolvem a evidenciação do patrimônio dos entes públicos a serem apresentadas no PCASP, conforme entendimento de Lino Martins (2009):

Com a aprovação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – (NBCASP) – o Conselho Federal de Contabilidade dá início a uma verdadeira revolução na Contabilidade Governamental brasileira. (SILVA, 2009)

2.5.1 NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação.

Estabelece a conceituação, o objeto e o campo de aplicação da Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

Logo na primeira norma, da série NBCASP, vê-se a proposta de mudança de foco da contabilidade governamental, na medida em que o CFC é taxativo ao afirmar o Patrimônio Público como objeto da Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

Nesta mesma norma, também foi definido o campo de atuação da contabilidade pública da seguinte forma:

7. O campo de aplicação da Contabilidade Aplicada ao Setor Público abrange todas as entidades do setor público.
8. 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. (NBC T 16.1, 2008)

A respeito desse tema, Vasconcelos (2010) verifica que os preceitos da Contabilidade Pública passam a ser aplicados a um número maior de entidades públicas. Destaca o autor, ainda, que os novos procedimentos contábeis também devem ser aplicados por entidades privadas que operem de alguma forma com recursos públicos, mesmo que apenas parcialmente, para fins de prestação de contas desses recursos.

2.5.2 NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis.

Conceitua Patrimônio Público e incorpora características da definição internacional ao estabelecer que este deve ser portador ou represente um fluxo de benefícios, presente ou futuro, inerente à prestação de serviços públicos.

Patrimônio Público é o conjunto de direitos e bens, tangíveis ou intangíveis, onerados ou não, adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelas entidades do setor público, que seja portador ou represente um fluxo de benefícios, presente ou futuro, inerente à prestação de serviços públicos ou à exploração econômica por entidades do setor público e suas obrigações. (NBC T 16.2, 2008)

Além disso, a NBC T 16.2 disciplina que o Patrimônio Público é estruturado em 03 grupos: Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido.

(a) Ativo – compreende os direitos e os bens, tangíveis ou intangíveis adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelo setor público, que represente um fluxo de benefícios, presente ou futuro.

(b) Passivo – compreende as obrigações assumidas pelas entidades do setor público ou mantidas na condição de fiel depositário, bem como as contingências e as provisões.

(c) Patrimônio Líquido – representa a diferença entre o Ativo e o Passivo. (NBC T 16.2, 2008)

O CFC ainda apresenta nesta norma (NBC T 16.2) o Sistema Contábil, cuja característica é controlar e evidenciar os atos e os fatos da gestão do patrimônio público, estruturando-se nos subsistemas de informações Orçamentário, Patrimonial, Custos e Compensação.

2.5.3 NBC T 16.3 – Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil.

Determina as bases para controle contábil do planejamento desenvolvido pelas entidades do setor público, expresso em planos

hierarquicamente interligados, cuja execução deve possibilitar à Contabilidade Aplicada ao Setor Público sua integração, permitindo a comparação das metas programadas com as realizadas, e evidenciando as diferenças relevantes por meio de notas explicativas. (NBC T 16.3, 2008)

2.5.4 NBC T 16.4 – Transações no Setor Público.

Tem por objetivo estabelecer conceitos, natureza e tipicidades das transações no setor público.

Transações no setor público: os atos e os fatos que promovem alterações qualitativas ou quantitativas, efetivas ou potenciais, no patrimônio das entidades do setor público, as quais são objeto de registro contábil em estrita observância aos Princípios Fundamentais de Contabilidade e às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. (NBC T 16.4, 2008)

Segundo a norma, as transações no setor público, suas características e os seus reflexos no patrimônio público, podem ser classificadas nas naturezas econômico-financeira e administrativa.

2.5.5 NBC T 16.5 – Registro Contábil.

Disciplina os critérios para o registro contábil dos atos e dos fatos que afetam ou possam vir a afetar o patrimônio das entidades do setor público.

Depreende-se dessa norma as características do registro e da informação contábil no Setor Público, que devem guardar observância aos princípios e às Normas Brasileiras Aplicadas ao Setor Público:

- Comparabilidade
- Compreensibilidade
- Confiabilidade
- Fidedignidade.
- Imparcialidade
- Integridade
- Objetividade
- Representatividade
- Tempestividade
- Uniformidade
- Utilidade
- Verificabilidade
- Visibilidade

O CFC estabelece, ainda, que os atos da administração com potencial de modificar o patrimônio da entidade devem ser registrados nas contas de compensação e as transações no setor público devem ser reconhecidas e registradas integralmente no momento em que ocorrerem, em respeito ao Princípio da Oportunidade. (NBC T 16.5, 2008)

2.5.6 NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis.

Estabelece as demonstrações contábeis a serem elaboradas e divulgadas pelas entidades do setor público.

A NBC T 16.6, emitida pelo CFC, apresenta duas novas Demonstrações Contábeis, além daquelas já utilizadas pelas entidades do Setor Público:

3. As demonstrações contábeis das entidades definidas no campo da Contabilidade Aplicada ao Setor Público são:

- (a) Balanço Patrimonial;
- (b) Balanço Orçamentário;
- (c) Balanço Financeiro;
- (d) Demonstração das Variações Patrimoniais;
- (e) Demonstração dos Fluxos de Caixa;
- (f) Demonstração do Resultado Econômico.

4. As demonstrações contábeis devem ser acompanhadas por anexos, por outros demonstrativos exigidos por lei e pelas notas explicativas. (NBC T 16.6, 2008)

Além da Demonstração de Fluxos de Caixa, foi introduzida também a Demonstração do Resultado Econômico, a qual deverá evidenciar a eficiência da administração, no que atina aos custos dos entes públicos e seus órgãos e entidades. (NBC T 16.6, 2008)

Frisa-se, também, a obrigatoriedade das Notas Explicativas, que na área empresarial contribuem para a compreensão das demais demonstrações, constituindo-se em um instrumento que torna clara a informação para gestores e especialmente para a sociedade, que terá dados mais transparentes e compreensíveis.

2.5.7 NBC T 16.7 – Consolidação das Demonstrações Contábeis.

Esta norma cuida dos conceitos, da abrangência e dos procedimentos necessários à consolidação das demonstrações contábeis no âmbito do setor público, com o objetivo de fornecer o conhecimento e a disponibilização de macroagregados do setor público, a visão global do resultado e a instrumentalização do controle social.

Consolidação das Demonstrações Contábeis: o processo que ocorre pela soma ou pela agregação de saldos ou grupos de contas, excluídas as transações entre entidades incluídas na consolidação, formando uma unidade contábil consolidada. (NBC T 16.7, 2008)

Esse processo de consolidação deve considerar as relações de dependência entre as entidades do setor público, abranger as transações

contábeis de todas as unidades objeto da consolidação e os ajustes e as eliminações decorrentes desse processo devem ser realizados em documentos auxiliares. (NBC T 16.7, 2008)

2.5.8 NBC T 16.8 – Controle Interno.

Descreve as balizas para o controle interno no âmbito da Administração Pública, como suporte do sistema de informação contábil, no sentido de minimizar riscos e dar efetividade às informações da contabilidade, visando contribuir para o alcance dos objetivos da entidade do setor público. (NBC T 16.8, 2008)

2.5.9 NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão.

Estabelece critérios e procedimentos para o registro contábil da depreciação, da amortização e da exaustão.

Conforme consta nesta norma, daqui para frente, os órgãos e entidades submetidas à contabilidade pública estarão obrigados a praticar a apuração e contabilização da depreciação, amortização e exaustão. (NBC T 16.9, 2008)

Para Vasconcelos (2010), com a obrigatoriedade de se calcular e registrar a depreciação, amortização e exaustão no setor público, o ativo imobilizado poderá ser evidenciado de maneira mais real, assim como ocorre nas empresas privadas.

Acompanhando esse posicionamento, Silveira, Danieli (2010) confirma em seus estudos sobre o impacto da depreciação no patrimônio dos entes públicos, que as informações do balanço patrimonial, do fluxo de caixa indireto, da demonstração da variação patrimonial e da demonstração do resultado econômico sofrerão reduções com o cálculo da depreciação, de modo que as informações sobre o patrimônio público deixem de ser “fictícias”, para se tornarem mais condizentes com a real posição patrimonial de cada ente.

A par dessas considerações, tem-se que a publicação da NBC T 16.9, provavelmente, trouxe a maior transformação para dentro da Contabilidade Governamental, ao obrigar a utilização das técnicas de depreciação, de amortização e de exaustão pela contabilidade no âmbito da administração pública, contrapondo o disposto no art. 106 da Lei nº 4.320/64, que descreve

que a depreciação é facultativa para os órgãos e entidades da administração pública.

2.5.10 NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público.

Disciplina os critérios e os procedimentos para a avaliação e a mensuração de ativos e passivos integrantes do patrimônio de entidades do setor público.

A partir de agora, os bens de uso comum que absorveram recursos públicos ou foram recebidos em doação, tais como praças, estradas, dentre outros, serão contabilizados no ativo imobilizado do patrimônio das entidades alcançadas pelo campo de aplicação da Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

30. Os bens de uso comum que absorveram ou absorvem recursos públicos ou aqueles eventualmente recebidos em doação, devem ser incluídos no ativo não circulante da entidade responsável pela sua administração ou controle, estejam, ou não, afetos a sua atividade operacional.

31. A mensuração dos bens de uso comum será efetuada, sempre que possível, ao valor de aquisição ou ao valor de produção e construção. (NBC T 16.10, 2008)

Essa regulamentação do CFC normatiza também a prática da reavaliação dos itens patrimoniais, estabelecendo a periodicamente que deve ser realizada, a fim de trazer o valor patrimonial dos ativos e passivos ao valor justo ou “*fair value*”. Este procedimento é chamado de redução ao valor recuperável ou “*impairment*”, que pode ser entendido como o ajuste ao valor de mercado ou de consenso entre as partes para bens do ativo, quando esse for inferior ao valor líquido contábil. (NBC T 16.10, 2008)

Sintetizando, Nascimento (2009) afirma que o teste de “*impairment*” reflete um decréscimo na utilidade de um ativo que é controlado pela entidade, além do seu desgaste natural por uso ou obsolescência.

Assim, a NBC T 16.10 define a periodicidade com que se deve proceder a essa reavaliação:

36. As reavaliações devem ser feitas utilizando-se o valor justo ou o valor de mercado na data de encerramento do Balanço Patrimonial, pelo menos:

(a) anualmente, para as contas ou grupo de contas cujos valores de mercado variarem significativamente em relação aos valores anteriormente registrados;

(b) a cada quatro anos, para as demais contas ou grupos de contas.

Por fim, a revolução das NBCASP estabeleceu que, tal como na contabilidade societária, os ativos intangíveis devem ser evidenciados no patrimônio público, já que atendem aos requisitos da essência contábil, a qual determina que um ativo deva ser registrado quando for de propriedade da entidade, apresentar a capacidade de gerar benefícios futuros e ser mensurável monetariamente.

32. Os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da atividade pública ou exercidos com essa finalidade são mensurados ou avaliados com base no valor de aquisição ou de produção.

