



Desafios na Implantação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público

Helke Da Silva Ferreira Alves
Universidade do Estado de Mato Grosso (UNEMAT)
helkesfalves@gmail.com

Ivan Canan
Universidade do Estado de Mato Grosso (UNEMAT)
ivancanan@unemat-net.br

Ednei Isidoro de Lima
Universidade do Estado de Mato Grosso (UNEMAT)
ednei@unemat-net.br

Resumo

Este trabalho aborda os desafios enfrentados pelos contadores na implantação e implementação das Normas Brasileiras de Contabilidade no Setor Público – NBCASP. Foram considerados desafios as dificuldades relatadas na literatura, em relação à: (i) capacitação das pessoas em implementar as novas normas; (ii) processos administrativos e burocráticos que viabilizem a coleta e processamento das informações dentro das organizações; (iii) sistemas informatizados (*softwares*) adequados às mudanças; e (iv) estrutura administrativa, que combina os desafios com a cultura organizacional e a vontade política. Foram enviados questionários aos contadores de todas as prefeituras mato-grossenses, com obtenção de 56 respostas. Os questionários mediram a percepção dos entrevistados para os desafios em relação a cinco Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas Aplicadas ao Setor Público – NBC T SP, indicando que as preocupações são ligeiramente maiores para a questão de capacitação de pessoal e menores para a questão dos *softwares*. Porém, a contribuição da pesquisa foi demonstrar que as NBCASP que atribuem maior responsabilidade discricionária nas escolhas contábeis necessárias às implementações que recomendam as bases normativas são aquelas que foram consideradas desafios maiores – especialmente em relação ao Sistema de Informações de Custos do Setor Público – SICSP. Os dados subsidiam reflexões sobre os caminhos possíveis para ações e investigações no processo de implantação das novas normas de contabilidade.

Palavras-chave: Contabilidade Pública; Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCASP; Gestão Pública; Sistema de Informações de Custos do Setor Público – SICSP; Internacionalização de normas contábeis.

Introdução

Dentre as ramificações da contabilidade, a pública é a que estuda, orienta, controla e demonstra a organização e execução da fazenda pública, o patrimônio e suas variações. Faz parte da administração pública, que segundo Kohama (2003) é todo o aparelhamento do Estado, preordenado à realização de seus serviços, visando à satisfação das necessidades coletivas. Envolve portanto a organização do poder executivo nas três esferas em que a administração do País que se processa: União, Estados e o Distrito Federal e cada um dos Municípios, seus fundos, suas autarquias e suas fundações (KOHAMA, 2003). Como área de interesse para pesquisa, tornou-se particularmente interessante nos últimos anos, com a chegada da Lei da Responsabilidade Fiscal (em 2000) e após o surgimento das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, em 2008 (CAMPOS, 2014).

Acontece que desde a Lei nº 4.320/64, muitas mudanças ocorreram no cenário contábil mundial. O próprio conhecimento e necessidade se expandiram. As mudanças e aprimoramentos das técnicas contábeis certamente correspondem a uma necessidade deste setor que desde 1964 estavam em defasagem. Campos (2014) defende que as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público - NBCASP surgem com a proposta de universalização e resgate da verdadeira contabilidade

As teorias geralmente utilizadas na contabilidade costumam defender que a adoção de estruturas conceituais que fundamentem modelos contábeis comparáveis é benéfica para o desenvolvimento econômico e social das nações, porque permitem a qualquer usuário da informação contábil se informar sobre os eventos econômicos das organizações, e com elas negociar com menores custos de transação (Most, 1977; Sunder, 1997; Hendriksen e Van Breda, 1999; Lopes e Martins, 2005). Entretanto, as características de cada nação tendem a influenciar os modelos contábeis e como ocorrem o reconhecimento, evidênciação e mensuração dos eventos contábeis. Os processos de internacionalização de normas passam assim por desafios, com os países optando por padronizações ou harmonizações em relação às normas internacionais (Weffort, 2005).

Os desafios na adequação às *NBCASP* estão sendo objeto de estudo em todo o Brasil inclusive porque a implementação é recente. Os prazos estabelecidos pela Portaria nº 634/2013 determinam que o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público - PCASP e as Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público – DCASP devem ser adotados por todos os entes da federação até o término do exercício de 2014 (consolidação nacional e por esfera de governo das contas de 2014), a ser realizada em 2015. As normas deverão observar integralmente ao PCASP, as DCASP e ainda os Procedimentos Contábeis Patrimoniais – PCP, estabelecidos pelo Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - e de observância obrigatória pelos entes da Federação. Estes terão prazos finais de implantação estabelecidos de forma gradual por meio de ato normativo da Secretaria do Tesouro Nacional.

Acontece que este processo de implementação das novas normas contábeis ganha questionamentos à luz das relações de poder nas organizações descritas por Mintzberg (1983). As prefeituras brasileiras podem não ter condições de implementar satisfatoriamente as normas brasileiras de contabilidade para o setor público, especialmente aquelas de municípios pequenos, com menores estruturas administrativas e relações interpessoais fortalecidas pela proximidade entre os gestores e os contadores. Não se tratam apenas dos desafios na teoria contábil, mas também nos processos necessários para que elas sejam aplicadas corretamente nas organizações.

Isso desencadeia uma questão a ser pesquisada: **Quais os desafios dos contadores na implantação das Normas Brasileiras de Contabilidade para o setor público?**

Para responder a esta questão foi desenvolvida uma pesquisa empírica nos municípios mato-grossenses. O universo de pesquisa se justifica por ser o Estado suficientemente representativo da média de desenvolvimento econômico brasileiro (está nas posições intermediárias, com grande percentual de prefeituras de pequeno porte). As questões de pesquisa foram formuladas para que os contadores afirmassem em que medida estão presentes os desafios para a implantação de normas contábeis em seus municípios. Os dados obtidos, além de apontarem quais são os desafios mais acentuados, também subsidiam as reflexões sobre processos de alteração de modelos contábeis no país.

Fundamentos teóricos da estrutura conceitual e de normatização

A função da contabilidade em fornecer informações aos usuários a tornou um fenômeno muitas vezes relacionada à própria existência do capitalismo. Most (1977) traça um paralelo entre o desenvolvimento econômico e das empresas capitalistas com o desenvolvimento do conhecimento contábil, apontando que conforme surgem necessidades de informações para a viabilização econômica de novos empreendimentos econômicos, a contabilidade se estrutura metodologicamente para atendê-las. Para Sunder (1977), a contabilidade se estabelece como o instrumento de mediação entre os *stakeholders* das organizações, fundamentando-se na Teoria dos Contratos. O autor aceita três abordagens para a contabilidade: i) o processo é tão importante quando os relatórios contábeis; ii) o sistema contábil é um equilíbrio entre o jogo de interesses das partes envolvidas, e não somente fruto das escolhas arbitrárias dos contadores; e iii) nas relações de poder, são importantes tanto a habilidade de quem tem poder em estabelecer a marca contábil, como de quem é submisso a esse poder em aceitá-la. No jogo de interesses, pode haver assimetrias que podem resultar em marcações contábeis diferentes do equilíbrio verdadeiro, por força de um dos agentes na marca contábil. A assimetria das informações é dessa forma é objeto de tamanha preocupação para a contabilidade, que Lopes e Martins (2005) chegam a afirmar que “[...] sem assimetria de informação não há utilidade para a própria contabilidade”.

