

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PIAUÍ-UFPI  
PRÓ-REITORIA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO-PRPPG  
CENTRO DE CIÊNCIAS HUMANAS E LETRAS-CCHL  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM POLÍTICAS PÚBLICAS  
MESTRADO EM POLÍTICAS PÚBLICAS

Lidiana Fonseca de Souza Melo

**O PROCESSO DE IMPLEMENTAÇÃO DAS NORMAS BRASILEIRAS DE  
CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO: desafios e perspectivas para a  
gestão pública municipal da prefeitura de Teresina-Piauí**

Teresina(PI)

2014

LIDIANA FONSECA DE SOUZAMELO

**O PROCESSO DE IMPLEMENTAÇÃO DAS NORMAS BRASILEIRAS DE  
CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO: desafios e perspectivas para a  
gestão pública municipal da prefeitura de Teresina-Piauí**

Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Políticas Públicas do Centro de Ciências Humanas e Letras da Universidade Federal do Piauí, como exigência à obtenção do título de Mestre em Políticas Públicas. Linha de pesquisa: Estado, Políticas Públicas e Movimentos Sociais.

Orientador: Prof. Dr. Carlos Antonio Mendes de Carvalho Buenos Ayres.

Teresina (PI)

2014

FICHACATALOGRÁFICA  
Universidade Federal doPiauí  
Biblioteca Comunitária Jornalista Carlos CastelloBranco Serviço de  
ProcessamentoTécnico

M528p Melo, Lidiana Fonseca deSouza.

O Processo de implementação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público : desafios e perspectivas para a gestão pública municipal da prefeitura de Teresina-Piauí / Lidiana Fonseca de Souza Melo. --2014.

241 f. :il.

Dissertação (Mestrado em Políticas Públicas) –  
Universidade Federal do Piauí, Teresina,2014.

Orientação: Prof. Dr. Carlos Antonio Mendes de  
Carvalho BuenosAyres.

1. Contabilidade Pública. 2. Contabilidade – Normas -  
Brasil. 3. Gestão Pública Municipal – Teresina(PI).

I.Título.

CDD657.61

LIDIANA FONSECA DE SOUZAMELO

**O PROCESSO DE IMPLEMENTAÇÃO DAS NORMAS BRASILEIRAS DE  
CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO: desafios e perspectivas para a  
gestão pública municipal da prefeitura de Teresina-Piauí**

Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Políticas Públicas do Centro de Ciências Humanas e Letras da Universidade Federal do Piauí, como exigência à obtenção do título de Mestre em Políticas Públicas.

Área de concentração: Estado, Políticas Públicas e Movimentos Sociais.

Aprovada em: \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_

**BANCA EXAMINADORA**

\_\_\_\_\_  
Prof. Dr. Carlos Antonio Mendes de Carvalho Buenos Ayres -UFPI  
Orientador e Presidente

\_\_\_\_\_  
Profa. Dra. Maria Dalva Macedo Ferreira -UFPI  
Examinadora

\_\_\_\_\_  
Profa. Dra. Ceciane Portela de Sousa -UFPI  
Examinadora

*Dedico este trabalho à minha família: meu esposo Paulo (meu primeiro e último amor), meu filho Pedro Paulo (o qual vem crescendo em estatura e sabedoria e me surpreende a cada dia com seu desejo de ser pesquisador-cientista e engenheiro “metacônico” com apenas cinco anos de idade) e em especial à minha filha Ana Lúcia (a qual foi concebida, nascida e crescida nesse meu longo processo de maturação intelectual).*

*Lidiana Fonseca*

## AGRADECIMENTOS

—Em tudo daígraças!. Porisso, em primeiro lugar dou Graças a Deus pelo término deste trabalho. Aprendi com meus pais que a maior herança que podemos deixar aos nossos filhos é a educação. Portanto uma infinita gratidão aos meus amados e queridos pais (Almir e Liduína) por terem me educado no caminho da retidão e deixado pra mim essa riqueza—o conhecimento!.

Um tributo de amor e gratidão aos meus avós maternos Fonseca e Adelaide (*in memoriam*) e paternos João (*in memoriam*) e Fransquinha, pois com eles aprendi que de nada vale o conhecimento se não o transmitirmos com humildade e generosidade.

Aprendi também que para transmitir conhecimento é preciso ter paciência. Assim, agradeço de modo carinhoso ao meu esposo e amigo (Paulo) por sua eterna paciência, amor e dedicação. Sem o seu companheirismo esse trabalho teria sido em vão.

Aprendi ainda que para aprender é preciso renunciar, por isso agradeço de modo especial aos meus dois filhos (Pedro Paulo e Ana Lídia), pois em muitos momentos renunciei ao meu papel de mãe para me dedicar ao meu papel de pesquisadora profissional, missão difícil, mas recompensadora, pois sei que no futuro eles terão isso como exemplo.

E por falar em exemplo, agradeço ao meu irmão (Almir Júnior), que apesar de ser mais novo que eu, demonstra pra mim um forte exemplo de determinação em busca dos seus objetivos.

Minha gratidão também aquela que sempre foi a minha babá (Maria) e minha irmã de criação (Tamires) por toda o zelo, cuidado e proteção.

Agradeço aos meus sogros (Abdoral e Graça), por serem exemplo de um casal perseverante na fé e que sempre me acolheram de forma generosa.

Sou grata à todos os meus cunhados (Drauter e Diógenes) e cunhadas (Iveline, Joana, Marianna e Thaís) por sua torcida, apoio e confiança em meu sucesso pessoal, acadêmico e profissional.

Obrigada aos meus sobrinhos lindos (Camila, Letícia, Rebeca, Drautinho, Maria Clara, Isabella e Isadora) vocês são bênçãos de Deus na minha vida!

Agradeço também a todos os meus primos e primas (que não são poucos) e não caberia aqui nesta folha enumerá-los, porém a cada um devo uma gratidão especial, cada um com seu jeito peculiar de ser (uns cultos, outros rebeldes, uns pacatos, outros atrevidos, uns espirituosos e outros virtuosos) me impulsionaram de alguma forma a realizar este meu projeto.

Meus agradecimentos aos meus tios e tias (de modo bem aconchegante à tia Hérica e a tia Raimundinha) por me apoiarem incondicionalmente e não me deixarem perder o foco.

Agradeço à Universidade Federal do Piauí (UFPI), aos meus colegas de mestrado (pela fraternal convivência e apoio constante) e a todos o(a)s professores doutores, por tornarem possível minha Pós-Graduação em Políticas Públicas, em especial à Professora Dalva, por me acompanhar em todas as bancas de qualificação e às Professoras Monique Menezes e Ceciane Portela por aceitarem prontamente meu convite (de qualificação e defesa, respectivamente) e ambas colaborarem com a construção deste trabalho.

Agradeço à Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES), pela bolsa de pesquisa, que possibilitou minha dedicação exclusiva às atividades do Mestrado.

Ao Prof. Dr. Carlos Antonio Mendes de Carvalho Buenos Ayres, meu mestre, sou grata por me orientar de modo tão simples e ao mesmo tempo intelectual, tão cauteloso e ao mesmo tempo tão pontual, tão paciente e ao mesmo tempo tão perseverante, tão enriquecedor e ao mesmo tempo tão enobrecedor.

Ao meu primeiro orientador e professor da graduação, Roberto Sérgio do Nascimento, meus sinceros agradecimentos. Mesmo distante e após tantos anos, sua referência como pessoa e como intelectual foi peça fundamental na concretude e realização deste projeto.

Às instituições que colaboraram diretamente com o provimento de informações que fundamentaram empiricamente esta dissertação: à Prefeitura de Teresina (aos secretários de planejamento Prof. Dr. Washinton Bonfim e o de finanças Sr. Admilson Brasil, a contadora Agnys Melissa e aos colaboradores desta prefeitura); aos contadores públicos das Prefeituras de Parnaíba, Piracuruca, Picos, São José do Divino e Ilha Grande; aos escritórios de contabilidade (Planacon, Pública Consultoria, Conplam, Contar e Acesso Municipal). E às instituições que colaboraram indiretamente: Faculdades Famep, Fatepi, e Uespi.

E por fim os meus profundos e especiais agradecimentos aos meus queridos amigos. E destes, faço questão de pontuá-los um a um, pois—quem tem um amigo tem um tesouro!—à minha amiga-irmã-comadre Karuza (que é um exemplo de perseverança e bondade); à amiga-anjo Anna Katarine (com quem tive a oportunidade e o prazer de dividir o mesmo teto, de me solidarizar com as mesmas angústias e aflições e por fim compartilhar as maiores alegrias de nossas vidas); aos meus eternos amigos da Escola Técnica: Fábio, Bia, Camila e Márcia (com os quais iniciei minha vida técnica-acadêmica e profissional e aprendi o verdadeiro sentido da amizade); minha amiga e cunhada, nesta respectiva ordem, Marianna (que foi uma incentivadora do início e ao fim deste projeto); minha primeira amiga teresinense Thatyane (à qual admiro por sua determinação) e minha amiga mais recente amiga e companheira de batalha Cristiane Osório (pela companhia nos estudos e por sempre rezar para manter os planetas todos alinhados).

*“Pois bem, se mexeram comigo, com a velha e fiel fé do meu povo sofrido, então agora eu vou sacanear: mais honesta ainda eu vou ficar. Só de sacanagem!!! Dirão:*  
*- Deixa de ser boba, desde Cabral que aqui todo o mundo rouba. E eu vou dizer:*  
*- Não importa! Será esse o meu carnaval. Vou confiar mais e outra vez. Eu, meu irmão, meu filho e meus amigos. Vamos pagar limpo a quem a gente deve e receber limpo do nosso freguês. Com o tempo a gente consegue ser livre, ético e o escambau. Dirão:*  
*- É inútil, todo o mundo aqui é corrupto, desde o primeiro homem que veio de Portugal”. E eu direi:*  
*- Não admito! Minha esperança é imortal!” E eu peço, ouviram? IMORTAL!!! Sei que não dá pra mudar o começo, mas, se a gente quiser, vai dar pra mudar o final!”*  
*(Trecho da Música “Só de Sacanagem”, Ana Carolina)*



## RESUMO

A contabilidade pública vem passando nos últimos anos por um processo de reforma baseado em princípios e regras que visem uma maior transparência, aumento da comparabilidade das demonstrações, informações com mais qualidade e redução dos custos no setor público. Esta reforma busca convergir os padrões contábeis nacionais aos padrões internacionais, para isso o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) editou a partir de 2008, 11(onze) Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP). O processo de implementação dessas normas iniciou em 2012 para todos os entes da federação e têm até o final do exercício de 2014 para serem implementadas, conforme a portaria da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) n.º634 de 19 de novembro de 2013. Desta forma todos os municípios devem se adequar ao novo modelo de contabilidade pública, por isso nesta pesquisa realizou-se um estudo de caso na prefeitura de Teresina (PI) com o objetivo de analisar o processo de implementação das NBCASP nos anos de 2013 e 2014 e identificar os principais desafios e as possíveis perspectivas desta nova contabilidade para a gestão pública municipal. A pesquisa também destaca as principais contribuições das NBCASP às políticas públicas e ressalta as mudanças da nova contabilidade pública à governança pública nos aspectos referentes ao controle social, à transparência e à *accountability*. De forma complementar foi realizado um estudo em mais 70 (setenta) municípios piauienses destacando-se os principais procedimentos contábeis já implementados, os que estão em fase de implementação e os procedimentos que ainda não foram implementados. Baseada numa perspectiva neoinstitucional com enfoque sociológico, esta dissertação utilizou-se dos seguintes procedimentos metodológicos: revisão bibliográfica, análise documental, aplicação de questionário estruturado e entrevista aos gestores e contadores públicos municipais. Ressalta-se que a prefeitura de Teresina está implementando de forma lenta e gradual as novas práticas de contabilidade pública e possui como principais dificuldades: a mudança de cultura da administração pública, a falta de pessoal capacitado no município e os custos com sistemas informatizados e treinamentos. Ademais, observa-se que as mudanças são necessárias e as perspectivas para a governança pública municipal são positivas e relevantes.

**PALAVRAS-CHAVE:** Gestão Pública Municipal, Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, Prefeitura de Teresina.