33. O critério de mensuração ou avaliação dos ativos intangíveis obtidos a título gratuito e a eventual impossibilidade de sua valoração devem ser evidenciados em notas explicativas.

34. Os gastos posteriores à aquisição ou ao registro de elemento do ativo intangível devem ser incorporados ao valor desse ativo quando houver possibilidade de geração de benefícios econômicos futuros ou potenciais de serviços. Qualquer outro gasto deve ser reconhecido como despesa do período em que seja incorrido. (NBC T 16.10, 2008)

Ressalta-se que são diversas as mudanças nos critérios de avaliação patrimonial originadas pela nova visão patrimonial da Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Tais inovações se encontram em completa sintonia com as normas internacionais de contabilidade, como é o caso da reavaliação de itens patrimoniais pelo teste de “*impairment*”, o “*fair value*” e a contabilização dos ativos intangíveis.

2.5.11 NBC T 16.11 - Sistema de Informação de Custos do Setor Público.

Trata da conceituação, do objeto, dos objetivos e das regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público e apresentado, nesta Norma, como Sistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP).

O 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.

Convém assinalar que, na geração de informação de custos, é obrigatória a adoção dos princípios de contabilidade, em especial o da competência, devendo ser realizados os ajustes necessários quando algum registro for efetuado de forma diferente. (NBC T 16.11, 2011)

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Nesse momento, descreve-se a metodologia utilizada, apresentando os devidos procedimentos metodológicos empregados na elaboração do estudo em questão.

3.1 Caracterização do Estudo

De acordo com Gil (1999), os métodos científicos constituem uma ferramenta indispensável à ciência, auxiliando-a no alcance da veracidade dos fatos.

Na mesma linha, Triviños (1987) sustenta que a pesquisa qualitativa evidencia sua fundamental contribuição para o desenvolvimento das práticas sociais, uma vez, que possibilita uma análise implícita do que será investigado.

Diz-se que um trabalho é de natureza exploratória quando envolve levantamento bibliográfico, entrevista com pessoas que tiveram (ou têm) experiências práticas com o problema pesquisado e análise de exemplos que estimulem a compreensão. Possui ainda a finalidade básica de desenvolver, esclarecer e modificar conceitos e ideias para a formulação de abordagens posteriores.

Em face do exposto, este tipo de estudo visa proporcionar um maior conhecimento para o pesquisador acerca do assunto, a fim de que esse possa formular problemas mais precisos ou criar hipóteses que possam ser pesquisadas por estudos posteriores (GIL, 1999, p. 43).

Neste estudo, o método ora utilizado consiste em uma pesquisa qualitativa com abordagem exploratória e descritiva, uma vez que, além de descrever as principais mudanças trazidas pelo novo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), em comparação com o antigo Plano de Contas Único (PCU) do Governo Federal; busca-se discutir e extrair uma análise acerca das expectativas de profissionais de contabilidade de municípios que participam do FÓRUM PERMANENTE DE CONTADORES MUNICIPAIS DO BRASIL, com vistas à implementação do PCASP, obrigatório para os entes municipais, a partir de 2013, como também, identificar os principais

mecanismos que tal público está utilizando para se preparar para esse novo plano de contas da administração pública, facilitando, dessa forma, o aprofundamento do tema para trabalhos posteriores.

3.2 População e Amostra

População é a soma de todos os elementos que compartilham algum conjunto comum de características, conformando o universo próprio para o propósito do problema da pesquisa. Já amostra é caracterizada, segundo Silva e Menezes (2001,p.32), como “parte da população ou do universo, selecionada de acordo com uma regra ou plano.”

A população desta pesquisa tem abrangência nacional, uma vez que o universo delimitado para o estudo é o FÓRUM PERMANENTE DE CONTADORES MUNICIPAIS DO BRASIL, cujos participantes são, em sua maioria, profissionais que trabalham com contabilidade voltada para municípios, espalhados pelos 27 estados da federação.

Quanto à amostra, caracteriza-se como não-probabilística. Esse tipo de amostragem é, muitas vezes, empregado em trabalhos estatísticos, por simplicidade ou por impossibilidade de se obterem amostras probabilísticas, como seria desejável (NETO, 1977).

Neto (1977) realça a distinção entre população-objeto e população amostrada:

A população-objeto é aquela que temos em mente ao realizar o trabalho estatístico. Apenas uma parte dessa população, porém, está acessível para que dela retiremos a amostra. Essa parte é a população amostrada.

No caso sob análise, devido à inacessibilidade a toda a população do fórum, seja por problemas no serviço de envio de e-mail aos participantes, disponibilizado nesse canal virtual; seja por não encontrar os participantes através da rede social “facebook”, fomos então forçados a coletar a amostra na parte da população que estava acessível.

Tecidas essas considerações, vale ressaltar que, mesmo entre a população acessível, encontramos limitações, uma vez que o tamanho da amostra poderia ter sido mais significativa, dando assim, maior relevância para o estudo, não fosse a aversão das pessoas a responderem questionários.

Desse modo, contribuíram com a pesquisa 23 (vinte e três) especialistas do ramo de contabilidade pública voltada para municípios, oriundos de 13 (treze) estados, distribuídos pelas 05 (cinco) regiões brasileiras.

3.3 Instrumentos da Pesquisa

O instrumento utilizado para a pesquisa constituiu-se de um questionário com 17 (dezesete) questões, abertas e fechadas, nas quais os respondentes declararam suas opiniões acerca da problemática em questão.

As questões de marcar foram formatadas, em sua maioria, a partir de uma escala de classificação conhecida como Escala Likert. Esse tipo de escala foi desenvolvido pelo cientista Rensis Likert entre 1946 e 1970, onde o respondente, em cada questão, avalia seu grau de concordância ou discordância sobre algo, escolhendo um ponto numa escala com cinco graduações, sendo as mais comuns: discordo totalmente, discordo parcialmente neutro, concordo parcialmente, concordo totalmente. (Bernardo Aguiar, Walter Correia, Fábio Campos - Uso da Escala Likert na Análise de Jogos – UFPE)

Para Marques (2003), a escala Likert é uma escala de classificação amplamente utilizada e exige que os respondentes indiquem o grau de concordância ou discordância com cada uma das afirmações avaliadas.

Uma vantagem da escala de Likert é que ela fornece direções sobre a atitude do responde em relação a cada afirmação, sendo ela positiva ou negativa.

Para obter uma análise mais apurada dos dados coletados, de modo a conhecer melhor o pensamento dos respondentes acerca da problemática proposta, optou-se pela elaboração de alguns quesitos abertos, dado que, com a Escala Likert, consegue-se extrair, apenas, o grau de concordância / discordância do respondente em relação à determinada afirmação.

No entanto, antes de enviar o questionário definitivo, fez-se necessário à realização de um questionário pré-teste, aplicado a um público de 05 contadores locais, com a finalidade de descobrir se, de fato, as perguntas estavam sendo bem interpretadas pelos depoentes, de modo que, este primeiro questionário buscou explorar e identificar perguntas-problema que

justificassem uma modificação da redação, alteração do formato ou mesmo serem eliminadas da versão final.

Aaker et al. (2001) ensina que alguns critérios devem ser levados em consideração depois da aplicação de um pré-teste. São indícios que permitem aperfeiçoá-lo e avaliar se de fato houve equívocos na elaboração, abrindo espaço para um entendimento confuso e dúbio.

Dentre eles, estão:

- A interpretação do respondente é a mesma do pesquisador?
- Há duplicidade de pergunta, mesmo que sendo com interpretações diferentes?
- O vocabulário é simples, direto e familiar a todos os respondentes?
- Alguma palavra do texto tem sentido vago ou ambíguo?
- Há perguntas condutoras ou tendenciosas?
- As perguntas têm o tamanho apropriado?
- A pergunta é aplicável a todos os respondentes?

Com base nessas perguntas e após a elaboração de um primeiro questionário com 26 itens, aplicou-se o pré-teste a um público local.

Passo seguinte, colheram-se os depoimentos das pessoas que responderam ao pré-teste, sendo identificados alguns problemas na confecção do instrumento da pesquisa, relatados abaixo.

Foi unânime a opinião, entre os depoentes, de que o questionário estava muito extenso, o que o tornava cansativo, mesmo sendo a maioria das questões respondidas com apenas um “clique”.

Também foi identificado em outras questões um texto de sentido vago, uma vez que, não possibilitou uma resposta mais aprofundada, dando deixo para que um respondente concluísse a pergunta com “apenas” um sim ou não. Estava faltando à expressão: “justifique”.

Outro ponto detectado foi à presença de perguntas consideradas invasivas, como as que abordavam sobre o nível de renda e o nome do município onde o contador trabalhava, levando os respondentes a afirmarem que se sentiram constrangidos com tais indagações.

Com isso, constata-se que quando se trata de um questionário cuja aplicação não se dá juntamente com o pesquisador, este deve ser especialmente claro e bem explicado para que não ocorram desvios de interpretações como esse. O pesquisador deve lembrar que não estará no momento do preenchimento do questionário para explicar aos respondentes aonde ele quer chegar.

Depois de realizadas as devidas correções, chegou-se ao questionário definitivo com 17 questões, que segue anexo à pesquisa.

3.4 Coleta dos Dados

De acordo com Santos (2004), a coleta de dados é de grande relevância e deve ser conduzida cuidadosamente, pois terá reflexos diretos na análise dos dados.

A coleta de dados secundários foi realizada através de informações extraídas em livros, como também em bibliografias contemporâneas encontradas na internet, tais como dissertações, teses, artigos e sites institucionais.

Já a coleta de dados primários ocorreu entre os meses de julho e setembro, através da ferramenta de questionário online *surveymonkey*, cujo link de acesso foi enviado aos participantes, acessíveis, do FÓRUM PERMANENTE DE CONTADORES MUNICIPAIS DO BRASIL, escolhidos para compor a amostra.

Devido ao fato de o universo da pesquisa estar situado em um fórum virtual, e este possuir abrangência nacional, o envio do *link* do questionário foi realizado através das ferramentas da internet facebook e e-mail, obtendo-se maior sucesso através da rede social (facebook), em comparação com o correio eletrônico (e-mail).

Como o serviço de envio de e-mail aos participantes do fórum dos contadores municipais não estava funcionando corretamente, o processo de coleta de dados ficou bastante prejudicado e demorado.

Assim, urgiu-se então a necessidade de se elaborar uma estratégia diferente, no sentido de conseguir outro meio de comunicação (facebook), que

possibilitasse o envio do *link* do instrumento da pesquisa para os participantes desse canal virtual.

Os poucos questionários respondidos via e-mail foram enviados aos participantes do 2º SEMINÁRIO NACIONAL DE CONTABILIDADE MUNICIPAL, o qual deu origem ao fórum em questão. A lista dos participantes, com os respectivos e-mails, foi fornecida por um dos idealizadores do fórum dos contadores municipais, o Sr. Renato Culau Chaves. Impende frisar que os participantes do seminário também são participantes do fórum em pauta.

Nesses 03 (três) meses de coleta de dados, o *link* para acessar e responder ao questionário foi enviado para muitos participantes do fórum virtual de contabilidade municipal. Na verdade, perdeu-se a conta de quantos questionários foram enviados, dada a dificuldade de se conseguir respostas.