Considerando a assimetria de informações o acesso privilegiado que o agente possui à realidade das organizações, e considerando que com base nessas informações ele pode gerar relatórios que o beneficiem em detrimento dos principais (Jensen e Meckling, 1976), então a contabilidade desempenha papel fundamental especialmente quando os principais são os contribuintes, e os agentes os políticos que lidam com o patrimônio público. Mas para garantir que a contabilidade seja capaz de retratar a verdadeira natureza dos eventos econômicos é preciso que haja a diminuição do poder discricionário dos contadores e dos agentes na elaboração das demonstrações contábeis, através de estruturas conceituais normalizadoras (Most, 1977).

Há uma grande discussão em torno do reconhecimento, evidenciação e mensuração dos eventos contábeis em todo o mundo. Uma das preocupações é em torno do conservadorismo contábil ou da adoção de informações econômicas mais relevantes (ver Lafond e Watss, 2008; Ball, Robin e Skada, 2010). Outra preocupação relevante é em torno da uniformização ou da harmonização de normas contábeis, uma vez a adoção de regras similares diminuem custos de transação e promovem o desenvolvimento econômico, mas também enfrentam barreiras já que cada nação possui particularidades culturais que refletem no modo como a contabilidade ocorre (Weffort, 2005).

A internacionalização das normas contábeis no Brasil se iniciou formalmente com a Lei 11.638/07, que determinou a harmonização contábil com o IFRS (*International Financial Reporting Standard*), alinhando o Brasil ao processo de internacionalização da contabilidade, atualmente em curso em mais de 100 países (SANTOS e CALIXTO, 2010). Já em relação ao setor público, o processo se iniciou com o Ministério da Fazenda publicando uma portaria, a de número 184 de 25 de agosto de 08, que dispôs sobre as diretrizes que devem ser observadas pelo setor público (considerando a União, os Estados e os Municípios) em relação às práticas, elaboração métodos e a divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes às do IPSAS (publicadas pelo IFAC) e às Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público - NBCASP, editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade em 2008 (CFC, 2008).

Em síntese, na nova estrutura contábil para o setor público as contas da contabilidade pública são escrituradas nos Sistemas Patrimonial (segue os preceitos da Lei Federal nº 4.320/64, mas normatizou-se através da NBCASP, que foca o patrimônio e orçamento utilizando o regime contábil de competência para registrar no âmbito patrimonial e o misto para a receita e despesa) e Orçamentário (deriva da Lei Federal nº 4.320/64, que utiliza do regime misto para a receita e despesa e não considera todas as Variações Patrimoniais Aumentativas e Diminutivas). Cabe destaque ainda os subsistemas de compensação (faz o registro do movimento das contas que apresentam direitos e obrigações, em geral que decorrem de contratos, convênios ou ajustes. Sendo assim, um sistema escriturado com elaboração de balancetes mensais, independentes, a Lei Federal nº 4320/64 o considerou, puramente, como contas de ressarcimento e, quando forem elaborados os balanços, no final do exercício, os saldos de suas contas serão incluídos no balanço do subsistema patrimonial) e o subsistema de custos (O subsistema de custos deverá funcionar de forma paralela ao sistema contábil normal, mais integrado com o subsistema patrimonial, de onde virão suas informações gerenciais. Sua principal fonte de informações será da contabilidade financeira, onde são registrados os gastos públicos que posterior será direcionado para os objetos de custos, por método de custeio. O seu nível de detalhamento deverá refletir a estrutura da organização, dos objetos de custos, dos relatórios gerenciais e informação exigida) (MAUSS, 2012).

Há uma preocupação que seja possível através da contabilidade pública acompanhar a execução orçamentaria, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros. A normatização, através das NBCASP, reforça esses objetivos ao caracterizar o sistema contábil público como a estrutura de informações com a função de registrar, armazenar e transformar dados referentes às transações efetuadas pelas entidades governamentais no seu dia a dia, dando origem a um histórico dos acontecimentos que pode ser consultado pelos interessados (MAUSS, 2012).

As Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas Aplicadas ao Setor Público – NBC T SP, editadas através de resoluções pelo CFC, traduzem as normas internacionais para o ambiente brasileiro, conforme demonstra a Figura 1:

NBC T SP	Ementas	Propósitos
16.1	Conceituação, Objeto e Campo de aplicação.	estabelece a conceituação, o objeto e o campo de aplicação da Contabilidade Aplicada ao Setor Público

16.2	Patrimônio e Sistemas Contábeis	estabelece o conceito de patrimônio público, sua classificação sob o enfoque contábil, o conceito e a estrutura do sistema de informação contábil
16.3	Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil	estabelece as bases para controle contábil do planejamento desenvolvido pelas entidades do setor público, expresso em planos hierarquicamente interligados.
16.4	Transações no Setor Público	estabelece conceitos, natureza e tipicidades das transações no setor público
16.5	Registro Contábil	estabelece critérios para o registro contábil dos atos e dos fatos que afetam ou possam vir a afetar o patrimônio das entidades do setor público.
16.6	Demonstrações Contábeis	estabelece as demonstrações contábeis a serem elaboradas e divulgadas pelas entidades do setor público
16.7	Consolidação das Demonstrações Contábeis	estabelece conceitos, abrangência e procedimentos para consolidação das demonstrações contábeis no setor público.
16.8	Controle Interno	estabelece referenciais para o controle interno 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
16.9	Depreciação, Amortização e Exaustão.	estabelece critérios e procedimentos para o registro contábil da depreciação, da amortização e da exaustão
16.10	Avaliação e Mensuração de ativos e passivos em entidades do Setor Público	estabelece critérios e procedimentos para a avaliação e a mensuração de ativos e passivos integrantes do patrimônio de entidades do setor público.
16.11	Sistema de Informação de Custos no Setor Público	estabelece a conceituação, o objeto, os objetivos e as regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público e apresentado, nesta Norma, como Subsistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP)

Figura 1 - Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público

Fontes: Resolução CFC (2008); Resolução CFC nº 1.366/11; Resolução CFC nº 1.437/13)

Desafios na Implantação das NBCASP em Prefeituras

Dentre as razões para que ocorram processos de harmonização contábil (e não de padronização), estão presentes, dentre outros fatores, os aspectos culturais que influenciam os preparadores das demonstrações. Tanure (2005) afirma que as medidas das dimensões culturais brasileiras interferem de modo peculiar no modelo brasileiro de gestão, resultando em uma estrutura fortemente ligada a relações de poder: quando há proximidade entre superiores e subalternos, as regras formais tendem a serem suprimidas em favor de um apadrinhamento, enquanto que nas situações em que as relações entre superiores e subalternos são distantes, então as relações tendem a se estabelecer nos limites dos papéis estabelecidos formalmente. Isso diz muito quando se pensa o processo de implantação de normas contábeis no Brasil, inclusive no setor público.