## ABSTRACT

During the last few years, public accounting has been going through a process of reform, based in principles and rules that aims to give more transparency, increase comparability of the demonstrations, information with more quality and lowering the costs at the public sector. This reform search to converge the national accounting standards with the international standards, for that, from 2008, the Accounting Federal Council (CFC) issued 11 (eleven) Brazilian Accounting Standards Applied to the Public Sector (NBCASP). The implementation of these rules started in 2012 for all the federal entities and they have until the end of the 2014's fiscal year to implement the rules, according to the ordinance of the Secretary of the National Treasury (SNT) n. 634 of 19<sup>th</sup> November 2013. This way, the municipalities must adjust to the new model of public accounting. Therefore, in this research, we've conducted a study of case at the Teresina's (PI) Town Hall in order to analyse the process of implementation of the NBCASP during the years 2013 and 2014, and to identify the main challenges and possible perspectives of this new accounting for the municipal public management. The research also stresses the main contributions of the NBCASP to the public policies and highlights the changes of the new public accounting to the public governance when it comes to social control, transparency and accountability. Complementarily, a study was conducted over more than 70 (seventy) municipal districts at Piauí State, highlighting the main accounting procedures already implemented, those that are under implementation and those that haven't been implemented yet. Based in a neoinstitutional perspective with sociological approach, this thesis used the following methodological procedures: bibliographical revision, documental analyses, application of a structured questionnaire and interview with the public municipal's managers and accountants. It need to be stressed that the Mayor of Teresina is implementing the new practices of public accounting slowly and gradually and faces as main difficulties: the change within the culture of public management, lack of qualified people in the district and costs with the computerized systems and trainings. Furthermore, it's observed that the changes are necessary and the perspective for the municipal public governance are positive and relevant.

**KEY-WORDS:** Municipal Public Management, Brazilian Accounting Standards Applied to the Public Sector, Teresina's TownHall.

## LISTA DE FIGURAS EQUADROS

Figura1	—	Relação Governança xGestão.....	44
Figura2	—	Processo deInstitucionalização.....	97
Figura3	—	A mudança é mais do quecontabilidade.....	111
Quadro 1	—	Teorias eCaracterísticas.....	68
Quadro 2	—	Evolução da Contabilidade Aplicada ao Setor Público.....	72
Quadro 3	—	Relação das Normas Brasileiras de Contabilidade do Setor Público.....	77
Quadro 4	—	Histórico dos prazos das portarias para implantação do MCASP.....	79
Quadro 5	—	Prazos para implementação do MCASP de acordo com a portaria n.º 634/2013.....	79
Quadro 6	—	Princípios de Contabilidade sob a perspectiva do Setor Público.....	81
Quadro7	—	Contribuição das Demonstrações Contábeis do Setor Público àsPolíticas Públicas.....	90
Quadro8	—	Necessidades gerenciais da administração pública.....	95
Quadro9	—	Respostas da Prefeitura de Teresina sobre o processo de implementação dasNBCASP.....	103
Quadro10	—	Análise do processo de implementação das 11(onze) NBCASP na prefeitura deTeresina.....	112
Quadro11	—	Resumo da análise do processo de implementação dos municípios piauienses.....	130

## LISTA DETABELAS

Tabela1	—	Nível de formação na áreacontábil.....	105
Tabela2	—	Informações geradas pelacontabilidade.....	106
Tabela3	—	Informações sobre as novas prática contábeis.....	106
Tabela4	—	Influência da contabilidade no desempenho dasatividades.....	107
Tabela5	—	Obrigatoriedade da depreciação, amortização eexaustão.....	108
Tabela6	—	Obrigatoriedade da implementação do sistema de custos.....	108
Tabela7	—	Ganhos gerenciais para a prefeitura de Teresina.....	109
Tabela8	—	Nível do processo de implementação das novas práticas contábeis.....	109
Tabela9	—	Sobre a adoção de novas regras para a contabilidade pública.....	121
Tabela10	—	Conhecimento acerca das novas regras da CASP.....	122
Tabela11	—	Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações e provisões porcompetência.....	123
Tabela12	—	Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos créditos e da dívida ativa.....	124
Tabela13	—	Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens móveis, imóveis eintangíveis.....	125
Tabela14	—	Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos ativos de infraestrutura.....	126
Tabela15	—	Registro dos fenômenos econômicos: depreciação, amortização e exaustão.....	127
Tabela16	—	Implantação do Plano deContas.....	128
Tabela17	—	Implementação do Sistema deCustos.....	128

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABOP	— Associação Brasileira de Orçamento Público
APPM	— Associação Piauiense de Municípios
BF	— Balanço Financeiro
BO	— Balanço Orçamentário
BP	— Balanço Patrimonial
BRICS	— Agrupamento Econômico: Brasil, Rússia, Índia, China e África do Sul
CASP	— Contabilidade Aplicada ao Setor Público
CF	— Constituição Federal
CFC	— Conselho Federal de Contabilidade
DASP	— Departamento Administrativo do Serviço Público
DCASP	— Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público
DFC	— Demonstração do Fluxo de Caixa
DMPL	— Demonstração de Mutação do Patrimônio Líquido
DRE	— Demonstração do Resultado do Exercício
DVP	— Demonstração das Variações Patrimoniais
GTCON	— Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis
IBGE	— Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IBRACON	— Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
IDHM	— Índice de Desenvolvimento Humano Municipal
IFAC	— International Federation of Automatic Control
IFRS	— International Financial Reporting Standards
IPSAS	— International Public Sector Accounting Standards
LAI	— Lei de Acesso à Informação
LC	— Lei Complementar
LDO	— Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	— Lei Orçamentária Anual
LRF	— Lei de Responsabilidade Fiscal
MCASP	— Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
NAP	— Nova Administração Pública
NBCTSP	— Norma Brasileira de Contabilidade Técnica do Setor Público

NBCASP	—	Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público
NE	—	Notas Explicativas
NIS	—	Nova Sociologia Institucional
NPM	—	New Public Management
NGP	—	Nova Gestão Pública
OCDE	—	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
OSCIP	—	Organização da Sociedade Civil de Interesse Público
PCASP	—	Plano de Contas Aplicado ao Setor Público
PCE	—	Procedimentos Contábeis Específicos
PCO	—	Procedimentos Contábeis Orçamentários
PCP	—	Procedimentos Contábeis Patrimoniais
PDRAE	—	Plano Diretor de Reforma do Aparelho do Estado
PIB	—	Produto Interno Bruto
PPA	—	Plano Plurianual
SICSP	—	Sistema de Custos no Setor Público
STN	—	Secretaria do Tesouro Nacional
TCE	—	Tribunal de Contas do Estado
TC	—	Tribunal de Contas
TCU	—	Tribunal de Contas da União

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>16</b>
<b>2</b>	<b>ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, ESTADO E SOCIEDADE.....</b>	<b>21</b>
<b>2.1</b>	<b>Administração Pública no Brasil.....</b>	<b>26</b>
<b>2.2</b>	<b>Reformas na Administração Pública.....</b>	<b>28</b>
<b>2.3</b>	<b>Governança Pública.....</b>	<b>33</b>
2.3.1	<i>Accountability</i> , Controle Social e Transparência.....	35
<b>2.4</b>	<b>Gestão Pública <i>versus</i> Governança Pública.....</b>	<b>40</b>
<b>2.5</b>	<b>Gestão Pública Municipal.....</b>	<b>45</b>
<b>2.6</b>	<b>O perfil do gestor público contemporâneo.....</b>	<b>48</b>
<b>2.7</b>	<b>Desafios e perspectivas para a Administração Pública brasileira.....</b>	<b>52</b>
<b>3</b>	<b>POLÍTICAS PÚBLICAS: processo, controle e gestão de finanças públicas</b>	<b>55</b>
<b>3.1</b>	<b>Processo de Políticas Públicas.....</b>	<b>56</b>
<b>3.2</b>	<b>Finanças Públicas.....</b>	<b>60</b>
<b>3.3</b>	<b>Orçamento Público e Instrumentos de Planejamento.....</b>	<b>62</b>
<b>3.4</b>	<b>Controle Institucional.....</b>	<b>65</b>
<b>3.5</b>	<b>O papel das Instituições nas Políticas Públicas.....</b>	<b>67</b>
<b>4</b>	<b>CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO.....</b>	<b>70</b>
<b>4.1</b>	<b>Processo de convergência às Normas Internacionais.....</b>	<b>74</b>
<b>4.2</b>	<b>Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público –NBCASP..</b>	<b>77</b>
<b>4.3</b>	<b>Princípios contábeis sob a perspectiva do setor público.....</b>	<b>81</b>
<b>4.4</b>	<b>Regime de Competência (<i>accrual basis</i>) Regime de Caixa (<i>cash basis</i>).....</b>	<b>83</b>
<b>4.5</b>	<b>A nova contabilidade pública como instrumento de auxílio às políticas públicas.....</b>	<b>84</b>
4.5.1	NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação.....	85
4.5.2	NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis.....	86
4.5.3	NBC T 16.3 – Planejamento e seus Instrumentos sob o enfoque contábil.....	87
4.5.4	NBC T 16.4 – Transações no Setor Público.....	88
4.5.5	NBC T 16.5– Registro contábil.....	88
4.5.6	NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis.....	89

4.5.7	NBC T 16.7 – Consolidação das Demonstrações Contábeis.....	91
4.5.8	NBCT16.8–Controle Interno.....	91
4.5.9	NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão.....	92
4.5.10	NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em entidade do Setor Público.....	93
4.5.11	NBC T 16.11 – Sistema de Custos do Setor Público.....	94
<b>4.6</b>	<b>Teoria (neo)institucional aplicada a contabilidade.....</b>	<b>96</b>
<b>5</b>	<b>ANÁLISES DOS RESULTADOS.....</b>	<b>100</b>
<b>5.1</b>	<b>Análise do processo de implementação das NBCASP na prefeitura de Teresina.....</b>	<b>101</b>
<b>5.2</b>	<b>Desafios e perspectivas para a gestão pública municipal.....</b>	<b>115</b>
<b>5.3</b>	<b>Análise do processo de implementação das NBCASP nos municípios piauienses.....</b>	<b>118</b>
<b>6</b>	<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>131</b>
	<b>BIBLIOGRAFIA.....</b>	<b>136</b>
	<b>APÊNDICES.....</b>	<b>144</b>
	<b>ANEXOS.....</b>	<b>158</b>





## 1 INTRODUÇÃO

Conforme Giddens (1995), vive-se hoje em um mundo de incerteza artificial, onde o risco difere muito dos períodos anteriores do desenvolvimento das instituições modernas. As perspectivas políticas (de esquerda e de direita) não mais possuem o significado que já tiveram, e o desenvolvimento moderno possui sua parcela de culpa, por propiciar um ambiente de riscos que vão desde a ordem individual, até a população mundial.

Atualmente percebe-se um marco na história do Brasil. Inúmeras manifestações populares nas cidades brasileiras denunciam insatisfações econômicas, políticas e sociais provenientes dos serviços públicos. O povo brasileiro vem pedindo mudanças e transformações na administração pública, transformações em políticas públicas mais eficazes, transformações na cultura política.

As manifestações sociais merecem uma atenção especial não apenas devido ao seu extraordinário significado para a história das nações e para o mundo, mas também devido à especificidade da mudança sociopolítica. Skocpol (1985) afirma que as revoluções sociais contribuem para o mundo moderno:

O que é peculiar das revoluções sociais é o fato de as mudanças fundamentais verificadas na estrutura política e na estrutura social ocorrerem conjuntamente e se reforçarem mutuamente. E estas mudanças processam-se através de intensos conflitos sociopolíticos, nos quais as lutas de classe desempenham um papel essencial (SKOCPOL, 1985, p.17).

As reivindicações do povo brasileiro são várias, desde protestos como o aumento de tarifas dos transportes públicos até os altos investimentos com as obras de estágios de futebol para a Copa do Mundo. Em resposta a essas manifestações populares o governo brasileiro vem anunciando algumas medidas como por exemplo tornar a corrupção um crime hediondo. Mas a sociedade brasileira anseia por maior transparência, exige melhor gestão dos gastos governamentais e serviços públicos mais eficientes.

Esse anseio por mudança não é de hoje e também não é só no nosso país. Observa-se isso à nível mundial, como por exemplo com as práticas de gestão do setor público, as quais têm sofrido mudanças expressivas em inúmeros países, muitas vezes pela adoção de inovações gerenciais do setor empresarial. Assim, a partir da década de 1990, diversos países promoveram reformas em suas administrações, inserindo uma nova forma de gestão pública orientada para resultados, conhecida como *New Public Management* (NPM), a qual visa dar

mais transparência e qualidade às políticas públicas, bem como majorar a eficiência e a eficácia das suas ações.

A globalização foi também um dos impulsionadores dessas mudanças. Para Giddens (1995) as influências globalizantes são divisoras e unificadoras, criando novas formas de estratificação, e com frequência, consequências opostas em diferentes regiões ou localidades. —O efeito global da modernidade[...], foi motivada em grande parte pelo dinamismo capitalista (GIDDENS, 1995, p.117).

À medida que se expande e se consolida, o capitalismo moderno influencia e modifica diversas formas de organização das atividades produtivas e da vida sócio-cultural. Ele faz predominar a dominação racional nas outras sociedades, nações, nacionalidades, tribos, comunidades ou povos, em diferentes graduações, pois, para Weber (1992), a realidade social é sempre complexa, múltipla, caótica e infinita. E isto vai paulatinamente gerando o verdadeiro sentido universalizante da globalização do capital (IANNI, 1997).

Segundo Kusek e Rist (2004, *apud* MELO, 2012) o advento da globalização aumentou as pressões sobre os governos e organizações em todo o mundo para que se tornassem mais sensíveis às demandas internas e externas por uma boa governança e por responsabilização, além de exigir maior eficácia na entrega de produtos à sociedade.