Ao final, obtiveram-se respostas de 23 contadores que atuam com contabilidade voltada para municípios. Fato este que possibilitou a concretização da pesquisa de forma satisfatória.

3.5 Análise dos Dados

De acordo com a natureza e tipo de pesquisa, a técnica utilizada para análise dos dados desta pesquisa foi a análise de conteúdo. Na visão de Machado (1991, p. 53), atualmente essa técnica é cada vez mais empregada para análise de material qualitativo.

Para Bardin (1977, p. 42), a análise de conteúdo é conceituada como um conjunto de técnicas de análise das comunicações visando obter, por procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens (quantitativos ou não) que permitam a inferência de conhecimentos relativos às condições de produção/recepção (variáveis inferidas) destas mensagens.

Vale destacar ainda que a finalidade da análise de conteúdo é produzir inferências, trabalhando com vestígios e índices postos em evidência por procedimentos mais ou menos complexos (PUGLISI; FRANCO, 2005, p. 25).

4 RESULTADOS

A análise dos resultados será apresentada em 03 tópicos, cada um formado por um grupo de questões aplicadas no questionário que, de uma forma ou de outra, estão ligados a uma característica comum.

A intenção dessa divisão é propor uma melhor evidenciação da problemática que reveste a pesquisa, ou seja, elucidar como está a preparação e a expectativa, sob a ótica de profissionais que atuam com contabilidade voltada para municípios, em relação ao novo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), a ser implantado a partir de 2013, através dos dados coletados de 23 participantes do FÓRUM PERMANENTE DE CONTADORES MUNICIPAIS DO BRASIL.

4.1 Tópico 01 - Perfil dos respondentes

Como pode se depreender do instrumento da pesquisa, antes dos quesitos que envolvem aspectos relacionados com a problemática do estudo, as primeiras questões do questionário se destinaram a conhecer o perfil dos respondentes, com o objetivo de trazer à lume algumas características dos profissionais que trabalham com contabilidade para municípios.

Assim, nesse tópico será mostrado, por exemplo, em quais estados e, por conseguinte, em quais regiões estão situados os municípios onde os depoentes prestam seus serviços contábeis, bem como suas faixas etárias, tempo em que trabalham para os municípios e seus vínculos para com estes.

4.1.1 Origem

Através das 23 amostras coletadas, obtiveram-se respondentes oriundos de 13 estados brasileiros, distribuídos pelas 05 regiões do país.

Dentre os estados participantes, destaque para Minas Gerais e Ceará, que abrilhantaram a pesquisa com a participação de 05 e 04 contadores, respectivamente, alcançando um percentual de 21.7% e 17.4% do total, conforme mostrado no gráfico seguinte:

O(s) município(s) para o(s) qual(is) você presta serviços contábeis ou do qual sejaservidor está situado em qual Estado?

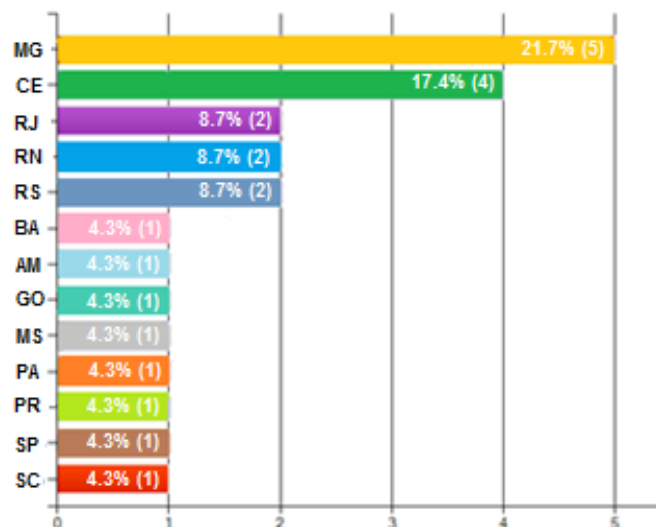


Gráfico 1: Distribuição dos 23 Participantes – ESTADOS _ Fonte (Elaboração Própria)

Quanto à participação dos respondentes por região, com os dados obtidos, foram coletadas amostras de todas elas, com destaque para a região Sudeste, de onde foram respondidos 08 (34,8%) questionários; o Nordeste, que contou com a participação de 07 (30,4%) questionários; o Sul, com 04 (17,4%) questionários; o Norte, com 02 (8,7%) questionários e o Centro Oeste, com 02 (8,7%) questionários.

REGIÕES

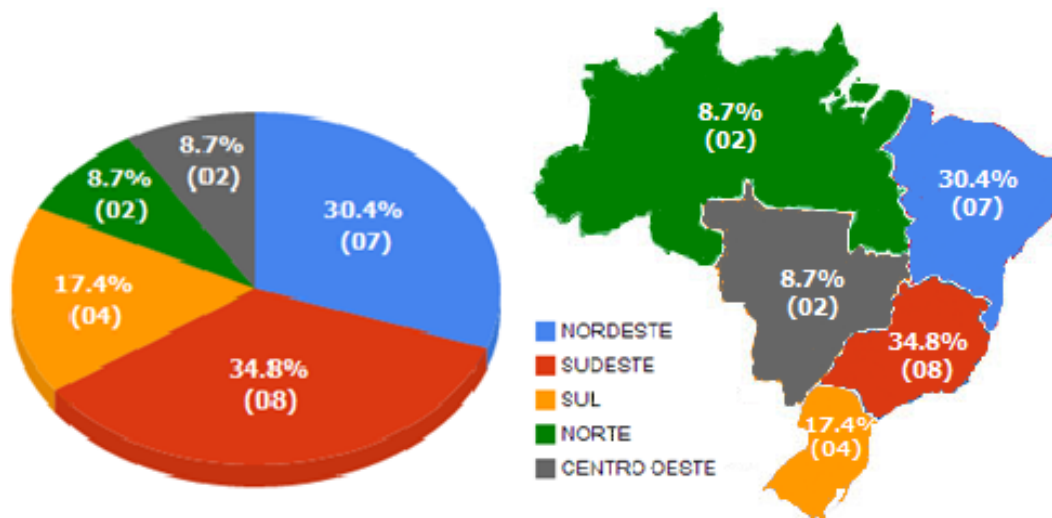


Gráfico 2: Distribuição dos 23 Participantes – REGIÕES_ Fonte (Elaboração Própria)

A par da distribuição regional mostrada acima, destaca-se que, devido à baixa participação de contadores das regiões Norte e Centro-oeste (apenas 02 participantes), as comparações e análises, realizadas a partir do cruzamento das demais variáveis do estudo com as regiões dos respondentes, ficaram restritas ao Sudeste, Sul e Nordeste, para evitar possíveis distorções e conclusões equivocadas acerca do objeto da pesquisa.

4.1.2 Idade

A faixa etária dos participantes foi outra característica abordada no estudo, que contou com a participação de contadores jovens e experientes.

Os dados revelaram que quase 4/5 (78.2%) dos depoentes possuem idade entre 31 e 50 anos, com igual distribuição entre as faixas de 31-40 anos e 41-50 anos, ambas com 39,1%. Apenas 02 (8.7%) contadores possuem idade entre 21-30 anos e 03 (13%), acima dos 50 anos.

Constatou-se que a análise dessa variável em relação à preparação e à expectativa para o PCASP não mostrou resultados relevantes, uma vez que não houve diferenças de percepção em função da faixa etária dos participantes.

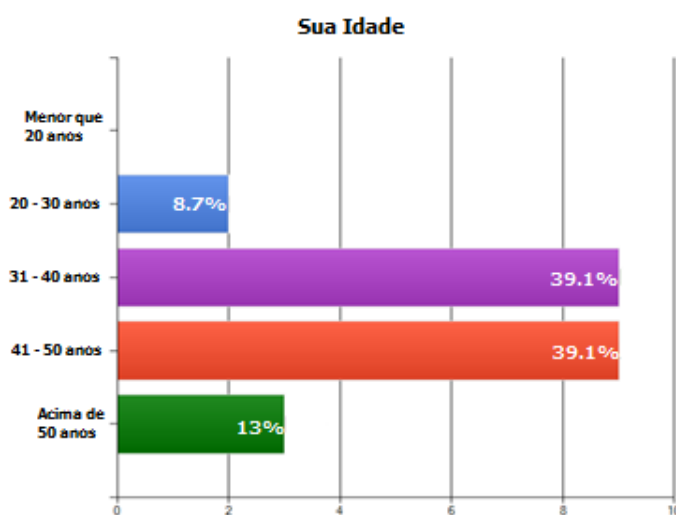


Gráfico 3: Faixa Etária dos Participantes - Fonte (Elaboração Própria)

4.1.3 Escolaridade

Indagou-se também sobre o nível de escolaridade daqueles que compuseram a amostra. Os resultados mostram que a maioria dos respondentes (65.2% = 60.9% Especialização + 4.3% mestrado), mesmo

possuindo nível superior, está buscando uma melhor qualificação profissional, principalmente através de Especialização.

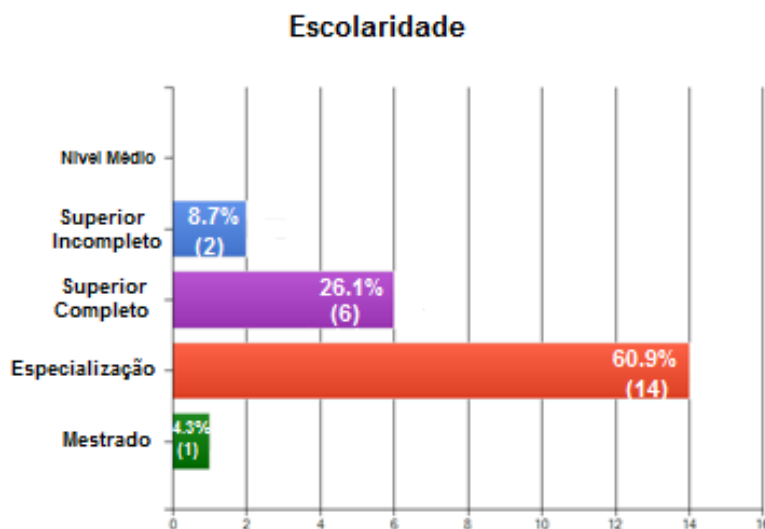


Gráfico 4: Nível de Escolaridade dos Participantes - Fonte (Elaboração Própria)

Vale destacar que após o cruzamento dos dados obtidos relativos à REGIÃO e ESCOLARIDADE, demonstrados na tabela abaixo, observou-se que os contadores municipais das regiões Sul e Sudeste possuem maior qualificação profissional em relação às demais, pois dos 14 que possuem Especialização, 10 são desses locais (06 do Sudeste e 04 do Sul).

Por outro lado, ressalta-se, de modo geral, o baixo nível de qualificação dos contadores de municípios nordestinos, em comparação com as outras regiões, pois dos 23 participantes da pesquisa, 14 possuem especialização, dos quais somente 01 advém dessa região.