Mintzberg (1993) aborda a questão do poder nas organizações observando as relações entre seus jogadores ou influenciadores, divididos em coalizões internas e externas. As coalizões internas, representadas pelos funcionários que tem voz nas organizações, tendem a assumir diferentes configurações desde o momento do desenho das organizações, ou seja, desde que as responsabilidades são atribuídas aos indivíduos e os processos de coordenação começam a ser estabelecidos. As coalizões internas tendem a confrontar com as coalisões externas,

representadas pelos indivíduos que não são empregados da organização, mas que usam as suas bases de influência para tentar afetar o comportamento dos empregados (ex: proprietários; associados como fornecedores, clientes, sócios e competidores; as associações de empregados; os sindicatos, e; os outros públicos que os cercam). O autor defende que os conflitos entre as coalizões, e as relações de poder que se estabelecem, tendem a afetar o desenvolvimento organizacional. Um exemplo ocorre em organizações de pequeno porte, onde o líder tende a ser dominador e os funcionários acabam sendo submissos, sem grandes condições de intervir no desempenho das atividades. Outro exemplo ocorre em organizações cuja coalizão externa é dividida (derivando geralmente uma coalizão interna politizada), onde os conflitos se tornam constantes. São questões que, se não interferem diretamente nas escolhas contábeis, podem afetar os procedimentos administrativos que são necessários para a implementação das normas contábeis.

De fato, quando Mintzberg (1989) define a configuração típica de organizações políticas, ele aponta que o poder tende a ser partilhado pelos agentes políticos, resultando na maioria das vezes em processos contrários aos esforços de coordenação. Isso parece combinar bastante com o que se espera encontrar em prefeituras, cujo poder está na mão dos políticos eleitos e de seus escolhidos para cargos de confiança, mas também está nos agentes que detêm conhecimento técnico (sem falar das outras possíveis configurações de clãs ou interesses). Em síntese, é possível deduzir que nas prefeituras, a implementação de processos administrativos depende da convergência de interesses de diferentes agentes de poder – o que impacta por consequência nas condições para implementação das novas *NBCASP*. Isso pode ser particularmente mais acentuado em prefeituras muito pequenas, com pouco número de funcionários e poucos eleitores na cidade, onde a força do gestor possa ser grande o suficiente para centralizar as decisões, aos moldes do que Mintzberg (2006) define como organizações simples.

A literatura tem retratado preocupações com essas questões organizacionais. Campos (2014) afirma que os desafios na adoção dessas normas podem ser imediatamente identificados, diante de tantos dados que requer a contabilidade para gerar informações, e em função da estrutura organizacional existente ser inadequada para a realização das atividades/procedimentos que deverão ser aprimorados/implantados. Espera-se, a princípio, que as pessoas não apresentem nível de especialização suficiente para as demandas, além de quadro reduzido e falta de qualificação para desempenho das novas atribuições. Há ainda problemas em relação aos sistemas e aos processos, já que as novas demonstrações requererão dados e informações que não são processados nos sistemas baseados no modelo anterior – e preencher essas lacunas de dados e informações é um processo caro e complicado que vai além do setor de contabilidade.

Para Melo e Ayres (2014), além dos custos com a implantação de novos sistemas informatizados e na capacitação de servidores, também há desafios na mudança da cultura da administração pública e a integração entre os setores das prefeituras.

Carneiro et al (2012) alegam que um dos problemas pode ser a falta de conhecimento do gestor quanto ao uso da ferramenta contabilidade, além da falta de interesse desse tipo de controle, falta de servidores especializados e capacitados (principalmente da área de tecnologia da informação), falta de estudos na área; e de planejamento das atividades.

Considerando as expectativas em torno dos obstáculos esperados na implementação das novas *NBCASP*, sintetizou-se a questão em quatro desafios principais a serem enfrentados pelos contadores na implementação das novas normas contábeis: (i) pessoal especializado e capacitado;

(ii) sistemas ou *softwares* que se adequem às mudanças; (iii) processos administrativos e burocráticos que permitam obtenção de dados e outros procedimentos necessários à implementação; e (iv) estrutura administrativa, que representa a combinação de desafios com a cultura organizacional e a vontade política.

Questões metodológicas

Esta pesquisa é descritiva, que investigou as prefeituras do Estado de Mato Grosso. Os dados empíricos foram obtidos com um formulário elaborado para medir a percepção dos contadores acerca dos quatro desafios principais identificados na literatura (pessoas, sistemas, processos e estrutura organizacional) para a implementação das novas *NBCASP*. Foi tomado o cuidado de criar-se um questionário que fosse prático, o que limitou a consulta apenas a cinco delas, consideradas com maior probabilidade de impactar nos processos de contabilização: NBC T SP 16.6 - Demonstrações Contábeis; NBC T SP 16.7 - Consolidação das Demonstrações Contábeis; NBC T SP 16.9 - Depreciação, Amortização e Exaustão; e NBC T SP 16.10 - Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos, 16.11 - Custos Aplicados ao Setor Público). O formulário mensurou em escala *Likert* a percepção dos entrevistados quanto a relação entre os desafios e as normas citadas. Os formulários com os questionários foram enviados aos e-mails dos contadores das 141 prefeituras dos municípios do Estado de Mato Grosso. A lista de e-mails foi obtida através de contato telefônico em cada uma das prefeituras, no período de 30/07/2014 a 14/08/2014, com sucesso em todos os casos. Entretanto, quando o questionário foi aplicado (no período entre 19/08/2014 a 20/10/2014), apenas 56 respostas foram obtidas. Apesar da amostra não ser probabilística, ela correspondeu a 40 % do universo, distribuída por todo o território, conforme ilustra a figura 2.