Decorrente desse fenômeno globalizante surge uma intensa necessidade em acompanhar o fortalecimento do mercado de capitais, exigindo uma maior transparência na aplicação dos recursos; e para isso é necessário que as empresas tanto privadas quanto públicas falem uma mesma língua mundialmente, uma vez que se torna cada vez mais evidente a emergência acelerada das capilaridades institucionais e logísticas da sociedade global, ou modernidade-mundo, na expressão de Octavio Ianni (1997).

Nesse contexto, a Contabilidade assume um papel fundamental, como ferramenta que possibilita aos gestores alcançarem seus objetivos de forma eficiente, munindo-os de informações que possibilitem tomar decisões mais acertadas (HENDRIKSEN E BREDAS, 1999). É sabido também que nos últimos anos, a contabilidade pública brasileira sofreu transformações radicais, como consequência das reformas do setor público.

A principal consequência dessa transformação é a convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais, com o objetivo de dirimir as diferenças existentes nos padrões contabilísticos (LEMES E CARVALHO, 2010).

Esse movimento teve início a partir da publicação da Lei nº 11.638/2007, provocando alterações nos procedimentos contábeis do setor privado. Já no setor público, esse processo

iniciou com a portaria n.º 184 de 26 de agosto de 2008 da STN a qual vem dispor sobre novas diretrizes a serem observadas pelos entes públicos quanto às práticas contábeis.

Como parte constituinte desse processo de convergência da Contabilidade Pública foi editado pelo CFC a partir de 2008, 11 (onze) Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, conhecidas como NBCASP.

O processo de implementação dessas normas, iniciou em 2012 para todos os entes da federação e têm até o término do exercício de 2014 para implementarem os procedimentos contábeis, com exceção de alguns Procedimentos Contábeis Específicos (PCE) previstos na última portaria da STN (n.º 261 de 13 de maio de 2014) e que serão de observância obrigatória a partir da vigência da 6.ª edição do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP).

Porém, a partir de 2015 os entes que não encaminharem suas contas de acordo com o novo padrão, poderão ficar impedidos de receber transferências voluntárias e de contratar operações de crédito, além de estarem sujeitos a outras restrições por parte do seu respectivo tribunal de contas (STN, 2013).

Dessa forma, os gestores públicos municipais terão alguns desafios a enfrentar no sentido de se adequarem às novas regras contábeis, dentre elas destaca-se a mudança de cultura e a quebra de paradigmas dos gestores e contadores público, uma vez que o novo modelo de Contabilidade Aplicada ao Setor Público tem como objetivo a mudança de foco da contabilidade orçamentária para a contabilidade patrimonial

Justifica-se, portanto a relevância acadêmica desta temática, por ser a Contabilidade, um instrumento de evidência e informação da aplicação dos recursos públicos, ou seja, recursos provenientes do produto dos impostos, taxas e contribuições (receita derivada) que os integrantes dessa sociedade colocam à disposição do Estado. Já que numa Sociedade Democrática de Direito como a nossa, cada vez mais intolerante para com a malversação desses recursos, torna-se necessário o conhecimento e o estudo da relevância dessa nova contabilidade pública.

A pesquisa é também relevante para a área contábil governamental municipal, haja vista que demonstra um estudo de caso de uma prefeitura e analisa a opinião de gestores e contadores públicos, os quais atuam diretamente com as mudanças advindas das NBCASP. O estudo de caso ora citado é na prefeitura de Teresina a qual encontra-se atualmente em pleno e amplo processo de implementação destes novos procedimentos contábeis. A escolha desta cidade para a realização da pesquisa, justifica-se por ser o local onde reside a pesquisadora, tornando-se portanto mais fácil o acesso à pesquisa de campo.

Localizada no Centro-Norte Piauiense a 366 km do litoral, sendo, portanto, a única capital da Região Nordeste que não se localiza às margens do Oceano Atlântico, Teresina é a 20ª (vigésima) maior cidade do Brasil, com 836.475 habitantes, sendo a 15ª maior capital de estado no Brasil. Ressalta-se que Teresina começou a ser povoada no século XVII, com Domingos Jorge Velho e um grupo de bandeirantes, que estabeleceram uma feitoria e um criatório de gado. Em 1.797 foi erguida a igreja de Nossa Senhora do Amparo, e sua fundação foi oficializada em 16 de agosto de 1.852. Possui portanto, 162 anos de existência. É um município em fase de crescimento galopante e, atualmente, possui uma área de 1.673 km<sup>2</sup>, segundo censo IBGE<sup>1</sup>(2013).

Nesta perspectiva, de modo a obter um melhor acompanhamento e uma visão das mudanças em curso, o problema de pesquisa ora proposto visa responder aos seguintes questionamentos: Como vem ocorrendo o processo de implementação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público na prefeitura de Teresina nos anos de 2013 e 2014? E quais os desafios e as perspectivas para a gestão pública municipal?

O objetivo geral do presente trabalho consiste em analisar o processo de implementação das NBCASP na prefeitura de Teresina (PI) nos anos de 2013 e 2014, bem como destacar os principais desafios e as possíveis perspectivas para a gestão pública municipal. Como objetivos específicos, buscou-se: pontuar a contribuição das NBCASP às políticas públicas; destacar a relevância da nova contabilidade pública para a governança pública municipal nos aspectos referentes à *accountability*, à transparência e ao controle social; e analisar o processo de implementação dos novos procedimentos contábeis em outros municípios piauienses, a fim de identificar as principais dificuldades numa esfera mais abrangente.

Com o propósito de analisar a percepção dos colaboradores do setor de contabilidade, dos contadores públicos e dos gestores públicos municipais quanto à importância do processo de implementação das novas normas contábeis e as mudanças em curso, realizou-se uma pesquisa de campo nas Secretarias de Finanças, de Planejamento e de Administração da Prefeitura de Teresina, onde aplicaram-se questionários com perguntas estruturadas e entrevistas com os sujeitos da pesquisa.

Procedeu-se também com um estudo através de revisão bibliográfica, utilizando o procedimento de análise documental em fontes primárias, secundárias e terciárias. Por fontes primárias destacam-se as próprias Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor

---

<sup>1</sup> Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br/estadosat/perfil.php?sigla=pi>>

Público, as portarias publicadas pela Secretaria do Tesouro Nacional, e a legislação contábil pertinente ao tema. Por fontes secundárias e terciárias, ressaltam-se artigos científicos, revistas nacionais e internacionais, teses e dissertações.

Partindo desta introdução, a dissertação foi estruturada em quatro capítulos.

O primeiro capítulo versa sobre ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, ESTADO E SOCIEDADE, destacando a relação entre Estado e Sociedade; os aspectos conceituais de Estado, Governo e Administração Pública; o processo de evolução histórica e reformas da Administração Pública; a análise dos termos gestão pública e governança pública em seus aspectos basilares: *accountability*, controle social e transparência; o papel do gestor público contemporâneo e as perspectivas da Administração Pública.

No segundo capítulo é abordado o papel das POLÍTICAS PÚBLICAS e detalhado o ciclo de políticas, o controle institucional e a relação das finanças públicas abordando o orçamento público e os instrumentos de planejamento orçamentários.

O terceiro capítulo é destinado à CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO, onde é exposto o conceito e a evolução da Contabilidade Pública no Brasil e descrito o processo de convergência da contabilidade às normas internacionais; para tanto detalha-se as NBCASP e as contribuições destas às políticas públicas; a *posteriori* é explicitada a teoria institucional aplicada à contabilidade, a qual norteia e dá embasamento empírico à dissertação.

O quarto capítulo apresenta as ANÁLISES DO RESULTADO, onde são relatadas as análises observadas na pesquisa de campo, com base na análise documental, nos questionários e nas entrevistas com os gestores públicos municipais de Teresina e com os colaboradores da prefeitura. De forma complementar é feito um estudo em 71 municípios piauienses (incluindo Teresina), buscando investigar como vem sendo realizado o processo de implementação das NBCASP em um universo mais amplo.

Com base na discussão realizada nesses capítulos, de maneira pioneira no cenário municipal teresinense, foram traçadas algumas conclusões as quais podem ser consideradas um passo para o avanço de estudos e contribuições à Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Estado do Piauí.

Por fim, tem-se as Referências, que constituíram a base teórica imprescindível para a construção das considerações a respeito do tema estudado.

## 2 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, ESTADO E SOCIEDADE

Ao iniciar o entendimento sobre Administração Pública, faz-se necessário compreender a origem do Estado e o modo pelo qual nos organizamos em sociedade. Para Elias (1993), a gênese do Estado é indissolúvel do processo de formação da sociedade.

Nesta dissertação busca-se descrever a *priori* a relação entre Estado e Sociedade e os princípios de organização da vida coletiva.—É fundamental ressaltar que as explicações acerca da noção de administração estão indissolúvelmente ligadas ao conceito de organização (BUENOS AYRES, 2013, p.12).

Tomando como base Bourdieu (2005), pode-se afirmar que os primeiros traços do Estado moderno foram observados na França e na Inglaterra no século XVII. Porém bem antes disso, é preciso analisar o Estado dinástico (Luis XIV) e a transição deste para o Estado burocrático.

O Estado dinástico é voltado basicamente para a pessoa do rei, onde—suas ações—exercem influência e domínio sobre a sociedade. A preocupação do rei estava voltada para o acúmulo de posses, riquezas e propriedades. Pode-se observar naquela época a relação do casamento, por exemplo, como aumento de poder para o rei e sua—casal. O rei abria mão de sua propriedade privada para aumentar ainda mais essa propriedade (BOURDIEU, 2005).

A partir desse princípio dinástico forma-se a lei do monopólio. Ou seja, diante da necessidade de cada rei dominar e conquistar mais territórios, lutas e conflitos foram travadas no sentido de monopolizar as áreas. Elias (1993) afirma que quando uma ou mais classes (unidades) sociais vão se unindo em torno de um objeto, classes mais fracas vão perdendo espaços; as mais fortes vão se apoderando das mais fracas e alcançando dessa forma seus objetivos. As lutas vão se travando até que restem apenas dois monopólios, onde a —briga—será realizada entre estes. Vencendo um, este dominará todos os outros. No Império Romano-Germânico por exemplo houve uma demora muito maior do que na França e na Inglaterra para que se formasse esse—Estado Moderno—em virtude do tamanho (grande extensão) daquele império e também das diferenças geográficas e culturais (ELIAS, 1993).

De acordo com o sociólogo alemão Max Weber, o que caracteriza o Estado é o monopólio do exercício legítimo da força em uma sociedade. Enquanto máfias e outras organizações armadas disputam entre si o controle sobre territórios e indivíduos pelo simples

uso da força, o Estado se diferencia dessas pela legitimidade com que se encontra investido para exercer, em última instância, a força física sobre os indivíduos (COELHO,2009).

A relação entre Estado e Sociedade surge portanto da relação de domínio. E a lei de monopólio surge em consequência do conflito de domínio entre o público e o privado. A diferença entre o público e o privado está no poder. Quando uma única pessoa (privado) se apodera de bens de toda uma coletividade (público) em seu benefício próprio, surge então conflitos. Diante disso emerge a necessidade de separação do público e do privado, originando por consequência um novo Estado: oburocrático.

O rei começou a apropriar-se do bem público em benefício do seu particular, da sua casa, ou seja, ele se utilizava do seu reino para tributar a sociedade. Começou então a surgir uma nova classe social organizada pelos ministros do rei. O comércio começava a desenvolver e com ele a formação do *ethos* burguês em contraposição ao *ethos* medieval. O feudo virava agora comércio e a sociedade começava a valorizar o dinheiro como forma de acumulação de riquezas (BOURDIEU,2005).

Segundo Matias-Pereira (2010) é oportuno lembrar que a crise do sistema feudal, no período final da Idade Média, contribuiu para a formação das monarquias nacionais e para a consolidação da autoridade do rei, como ele assim explica:

Dessa maneira, no espaço da suserania feudal – apoiada na relação senhor-vassalo –, o Estado moderno desenvolveu a noção de soberania pela qual o soberano (o governante) tinha o direito de fazer valer suas decisões perante os súditos (os governados) que viviam no território do Estado (MATIAS-PEREIRA, 2010,p.17).

Apareceu então algo chamado de —aluguel que antes era visto como—terra. E em lugar do trabalho humano, surgiu o termo —salário, relacionado com a mão-de-obra. E a pobreza surgia em decorrência desses conflitos pelo acúmulo de riquezas. Herança do capitalismo que permeia até a sociedade atual (POLANYI,2000).

O Estado moderno, unitário e dotado de poder próprio conforme Matias-Pereira (2010), começa a nascer na segunda metade do século XV, na França, Inglaterra e Espanha, depois adotado por diversos outros países europeus, muito mais tarde, pela Itália.—Assim, somente a partir da formação dos Estados modernos é que se forma uma reflexão sobre o Estado (MATIAS-PEREIRA, 2010,p.17).

A palavra Estado foi utilizada pela primeira vez na obra O Príncipe, de Maquiavel, em 1513. Estado refere-se à convivência humana, à sociedade política, e detém o significado de poder, força e dinheiro (PALUDO,2013).