REGIÃO x ESCOLARIDADE

		ESCOLARIDADE				Total
		Superior Incompleto	Superior Completo	Especialização	Mestrado	
REGIÃO	Nordeste	1	4	1	1	7
	Norte	0	0	2	0	2
	Centro-Oeste	0	1	1	0	2
	Sul	0	0	4	0	4
	Sudeste	1	1	6	0	8
Total		2	6	14	1	23

Tabela 1: Cruzamento – Região x Escolaridade - Fonte (Elaboração Própria)

4.1.4 Vínculo com o Município

A análise desse aspecto evidenciou que os profissionais de contabilidade que responderam a pesquisa se vinculam ao Município de 03 modos diferentes: concurso público, contrato e cargo comissionado.

Observando o gráfico abaixo, constata-se, como um todo, uma boa representatividade dos 03 vínculos mencionados, com leve destaque para os contadores concursados (47.8%), que compuseram a maioria da pesquisa.

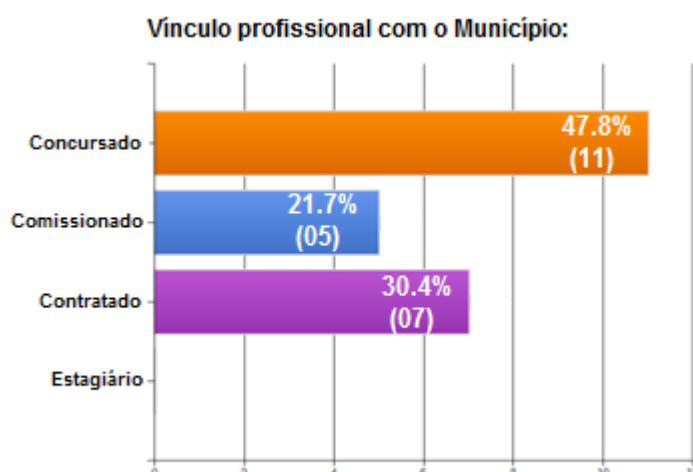


Gráfico 5: Vínculo Profissional dos Participantes com o Município onde atuam
Fonte (Elaboração Própria)

No entanto, quando esses dados são cruzados com os das regiões dos depoentes, os resultados se revelam bem mais elucidativos.

Observando a tabela da página seguinte, verifica-se que a maioria dos contadores concursados se encontra nos municípios do Sudeste e do Sul, ao passo que não houve contadores com esse vínculo nos municípios do Nordeste.

Por outro lado, a situação se inverte quando a análise se volta para os contratados, pois dos 07 que afirmaram ter ligação com o município por meio desse vínculo, 05 são do Nordeste e nenhum é do Sudeste.

REGIÃO x VÍNCULO COM O MUNICÍPIO

		VÍNCULO COM O MUNICÍPIO			Total
		Concurgado	Comissionado	Contratado	
REGIÃO	Nordeste	0	2	5	7
	Norte	1	0	1	2
	Centro-Oeste	1	1	0	2
	Sul	2	1	1	4
	Sudeste	7	1	0	8
Total		11	5	7	23

Tabela 2: Cruzamento – Região x Vínculo com o Município - Fonte (Elaboração Própria)

4.1.5 Tempo em que trabalha com contabilidade voltada para Municípios

O gráfico a seguir nos evidencia o tempo em que os entrevistados trabalham para municípios. Examinando os resultados, verificou-se que a amostra foi bem diversa, compondo-se tanto de contadores com bastante experiência, quanto de profissionais que atuam há pouco tempo com esse ramo da contabilidade.

Tal constatação foi de grande valia para a pesquisa, uma vez que possibilitou ao estudo observar a opinião, em relação ao PCASP, de contadores municipais com diferentes tempos de serviço colaborando para a contabilidade pública.

Tempo que trabalha com contabilidade voltada para Municípios

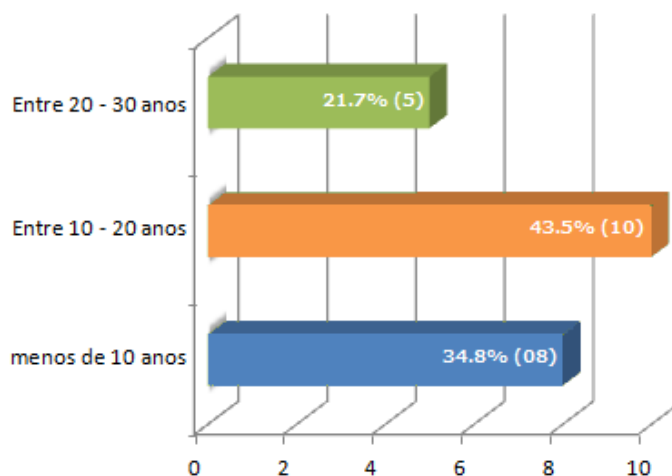


Gráfico 6: Tempo que os Participantes trabalham para Municípios
Fonte (Elaboração Própria)

4.2 Tópico 02 – Preparação.

Nesse tópico será mostrado, através dos resultados coletados, como está sendo realizada a preparação dos contadores municipais, quais as principais dificuldades enfrentadas pelos municípios, se estão fornecendo capacitação para os seus contadores, de que forma estão buscando se atualizar, se as instituições superiores estão conseguindo preparar novos profissionais capacitados, tudo isso com enfoque no PCASP que será implantado em todos os municípios brasileiros a partir de 2013.

Como esperado, todos os depoentes afirmaram ter conhecimento da obrigatoriedade do PCASP para os entes municipais no próximo ano. No entanto, o que mais interessava a pesquisa era investigar de que forma os contadores obtiveram tal informação.

O gráfico seguinte exibe que o site da STN é o veículo mais utilizado pela maioria dos contadores entrevistados, quando o assunto é Contabilidade Pública, constituindo-se, assim, no meio através do qual, 12 dos 19 que responderam a esse quesito, afirmaram ter tido o conhecimento de que o PCASP será implantado nos municípios do Brasil a partir do próximo exercício.

Os Tribunais de Contas também foram citados 05 vezes como sendo o meio através do qual tomaram ciência dessa informação.

Além disso, tais organismos, por diversas vezes, foram mencionados no questionário como sendo as plataformas que os participantes recorrem para se atualizarem acerca dos temas relacionados à Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

A par dessas considerações, tem-se que a STN e os Tribunais de Contas estão cumprindo bem seus papéis de órgãos responsáveis pela regulamentação e normatização da Contabilidade Pública, uma vez que, pelas respostas obtidas, nota-se que os contadores municipais recorrem a essas instituições para se atualizarem acerca das mudanças que estão ocorrendo na Contabilidade Governamental.

Como ficou sabendo da obrigatoriedade do PCASP?

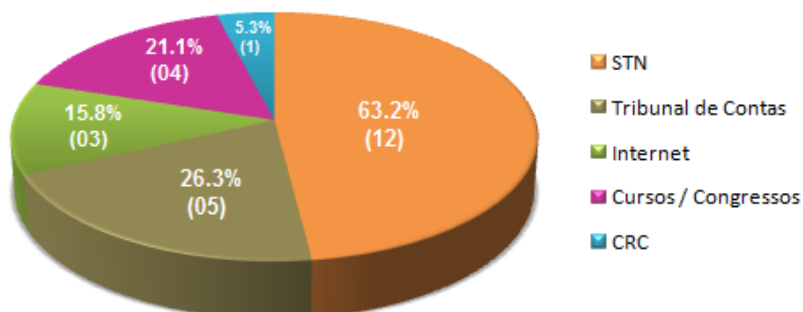


Gráfico 7: Meio através do qual os Participantes tomaram conhecimento da obrigatoriedade do PCASP em 2013 - Fonte (Elaboração Própria)

Por sua vez, quando lhes foi afirmado se há cobrança dos gestores públicos para que o prazo estabelecido pela STN para o PCASP seja cumprido, 16 dos 23 entrevistados confirmaram a afirmação, sendo que 11 (02 do Nordeste) concordaram parcialmente, demonstrando que existe alguma cobrança por parte do município, mas não tão veemente quanto à dos outros 05 (nenhum do Nordeste) que concordaram totalmente.

A administração do município está exigindo dos responsáveis pela contabilidade que o prazo para implementar o novo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) seja cumprido.

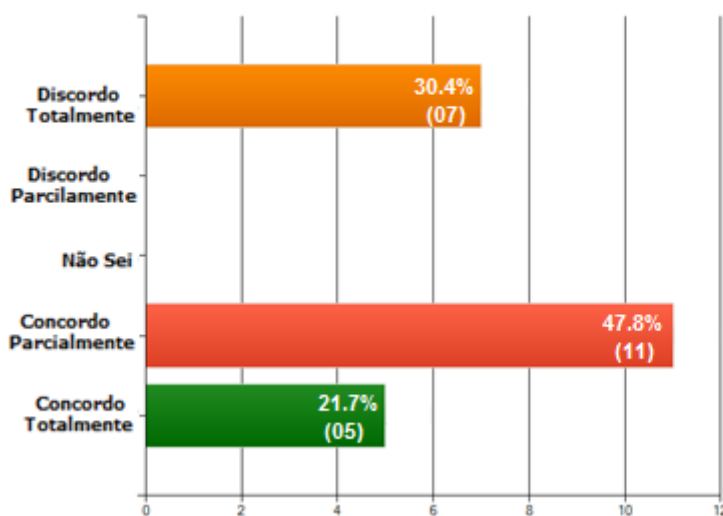


Gráfico 8: Exigência dos Gestores para cumprir os prazos estabelecidos pela STN Fonte (Elaboração Própria)

Examinando um pouco mais os resultados obtidos, especificamente os 07 entrevistados que discordaram totalmente, constatou-se que 05 (71%) deles são contadores de municípios do Nordeste, evidenciando, assim, o desinteresse por parte dos gestores dos municípios da região citada, que, aparentemente, não estão preocupados em cumprir os prazos estabelecidos pelos Tribunais de Contas e pela STN.

Observou-se também uma tendência de concordância para os participantes do Sul e do Sudeste, já que todos da primeira região e a maioria da segunda concordaram de forma parcial ou total com a afirmação, inferindo-se, assim, que os prefeitos dessas regiões estão mais “atenados” acerca dos novos procedimentos contábeis.

A administração do município está exigindo dos responsáveis pela contabilidade que o prazo para implementar o novo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) seja cumprido.

		Discordo Totalmente	Discordo Parcialmente	Não Sei	Concordo Parcialmente	Concordo Totalmente	Total
REGIÃO	Nordeste	5	0	0	2	0	7
	Norte	0	0	0	1	1	2
	Centro-Oeste	0	0	0	1	1	2
	Sul	0	0	0	3	1	4
	Sudeste	2	0	0	4	2	8
Total		7	0	0	11	5	23

Tabela 3: Cruzamento – Regiões x Exigência para cumprir prazos da STN - Fonte (Elaboração Própria)

Dando prosseguimento com a análise da preparação, sob a ótica dos contadores municipais, indagamos se o Município ofereceu ou estava oferecendo capacitação, no sentido de deixar o quadro contábil apto a trabalhar com o novo plano de contas em 2013.