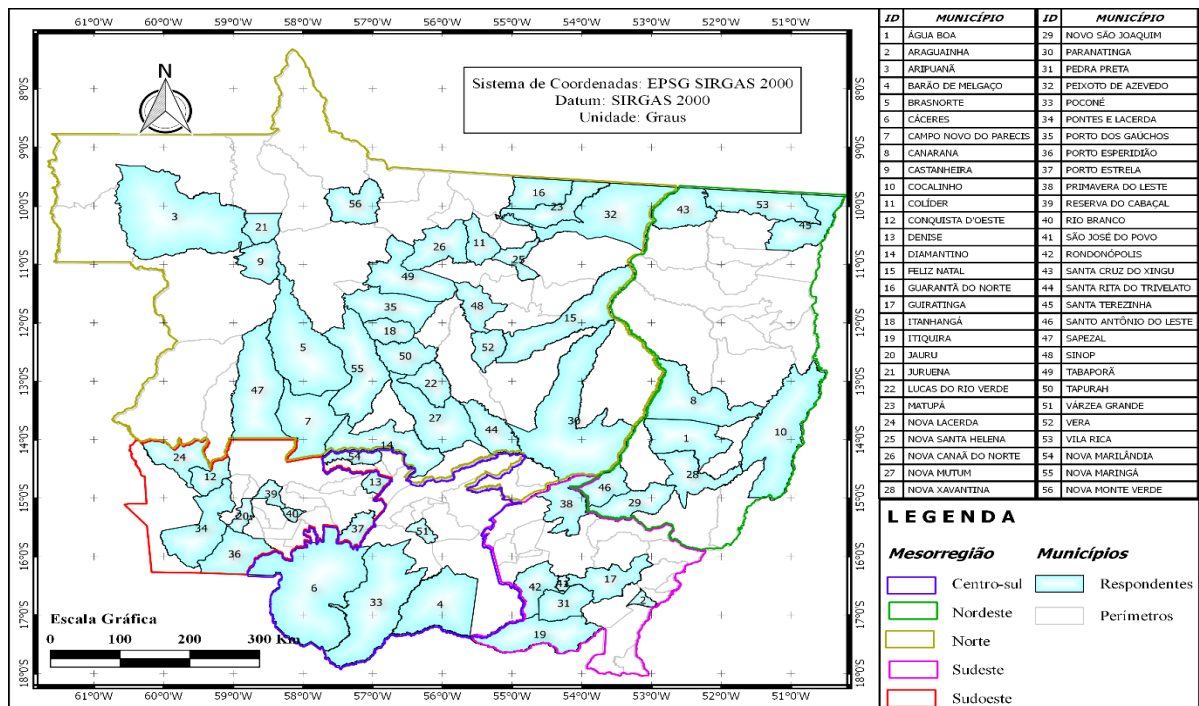


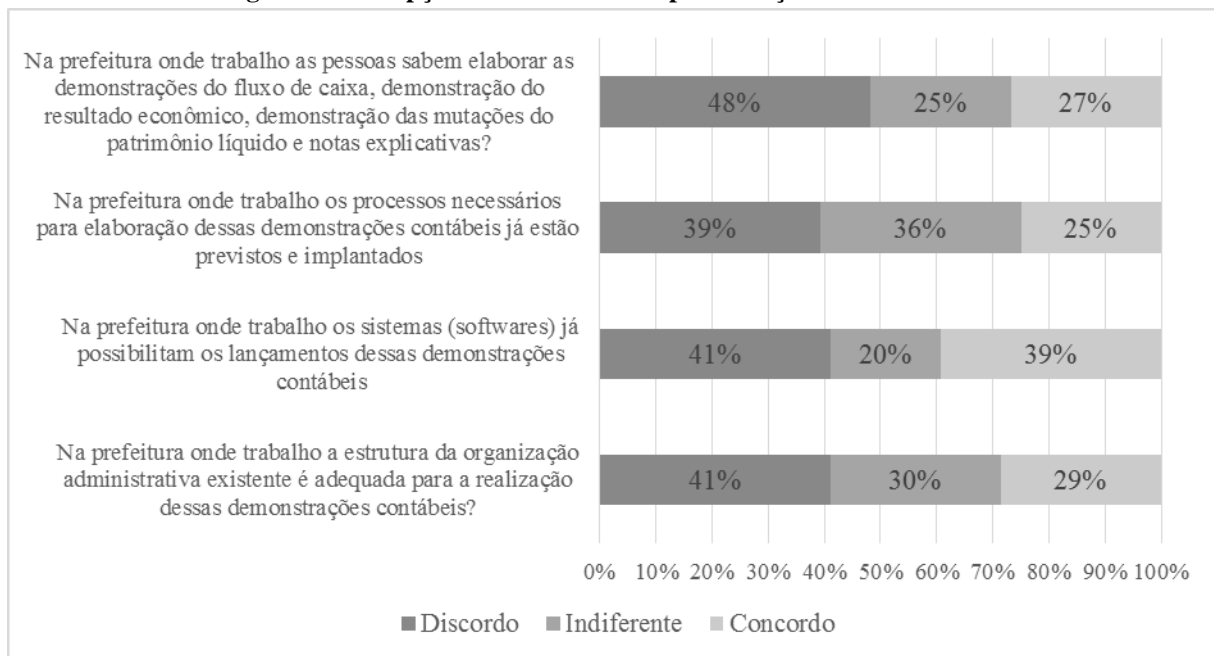
Figura 2 – Mapa de Mato Grosso, mesorregiões e municípios respondentes da pesquisa – 2014.

Descrição e análises dos dados

As questões apresentadas aos contadores apresentavam o resumo da NBC T SP, seguida de quatro frases. A primeira foi a NBC T 16.6, que trata sobre como as demonstrações contábeis devem ser elaboradas e divulgadas pelas entidades públicas, incluindo Balanço Patrimonial; Balanço Orçamentário; Balanço Financeiro; Demonstração das Variações Patrimoniais; Demonstração dos Fluxos de Caixa - DFC; e Demonstração do Resultado Econômico - DRE.

Essa norma inovou em relação ao art. 101 da Lei Federal nº 4.320/64, incluindo a DFC e a DRE. Em relação à Demonstração dos Fluxos de Caixa ficou estabelecido que devem ser evidenciadas informações sobre o fluxo de caixa das operações, dos investimentos e dos financiamentos. Quanto à elaboração da Demonstração do Resultado Econômico, foi estabelecido que deve haver evidenciação sobre receita econômica dos serviços prestados e dos bens ou dos produtos fornecidos, sobre custos e despesas identificados com a execução da ação pública, e ainda sobre resultado econômico apurado. Essas inovações requerem adaptações ao modo com os contadores trabalham, desencadeando diferentes níveis de percepção de problemas para sua implantação. Os resultados dessas percepções são relatados na Figura 3:

Figura 3 - Percepções de desafios na implementação da NBC T SP 16.6



A princípio observa-se que a maior parte dos entrevistados não concordaram que suas prefeituras estão preparadas para lidarem com a implementação dos novos demonstrativos contábeis. Pouco mais de um quarto dos respondentes concordaram total ou parcialmente com as questões. Dentre os que entendem que as prefeituras onde trabalham estão preparadas para lidarem com os desafios, são os sistemas (*softwares*) o que deixam os entrevistados mais seguros – é possível que as empresas que atendem a esse segmento estejam dando sinais de que a inclusão dos novos demonstrativos nos relatórios gerados é possível, viável e talvez já em implementação.