Tendo em vista evitar que o Estado abusasse do seu poder, tornando-se tirânico com os seus súditos, Montesquieu formulou a teoria da separação funcional dos poderes, que deu origem à separação entre os Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, tal como hoje é conhecido.

Na concepção de Figueiredo (2007) o Estado é uma organização jurídico-política, formada de povo, território e soberania. Todo Estado é um organismo político. Sob o ângulo jurídico, titular de direitos e obrigações a órbita internacional e interna, fruto de sua criação e de seudireito.

Sob outros termos, pode-se compreender o conceito de Estado, fragmentando-o, como explicita Paludo(2013):

- **No sentido lato** - Estado é a nação politicamente organizada; é quem detém o poder soberano: independência externa e soberania interna.
- **No sentido jurídico** – Estado é a pessoa jurídica de Direito Público Interno responsável pelos atos de seus agentes ou pessoa jurídica de Direito Público Internacional no trato com os demais países.
- **No sentido social** – Estado é um agrupamento de pessoas que residem num determinado território e se sujeitam ao poder soberano, em que apenas alguns exercem o poder.
- **No sentido político-administrativo** – Estado é o exercício efetivo do Governo/administração, em prol do bem comum (PALUDO, 2013,p.3-4).

É comum confundir Estado com governo. —Enquanto o Estado transmite a ideia de algo relativamente permanente e estável, o governo, por sua vez, nos traz a ideia da transitoriedade (BUENOS AYRES, 2013.p.79).

O governo é composto por um grupo de pessoas que exercem o poder de governar, ou no dizer de Ruy (2009),—é o núcleo decisório do Estado. Segundo Meirelles(2007), —governo em sentido formal é o conjunto de funções estatais básicas; em sentido operacional, é a condução política dos negócios públicos.

O conceito material de governo refere-se às atividades executivas, legislativas e judiciárias, desempenhadas pelo Governo em sentido formal (os três poderes). O poder do Estado, exercido pelo Governo, se desdobra em três funções:

A legislativa estabelece regras gerais e abstratas, denominadas leis; as duas outras aplicam as leis ao caso concreto: a função jurisdicional, mediante conflito de interesses e aplicação coativa da lei, quando as partes não o façam espontaneamente; a função executiva, mediante atos concretos voltados para a realização dos fins estatais, de satisfação das necessidades coletivas (DI PIETRO,2010).

De acordo com Paludo (2013), enquanto o Governo é um instrumento do Estado, a Administração é um instrumento do Governo. O presidente da República como Chefe de Governo – legitimado pelo voto direto dos cidadãos e pelo sistema jurídico-constitucional-legal – utiliza a estrutura administrativa para governar, e persegue o mesmo objetivo central do Estado: o bem comum da coletividade.

O Estado existe fundamentalmente para realizar o bem-comum. Conforme Matias-Pereira (2010), a doutrina costuma analisar esta grande finalidade do Estado desdobrando-a em três vertentes: o bem-estar, a segurança e a justiça. Para o autor, a interdependência dos fins do Estado assume particular importância em relação à grande e última finalidade: a promoção do bem-comum.—Assim, o Estado, enquanto forma de organização política por excelência da sociedade, pode ser aceito como espaço natural de desenvolvimento do poder político (Matias-Pereira, 2010, p.34). Neste sentido o autor ainda comenta:

O Estado pode ser compreendido fundamentalmente por meio de duas concepções básicas: (a) como uma relação social de dominação e (b) como um conjunto de organizações com autoridade para tomar decisões que atinjam todos os indivíduos de uma coletividade. É importante ainda destacar que Estado representa mais que o governo, sobretudo ao se considerar que o seu sistema permite estruturar inclusive diversas relações na sociedade civil. (MATIAS-PEREIRA, 2010,p.34).

É nesse contexto que insere a Administração Pública, sendo conceituada como a soma de todo o aparelho de Estado, estruturada para realizar os serviços públicos, visando à satisfação das necessidades da população, ou seja, o bem comum.—A Administração Pública, dessa forma, deve atuar como um eixo de transmissão entre governo e sociedade com o objetivo de concretizar o bem-comum (MATIAS-PEREIRA, 2010,p.176).

Administrar é gerir os serviços públicos; significa não só prestar serviço, executá-lo, como também, dirigir, governar, exercer a vontade com o objetivo de obter um resultado útil à coletividade (DI PIETRO,2010).

É relativamente complexo conceituar o que seria um serviço público. O serviço público em sentido amplo leva em consideração os fins do Estado uma vez que o serviço público seria —toda atividade que o Estado exerce para cumprir os seus fins. Nesse sentido, é levado em conta todas as atividades do Estado incluindo a atividade judiciária e administrativa. Já o serviço público em sentido restrito define o serviço público como toda atividade exercida pela Administração pública, excluindo as funções legislativa e judiciária (DI PIETRO,2010).

Kohama (2013) verifica que existe uma íntima sintonia entre a Administração Pública e serviço público, fazendo pressupor, clara e nitidamente que a execução deste seja feita

privativamente por aquela, quer diretamente, quer por delegação.

De acordo com Buenos Ayres (2013), ao referir-se à setor público, além de referir-se aos níveis federal, estadual, distrital federal e municipal, discrimina-se também três tipos de instituições associadas à força e ao poder políticos, a saber: Estado, Governo e Administração Pública.—Uma não pode viver sem as outras, pois seu estatuto de existência depende da articulação orgânica entre elas, ou de sua simbiose (BUENOS AYRES, 2013, p.79).

O termo Administração é utilizado para designar funções de planejamento e direção, como para designar as atividades de execução. A administração é a ciência que trata das organizações, e sua história remonta do ano 5.000 a. C.. Segundo Granjeiro (2006), a ideia central de administração é a ação corretamente calculada para realizar determinados objetivos desejados.—Administração é a ação humana cooperativa com alto grau de racionalidade (PALUDO, 2013, p.19).

A palavra—Pública significa anunciar, divulgar, expressar. Desta forma, pode-se conceituar Administração Pública como sendo a capacidade de prestação de serviços públicos em favor dos interesses da população de cidadãos, ou seja, a responsabilidade de executar os serviços públicos indispensáveis ao funcionamento e ao bem-estar da sociedade.

Para Silva (2012) a Administração Pública pode ser entendida com um conjunto de órgãos e de servidores que, mantidos com recursos públicos, são encarregados de decidir e implementar as normas necessárias ao bem-estar social e das ações necessárias à gestão da coisa pública.

Nestes termos, a Administração Pública pode ser ainda compreendida sob dois aspectos (em sentido amplo e em sentido estrito).—Em sentido amplo compreende: o governo (que toma as decisões políticas), a estrutura administrativa (que executa as decisões). Em sentido estrito compreende apenas as funções administrativas da execução dos programas de governo, prestação de serviço e demais atividades (PALUDO, 2013, p.19).

Para Matias-Pereira (2010), a expressão Administração Pública, num sentido amplo, é todo o sistema de governo, todo o conjunto de ideias, atitudes, normas, processos, instituições e outras formas de conduta humana, que determinam: (a) como se distribui e se exerce a autoridade política; (b) como se atendem aos interesses públicos. O autor ainda define como um conjunto de atividades diretamente destinadas à execução das tarefas consideradas de interesse público ou comum numa coletividade ou numa organização estatal.

Assim, a Administração Pública pode ser entendida como a estrutura do Poder Executivo, que tem a missão de coordenar e implementar as políticas públicas.

## 2.1 Administração Pública no Brasil

O surgimento da administração pública no Brasil se dá com o fracasso da outorga da administração do território a particulares, através do sistema conhecido como capitaniashereditárias e a instituição do governo geral, em 1549. Sobre a administração do Brasil nesse período, Costa (2008) discorre:

Desde o início da colonização, com o fracasso da administração privada da maioria das capitanias hereditárias, a Coroa portuguesa assumiu diretamente o seu controle e preocupou-se em instituir uma administração central para se ocupar das questões de defesa contra os ataques dos invasores e dos índios mais belicosos. Foi assim que constituiu o governo geral, em 1549, na Bahia, que muito mais tarde, já no Rio de Janeiro, viria a ser o vice-reino. Embora o vice-rei tivesse maior proeminência sobre os demais governadores, seu poder era limitado, nada mandava da Bahia para o norte e tampouco ao sul de São Paulo (COSTA, 2008).

Assim, a administração pública no Brasil iniciou na época do Império, com a chamada administração pública patrimonialista, tendo o patrimônio do soberano se confundindo com do Estado, o monarca nomeava os nobres para exercer cargos políticos. Esta fase é marcada pelo nepotismo e grande corrupção no serviço público, indo até a Constituição de 1934. Já na Era Vargas, houve a administração pública burocrática, com a finalidade combater a corrupção e o nepotismo, orientando-se pelos princípios da profissionalização, da ideia de carreira, da hierarquia funcional, da impessoalidade, do formalismo, características do poder racional legal. Atualmente, há uma transição para a administração pública gerencial, a qual busca a otimização e expansão dos serviços públicos, visando a redução dos custos e o aumento da efetividade e eficiência dos serviços prestados aos cidadãos (CHIAVENATO, 2006).

Sobre o processo de evolução da administração pública, Silva (2012) comenta:

Dessa forma, a evolução da administração pública é um processo de aperfeiçoamento dos serviços prestados pelo Estado à população e essa pode ser representada por três modelos: administração pública patrimonial, administração pública burocrática e administração pública gerencial. Nesses modelos, o objetivo é suprir uma deficiência do modelo anterior, introduzindo novos conceitos ou mudando conceitos ineficientes ou nocivos ao aparelhamento do Estado (SILVA, 2012, p.33).

Desta forma, existem na trajetória da Administração Pública – a partir do surgimento do Estado moderno – três diferentes formas de atuação: a Administração Pública patrimonialista, a burocrática e a gerencial. Segundo Bresser-Pereira (1999), no Estado

brasileiro a evolução da administração pública é explicada a partir de duas reformas administrativas – a burocrática, iniciada em 1937, e a gerencial, que começa em 1995.

A primeira ocorreu no primeiro governo Vargas e teve como objetivo transformar a administração pública brasileira, que até então era patrimonialista, em um serviço profissional baseado no Estado de direito e na competência técnica; mais amplamente visava tornar o aparelho do Estado efetivo, capaz de garantir seu próprio sistema constitucional-legal.

Ressalta-se que o Brasil demorou a fazer sua primeira grande reforma da administração pública ou aparelho do Estado; um intervalo de cerca de 80 anos existiu entre as reformas burocráticas ocorridas na França, na Grã-Bretanha e na Alemanha, e a reforma brasileira (BRESSER-PEREIRA, 1999, p.171).

Já em relação à segunda reforma, Bresser-Pereira (1999) explica que esta teve início no último quartel do século XX, no quadro do Estado democrático social europeu com o objetivo de tornar o aparelho do Estado mais eficiente. Ao começar sua reforma da gestão pública tão cedo, em 1995, o Brasil antecipou-se aos três países desenvolvidos que haviam realizado reformas burocráticas mais profundas, mais —weberianas: a França, a Alemanha e o Japão, e, provavelmente por essa razão, encontraram mais dificuldade em dar um cunho gerencial à sua administração pública. Um pouco antes, começaram também suas reformas a Nova Zelândia e a Austrália, e na mesma época da reforma brasileira, os países escandinavos e a Holanda (BRESSER-PEREIRA, 1999, p.171-172).

Complementarmente, afirma-se que o aumento das expectativas e das demandas dos cidadãos, bem como a necessidade de melhorar a eficiência, a eficácia e a efetividade<sup>2</sup> de suas prestações de serviços impulsionaram a realização de reformas na Administração Pública em uma parcela significativa dos países, os quais passaram a exigir uma nova forma de orientação.

Assim, ao dar início à reforma gerencial de 1995 o Brasil estava participando da segunda grande reforma administrativa do Estado moderno. A primeira implicara na transformação do Estado patrimonial no burocrático; a segunda, a transformação deste no Estado gerencial. Esse último modelo é conhecido como a *New Public Management* (NPM), ou a Nova Administração Pública, a qual será abordada com detalhes a seguir.

---

<sup>2</sup> Na abordagem sobre Administração Pública torna-se relevante definir os conceitos de eficácia, eficiência e efetividade. Eficácia é uma medida normativa do alcance dos resultados, enquanto a eficiência é uma medida normativa da utilização de recursos nesse processo e a efetividade corresponde ao grau de qualidade do resultado obtido (MATIAS-PEREIRA, 2010, p.61-62).

## 2.2 Reformas da Administração Pública

As reformas da Administração Pública, denominadas de *New Public Management* (NPM) – Nova Gestão Pública (NGP), incluíram mudanças nos procedimentos utilizados e alterações nas estruturas da organização do setor público com o objetivo de conseguir que o mesmo funcione melhor. Segundo Matias-Pereira (2010), a qualidade dos serviços que são ofertados e o nível de satisfação do cidadão/cliente é o referencial da NPM (fortemente embasada em um modelo gerencial), que se apresenta, em escala mundial, como o novo paradigma do final do século XX.