Examinando os dados obtidos, verificou-se que a maioria desses entes (63.6%) está negligenciando o prazo disposto nas diretrizes da Parte IV da 5ª Edição do MCASP, deixando a cargo de seus contadores a responsabilidade por tal preparação, o que implica inferir que a adoção do PCASP pelos municípios poderá demandar mais tempo que o previsto.

O município ofereceu ou está oferecendo alguma capacitação sobre o novo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público(PCASP)?

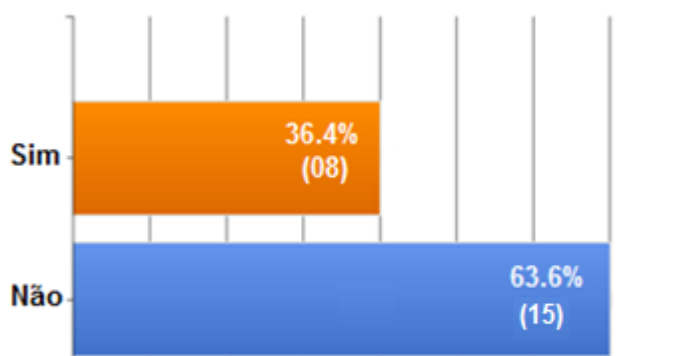


Gráfico 9: Capacitação para o PCASP oferecida pelo Município - Fonte (Elaboração Própria), S

depoentes, ratifica-se novamente a situação alarmante dos municípios nordestinos, dado que dos 07 entrevistados que trabalham para cidades dessa região, apenas 01 assinalou “SIM” a esse quesito, ao passo que os outros 06 responderam “NÃO” à assertiva, refletindo, assim, que a capacitação dos responsáveis pela contabilidade dos municípios não é prioridade para os gestores municipais do Nordeste.

Verificando a origem dos 08 que assinalaram “SIM” ao quesito, constata-se que 07 são do Sul e do Sudeste. Desse modo, pode-se afirmar que as administrações municipais dessas duas regiões estão mais comprometidas com o sucesso da implantação dos novos procedimentos contábeis do que os das demais áreas investigadas.

O município ofereceu ou está oferecendo alguma capacitação sobre o novo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP)?

Região	SIM	NÃO	Total
Nordeste	1	6	7
Norte	0	2	2
Centro-Oeste	0	2	2
Sul	2	2	4
Sudeste	5	3	8
Total	8	15	23

Tabela 4: Cruzamento – Regiões x Capacitação oferecida pelo Município
Fonte (Elaboração Própria)

Em seguida, indagou-se aos entrevistados a respeito das principais dificuldades enfrentadas pelos municípios para a implantação do (PCASP).

Após o estudo das respostas coletadas, restaram evidentes 04 aspectos que estão impactando na adoção do novo plano de contas por parte dos municípios, quais sejam, a deficiência de profissionais capacitados, a falta de interesse dos gestores públicos em cumprir o disposto pela legislação da STN e dos Tribunais de Contas, sistemas de contabilidade desatualizados e aspectos técnicos relacionados com o PCASP.

O gráfico mais abaixo indica que a implantação do novo plano de contas realmente não será um processo de fácil absorção pelos entes municipais, visto que os dados mostram que a maioria dos contadores municipais não está capacitada para ter um perfeito entendimento dessa nova exigência contábil.

Ocorre que, se depender do interesse dos gestores públicos, a situação apontada não irá mudar, já que os dados exibem que boa parte destes não está preocupada com as exigências legais.

Essa falta de interesse por parte dos gestores pode ser confirmada pela questão anterior, a qual elucidou que a maioria dos municípios não ofereceu ou está oferecendo capacitação, no sentido de deixar o quadro contábil apto a trabalhar com o novo plano de contas em 2013.

Em relação aos aspectos técnicos mencionados que estão dificultando a implantação do PCASP, foram citadas como exemplo dessa dificuldade a completa observância ao regime de competência, a correta avaliação dos itens patrimoniais, a implantação do sistema de custos, além da escrituração da dívida ativa em consonância com o disposto no Manual da STN.

Principais dificuldades do município para a implantação do PCASP.

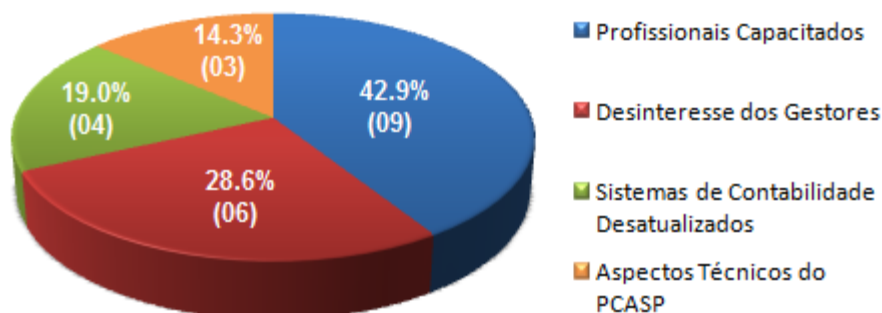


Gráfico 10: Dificuldades do Município para implantação do PCASP - Fonte (Elaboração Própria)

Quando se trata da preparação dos futuros contadores nas instituições superiores, questionou-se se tais organismos estavam conseguindo preparar novos profissionais capacitados para enfrentar esse ambiente de mudanças na contabilidade governamental.

De maneira geral, os resultados se apresentaram um tanto diversificados, de modo que um grupo evidenciou um nível de discordância de 43.5% (34.8% + 8.7%). Outro extrato, um nível de concordância de 30.4% (26.1% + 4.1%). O restante (26.1%), provavelmente pelo fato de seus componentes estarem afastados das rotinas acadêmicas ou por não trabalharem diretamente com estagiários da área de contabilidade, manteve neutralidade sobre o item em questão.

As instituições superiores de contabilidade estão conseguindo preparar novos profissionais capacitados para enfrentar esse ambiente de mudanças na contabilidade governamental.

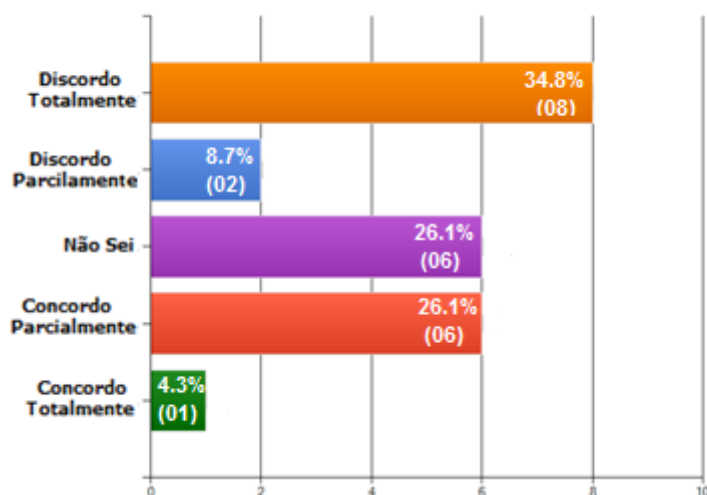


Gráfico 11: Capacidade das Instituições Superiores de Contabilidade em preparar Profissionais atualizados - Fonte (Elaboração Própria)

Analisando os resultados a partir da região de cada respondente, os dados revelaram que, dos 07 contadores de municípios do Nordeste, 06 discordaram totalmente da assertiva em análise.

Daí, pode-se inferir que, para a parcela de entrevistados do Nordeste, há deficiências nos cursos de ciências contábeis das universidades e faculdades nordestinas, no tocante à disseminação das mudanças que vem ocorrendo na contabilidade pública, cujas causas não podem ser investigadas através dos dados obtidos.

Já entre os que concordaram com a afirmação, seja total ou parcialmente, constata-se, a partir da tabela a seguir, que sua maioria reside no Sul e Sudeste do Brasil.

As instituições superiores de contabilidade estão conseguindo preparar novos profissionais capacitados para enfrentar esse ambiente de mudanças na contabilidade governamental.

Região	Discordo Totalmente	Discordo Parcialmente	Não Sei	Concordo Parcialmente	Concordo Totalmente	Total
Nordeste	6	0	1	0	0	7
Norte	0	0	1	1	0	2
Centro-Oeste	0	1	0	1	0	2
Sul	0	0	2	1	1	4
Sudeste	2	1	2	3	0	8
Total	8	2	6	6	1	23

Tabela 5: Cruzamento – Regiões x Capacidade das Instituições Superiores de Contabilidade em preparar Profissionais atualizados - Fonte (Elaboração Própria)

Feitas as explanações individuais dos itens relativos ao Tópico 2 – Preparação, serão demonstradas agora as conclusões acerca da análise conjunta dos dados obtidos das questões referentes ao presente tópico.

O método de análise foi constituído a partir de pesos atribuídos aos quesitos formatados com 05 opções, Escala de Likert, e 02 opções, “SIM” e “NÃO”, conforme ilustrado na figura abaixo.



Figura 5: Atribuição de pesos para o cálculo da Média do Somatório
 Fonte (Elaboração Própria)

Frisa-se que o resultado geral, em relação a cada categoria, foi obtido através da MÉDIA DO SOMATÓRIO das respostas dos entrevistados, a partir das questões 06, 09, 13 e 15, relacionadas à preparação em relação ao

PCASP, formando um gradiente que vai de -6.0 (somente respostas negativas) até +6.0 (somente respostas positivas).

Vale destacar, ainda, que os resultados relacionados aos itens do Tópico 2- Preparação se mostraram mais significativos a partir da análise por extratos, obtidos das categorias referentes ao Tópico 1 - Perfil dos respondentes, já que essa segregação permite a comparação entre grupos pertencentes a uma mesma categoria.

Tecidas essas considerações, vê-se, logo abaixo, o nível de preparação do PCASP, sob a ótica de contadores municipais, de acordo com a distribuição regional dos participantes do estudo.



Gráfico 12: Grau de Preparação a partir da análise das Regiões dos Entrevistados Fonte (Elaboração Própria)

O resultado geral por região confirma a tendência que já vinha sendo observada na análise individual das questões referentes ao presente tópico, a qual, sob o olhar de 23 contadores, escancarou deficiências existentes, no tocante à preparação para o PCASP, por parte dos municípios do Nordeste e seus profissionais de contabilidade.

Ressai patente, ainda, através do método aplicado (média do somatório das respostas), a direção apontada na análise individual das questões, em relação aos respondentes do Sul e Sudeste, com destaque para a primeira.

Tal constatação evidenciou que os municípios e contadores municipais dessas duas regiões se encontram em um estágio de preparação superior, no que tange aos aspectos atinentes ao tópico.

É oportuno recordar que as regiões Norte e Centro-Oeste, foram excluídas dessa análise segmentada, devido ao fato de terem sido coletadas apenas 02 amostras de cada uma dessas regiões, o que poderia direcionar a falsas inferências e conclusões acerca da variável em investigação. No entanto, seus dados foram mantidos no resultado global, cuja análise leva em consideração a origem dos 23 respondentes, como um todo.

Continuando, o mesmo raciocínio foi utilizado em relação à variável que descreve o vínculo dos contadores com os municípios.