Por outro lado, chama a atenção o percentual de respostas que apontam insegurança em relação às pessoas estarem capacitadas e preparadas para lidarem com as demonstrações contábeis. Quase metade dos entrevistados discordaram total ou parcialmente sobre essa questão, chamando a atenção inclusive porque os próprios respondentes assumem o controle sobre essa questão.

A segunda questão apresentada aos contadores das prefeituras mato-grossenses foi a NBC T SP 16.7, que Estabelece conceitos, abrangência e procedimentos para consolidação das demonstrações contábeis no setor público. Ela traz o conceito de Unidade Contábil Consolidada, como a soma ou a agregação de saldos ou grupos de contas de duas ou mais unidades contábeis originárias, excluindo as transações entre elas.

Essa normativa colabora e esclarece para o cumprimento dos artigos 111 da Lei Federal nº 4.320/64 e 51 da Lei de Responsabilidade Fiscal, que determinam que compete à União promover a consolidação, nacional e por esfera de governo, das contas dos entes da Federação. Quanto aos procedimentos estabelecidos pela norma, destaca-se que os ajustes e as eliminações decorrentes do processo de consolidação devem ser realizados em documentos auxiliares, não originando nenhum tipo de lançamento na escrituração das entidades que formam a unidade contábil. Além disso, as demonstrações contábeis das entidades do setor público, para fins de consolidação, devem ser levantadas na mesma data, admitindo-se a defasagem de até três meses, desde que os efeitos dos eventos relevantes entre as diferentes datas sejam divulgados em notas explicativas. Finalmente, as demonstrações contábeis consolidadas devem ser complementadas por notas explicativas que contenham informações sobre uma série de aspectos que geram, assim como os procedimentos anteriores, a necessidade de uma série de adaptações às práticas correntes os contadores das prefeituras. As percepções acerca dos desafios no processo de implementação estão descritas na figura 4:

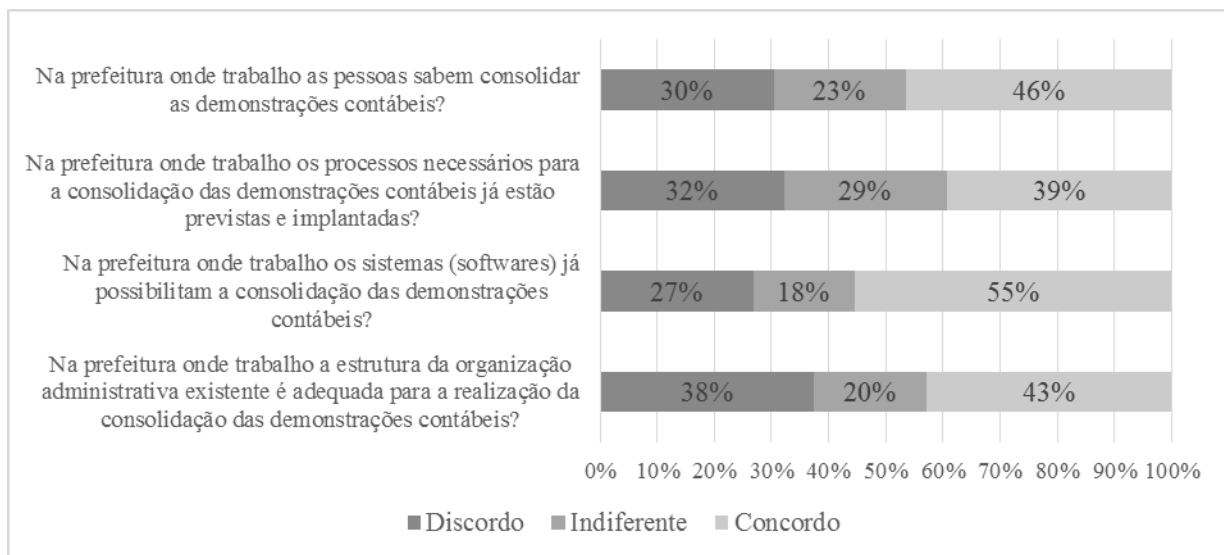


Figura 4 - Percepções de desafios na implementação da NBCASP 16.7

Diferentemente da implementação das demonstrações contábeis, a questão da consolidação não parece ser um assunto para o qual boa parte das prefeituras não esteja

preparada. Em relação aos *softwares* utilizados, por exemplo, mais da metade dos entrevistados concordam total ou parcialmente que se existem condições para gerar os relatórios necessários. Também uma parte considerável (quase metade) dos respondentes concordam que as pessoas (incluindo as próprias) tem conhecimentos e competências para efetuar as implementações necessárias. Mas uma situação mais dicotômica parece surgir quando se tratam das estruturas administrativas: grupos quase equivalentes deram respostas opostas, indicando que em algumas prefeituras a questão das unidades contábeis (centros de responsabilidade, por exemplo) podem não estar totalmente estruturadas burocraticamente, quanto ao fluxo de informações formais a serem compartilhadas.

A terceira questão apresentada aos contadores tratou da NBC T SP 16.9, que estabelece critérios e procedimentos para o registro contábil da depreciação, da amortização e da exaustão. A norma traz conceitos para amortização, depreciação, exaustão, valor bruto contábil, valor depreciável, valor líquido contábil, valor residual e vida útil econômica, estabelecendo critérios para mensuração e reconhecimento, além dos métodos de depreciação, amortização e exaustão aceitos. Em relação à divulgação das informações, as demonstrações contábeis devem divulgar, para cada classe de imobilizado, em nota explicativa: (a) o método utilizado, a vida útil econômica e a taxa utilizada; (b) o valor contábil bruto e a depreciação, a amortização e a exaustão acumuladas no início e no fim do período; (c) as mudanças nas estimativas em relação a valores residuais, vida útil econômica, método e taxa utilizados.

Os resultados obtidos sobre as percepções dos contadores das prefeituras mato-grossenses (Figura 5) apontam que a maior parte se sente confortável sobre os desafios consultados, especialmente sobre os *softwares*. É provável que esse procedimento já deva ser uma possibilidade nos *softwares* utilizados, ou que possam ser facilmente implementados, já que 61 % dos entrevistados concordam total ou parcialmente que os lançamentos de depreciação, amortização e exaustão são possíveis nos sistemas disponíveis.