Em termos mais simples possíveis, a *New Public Management* (NPM) nada mais é que —um conjunto de doutrinas administrativas, surgidas na década de 1970, que orientaram as reformas realizadas na Administração Pública em nível mundial. A NPM pretendia que os princípios gerenciais utilizados nas empresas privadas fossem também aplicados no meio público (PALUDO, 2013).

As explicações para a adoção dessas novas formas de gestão pública, a partir de melhores práticas adotadas no setor privado, são atribuídas às seguintes propostas (OLIÁS, 2001):

- redução do tamanho do setor público;
- maior autonomia e responsabilidade dos gestores (agência);
- *empowerment* (delegação e descentralização);
- *reinventing government* (reengenharia);
- ênfase nos resultados e na necessidade de serem mantidos (indicadores de avaliação);
- equilíbrio financeiro (utilizador-pagador);
- orientação para os clientes;
- formas de contratação de pessoal mais flexível;
- qualidade na prestação de serviços;
- transparência da informação (*accountability*).

Para Kettl (2001), a ideia de reformar o setor governamental, no sentido de aprimorá-lo, é algo tão antigo como a própria ideia de governo, porém, o esforço despendido nas décadas de 1970, 1980 e 1990, certamente foram os maiores. Dois grandes fatores impulsionaram esses esforços: a democracia e a globalização. —A democracia cobra eficiência, participação nas decisões e *accountability* governamental, e a globalização traz as tecnologias da informação e da comunicação, e a competitividade (PALUDO, 2010, p.69).

O novo gerencialismo ou a nova Administração pública surge primeiro na Europa, como resposta do Estado à crise econômica mundial, que pôs fim à —era de prosperidade— dos países capitalistas (crise do petróleo de 1973 e 1979, e a estagnação econômica nas nações europeias e dos Estados Unidos), e que resultou numa crise fiscal dos Estados (Estados sem recursos); da necessidade de um novo direcionamento para a atuação dos Estados, que agora deveriam concentrar-se nas questões estratégicas para o bem comum e deixar as demais ações por conta da iniciativa privada, diretamente ou compartilhada num campo público não estatal; e da necessidade de um novo modelo de administração capaz de atender às demandas dos cidadãos.

Nesse sentido, Abrucio (1997), comenta em linhas gerais, que quatro fatores sócio-econômicos contribuíram fortemente para detonar a crise do Estado contemporâneo. O primeiro foi a crise econômica mundial, iniciada em 1973, na primeira crise do petróleo, e retomada ainda com mais força em 1979, na segunda crise do petróleo. A crise fiscal foi o segundo fator a enfraquecer os alicerces do antigo modelo de Estado. Após ter crescido por décadas, a maioria dos governos não tinha mais como financiar seus déficits. O terceiro fator detonador da crise do Estado contemporâneo, portanto, se constituía naquilo que a linguagem da época chamava de situação de —ingovernabilidade—: os governos estavam inaptos para resolver seus problemas. Por fim, a globalização e todas as transformações tecnológicas que transformaram a lógica do setor produtivo também afetaram — e profundamente — o Estado, como assim explica Abrucio(1997):

Na verdade, o enfraquecimento dos governos para controlar os fluxos financeiros e comerciais, somado ao aumento do poder das grandes multinacionais resultou na perda de parcela significativa do poder dos Estados nacionais de ditar políticas macroeconômicas (ABRUCCIO, 1997,p.9).

O fato é que a economia mundial enfrentou um grande período recessivo nos anos 1980 e nunca mais retomou os níveis de crescimento atingidos nas décadas de 1950 e 1960.

Neste momento de escassez, o Estado foi o principal afetado, entrando numa grave crise fiscal. E os problemas fiscais tendiam a se agravar na medida em que se iniciava, sobretudo nos Estados Unidos e na Grã-Bretanha, uma revolta dos *taxpayers* (contribuintes) contra a cobrança de mais tributos, principalmente porque não enxergavam uma relação direta entre o acréscimo de recursos governamentais e a melhoria dos serviços públicos. Estava em xeque o consenso social que sustentara o *Welfare State* (expressão utilizada pelos ingleses para designar o Estado de Bem-Estar).

Os governos estavam, ainda, sobrecarregados de atividades — acumuladas ao longo do pós-guerra —, com muito a fazer e poucos recursos para cumprir todos os seus compromissos (Peters, 1986, p. 305). Além disso, os grupos de pressão, os clientes dos serviços públicos e todos os beneficiários das relações neocorporativas então vigentes não queriam perder o que, para eles, eram conquistas — e que para os neoliberais eram grandes privilégios (ABRUCCIO, 1997, p.9-10).

Desse modo, o *managerialism* (gerencialismo puro) procurou tornar a Administração Pública mais ágil no atendimento das demandas sociais, ao mesmo tempo em que pretendia desenvolver ao Estado a capacidade de investir, mediante a contenção da dívida pública e a redução do custo dos serviços prestados. Foi trazido da iniciativa privada para o setor público o conceito de produtividade (fazer mais com menos), e iniciaram-se as grandes privatizações.

Buenos Ayres (2013) comenta que o advento da Nova Administração Pública (NAP)<sup>3</sup> constitui um dos mais significativos fenômenos dos séculos passado e início do século XXI.

Internacionalmente adotado por uma ampla gama de países, a NAP subsiste na administração pública graças à confiança nela depositada pelos governos no que concerne a sua capacidade de transformar seus setores públicos com base em práticas e critérios de performance tomado de empréstimo ao setor privado. Para alguns críticos, a NAP é vista como uma ideologia de extração mercantil introduzida no setor público. Mas para outros, e para além de um simples modismo, a NAP é concebida como uma quebra de paradigmas no âmbito das organizações do setor público (BUENOS AYRES, 2013, p.92).

Destarte, Matias-Pereira (2010), em termos teóricos, o gerencialismo (NPM/NGP) levanta sérios problemas e contradições. Em primeiro lugar, parte de suposições que não demonstra e que são autênticas falácias, como o pressuposto de que a gestão empresarial é inerentemente superior à gestão pública e de que o papel dos cidadãos pode ser reduzido ao de consumidores. Em segundo lugar, o NPM insiste por um lado, na descentralização e no desaparecimento dos escalões intermédios, mas, por outro lado, acentua a necessidade de controle financeiro e coordenação orçamental, o que gera incoerências e contradições no processo de decisão e implementação das políticas públicas.

Hood (1991, *apud* Matias-Pereira, 2010) sintetiza a sua visão sobre o NPM com as seguintes críticas:

- A primeira crítica é de que o *new public management* não tem qualquer conteúdo teórico, é uma roupagem vazia.
- A grande consequência do gerencialismo (NPM/NGP) tem sido o aumento exponencial dos controladores orçamentais e de *performance*, sem que o fato se tenha traduzido em melhorias dos serviços públicos, como vem sendo constatado pelos cidadãos.

<sup>3</sup> Neste trabalho as siglas NAP, NPM e NGP referem-se ao mesmo conceito de Nova Administração Pública.



- Embora se apresente como promotor do bem comum, o managerialismo, na realidade, tem servido de veículo para interesses particulares, criando uma elite de novos gestores públicos, cujos privilégios são muito superiores aos dos antigos administradores.
- Além disso, o *new public management* deve ser entendido como um modelo de gestão pública de matriz britânica, dificilmente exportável para outras estruturas e culturas administrativas (HOOD, 2001 *apud* MATIAS-PEREIRA, 2010, p.107-108).

Embora criticada por Hood (2001), essa mudança veio impulsionar a realização de reformas na Administração Pública de inúmeros países. Os fundamentos para explicar a onda de reforma em países tão distintos com a Inglaterra, os Estados Unidos, Austrália, Nova Zelândia, Brasil, entre outros, são diversos e não raro, e estão relacionados a processos políticos específicos de cada país. Matias-Pereira (2010) cita alguns casos de estudos comparados e a existência de evidências que indicam algumas similitudes nesses processos: Zifcak (1994), Aucoin (1995), Kettl (2000), Christensen e Laegrid (2001).

Assim, a partir da perspectiva das políticas de reforma, a Nova Gestão Pública tem sido a fonte teórica de ideias para desenhar e realizar novas práticas e processos no âmbito da gestão pública. No Brasil, a NPM foi incorporada no contexto do processo de reforma do aparelho de Estado, conhecido como Administração Pública gerencial – em um esforço de seu coordenador político de se distanciar do movimento reformista internacional e de sua vinculação com o ideário neoliberal (BRESSER-PEREIRA, 2001).

Conforme Costa (2008), a reforma gerencial sob os princípios da NPM, iniciou-se durante o governo Collor, que caminhou de forma "errática e irresponsável no sentido de desestatização e racionalização", que restou em não promover o ajuste fiscal ou as melhorias de performance prometidas. No entanto, foi a partir de 1995 que a NPM ganhou força, através da reforma gerencial proposta pelo Ministério da Administração e Reforma do Estado, cujo objetivo central era a melhoria do desempenho no setor público combinado aos princípios do trabalho melhor e custo menor, em voga nos Estados Unidos e Nova Zelândia (REZENDE, 2002).

Por outro lado, para Abrucco (2007) a plataforma sob a qual foi erigido o Ministério da Administração e Reforma do Estado e o Plano Diretor de Reforma do Aparelho do Estado (PDRAE), além da tentativa de aprendizado na experiência internacional da NPM, foi um diagnóstico que ressaltava o que havia de mais negativo na Constituição de 1988.

Sendo assim, a reforma aconteceria em três dimensões: a institucional-legal, modificando leis pelas quais se criam ou modificam instituições, implicando, portanto, uma ampla modificação do sistema legal; a cultural, que se baseia em mudança de valores,

sepultando de vez, através de punição, o patrimonialismo; e a co-gestão, pondo em prática novas ideias gerenciais, buscando oferecer à sociedade um serviço público mais barato e de melhor qualidade (BRESSER-PEREIRA,2001).

Outra influência sobre o PDRAE, apontado por Matias-Pereira (2008), é o da *progressive governance*, compreendida como a relação orgânica existente entre a temática da governabilidade/governança e a da reforma do Estado e do seu aparelho, sendo as primeiras entendidas em geral como partes de um contexto mais amplo da segunda.

Neste contexto, conforme o PDRAE (1995), o governo brasileiro não carece de —governabilidade—, de capacidade conferida pela sociedade civil para governar, dada a sua legitimidade democrática advinda da consagração eleitoral e o apoio partidário-parlamentar com que conta. Ele enfrenta, contudo, um grave problema de governança, pois a sua capacidade de formular/implementar as políticas públicas é limitada pela rigidez e ineficiência do aparelho burocrático do Estado (ARAÚJO,2002).

Deste modo, um dos aspectos relevantes no movimento reformista da NPM consiste na defesa do conceito sobre governança pública. A governança relaciona-se de forma mais direta com a reforma do aparelho, dado que o seu caráter é na essência instrumental (financeiro, administrativo e técnico) e que o grande objetivo da chamada reforma gerencial é aprimorá-la como capacidade de melhor formulação/implementação das políticas públicas.

### **2.3 3 Governança Pública**

No contexto das reformas levadas a cabo no Brasil, iniciadas em 1995, constatou-se que o problema do Brasil estava na governança e não na governabilidade – a questão não era a falta de apoio político ou popular, mas falta de capacidade técnica-operacional.

Os conceitos de governabilidade e governança aparecem de forma sistemática na literatura contemporânea sobre o Estado e políticas públicas. Desse modo, a capacidade política de governar, ou seja, a governabilidade, seria resultante da relação de legitimidade do Estado e do seu governo com a sociedade, e a governança, por sua vez, decorreria da capacidade financeira e administrativa, em sentido amplo, do governo de realizar políticas (MATIAS-PEREIRA,2010).

Paludo (2012) cita que o Brasil enfrenta o problema de governança, na medida em que sua capacidade de implementar as políticas públicas é limitada pela rigidez e ineficiência da máquina administrativa.

Ainda nesse contexto da reforma administrativa de 1995, a questão-chave foi conceder mais flexibilidade e liberdade de atuação ao gestor público para perseguir os objetivos previamente definidos – exigindo-se, em contrapartida, maior comprometimento na gerência da coisa pública – aliado a uma maior cobrança/ responsabilização quanto aos resultados obtidos; falava-se de um novo termo denominado *accountability*, a contratualização dos resultados (contratos de gestão), a competição controlada (entre órgãos e entidades públicas) e o controle social (PALUDO, 2012,p.127).

Dessa maneira, desde a década de 1990, a partir das Nações Unidas e do Banco Mundial, em vez de se falarem administração pública, passou-se muitas vezes a falar em —governança. Esta expressão, entretanto, não é substituta de administração pública, mas de —governo. Além de significar o grupo de pessoas que dirigem o Estado, significa o processo de governar como explica Bresser-Pereira (1997):

Governo, em uma sociedade democrática, é o processo através do qual uma elite de políticos vitoriosos em eleições e de altos burocratas públicos dirige o Estado-nação; já governança significa que desse processo participa um grupo maior de pessoas e entidades. Significa que nesse governo existe em maior grau responsabilização social. Governança democrática e democracia participativa são, portanto, expressões semelhantes. Uma sociedade onde prevalece a governança democrática é uma sociedade em que o Estado enquanto sistema constitucional-legal está deixando de ser uma mera democracia representativa para ser uma democracia participativa (BRESSER-PEREIRA, 1997,p.203).