Na situação sob exame, vislumbra-se que os contadores municipais concursados e comissionados compuseram um cenário mais otimista, naquilo que atina à preparação para o PCASP, contrastando com o apurado acerca daqueles que se vinculam aos municípios através de contrato de prestação de serviços.



Gráfico 13: Grau de Preparação a partir da análise da Situação Profissional dos Entrevistados Fonte (Elaboração Própria)

O estudo das demais características acerca do perfil dos respondentes, como faixa etária e tempo de serviço prestado à contabilidade municipal, em relação ao método ora utilizado, não evidenciou resultados dignos de serem explanados.

4.3 Tópico 03 – Expectativas

Nesse último tópico, serão discutidas as questões da pesquisa que nos remetem a aspectos relativos às expectativas dos contadores municipais, no

tocante ao PCASP, relacionadas à necessidade de se aumentar o quadro de contabilistas dos municípios, à urgência de um novo plano de plano de contas para a administração pública, a sua real contribuição para melhorar a gestão do patrimônio público e ao prazo ideal para sua implantação.

Enfim, o presente tópico busca discutir as contribuições que os contadores esperam que o novo plano de contas trará para essa nova contabilidade governamental, a qual se mostra agora com nuances mais delineadas para o patrimônio público do que para o orçamento.

O primeiro aspecto que foi abordado aos entrevistados, concernente às expectativas geradas pelo PCASP, diz respeito à necessidade de contratação de mais profissionais, diante das mudanças que se apresentam à contabilidade governamental, em especial o novo Plano de Contas (PCASP).

Para 69,5% (39,1% concordando parcialmente e 30,4% concordando totalmente), os municípios realmente necessitam ampliar seu quadro de contabilidade, no sentido de fazer frente às exigências demandadas por essas mudanças.

Esses números deixam latente, na opinião da maioria dos participantes, a deficiência existente na estrutura contábil de grande parcela dos nossos municípios, cujos setores de contabilidade precisam ser ampliados, no sentido de fazer frente aos novos procedimentos contábeis. Caso contrário, é razoável afirmar que tais entes encontrarão sérias dificuldades em atender aos prazos estabelecidos pela STN.

Existe necessidade de contratação de mais profissionais, diante dessas mudanças que se apresentam à contabilidade governamental, em especial o novo Plano de Contas (PCASP).

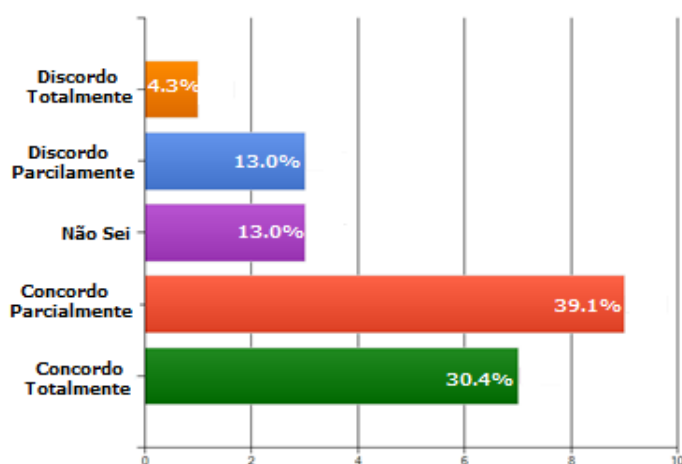


Gráfico 14: Necessidade de Contratação de Profissionais, devido ao PCASP
Fonte (Elaboração Própria)

A realidade nos aponta que grande parte dos municípios carece de uma estrutura contábil apta a cumprir os prazos estabelecidos pela STN. Fato que já levou o órgão central de contabilidade a postergá-los outras vezes.

Provavelmente, por tal motivo, a STN estabeleceu um lapso temporal diferenciado para implementação do PCASP para os entes municipais.

Assim, em estrita sintonia com os argumentos ora expendidos, tem-se das análises realizadas até agora que, de um modo geral, os municípios não estão fornecendo capacitação aos seus contadores, que suas estruturas contábeis precisam ser ampliadas através da aquisição de mais profissionais dessa área, que existe desinteresse por parte dos gestores em relação às determinações da STN e dos Tribunais de Contas, que há baixa capacitação dos contadores municipais para lidar com a nova contabilidade pública.

Não obstante às deficiências acima elencadas, prevalece um cenário de otimismo no que tange aos municípios conseguirem atender aos prazos estabelecidos pelas instituições regulamentadoras da contabilidade governamental.

Nesse tocante, afirmamos aos participantes desse estudo que o município ao qual estão vinculados conseguiria implantá-lo no prazo estabelecido pela STN.

Tal afirmação obteve um grau de concordância de 69.5%, sendo que 09 responderam que concordam parcialmente e 07 que concordam totalmente, conforme pode ser observado no próximo gráfico.

Chamou atenção o fato de 05 depoentes afirmarem não saber se o município atenderá ao prazo dado pela STN, pois, ao assinalarem tal resposta, acabaram transmitindo uma imagem negativa acerca de aspectos como planejamento, organização e estrutura do setor contábil do município onde trabalham.

O município para o qual você presta serviços ou do qual você seja servidor irá conseguir implementar o novo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) no prazo estabelecido pela STN.

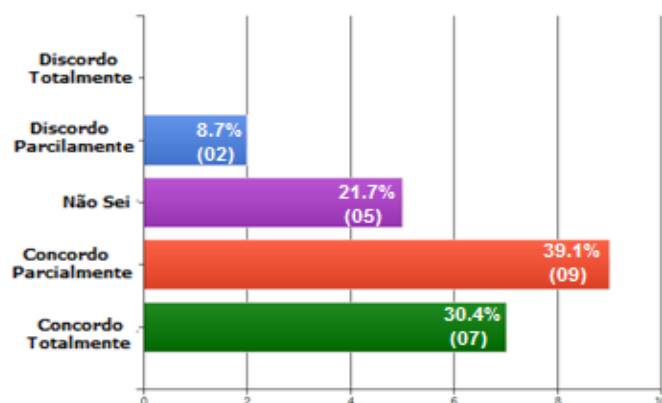


Gráfico 15: Análise da capacidade dos Municípios cumprirem o prazo estabelecido para o PCASP Fonte (Elaboração Própria)

público, de fato, necessitava de um novo plano de contas.

Com exceção de 01, todos os outros respondentes concordaram com a afirmação acima, dos quais 14 concordaram totalmente e 08 concordaram parcialmente, constatando-se que realmente o plano de contas que vinha sendo utilizado, já não estava retratando a realidade patrimonial dos entes públicos.

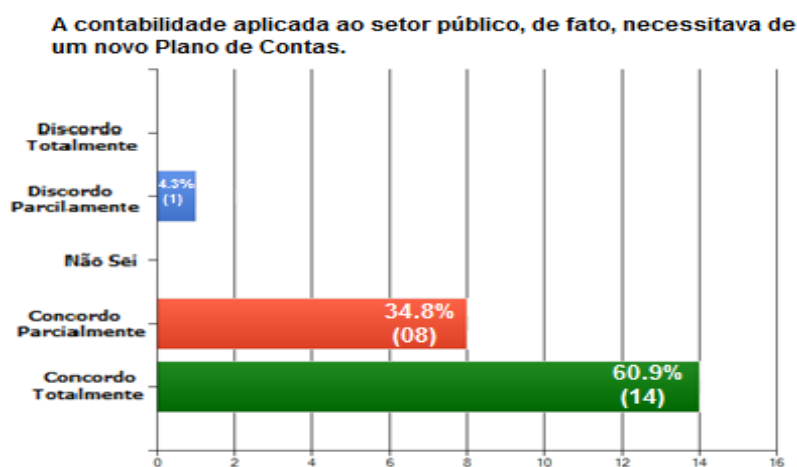


Gráfico 16: Análise da necessidade de um novo Plano de Contas para a Contabilidade Aplicada ao Setor Público - Fonte (Elaboração Própria)

Sabe-se que, dentre os benefícios esperados com a implantação das NBCASP, do regime de competência e do PCASP, destacam-se aspectos relativos à regularização do uso de recursos públicos, conceitos como eficiência, eficácia e efetividade na provisão de serviços como acesso, qualidade, e custo; transparência com o uso dos recursos do erário e a responsabilidade na gestão do patrimônio público, os quais nos remetem a um tema que vem sendo bastante discutido na contabilidade governamental: *Accountability*.

Pois bem, com o objetivo de verificar alguns desses aspectos, indagamos se o novo plano de contas, de fato, irá contribuir para uma administração pública mais transparente e responsável com a gestão do patrimônio e dos recursos públicos.

Para mais de 4/5 dos entrevistados (82.6%), o PCASP será uma ferramenta que auxiliará no efetivo gerenciamento do patrimônio e dos

recursos públicos por parte dos cidadãos, ou seja, acredita-se que através desse novo mecanismo o controle popular será mais efetivo, uma vez que a análise dos resultados indica que há uma expectativa de melhoria na transparência e na responsabilidade dos governantes, no que atina à gestão pública.

O novo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) irá contribuir para uma administração pública mais transparente e responsável com a gestão do patrimônio público.

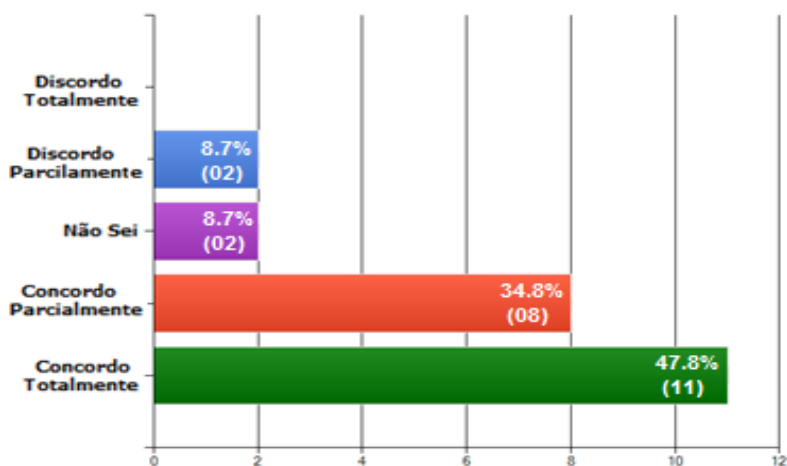


Gráfico 17: Contribuição do PCASP para a Transparência e Gestão do Patrimônio Público Fonte (Elaboração Própria)

Outro ponto alvo de análise no questionário, relacionado à expectativa dos contadores municipais em relação às novas normas direcionadas à contabilidade aplicada ao setor público, em particular o PCASP, está ligado ao prazo ideal para os municípios se adequarem a esses dispositivos legais.

A Portaria STN Nº 828, de 14 de dezembro de 2011, alterou o prazo de implementação do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, estabelecendo sua adoção pelos entes, de forma facultativa, a partir de 2012 e, de forma obrigatória, a partir de 2013.