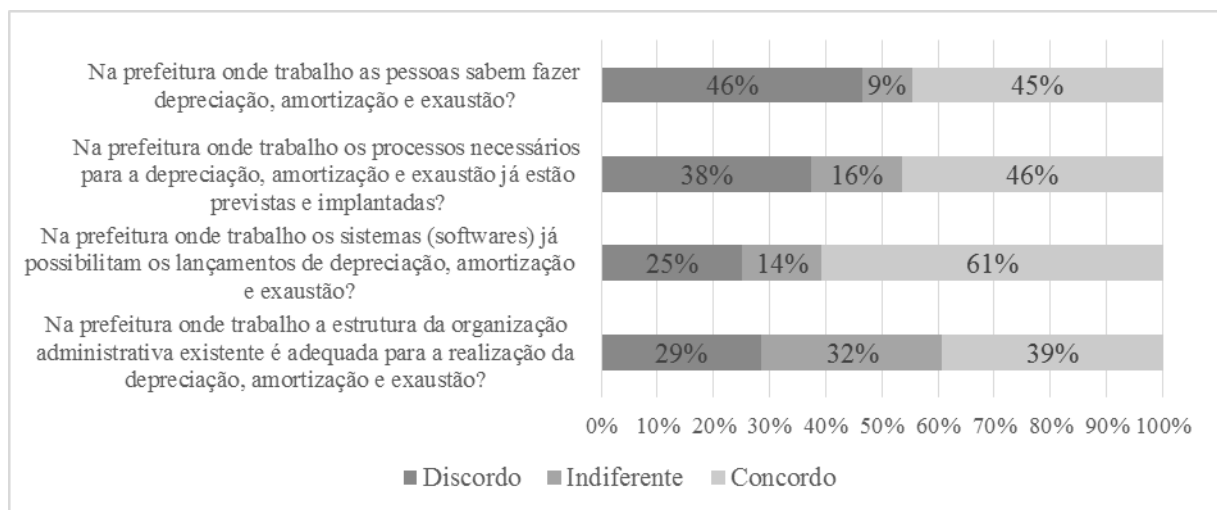


Figura 5 - Percepções de desafios na implementação da NBCASP 16.9

A quarta pergunta apresentada aos entrevistados tratou na NBC T SP 16.10, que estabelece critérios e procedimentos para avaliação e a mensuração de ativos e passivos

integrantes do patrimônio de entidades do setor público, inclusive considerando conceitos como redução ao valor recuperável e valor justo. A norma estabelece critérios para avaliação patrimonial, redução ao valor recuperável (*impairment*) e avaliação a valor de mercado ou valor justo (*fair value*) para disponibilidades, créditos e dívidas, estoques, investimentos permanentes, imobilizado, intangível e diferido. Também estabelece que a reavaliação ocorra anualmente, para as contas ou grupo de contas cujos valores de mercado variar significativamente em relação aos valores anteriormente registrados, e a cada quatro anos para as demais contas ou grupos de contas.

A questão da avaliação e mensuração dos ativos se mostrou um assunto desafiador para os contadores. Com exceção dos sistemas informatizados, quase a metade dos entrevistados discordou total ou parcialmente de que as pessoas, os processos e a estrutura administrativa estão em condições de desenvolver as proposições da NBC T SP 16.19. Uma possível explicação para essas respostas pode ser a cultura gerada pelo hábito do registro prudente pelo valor histórico. Isso explicaria porque apenas 29% dos contadores das prefeituras sentem que as pessoas na organização são capazes de realizar avaliações, mensurações e reavaliações nos modelos propostos.

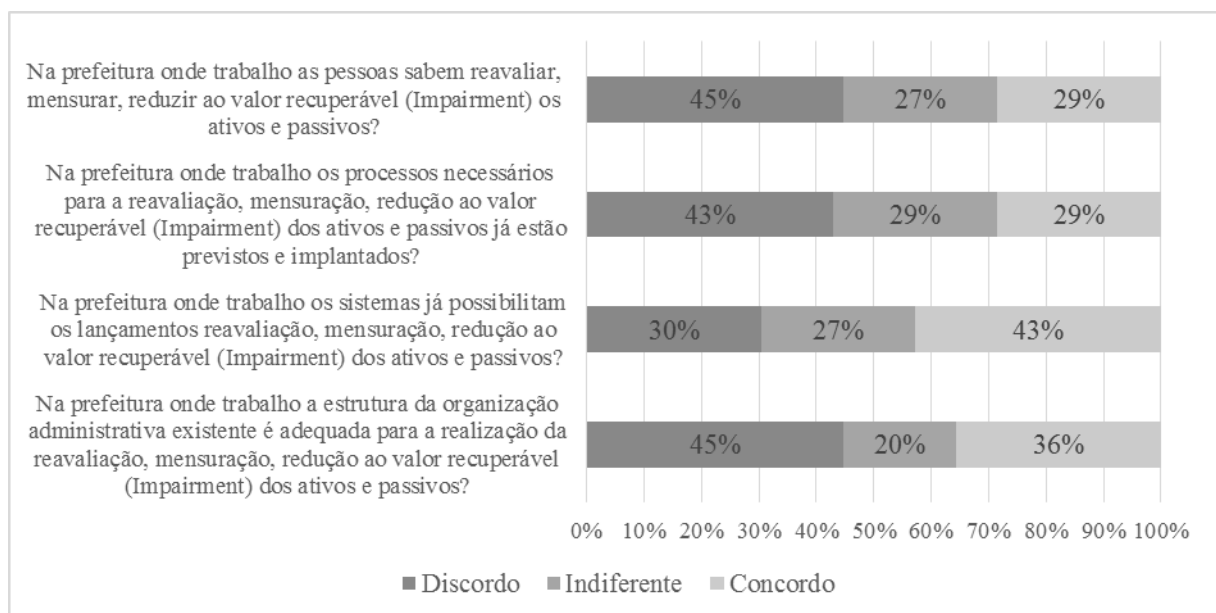


Figura 6 - Percepções de desafios na implementação da NBCASP 16.10

A quinta e última questão foi sobre a NBC T SP 16.11, que estabelece a conceituação, o objeto, os objetivos e as regras básicas para implantação de subsistema de custos no setor público, instituído na NBCT 16.2 e apresentado como Sistema de Informações de Custos do Setor Público – SICSP. A norma apresenta uma série de definições conceituais da contabilidade de custos, de modo a subsidiar a fundamentação das construções dos sistemas de custeio. Destaca-se que a norma estabelece que a entidade pública deve evidenciar ou apresentar nas demonstrações de custos os objetos de custos definidos previamente, demonstrando separadamente: (a) o montante de custos dos principais objetos, demonstrando separadamente: a

dimensão programática: programas e ações, projetos e atividades; dimensão institucional ou organizacional e funcional; outras dimensões; (b) os critérios de comparabilidade utilizados, tais como: custo padrão; custo de oportunidade; custo estimado; (c) a título de notas explicativas: o método de custeio adotado para apuração dos custos para os objetos de custos; os principais critérios de mensuração; e as eventuais mudanças de critérios que possam afetar à análise da comparabilidade da informação. Além disso, condiciona o sistema de custos a funcionar de modo integrado aos demais sistemas, além de estabelecer critérios para sua implementação e atribuir responsabilidades, inclusive aos contadores.