Desse modo, a noção de governança surge em decorrência da implementação dessa lógica da administração pública gerencial, em detrimento – e não sua extinção - dos demais modelos tradicionais da administração pública (patrimonial e burocrática):

Por causa disso o governo FHC propugnou pela mudança de lógica administrativa – o predomínio de um padrão de legitimidade fundado na eficácia da atividade estatal quanto a atingir finalidades previamente estabelecidas, ou seja, —resultados (lógica da administração pública gerencial), em relação a um padrão de legitimidade que se estriba na regularidade dos ritos empregados e no respeito às regras de ação institucional, ou seja, nos —processos (lógica da administração pública burocrática) (BUENOS AYRES, 2006,p.39).

No presente contexto temático, propõe-se entender governança pública como:

uma nova geração de reformas administrativas e de Estado, que têm como objeto a ação conjunta, levada a efeito de forma eficaz, transparente e compartilhada, pelo Estado, pelas empresas e pela sociedade civil, visando uma solução inovadora dos problemas sociais e criando possibilidades e chances de um desenvolvimento futuro sustentável para todos os participantes (KISSLER E HEIDEMANN, 2006,p.482).

Nesse sentido, o conceito de governança pública justifica uma política de amplitude de atribuições, onde as instituições públicas não têm mais a obrigação de oferecer em termos exclusivos todos os serviços públicos. O Estado transfere ações para o setor privado, ou age em parceria com agentes sociais, transformando, assim, o antigo Estado de serviço em um moderno Estado coprodutor do bem público (mas ainda na condição de responsável último por sua produção). Em suma, a governança pública agrupa três diferentes lógicas: a do Estado (hierarquia), a do mercado (concorrência) e a da sociedade civil (comunicação e confiança), conforme explica Kissler e Heidemann(2006):

Numa estrutura de governança pública, o Estado ativo, nos termos do modelo dos três setores, se transforma num Estado ativador, que age, principalmente, sobre o setor privado e o terceiro setor, com o propósito de mobilizar seus recursos e ativar as forças da sociedade civil (KISSLER E HEIDEMANN, 2006,p.485).

A prática da governança, segundo Novelli (2006), tem se baseado em três mecanismos fundamentais: instrumentos de democracia direta, instrumentos de representação e o terceiro setor. O terceiro setor tem desempenhado um papel de destaque no que se refere às Organizações de Sociedade Civil de Interesse Público (Oscip's), como revela a supracitada autora:

Essas organizações assumem determinados contratos de gestão que transferem a elas a responsabilidade de executarem serviços públicos. Como não fazem parte do Estado e também não fazem parte do mercado, as entidades do terceiro setor transitam com mais liberdade no interior da sociedade civil (NOVELLI, 2006,p.83).

Essa dicotomia público-privado assinala um sentido político e econômico, como assim explica Buenos Ayres(2006):

A dicotomia público-privado assinala, respectivamente, conforme a classificação de Weber (1991), um sentido político: por um lado, a dominação em virtude de uma constelação de interesses (Mercado) e, por outro, a dominação em virtude da autoridade (Estado); mas também assinala, no sentido econômico, a contraposição entre agentes produtivos mercantis e agentes promotores e/ou reguladores do mercado (BUENOS AYRES, 2006, p.20).

Esses agentes reguladores do mercado conduzem a chamada governança regulatória, que surge como subproduto da governança pública. Segundo a definição oferecida por Levy e Spiller (1994), a estrutura de governança de um sistema regulatório compreende os mecanismos que as sociedades utilizam para restringir a discricionariedade regulatória, bem como resolver conflitos que possam resultar de restrição. Assim sendo,—Um aboa

governança regulatória seria capaz de coibir os incentivos que os políticos possuem para agir oportunamente, afastando o risco de expropriação administrativa (PAVÃO, 2008, p.19).

A governança no setor público pode ainda ser analisada sob quatro perspectivas de observação: (a) sociedade e Estado; (b) entes federativos, esferas de poder e políticas públicas; (c) órgãos e entidades; e (d) atividades intraorganizacionais. Enquanto a primeira define as regras e os princípios que orientam a atuação dos agentes públicos e privados regidos pela Constituição e cria as condições estruturais de administração e controle do Estado; a segunda se preocupa com as políticas públicas e com as relações entre estruturas e setores, incluindo diferentes esferas, poderes, níveis de governo e representantes da sociedade civil organizada; a terceira garante que cada órgão ou entidade cumpra seu papel; e a quarta reduz os riscos, otimiza os resultados e agrega valor aos órgãos ou entidades (TCU, 2014).

Nota-se do exposto que, falar em governança pública, significa falar em transparência, *accountability*, controle social e políticas públicas.

### 2.3.1 *Accountability*, Controle Social e Transparência

A IFAC<sup>4</sup> (2001), no contexto da governança no setor público, identificou três princípios fundamentais, a transparência, a integridade e a *accountability* os quais são definidos a seguir:

- a) **Transparência** – A transparência é necessária para garantir que as partes interessadas possam ter confiança na tomada de decisões e nas ações das entidades do setor público, na gestão de suas atividades e nos gestores. Ser transparente, através de consultas aos *stakeholders* e comunicação completa, precisa e clara, conduz a ações efetivas e tempestivas e suporta o necessário controle.
- b) **Integridade** – compreende a retidão e a inteireza nos relacionamentos. Baseia-se na honestidade e objetividade, e elevados padrões de decência e probidade na gestão dos fundos públicos e dos assuntos de uma entidade. É dependente da eficácia da estrutura do controle e dos padrões de profissionalismo. Reflete-se tanto nos processos de tomada de decisão da entidade como na qualidade de seus relatórios financeiros e desempenho.
- c) **Accountability** – é o processo através do qual as entidades e os gestores públicos são responsabilizados pelas próprias decisões e ações, incluindo o trato com os recursos públicos e todos os aspectos de desempenho, e submetem-se ao exame minucioso de um controle externo. Requer uma compreensão clara das responsabilidades das partes envolvidas e a definição de papéis na estrutura. Representa a obrigação de responder a uma responsabilidade conferida. (IFAC, 2001, p.11).

<sup>4</sup> IFAC – *International Federation of Accountants* (Federação Internacional de Contabilistas) é a principal porta-voz da profissão global e se pronuncia sobre temas de interesse público onde o conhecimento especializado da profissão tem alto grau de relevância. Disponível em: <<http://www.ifac.org.br>>.

De um modo geral, a transparência deve caracterizar todas as atividades realizadas pelos gestores públicos, de maneira que os cidadãos tenham acesso e compreensão daquilo que os gestores governamentais têm realizado a partir do poder de representação que lhes foi confiado (CRUZ; FERREIRA; SILVA; MACEDO, 2012 *apud* CRUZ, SILVA e SANTOS, 2009).

Nas ações para melhorar o desempenho da Administração Pública existem diversos mecanismos que podem ser utilizados pelos governos para promover o sistema de gestão de pessoal, o papel proativo do Estado (devolução, privatização) e a transparência. De todos esses instrumentos, segundo Matias-Pereira (2010), o mais significativo para assegurar a legitimidade do governo junto à população é a transparência.

Conforme o entendimento de Fox (2007), uma das principais razões que impulsionaram as discussões e o aumento das iniciativas em torno de uma maior transparência na gestão pública foi a preocupação de que, quando o histórico das opções políticas não é conhecido, o eleitorado é incapaz de —punir os políticos que se envolvem em corrupção e outras formas de conduta ilegal.

A transparência, segundo o Koppell (2005), é a mais importante categoria da *accountability* como instrumento para avaliar o desempenho organizacional. Para o autor, a *accountability* pode ser classificada em cinco categorias: transparência, sujeição, controle, responsabilidade e responsividade. A responsividade se refere ao modo como a organização responde às expectativas (demandas e necessidades) da sociedade. As organizações e os agentes públicos são responsivos se conseguem satisfazer às expectativas da população a que servem (KOPPELL, 2005).

A expressão *accountability* deriva do latim e é composta por *ad+computare*, que significa —contar para, prestar contas, dar satisfação, corresponder à expectativa de (HEIDEMANN, 2009, p.303).

De acordo com Levy (1999) *accountability* é uma obrigação de prestação de contas e de responsabilidades por parte daqueles que governam, motivando condições de confiança entre sociedade e governo. Eis a razão pela qual [...] na contabilidade pública é, certamente, o lócus onde mais deve estar presente a filosofia da *accountability* (dever de prestar contas), pois quando a sociedade elege seus representantes espera que os mesmos ajam em seu nome, de forma correta, e que prestem conta de seus atos (SLOMSKI, 2002).

A *accountability* não se limita a dar publicidade aos atos do governo e ao final do exercício prestar contas em veículos oficiais de comunicação, demonstrando que a gestão pública cumpriu todas as determinações legais e seus gestores foram honestos na aplicação

dos recursos públicos. Também não se restringe à troca dos controles formais pela fiscalização direta da sociedade. A *accountability* é a integração de todos os meios de controle – formais e informais –, aliada a uma superexposição da administração, que passa a exibir suas contas não mais uma vez ao ano e em linguagem hermeticamente técnica, mas diariamente e por meio de demonstrativos capazes de ampliar cada vez mais o número de controladores (Oliveira, 2002). *Accountability* surge, então, como novo mecanismo de controle exercido pela sociedade, auferindo se os resultados atingidos foram condizentes com as propostas efetuadas pelos governantes.

Na acepção de Rocha (2013) o termo *accountability* tem gerado muita controvérsia no Brasil e a inexistência de tradução para o português acrescenta uma dificuldade adicional para a sua compreensão. O autor argumenta, que a inexistência do termo está associada à inexistência do fenômeno no âmbito da sociedade brasileira:

Tal argumento pode ser sustentado ao se levar em conta que, com a estruturação dos sistemas formais de controle no Brasil, consubstanciada na criação do Tribunal de Contas da União (TCU), na década de 1890, se adotou a expressão —prestação de contas para verbalizar tal fenômeno. Neste sentido, é lícito supor que, à época da criação do TCU, a expressão —prestação de contas pudesse definir e descrever, no Brasil, algo parecido com o que se entendia como *accountability* nos EUA (ROCHA, 2013, p.63).

Assim, a expressão —prestação de contas poderia contemplar amplamente o fenômeno da *accountability*, não fosse o sentido formal e restritivo que assumiu no Brasil. Cingida aos aspectos formais, a prestação de contas no Brasil afastou-se da profundidade e amplitude da *accountability* nos EUA, e o fato é que —prestação de contas e *accountability*, embora com uma raiz comum, definem e descrevem fenômenos distintos, que no Brasil assumem características próprias e permitem enfatizar que a *accountability* não se resume à questão legal ou à prestação formal de contas (ROCHA, 2013).

Sobre esse aspecto Heidemann e Salm (2010) comentam:

Quer em termos conceituais ou em termos operacionais, a questão da *accountability* é particularmente complicada para o cidadão brasileiro, sobretudo em virtude de sua dependência histórica e cultural de regimes de governo autocráticos e até despóticos. Ana Maria Campos (1990) estudou a relação entre a história política e a democracia, no caso do Brasil, para explicar por que esse conceito lhes é tão estranho e desafiador para os brasileiros, ao mesmo tempo que lhes é tão necessário à construção, à consolidação e à garantia do regime democrático de governo. Segundo Campos, não existiria na cultura brasileira o conceito de *accountability*, e por isso a democracia estaria permanentemente em perigo no país (HEIDEMANN E SALM, 2010, p.303).

Ao explorar a expressão *accountability*, verifica-se que a mesma pode ser utilizada em três dimensões: *accountability* vertical ou política, *accountability* horizontal e *accountability* societal. Os dois primeiros planos de ação da *accountability* foram originalmente propostos por O'Donnell (1998) na atual clássica divisão em *accountability* vertical e horizontal. Na primeira, a sociedade exerce o seu poder de premiar ou punir seus governantes e representantes mediante a sua manutenção ou retirada do poder por intermédio do voto direto em eleições livres, entre outros mecanismos de pressão política. Já a *accountability* horizontal é definida como aquela que se efetiva mediante a mútua fiscalização entre os poderes (*checks and balances*), por meio de órgãos governamentais que controlam a atividade pública e, principalmente, pela existência de agências estatais com poder, vontade e capacitação para supervisionar, avaliar e punir, se for o caso, agentes ou agências governamentais (O'DONNELL,1998).