Art. 3º O artigo 7º da portaria STN nº 406, de 20 de junho de 2011, passa a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 7º As Partes IV - Plano de Contas Aplicado ao Setor Público e V - Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público deverão ser adotadas pelos entes, de forma facultativa, a partir de 2012 e, de forma obrigatória, a partir de 2013."

Vimos acima que a STN dilatou o lapso temporal definido para os entes se adequarem às mudanças de paradigmas vivenciadas pela contabilidade governamental. Nesse tocante, a presente pesquisa abriu espaço para os

contadores, participantes da pesquisa, manifestarem suas opiniões sobre o tema.

Feito o estudo das respostas dos 23 entrevistados, percebeu-se que os dados puderam ser segmentados em 04 grupos, separados de acordo com o padrão de resposta em relação à temática em evidência.

- Grupo 1 - Afirmaram que o momento para adaptação é agora;
- Grupo 2 - Estabeleceram uma data futura para os municípios se adequarem;
- Grupo 3 – Concordaram que a adequação deve ser feita de modo gradual;
- Grupo 4 – relataram que as deficiências devem ser corrigidas antes de se estabelecer prazos.



Quadro 2: Análise sobre o prazo ideal para os Municípios se adequarem às mudanças apresentadas à Contabilidade Aplicada ao Setor Público Fonte (Elaboração Própria)

No primeiro grupo foram selecionadas as respostas que tiveram a tendência de afirmar que o momento para adaptação dos municípios é agora.

Na verdade, alguns afirmaram que tais entes já estão atrasados. Que a prorrogação dos prazos é prejudicial, pois quanto mais tempo for dado aos municípios, mais irão demorar para se adequarem às normas.

Acredito que postergar o prazo não resolverá o problema. Acho que as mudanças deveriam ser mais impositivas aos gestores, porque a grande maioria dos que tenho contato, pouco sabem o que vai acontecer e o que deve ser feito. Tenho a certeza que os verdadeiros profissionais da contabilidade, se tiverem o apoio dos gestores, se moldarão as demandas, mas, para que isso ocorra necessitarão das ferramentas políticas e estruturais nos seus municípios. (Participante 18)

“A questão de prazo é muito difícil. Se esticar o prazo, as instituições não vão se preocupar, achando que vai demorar.” (Participante 6)

Outro participante desse grupo trouxe para o debate um tópico já discutido na pesquisa, referente ao fato da contabilidade pública, até então praticada, estar ligada mais ao orçamento do que ao patrimônio.

“Acredito que já estamos atrasados à contabilidade verdadeira, pois na pública trabalha-se praticamente o orçamento. O patrimônio fica restrito ao levantamento físico tão somente. Aprovo a mudança.” (Participante 4)

O GRUPO 2 foi composto pelos participantes que, ao responderem a indagação, estabeleceram uma data futura para os municípios se adequarem às normas e ao PCASP.

Uma característica marcante desse grupo foi o fato de a justificativa para a prorrogação dos prazos estar relacionada às eleições municipais desse ano (2012). Vejamos:

“2013 não é um bom prazo, por ser o primeiro ano de uma gestão. Acho que em 2015 estaria mais adequado.” (Participante 12)

“2014, para dar tempo às novas administrações municipais. (Participante 15)

Pelo menos em 2014. Pois com esta mudança de prefeitos será ainda mais difícil esta implantação, porque muitos não sabem e não tem nem noção do que esta mudança vai impactar na sua administração. (Participante 23)

Por outro lado, os integrantes do GRUPO 3 acreditam que as implementações das mudanças dentro da contabilidade aplicada ao setor público devem ocorrer de modo gradual, ou seja, por etapas.

Defendem que, desse modo, as administrações municipais poderão se adaptar melhor aos novos procedimentos contábeis.

Não sei precisar, pois necessitaria de ter informação precisa se os municípios estão cumprindo pelo menos o atual sistema. **Creio que deveria ser por etapas.** Tipo: primeiro apresenta e conscientiza, depois elaboraria-se várias oficinas nos diversos setores envolvidos e

após todos informados é que teria o prazo de implantação definitivo. Para isso, o mais importante seria fazer um planejamento levando em consideração todas as regiões do País com suas particularidades e culturas. Até porque, está havendo resistências de alguns TCEs, imaginem dos municípios. (Participante 10)

“O prazo é agora, porém deve ser **gradativo**.” ((Participante 3)

Já os integrantes do GRUPO 4 sustentam a tese de que existem deficiências na atual contabilidade praticada pelos municípios, principalmente pelos de menor porte, as quais precisam ser corrigidas antes de se estabelecerem prazos para a adequação das mudanças, caso contrário, a nova contabilidade governamental não logrará êxito.

“A questão não está no prazo, está na falta de apoio técnico aos pequenos municípios para que eles possam se adequarem.” (Participante 2)

Não necessariamente prazo, mais exigência por parte dos conselhos de contabilidade em exigir da administração pública, capacitação a todos que trabalhem na área contábil. Só capacitando o profissional é que podemos dizer se estamos ou não preparados às novas mudanças. (Participante 13)

“O suficiente para que as ilegalidades e erros gritantes de contabilidade sejam sanados.” (Participante 1)

Assim, com a análise desses 04 grupos sobre o prazo ideal para implantação dos novos procedimentos contábeis, encerram-se as explanações individuais dos itens relativos ao Tópico 3 – Expectativa, dando-se início às conclusões acerca da análise conjunta dos dados obtidos das questões referentes ao presente tópico.

Relembrando o exposto no tópico 2, atinente ao exame conjunto das questões referentes à preparação, cumpre destacar que o mesmo método de análise foi aplicado a esse tópico, constituindo-se a partir de pesos atribuídos aos quesitos formatados com 05 opções, Escala de Likert, e 02 opções, “SIM” e “NÃO”, conforme ilustrado na figura abaixo.



Figura 6: Atribuição de pesos para o cálculo da Média do Somatório
Fonte (Elaboração Própria)

Convém assinalar que o grau final foi obtido através da MÉDIA DO SOMATÓRIO das respostas dos entrevistados, a partir das questões 07, 08, 10 e 12, relacionadas à expectativa em relação ao PCASP, perfazendo um gradiente que vai de -8.0 (se todos discordarem totalmente nas 04 questões) até +8.0 (se todos concordarem totalmente nas 04 questões).

Cabe pontuar, ainda, que os resultados relacionados aos itens do Tópico 2- Expectativa, se mostraram mais significativos a partir da análise por extratos, obtidos das questões referentes ao Tópico 1 - Perfil dos respondentes, já que essa divisão permite a comparação entre grupos pertencentes a uma mesma categoria.

Como pode se observar na análise regional (gráfico 18), os contadores do Sudeste, seguidos pelos do Sul, foram os que manifestaram uma expectativa mais positiva, no sentido de que o Novo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público irá contribuir para uma contabilidade pública mais transparente e responsável com a gestão do patrimônio público, além de retratar de modo mais real os fenômenos patrimoniais ocorridos dentro dos Municípios.

Com relação à região Nordeste, impende acentuar que o grau atingido pelos participantes dessa região, apesar de ter sido inferior ao das demais regiões analisadas, não foi tão discrepante quanto o examinado em relação ao Tópico 2 – Preparação, demonstrando que, esses contadores, mesmo não estando com o mesmo nível de preparação que os do Sul e do Sudeste, no que tange ao PCASP, guardam expectativas promissoras relacionadas a esse nova ferramenta contábil, cuja implantação se dará em 2013.

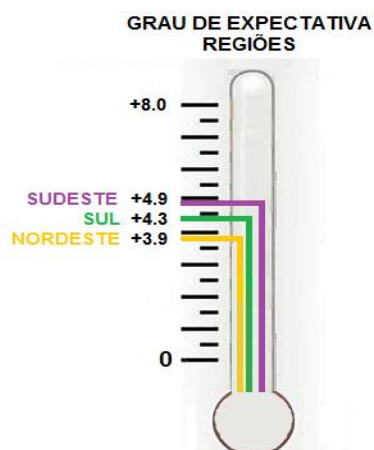


Gráfico 18: Grau de Expectativa a partir da análise das Regiões dos Entrevistados Fonte (Elaboração Própria)

Dando prosseguimento ao estudo global da variável expectativa, aplicou-se essa mesma ferramenta estatística (média do somatório das respostas dos entrevistados) para a categoria que descreve o vínculo dos contadores com os municípios (concurso / comissionado / contratado), exclusivamente às questões sobre as expectativas acerca do PCASP.

Como resultado, restou evidente a mesma tendência observada no tópico anterior, porém de modo mais tênue, a qual apresentou graus mais elevados alcançados pelos contadores municipais concursados e comissionados, o que realça um ambiente mais otimista, relacionado às contribuições esperadas pelo PCASP em relação à contabilidade pública, quando comparado com o apurado acerca daqueles que se vinculam aos municípios através de contrato de prestação de serviços.

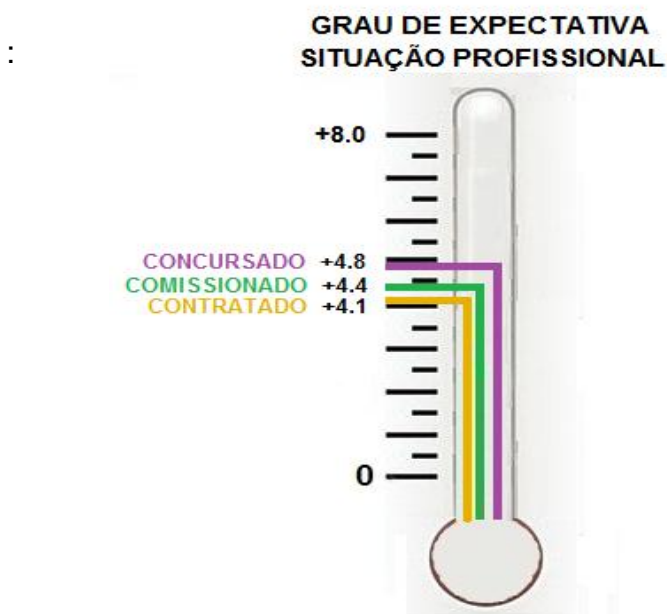


Gráfico 19: Grau de Expectativa a partir da análise da Situação Profissional dos Entrevistados Fonte (Elaboração Própria)

O exame das demais características acerca do perfil dos respondentes, como faixa etária, idade e tempo de serviço prestado à contabilidade municipal, relacionadas ao método ora utilizado, não evidenciou resultados dignos de serem explanados.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Em meio à revolução pela qual passa a Contabilidade Aplicada ao Setor Público, ocasionada pela edição de uma série de normativos visando a convergência às Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público – IPSAS, a STN, através do MCASP, apresenta o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), que irá substituir o atual Plano de Contas Único do governo Federal.

Com a Portaria STN Nº 828, de 14 de dezembro de 2011, que alterou o prazo para os entes públicos adotarem o novo plano de contas, ficou determinado que União, Estados e Municípios deverão adotá-lo, de forma facultativa, a partir de 2012 e, de forma obrigatória, a partir de 2013.

No entanto, parte dos Profissionais de Contabilidade da área pública ainda não conseguiu sedimentar o novo viés da Contabilidade desse setor, cujas balizas se sustentam na busca do resgate do Patrimônio Público como seu principal objeto, em detrimento da administração orçamentária, priorizada nas últimas décadas.