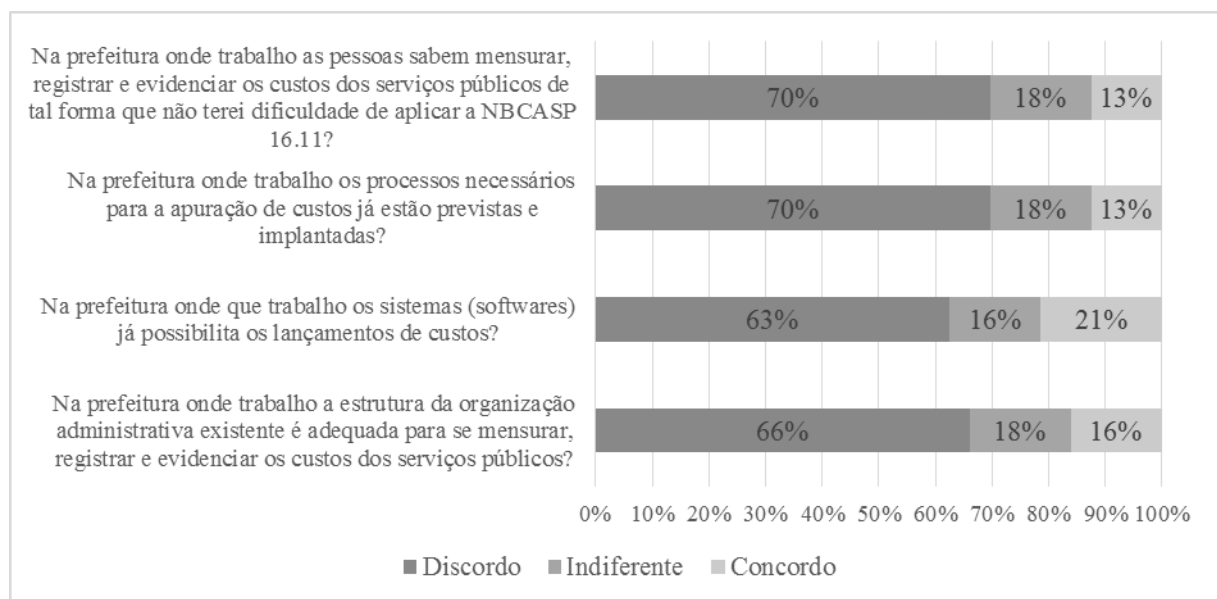


Figura 7 - Percepções de desafios na implementação da NBCASP 16.11

Os desafios de se implementar um sistema de custeio se destacam frente às demais normas brasileiras de contabilidade. Apenas uma minoria considera que suas prefeituras possuem pessoal, *softwares*, processos e estrutura administrativa que permitam que os sistemas de custos sejam implementáveis. A questão é que a contabilidade de custos, por natureza, conduz os contadores a realizarem escolhas na construção dos sistemas de custeio. E a arbitrariedade dessas escolhas segue no sentido contrário de uma cultura contábil normativa, baseada em regras, especialmente rigorosas e cumpridas dentro do ambiente burocrático que caracteriza a administração pública. Neste sentido, e diante das responsabilidades a serem assumidas, faz sentido a grande maioria dos contadores discordarem que se saiba registrar e evidenciar custos no serviço público, eles inclusos. Os processos e a estrutura administrativa, por sua vez, tendem a estarem formalizados de modo a atribuir aos ordenadores de despesas o poder de incorrer nos gastos que lhe estão previstos no orçamento. Porém, em um sistema integrado de custos, com distribuição de custos indiretos de fabricação, os gastos passam a ganhar um significado político que é mais comumente encontrado em grandes organizações privadas – significado esse que implica no compartilhamento das consequências das escolhas sobre gastos. Aliás, esse é outro fator importante em relação à implementação de sistemas de custeio, uma vez que sistemas

integrados de contabilidade costumam demandar grandes fontes de recurso, além de requererem *softwares* sofisticados. Em síntese, os dados apontam que os contadores públicos se deparam agora com desafios que são mais costumeiramente enfrentados pelos contadores de custos: o alto nível de discricionariedade nas escolhas contábeis.

Conclusões e Considerações Finais

Este trabalho se dedicou a investigar a percepção dos desafios a serem enfrentados pelos contadores de prefeituras, a partir da avaliação dos profissionais que se responsabilizam por essa função em municípios mato-grossenses. Os dados apontaram que não há um padrão identificável para questões relacionadas a processos e estrutura administrativa, provavelmente porque o nível de subjetividade na interpretação sobre essas questões podem afetar as percepções dos entrevistados. Entretanto, os dados apontaram que desafios relacionados aos *softwares* tentem a serem menos preocupantes em relação aos demais desafios. Ao contrário, houve um nível maior de preocupação com desafios relacionados à capacitação e preparação das pessoas responsáveis ou envolvidas na obtenção e processamento de dados contábeis.

Mas são as diferenças nos dados em torno das diferentes normas que se mostra o achado da pesquisa, identificável frente à análise da teoria. Primeiramente, é preciso considerar que a questão chave da investigação se relaciona ao paradigma da contabilidade como um ideal informativo, capaz de representar os valores e informações que representam efetivamente o patrimônio das entidades e suas transações. É em favor desse paradigma que se fundamentam as teorias de evidenciação, e que consolidam as normas contábeis como instrumentos para diminuir discricionariedades e arbitrariedades. As pesquisas em geral têm indicado que, de modo geral, são teorias válidas para o desenvolvimento econômico de empresas e nações. Entretanto, existem limites técnicos na padronização de procedimentos contábeis ao ponto de subsidiar a migração de um padrão contábil baseado em regras para outro baseado em normas.