Uma terceira possibilidade, na percepção de Carneiro e Costa (2001), seria a *accountability* societal, tendo como fonte as formas não tradicionais de inspeção, isto é, um mecanismo de controle não eleitoral, envolvendo uma multiplicidade de ações (jurídicas, denúncias, participações em conselhos, dentre outras). Salientam esses autores que a *accountability* societal não pode ser confundida com a perspectiva dos grupos de pressão ou de interesse (na medida em que não há uma vantagem material em foco ou disputa), mas, sim, como modo de agir de uma autoridade pública.

Filgueiras (2011) comenta que as técnicas horizontais do controle público são fundamentais para o fortalecimento das instituições de *accountability*. Mas é fundamental que os cidadãos possam participar em pé de igualdade nos processos de decisão e avaliação de políticas públicas. Nesta assertiva, o autor comenta que a sociedade civil, teria um papel fundamental no controle da corrupção por meio de uma concepção de *accountability* societal:

O papel da sociedade civil é fundamental para a maior disponibilidade de informação pública que permita, por conseguinte, o desenvolvimento dos indivíduos, a constituição de esferas públicas de julgamento político e a influência nas decisões governamentais. A representação exercida pela sociedade civil, segundo Warren, tem um papel preponderante no fortalecimento das instituições de *accountability*, com o objetivo de diminuir a incidência da corrupção nas instituições democráticas (FILGUEIRAS, 2011, p.10).

Depreende-se portanto que, ao analisar o papel da sociedade civil no exercício do controle busca-se o entendimento sobre controle social.



O controle popular (ou social) compreende os mecanismos de controle que a sociedade dispõe para fiscalizar a atuação do Estado. Vários artigos da Constituição Federal possibilitam e fomentam o controle externo popular tais como descritos a seguir:

Art.5º, LXXIII – Qualquer cidadão é parte legítima para propor ação popular que vise anular ato lesivo ao patrimônio público ou de que o Estado participe, à moralidade administrativa, ao meio ambiente e ao patrimônio histórico e cultural, ficando o autor, salvo comprovada má fé, isento de custas judiciais e do ônus da sucumbência.

Art.31, §3º - As contas dos Municípios ficarão, durante sessenta dias, anualmente, à disposição de qualquer contribuinte, para exame e apreciação, o qual poderá questionar-lhes a legitimidade, nos termos da lei. A lei de responsabilidade fiscal (art.49) estende este controle a todos os cidadãos: As contas apresentadas pelo chefe do Poder Executivo ficarão disponíveis, durante todo o exercício, no respectivo Poder Legislativo e no órgão técnico responsável pela sua elaboração, para consulta e apreciação pelos cidadãos e instituições da sociedade.

Art.74, §2º - Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União.

É necessário ter em mente que o controle social não se faz a partir da abundância de informações, mas da disponibilidade de informações suficientes e de entendimento simples para o cidadão médio que dela faz uso.

O controle social fortalece o controle formal-legal realizado pelos órgãos competentes, e leva o cidadão a participar ativamente da vida pública, não só fiscalizando a atuação dos governos e combatendo a corrupção, mas também como forma de reduzir a distância entre o discurso e o desempenho do Governo e as reais necessidades dos cidadãos e da comunidade. (PALUDO, 2013).

Como forma de minimizar a corrupção e garantir um Estado de direito democrático e participativo é necessário que haja na sociedade um controle social eficiente. Segundo Carvalho (2011), a efetivação do controle social pode ser entendida como a capacidade que a sociedade ou o cidadão tem de intervir nas políticas públicas, nas decisões governamentais, interagindo com o Estado na definição de prioridades e na elaboração dos planos (PPA – Plano Plurianual, LOA – Lei Orçamentária Anual, LDO – Lei de Diretrizes Orçamentária, entre outros) de ação do ente federado que pode ser a União, Estado e o Município, acompanhando a verificação das ações da Gestão Pública na execução destas políticas. O instrumento que engloba essas três leis (PPA, LDO e LOA), é chamado de Orçamento Público. Este documento, o qual será detalhado mais adiante, conforme a Constituição Federal (1988) deve ensejar transparência e planejamento das finanças públicas para uma gestão fiscal eficiente, preocupada com os anseios da sociedade.

O controle social na Administração Pública tem se tornado cada vez mais importante e tem adquirido destaque em todo país, pois vem proporcionando ações inovadoras nos moldes da gestão pública e combatendo os mais diversos tipos de irregularidades dentro desse setor, tornando-o mais organizado e transparente em relação as suas formas de atuação e modelos de gestão contemporânea. Contudo, no que concerne à transparência e ao estímulo ao controle social, enumera-se atualmente alguns instrumentos como: os Portais de Transparência, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), a Lei de Acesso à Informação (LAI – Lei 12.527/2011), o orçamento participativo e as audiências públicas.

Entretanto, para que seja efetivo, o controle social precisa que a qualidade da transparência da gestão pública seja tal que desperte a consciência da sociedade para o exercício da cidadania (AUGUSTINHO,2013).

Na prática a relação entre controle social e transparência é condição e requisito do controle da sociedade sobre o Estado. Assim, —com o aumento da transparência das ações estatais, os mecanismos de controle social são aumentados, com impactos positivos sobre a responsabilização dos governantes, o que necessariamente leva à diminuição dos níveis de corrupção praticados no setor público‖ (TORRES, 2004,p.42).

Nesse mesmo tom, Martins(2009, p.12) pondera que —o direito do indivíduo de acessar informações públicas se contrapõe o dever de os atores públicos divulgarem informações e serem transparentes‖. Para o autor, ao cumprir esse dever, o agente público contribui para o aumento da eficiência do poder público, ao mesmo tempo em que diminui a corrupção e eleva a *accountability*.

Sob esse enfoque, a *accountability*, o controle social e a transparência e ganham forma e sentido, à medida que conduzem os procedimentos da participação da sociedade civil no processo de formação do orçamento, propiciando sua atuação no controle da Administração Pública.

## **2.4 Gestão Pública versus Governança Pública**

No debate sobre a reforma e modernização do Estado e da gestão pública no Brasil, faz-se necessário ressaltar a importância das duas vertentes de reflexão teórica: os modelos gerencial da Administração Pública e o democrático-participativo. De acordo com Matias-Pereira (2010) esses modelos, sob o aspecto analítico, se apresentam como significativos referenciais na análise e avaliação do processo de gestão nos três níveis de governo: federal, estadual e municipal.

Nesse contexto, pode-se destacar algumas características específicas dos referidos modelos segundo Frey (1996, *apud* Matias-Pereira,2010):

- i) Modelo gerencial da nova Administração Pública. Trata-se do enfoque denominado—socialdemocraciade cunho neoliberal,que enfatiza a necessidade de redução do tamanho do Estado e da modernização gerencial do setor público e que, pelo menos na prática da política brasileira, adotou fortes traços do neoliberalismo (Oliveira, 1999), sobretudo no tocante à política econômico-financeira.
- ii) Modelo democrático-participativo. O enfoque denominado democrático-representativo busca estimular a organização da sociedade civil e promover a reestruturação dos mecanismos de decisão, em favor de maior envolvimento da população no controle social da Administração Pública e na definição e realização de políticas públicas (FREY, 1996 *apud* MATIAS-PEREIRA, 2010, p.118-119).

O modelo gerencial da Administração pública tem como fonte de inspiração a prática do gerenciamento de empresas privadas, por meio do qual se procura transferir instrumentos de gerencia empresarial para o setor público. Observa-se que no modelo gerencial da Nova Administração Pública existe uma separação clara entre a esfera política, em que são tomadas as decisões políticas e dadas as diretrizes básicas para os gestores públicos, e a esfera administrativa, dinamizada por meio da concessão de ampla liberdade gerencial e considerada essencial para garantir a cobrança dos resultados, bem como estabelecer transparência e condições de *accountability* (MATIAS-PEREIRA,2010).

Já o modelo democrático-participativo tem como principal preocupação o aumento do controle social, pelo processo de democratização das relações Estado-sociedade e o aumento da participação da sociedade civil e da população na gestão pública. Além disso, busca-se promover a *accountability* por meio do envolvimento e participação intensa da sociedade civil organizada pelos cidadãos na formulação, implementação e no controle das políticas públicas.

Para alguns autores, como Schmitter (2002), a governança interativa, ou participativa, parece a forma mais adequada para se lidar com problemas complexos, como a promoção do desenvolvimento sustentável ou de processos de inovação.

Frey (2007) sustenta que:

Enquanto o modelo gerencial visa isolar e proteger o gestor público das pressões oriundas da sociedade, o modelo democrático-participativo requer novas habilidades do gestor público, sobretudo em relação à articulação e à cooperação com os mais variados atores políticos e sociais. No modelo gerencial, o gestor público é avaliado conforme sua capacidade de alcançar metas estabelecidas pelo sistema de decisão política. Já no modelo democrático-participativo, ganha relevância o próprio processo de gestão pública, particularmente no que diz respeito ao seu caráter democrático (FREY, 2007,p.136-150).

Observa-se, no entanto, que a intensa discussão na atualidade sobre a questão da —governança tem forte relação com a ideologia das políticas neoliberais que visam à redução do tamanho do Estado, bem como a comprovação da incapacidade das instituições públicas em lidarem adequadamente com os complexos e crescentes problemas urbanos (MATIAS-PEREIRA, 2010).

Destaca Frey (2007) que:

Reconhecendo as novas potencialidades relacionadas à ampliação dos atores sociais envolvidos na gestão da coisa pública, a literatura sobre gestão pública vem crescentemente enfatizando o tema de \_governança' (*governance*), salientando novas tendências de Administração Pública e de gestão de políticas públicas, particularmente a necessidade de mobilizar todo o conhecimento disponível na sociedade em benefício da melhoria da performance administrativa e da democratização dos processos decisórios locais (FREY, 2007, p.136).

De todo modo, percebe-se que o grande desafio da reforma reside na efetivação da gestão. Por isso, um dos eixos conceituais objetos de análises deste trabalho e que merece reflexão refere-se a ideia de gestão pública. Analisando o termo —gestão, tem-se inicialmente que é o ato de gerir a atuação da administração.— A noção de gestão, refere-se aos procedimentos básicos de planejar, organizar, dirigir e controlar os múltiplos recursos disponíveis numa organização rumo ao alcance dos seus objetivos (BUENOS AYRES, 2013, p. 79).

De modo complementar, gestão diz respeito ao funcionamento do dia a dia de programas e de organizações no contexto de estratégias, políticas, processos e procedimentos que foram estabelecidos pelo órgão; preocupa-se com a eficácia (cumprir as ações prioritizadas) e a eficiência das ações (realizar as ações da melhor forma possível, em termos de custo-benefício).

A conceituação do que seja público remonta à civilização grega. Na pólis grega o espaço público é a esfera de ação do cidadão, é o espaço onde se compete por reconhecimento, precedência e aclamação de ideias. É nesse ambiente, com condições de homogeneidade moral e política e de ausência de anonimato, que existe a perseguição da excelência entre os iguais. Por oposição, o espaço privado é onde se dão as relações entre os que não são cidadãos, os comerciantes, as mulheres, os escravos.

Verifica-se que na sua origem o termo público remete à esfera da coletividade e ao exercício do poder, à sociedade dos iguais. Em contrapartida, o privado se relaciona com as esferas particulares, à sociedade dos desiguais.

Nesse sentido, Raichelis e Wanderley (1999) afirmam:

A conceituação de público tem larga tradição histórica que permite contrastar dois modelos canônicos: o espaço público grego e o espaço público moderno (Wanderley, 1996). As grandes linhas que marcam as transformações estruturais da esfera pública são estudadas por Habermas (1984) e não cabe aqui retomá-las. No entanto, desse período de longa duração, vale ressaltar uma dinâmica crescente de interpenetração do público pelo privado e vice-versa. Por um lado, tem havido a publicização do privado, quer pela intervenção dos poderes públicos na regulação da economia, quer pelo aumento da intervenção estatal em todos os domínios sociais, incluindo a regulação dos comportamentos dos indivíduos. E por outro, uma privatização do público, expressa pela apropriação privada dos recursos públicos, pelos contratos coletivos entre organizações sindicais, pelas coalizões partidárias etc. (Bobbio, 1987). Segundo Habermas (1984, p.167), a inter-relação dialética das duas tendências assinala a decadência da dimensão pública: —ela penetra a esfera pública e a sociedade e, ao mesmo tempo, perde a sua função política, ou seja, submete os fatos tornados públicos ao controle de um público crítico (RAICHELIS & WANDERLEY, 1999, p.7).

Nesse contexto Raichelise Wanderley (1999) comentam que a expressão —esfera pública— adota um significado abrangente, que engloba as relações entre o econômico e o político, o estatal e o privado, o público e o não-estatal. —A esfera pública é concebida como inerente à democracia, cujo princípio organizativo está jungido à liberdade de expressão, contendo dimensões políticas e culturais, espaço aberto no qual se exprimem todos aqueles que se autorizam a falar publicamente (RAICHELIS E WANDERLEY, 1999, p.9).