Nessa toada, o presente estudo, em atenção aos objetivos formulados, realizou comparações entre o atual Plano de Contas da Administração Federal e o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), que deverá entrar em vigor a partir de 2013, a fim de elucidar as principais alterações propostas pelo último em relação ao primeiro.

A pesquisa buscou ainda demonstrar, através da análise da opinião de 23 participantes do Fórum Permanente de Contadores Municipais do Brasil, como municípios e contadores públicos estão se preparando para o PCASP, bem como, investigar suas expectativas acerca desse novo instrumento contábil, que será implantado pelos municípios a partir do próximo exercício.

No que toca à preparação para o PCASP, os resultados deixaram evidentes que os municípios e os contadores do Sul e do Sudeste se encontram alguns degraus acima daqueles da região Nordeste. A análise dos dados mostrou que os municípios dessas regiões estão mais preocupados com a capacitação dos contadores, seus gestores públicos estão exigindo o cumprimento dos prazos estabelecidos pela STN e as instituições superiores

de contabilidade dessas regiões, na opinião dos respondentes, estão preparando melhor os futuros contabilistas para as mudanças que estão ocorrendo na Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

Constatou-se também, por meio dos estudos ora realizados, que os profissionais concursados e comissionados estão mais bem preparados para o PCASP, quando comparados aos contratados.

Os resultados obtidos estamparam que a grande maioria dos contadores da área pública está recorrendo à STN e aos Tribunais de Contas para se atualizar e tomar conhecimento desse enfoque patrimonial que toma conta da Contabilidade Governamental.

Em relação às expectativas acerca do PCASP, de modo geral, ficou cristalino, lúcido e inegável que tal inovação contábil irá contribuir para uma melhor evidenciação dos atos e fatos que ocorrem no Patrimônio Público, embora não tenha havido consenso entre os entrevistados sobre qual seria o prazo ideal para sua implantação.

Com isso, espera-se ter atingido os objetivos deste trabalho e ter contribuído para o entendimento das principais características do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público; de como os municípios de diferentes regiões e seus contadores estão se preparando para adotar essa inovação contábil e o que dela esperam. Deseja-se também que a abordagem feita na pesquisa ora apresentada possa estimular estudos futuros, já que a temática é relevante e atual, além de ser um campo com várias vertentes a serem exploradas.

Por fim, anseia-se, ainda, atentar os municípios e contadores da área pública acerca da importância da atualização profissional, em face dos novos procedimentos contábeis adotados pela Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

6 REFERÊNCIAS

AAKER, D. A.; KUMAR, V; DAY, G. S. **Elaboração de Questionário**. In: AAKER, Dom (org.) Pesquisa de Marketing. São Paulo: Atlas, 2001.

AGUIAR, Bernardo *et al* – **Uso da Escala Likert na Análise de Jogos** – UFPE, 2011.

ANGÉLICO, João. **Contabilidade Pública**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1994. p. 44.

Blog do Prof. Lino Martins da Silva, acesso em 30/07/2012 (<http://linomartins.wordpress.com/2008/12/03/nbcasp-a-grande-reforma-na-contabilidade-publica/>).

Decreto-Lei nº 200 de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Sítio eletrônico da internet–<http://www.planalto.gov.br/ccivil/decreto-lei/Del0200.htm>. Acesso em 21/09/2010.

FÓRUM PERMANENTE DE CONTADORES MUNICIPAIS DO BRASIL (<http://www.cnm.org.br/contadores/>).

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1999

LEÃO, Douglas – **O Novo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público**, UFRS (2010)

Lei nº 101 de 04 de maio de 2000. Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) - Sítio eletrônico da internet http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm. Acesso em 02/09/2010

MARQUES, Jair Mendes. **Bioestatística: ênfase em fonoaudiologia: introdução ao uso do computador**. Curitiba, Juruá, 2003.

MOTA, Francisco G. L. **Curso básico de contabilidade pública: teoria com exercícios comentados**. 2. ed. Brasília: Cidade, 2006.

NASCIMENTO, L. SILVEIRA DO. (2009). **A Contabilidade Integral no Setor Público**: os parâmetros, desafios e benefícios de sua implantação no Brasil.

NETO, Pedro L. C. **Estatística**. Ed. Blucher Ltda, 1977.

PISCITELLI, Roberto B.; TIMBÓ, Maria Z. F.; ROSA, Maria B. **Contabilidade pública: uma abordagem da administração financeira pública**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

PUGLISI, M.L.; FRANCO, B. **Análise de conteúdo**. Brasília: 2. ed. Líber Livro, 2005. Rodrigues. M. de L. A.(colaboração) Selem. M. C. O. Curso de Formação de Conselheiros em Direitos Humanos. Módulo III, aula 5: conselhos dos direitos no Brasil. 2006. Disponível em: 07/08/2012.

Resolução nº 1.128 de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação. Disponível em: http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001128 Acesso em 06/10/2012.

Resolução nº 1.129 de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis. Sítio eletrônico na Internet - http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001129 acesso em 02/10/2012.

Resolução nº 1.130 de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.3 – Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil. Sítio eletrônico na Internet - http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001129 acesso em 02/10/2012.

Resolução nº 1.131 de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 19.4 – Transações no Setor Público – Sítio eletrônico na internet - http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001137 Acesso em 01/10/2012.

Resolução nº 1.132 de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 19.5 – Registro Contábil – Sítio eletrônico na internet - http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001137 Acesso em 01/10/2012.

Resolução nº 1.133 de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 19.6 – Demonstrações Contábeis Sítio eletrônico na internet - http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001137 Acesso em 01/10/2012.

Resolução nº 1.134 de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 19.7 – Consolidação das Demonstrações Contábeis – Sítio eletrônico na internet - http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001137 Acesso em 01/10/2012.

Resolução nº 1.135 de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 19.8 – Controle Interno – Sítio eletrônico na internet - http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001137 Acesso em 01/10/2012.

Resolução nº 1.136 de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão. Sítio eletrônico na internet -

http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001137
Acesso em 01/10/2012.

Resolução nº 1.137 de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público. Sítio eletrônico na internet -
http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001137
Acesso em 03/09/2012

Resolução nº 1.366 de 25 de novembro de 2011. Aprova a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público. Sítio eletrônico na Internet-
(http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001129
acesso em 02/10/2012.)

SANTOS, A. R. dos. **Metodologia científica: a construção do Conhecimento.** Rio de Janeiro: 6. ed. DP&A, 2004.

SILVA, E. L. da; MENEZES, E. M. **Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação.** 3. ed. Florianópolis: Atual, 2000.

SILVA, M. Corrêa da, *et al* – **Novo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público: uma Análise Comparativa** - Revista Ambiente Contábil – UFRN – Natal-RN. v. 2. n. 1, p. 15 – 26, jan./jun. 2010.

SILVEIRA, D. JACI – **Estudo dos Impactos da Resolução CFC Nº 1.136/2008 nos Entes Públicos Estatais: DEPRECIÇÃO,** UFSC (2010).

TRIVIÑOS, Augusto N. S. **Introdução à pesquisa em ciências sociais.** São Paulo: Atlas, 1987.

VASCONCELOS, J. D. França – **O enfoque patrimonial da nova contabilidade pública brasileira: Uma busca por informações fidedignas e pela convergência aos padrões internacionais.** Universidade Católica de Pernambuco, 2010.

7 ANEXOS

7.1 Questionário

1. O(s) município(s) para o(s) qual(is) você presta serviços contábeis ou do qual seja servidor está situado em qual Estado?:

Acre	Maranhão	Rio de Janeiro
Alagoas	Mato Grosso	Rio Grande do Norte
Amapá	Mato Grosso do Sul	Rio Grande do Sul
Amazonas	Minas Gerais	Rondônia
Bahia	Pará	Roraima
Ceará	Paraíba	São Paulo
Distrito Federal	Paraná	Santa Catarina
Goiás	Pernambuco	Sergipe
Espírito Santo	Piauí	Tocantins

2. Sua idade:

Menor que 20 anos	Entre 41 e 50 anos
Entre 20 e 30 anos	Acima de 50 anos
Entre 31 e 40 anos	

3. Escolaridade

Nível médio.	Especialização.
Superior incompleto.	Mestrado.
Superior completo.	outros.

Se possuir nível superior, especificar a área de formação:

4. Vínculo profissional com o município:

Concursado.	Contratado.
Comissionado.	Estagiário.

Outro (especifique)

5. Há quanto tempo trabalha com contabilidade pública voltada para municípios?

6. Tenho conhecimento de que todos os municípios brasileiros, a partir de 2013, estarão obrigados a aplicar o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), em obediência ao que dispõe o volume IV, da 2ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), emitido pela STN, em 2009.

Sim.

Não.

Caso a resposta anterior seja "sim", informar como obteve tal informação.

7. Existe necessidade de contratação de mais profissionais, diante dessas mudanças que se apresentam à contabilidade governamental, em especial o novo Plano de Contas (PCASP).

Discordo
totalmente

Discordo
parcialmente

Não sei

Concordo
parcialmente

Concordo
totalmente

8. A contabilidade aplicada ao setor público, de fato, necessitava de um novo Plano de Contas.

Discordo
totalmente.

Discordo
parcialmente.

Não sei.

Concordo
parcialmente.

Concordo
totalmente.

9. A administração do município está exigindo dos responsáveis pela contabilidade que o prazo para implementar o novo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) seja cumprido.

Discordo
totalmente.

Discordo
parcialmente.

Não sei.

Concordo
parcialmente.

Concordo
totalmente.

10. O(s) município(s) para o(s) qual(is) você presta serviços ou do qual você seja servidor irá conseguir implementar o novo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) no prazo estabelecido pela STN.

Discordo
totalmente.

Discordo
parcialmente.

Não sei.

Concordo
parcialmente.

Concordo
totalmente.

11. Quais são as principais dificuldades do município para a implantação desse novo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP)?

12. O novo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) irá contribuir para uma administração pública mais transparente e responsável com a gestão do patrimônio público.

Discordo totalmente. Discordo parcialmente. Não sei. Concordo parcialmente. Concordo totalmente.

13. O município ofereceu ou está oferecendo alguma capacitação sobre o novo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP)?

Sim.

Não.

Caso a resposta anterior seja "sim", informar qual a forma de capacitação. Ex (palestras, seminários, cursos à distância):

14. Com base no item anterior, quais os métodos de treinamento de que você já participou, acerca dessas mudanças, que você considera:

Mais

Eficientes:

Menos

Eficientes:

15. As instituições superiores de contabilidade estão conseguindo preparar novos profissionais capacitados para enfrentar esse ambiente de mudanças na contabilidade governamental.

Discordo totalmente. Discordo parcialmente. Não sei. Concordo parcialmente. Concordo totalmente.

16. Você está buscando se atualizar acerca das mudanças trazidas pelo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP)?

Sim.

Não.

Caso a resposta anterior seja "SIM", informar através de quais meios está se atualizando:

17. Na sua opinião, qual seria o prazo ideal para os municípios se adequarem às novas normas de contabilidade pública?