Os municípios mato-grossenses são pequenos, com pouca população, com pequenas exceções. Em muitos dos casos tendem a ser municípios novos, onde o ambiente de desenvolvimento contrapõe muitas vezes grupos políticos de interesses diversos ou contraditórios. Ambiente aliás que é comum na política representativa, e que coloca gestores que passam a atuar na administração pública, compartilhando com opositores e aliados diferentes discursos de validação de programas de governo. Nesse ambiente, desembolsos que podem ser entendidos como investimentos em um discurso, podem ser entendidos como despesas em outros. O profissional da contabilidade, de carreira, precisa efetuar registros contábeis que sobrevivam às críticas, e o faz geralmente munido do poder institucional aliado ao poder técnico: ele se baseia nas orientações legais para registrar o que precisa ser registrado.

Porém, quando as orientações legais não estabelecem especificadamente os procedimentos contábeis a serem realizados, então suas escolhas perdem essas bases de poder, e podem ser alvo dos discursos contrários de coalizões internas e externas.

Essa visão explica porque as normas técnicas mais específicas, relacionadas a procedimentos contábeis com menores níveis de discricionariedade em sua implementação, obtiveram avaliações mais favoráveis, que indicaram menor preocupação no processo de implementação. Por outro lado, as normas que atribuem aos contadores doses consideráveis de discricionariedade nas escolhas contábeis foram aquelas cujos entrevistados atribuíram maior preocupação – especialmente em relação aos sistemas de custeio.

Os sistemas de custeio são construídos com base em escolhas de modelos e métodos, cuja combinação resulta em diferentes resultados para os objetos de custeio. Mesmo para os modelos que buscam representar mais fidedignamente as relações causais de consumo de recursos, ainda assim implicam em arbitrariedades nas escolhas de bases de alocação de custos, bases de rateio ou de direcionadores de custos (respeitadas as terminologias dos diferentes métodos disponíveis da literatura). São escolhas cuja padronização é impossível, uma vez que dependem da realidade estratégica de cada organização, das necessidades de informação (desejos) dos usuários, e da interpretação dos contadores. Assim, é uma área da contabilidade que, por natureza, se distancia do processo normativo.

Ao legislar sobre esse assunto, o CFC conduz os contadores a lançarem atenções à uma questão importante dos gastos públicos, o que provavelmente corrobora com os objetivos da contabilidade pública. Porém lançam os contadores que precisam se responsabilizar pelas informações em um jogo político onde não contam com o argumento da delimitação técnica para desenvolver suas atividades. Isso aponta para uma nova fronteira para o desenvolvimento do conhecimento contábil no ambiente público brasileiro: é preciso considerar outros mecanismos de suporte ao profissional contábil, para capacita-los e habilitá-los a lidarem com o novo campo de interesse das normativas contábeis, já que o processo de normatização em si não é capaz de lidar com os desafios existentes. Isso cria diversas possibilidades, desde o espaço para a contabilidade normativa pensar esses mecanismos, como para a contabilidade positiva e a emergente análise crítica investigarem o fenômeno envolvido com essa questão, aliando a tradicional teoria da contabilidade com outras teorias, de base econômica, sociológica e psicológica, entre outras.

Referências

BALL, Ray; ROBIN, Ashok; SADKA, Gil. *Is accounting conservatism due to debt or share markets? A test of “contracting” versus “value relevance” theories of accounting*. University of Chicago, Working Paper. Disponível em: <http://faculty.chicagobooth.edu/ray.ball/research/Papers/Is%20Conservatism%20Due%20to%20Debt%20or%20Equity%20Markets%202005-02-27.pdf> . Acesso em 06 fev. 2010.

CAMPOS, Sandra Maria de Carvalho. NOVA CONTABILIDADE OU NOVA GESTÃO? Reflexos da Implantação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, na Gestão Pública. Revista ABRACICON SABER. Publicação Trimestral da Academia Brasileira de Ciências Contábeis. N° 7. Edição Especial. Fevereiro, Março e Abril de 2014.

CARNEIRO, Alexandre de Freitas; MITTMANN, Rosana Aparecida Almeida Correia; SOUZA, José Arilson de; RODRIGUES, Sidiney. Sistema de Custos Municipal: Desafios, Obstáculos e Percepção no caso do Município de Vilhena, Rondônia. Revista Ambiente Contábil. UFRN – Natal – RN. v.5. n.2. p.53-67, jul./dez. 2013.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. Normas brasileiras de contabilidade: contabilidade aplicada ao setor público: NBCs T 16.1 a 16.11/ Conselho Federal de Contabilidade. -- Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2012. Disponível em: http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor_P%C3%BAblico.pdf



HENDRIKSEN, E. S; VAN BREDA, M. F. Teoria da Contabilidade. tradução de Antonio Zoratto Sanvicente. – São Paulo : Atlas, 1999.

JENSEN, Michael C.; MECKLING, William H. *Theory of firm: managerial behavior, agency costs and owner ship structure*. Journal of Financial Economics. v. 3, n. 4, p. 305-360, 1976.

KOHAMA, Heilio. Contabilidade Pública: Teoria e Prática. 9º Ed – São Paulo: Atlas, 2003.

LAFOND, Ryan; WATTS, Ross L. *The information Role of Conservatism*. The Accounting Review, v.83, n.2, 2008, p.447-478.

LOPES, Alexsandro Broedel, e MARTINS, Eliseu: Teoria da Contabilidade – Uma Nova Abordagem. São Paulo: Atlas, 2005.

MAUSS, César Volnei. *Análise De Demonstrações Contábeis Governamentais: Instrumento de Suporte à Gestão Pública*. São Paulo: Atlas, 2012.

MELO, Lidiana Fonseca de Souza; AYRES, Carlos Antonio Mendes de Carvalho Buenos. O Processo de Implementação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público: Desafios e Perspectivas para a Governança Pública Municipal em Interface com o Mercado e a Sociedade. Revista FSA, Teresina, v.11, n. 3, art. 4, p. 71-95, jul./set. 2014.

MINTZBERG, H. Criando organizações eficazes: estruturas em cinco configurações. (2ed). São Paulo: Atlas, 2006.

MINTZBERG, H. *Power in and around organizations*. Englewood Cliffs, NJ : Prentice-Hall, 1983.

MOST, Kenneth. *Accounting Theory*. Ohio: 1977

SANTOS, Edilene Santana; CALIXTO, Laura. Impactos do início da harmonização contábil internacional (Lei 11.638/07) nos resultados das empresas abertas. RAE-eletrônica, v. 9, n. 1, Art. 5, jan./jun. 2010.

SUNDER, Shyan. Ohio: *International Thomson Publishing*, 1997

TANURE, B. Gestão à brasileira: somos ou não diferentes? Uma comparação com América Latina, Estados Unidos, Europa e Ásia. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

WEFFORT, E.F.J. O Brasil e a harmonização contábil internacional: influências dos sistemas jurídico e educacional, da cultura e do mercado. São Paulo: Atlas, 2005.