Cunill Grau (1998), em estudo sobre o público na ótica das relações entre o Estado e a sociedade, propõe dois significados para a noção de público: um topográfico e outro normativo. Em seu significado *normativo*, o conceito de público remete ao interesse de todos e ao reconhecimento do direito de todos à participação na coisa pública. Isso interpela a sociedade e não apenas o Estado. Em seu sentido *topográfico*, o conceito de público considera os espaços em que ele pode ser realizado.

Após esse périplo analítico dos termos —gestão e— público convém conceituar a gestão pública como um processo administrativo tipificado em etapas: planejamento, programação, execução, controle e avaliação que vise à concretização de políticas públicas, direta ou indiretamente, por uma entidade pública ou privada.

Nesse ínterim, é salutar estabelecer a diferença entre gestão e governança. Conforme o TCU (2014) enquanto a gestão é inerente e integrada aos processos organizacionais, sendo responsável pelo planejamento, execução, controle, ação, enfim, pelo manejo dos recursos e poderes colocados à disposição de órgãos e entidades para a consecução de seus objetivos, a governança provê direcionamento, monitora, supervisiona e avalia a atuação da gestão, com vistas ao atendimento das necessidades e expectativas dos cidadãos e demais partes

interessadas. Nesse sentido o Referencial Básico de Governança Pública do TCU (2014) completa:

Governança também se preocupa com a qualidade do processo decisório e sua efetividade: Como obter o maior valor possível? Como, por quem e por que as decisões foram tomadas? Os resultados esperados foram alcançados? A gestão, por sua vez, parte da premissa de que já existe um direcionamento superior e que aos agentes públicos cabe garantir que ele seja executado da melhor maneira possível em termos de eficiência (TCU, 2014,p.48).

A figura a seguir demonstra melhor a relação entre gestão e governança:

**Figura1. Relação Governança xGestão**



Fonte: Referencial Básico de Governança Pública, TCU(2014)

A governança de órgãos e entidades da administração pública envolve três funções básicas:

- a) avaliar o ambiente, os cenários, o desempenho e os resultados atuais e futuros;
- b) direcionar e orientar a preparação, a articulação e a coordenação de políticas e planos, alinhando as funções organizacionais às necessidades das partes interessadas (usuários dos serviços cidadãos e sociedade em geral) e assegurando o alcance dos objetivos estabelecidos;
- c) monitorar os resultados, o desempenho e o cumprimento e as expectativas das partes interessadas (TCU, 2014,p.48).

São funções da gestão: implementar programas; garantir a conformidade com as regulamentações; revisar e reportar o progresso de ações; garantir a eficiência administrativa; manter a comunicação com as partes interessadas; e avaliar o desempenho e aprender (TCU, 2014). Por fim, numa concepção voltada para ciência política, tem-se que a governança pública está intimamente relacionada à transformação na gestão pública.

A gestão pública brasileira por sua vez, vive um intenso processo de transformação, ainda sob a influência principal da redemocratização do país e da reforma do Estado, que tem na descentralização um de seus eixos principais para aproximação da ação pública das reais aspirações da sociedade (SHOMMER,2005).

## 2.5 Gestão Pública Municipal

Nesse contexto de transformações econômico-sociais decorrentes do processo de globalização que o Brasil vem passando, e também das inúmeras falhas no sistema administrativo brasileiro, o gerenciamento no sistema público nas esferas federais, estaduais e municipais—vem exigindo mudanças no sentido não apenas de reformas, mas de promover uma transformação no paradigma da qualidade gerencial atual (BUGARIM, 2012).

Segundo Chinaglia (2008), as mudanças da gestão pública devem iniciar-se nos municípios, uma vez que é nesse âmbito administrativo governamental que são forjadas as políticas públicas:

O município é o *locus* do cidadão, onde a vida se concretiza. Sua dinâmica é a da sociedade. Seu crescimento implica a promoção do bem-estar do indivíduo, a finalidade precípua da democracia. Destarte, o município assume crescente caráter de centralidade na vida pública, e é hoje parceiro preferencial na execução de programas e ações em nível federal. As políticas públicas, portanto, não terminam, mas começam no município (CHINAGLIA, 2008, p.8).

Nessa linha, estudos têm mostrado que o resgate da importância do município na definição e condução de políticas públicas e na gestão do território está cada vez mais, exigindo a concepção de novas formas de intervenção voltadas ao atendimento das necessidades locais, assim a incorporação de uma multiplicidade de novos atores na articulação dos interesses da comunidade (ROSA, 2009).

A missão fundamental do setor público municipal é, conforme a Constituição Federal (BRASIL, 1988), o bem-estar da coletividade local. A Constituição também assegura em seu Título II (Dos Direitos e Garantias Fundamentais), capítulo II (Dos Direitos Sociais), Art. 6º, um leque abrangente de direitos sociais: a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados. Neste sentido pode-se aprofundar esse referencial teórico afirmando que um dos principais desafios da gestão pública municipal é garantir o mínimo de bem-estar dos seus cidadãos, assegurando-lhes os direitos sociais previstos na Constituição.

A garantia desses direitos sociais, bem como a construção de cidadania social constituem a ideia fundamental de um *Welfare State* (Estado de Bem-Estar). Ressalta-se que este termo surgiu nos países europeus devido à expansão do capitalismo após a Revolução Industrial e o Movimento de um Estado Nacional visando à democracia. Marshall (1965)

relaciona o estado de bem-estar com o capitalismo, ele acredita que sua essência está no sistema econômico e social como num todo.

E como consequência do capitalismo, remete-se recortar a temática da questão social no pensamento político brasileiro. Assim, referencia-se o autor Cerqueira Filho (1982), quando este discute a questão social no Brasil:

Por—questão social, no sentido universal do termo, queremo significar o conjunto de problemas políticos, sociais e econômicos que o surgimento da classe operária impôs no mundo no curso da constituição da sociedade capitalista. Assim, a —questão social está fundamentalmente vinculada ao conflito entre o capital e o trabalho (CERQUEIRA FILHO, 1982, p.21).

Discutir os problemas municipais cruciais abrange entender que a complexidade da questão social é de tal ordem que suscita enfoques diferentes e contraditórios. Conforme afirma Ianni (1992), —apesite das múltiplas e até mesmo contraditórias interpretações e denominações, é inegável que muitos são os que procuramequacioná-lal:

Uns dizem desemprego, subemprego, marginalidade, periferia, pobreza, miséria, menor abandonado, mortalidade infantil, desamparo, ignorância, analfabetismo, agitação, baderna, violência, caos, subversão. Também há os que falam em harmonizar trabalho e capital, conciliação de empregados e empregadores, paz social, pacto social. E os que dizem movimento social, pauperismo, greve, protesto, toma de terras, ocupação de habitação, saque, expropriação, revolta, revolução (IANNI, 1992, p.94-95).

Pastorini(2004) observa que a —questão social como totalidade processual remete à relação capital/trabalho (à exploração capitalista); e que as ações estatais, como as políticas sociais, têm como meta primordial o enfrentamento daquelas situações que possam colocar em xeque a ordem burguesa. O autor (2004) ainda afirma que esse atendimento não vai dirigido à raiz do problema:

[...] pelo contrário, é orientado para enfrentar algumas manifestações da questão social como problemáticas particulares, fragmentando, estilhaçando e atomizando as demandas sociais como uma forma de reprimir, acalmar e calar qualquer voz que atente contra a ordem e a coesão socialmente estabelecida (PASTORINI, 2004, p.110).

É sob esse ângulo das conturbadas, e (hoje em dia mais do que nunca dilemáticas), relações entre o mundo do trabalho e capital, e alicerçados a partir de um ambiente de crise do Estado, que os municípios brasileiros, com a constituição de 1988, acumularam responsabilidade de compartilhar a gestão de recursos com o governo estadual e federal.



Segundo Pfeiffer (2000), os municípios brasileiros passaram por transformações a partir da Constituição de 1988:

Com a nova constituição em 1988, iniciou-se um processo de descentralização que resultou numa maior autonomia para os municípios brasileiros. Porém, as suas competências técnicas e administrativas se mostram limitadas diante das novas responsabilidades. Começou-se conhecer amplamente que os tradicionais instrumentos de planejamento urbano já não eram adequados para lidar com a dinâmica de desenvolvimento das médias e grandes cidades. Eles são caracterizados sobretudo por normas e regras mais oferecem pouco apoio para as decisões necessárias e na orientação das ações. Com esse instrumento, os municípios são administrados mais burocraticamente do que gerenciados de forma flexível e dinâmica (PFEIFFER, 2000,p.04).

Assim, as estruturas locais (municipais) de governança são vistas mais como iniciativas orgânicas que mecanicistas<sup>5</sup>; logo, a forma de gestão de iniciativas locais tende a ser descentralizada e distribuída. Esta lógica de governança leva à constituição de configurações únicas de conjuntos de atores em torno de projetos específicos. Os projetos, neste caso, apresentam a peculiaridade de ir além da atuação das organizações e ao mesmo tempo, serem conduzidos sob uma lógica própria de gestão desenvolvida em espaço de intersecção de condicionantes do setor público e do setor privado local (ANSELL,2000).

Nessa nova perspectiva de condução das atividades estatais, no Brasil apostou-se no controle social realizado por meio de comissões/conselhos de cidadãos para avaliação da qualidade de serviços, possibilitando, deste modo, influir nas mudanças da gestão dos equipamentos sociais. A gestão de serviços tende a ser deixada a cargo da comunidade, das organizações não governamentais ou mesmo especialistas e voluntários, com patrocínio parcial de empresas com objetivos de melhorar sua imagem e evitar efeitos negativos dos problemas sociais que pudessem atingi-las. Ao Estado caberia manter o funcionamento e controle dessas políticas por meio de uma burocracia preparada para tal função (Abrucio, 1999).

Com a Reforma do Estado em 1995 foi dado início ao processo de publicização<sup>6</sup>, como incentivo à constituição de organizações híbridas de propriedade pública não estatal, submetidas ao controle social, para ocupar o espaço compreendido entre o Estado e a sociedade para prestação de serviços sociais e competitivos (BRESSER-PEREIRA,2001).

Nos termos assim colocados, a gestão pública municipal necessita aperfeiçoar a sua gestão estratégica (compreendendo a capacidade de governo, a *governança* e a

<sup>5</sup> Orgânicas são modernas, descentralizadas, etc. Mecânicas são burocráticas, hierárquicas, centralizadas, etc. (Paludo,2012).

<sup>6</sup> A publicização para Rua (2009), –é uma das estratégias de um novo modelo de administração pública baseado em alianças entre o Estado e a sociedade.

governabilidade), objetivando atingir patamares crescentes de publicização, e novas formas de parceria de gestão política. Busca-se nesse sentido gestores públicos capacitados para tal fim.

Ademais, conclui-se que falar em problemas municipais é falar em desigualdades sociais. E pensar em minimizar essas desigualdades é pensar em cidadania e políticas públicas. Então, buscar maximizar o desempenho das políticas públicas, na busca do ótimo da gestão pública é desafiador para um gestor.

## **2.6 O perfil do gestor público contemporâneo**

No setor público, um dos maiores entraves à gestão pública moderna e eficiente é, sem sombra de dúvida, a corrupção. Sufrágio universal, presente em toda a história da humanidade, a corrupção é considerada como a filha da impunidade. No Brasil o nível de impunidade vigente, representado por atos impensados de alguns agentes públicos das variadas esferas da Administração é alarmante. Conceituada como um desvio de conduta grave, insuportável, a corrupção é também vista como fato inaceitável aos padrões de moral e dos bons costumes (RICCITELLI, 2011).

A ética é a base fundamental que condiciona o perfil de um gestor público de qualidade. Segundo Silva (2005) nos últimos anos, a ética deixou, definitivamente, de ser questão de foro íntimo para passar a ser interesse público. O desafio da administração pública não é só assegurar resultados, mas fazê-los com a observância dos mais estritos limites da ética.

Assim, no empenho pela excelência na prestação de serviços, as organizações devem contar, em seu quadro, com pessoas que possuam as competências (conhecimentos, habilidades e atitudes) necessárias e que demonstrem elevados padrões de conduta ética (TCU, 2014).

Sobre a ética na gestão pública, Ferreira (2005 *apud* Leme, 2006, p.2) comenta que —é o ponto fundamental da vida em sociedade, ou se tem ética, se tem uma escala de valores bem nítida e bem clara ou então se tem o fracasso. Pois todos os atos que são praticados em contradição aos princípios éticos, de alguma forma, prejudicam a otimização dos resultados, e são praticados contra a sociedade, contribuindo para firmar o descrédito cultural nas crises.

A IFAC (2013) orienta que um dos princípios da boa governança consiste no comprometimento da alta administração com valores éticos, com integridade e com observância e cumprimento da lei. Portanto, é papel dos dirigentes exercer a liderança na promoção de valores éticos e de altos padrões de comportamento (OCDE, 2004).

Os padrões de comportamento exigidos das pessoas vinculadas às organizações do setor público devem estar definidos em códigos de ética e conduta formalmente instituídos, claros e suficientemente detalhados, que deverão ser observados pelos membros da alta administração, gestores e colaboradores (IFAC,2001).

A seriedade não é mais a única qualidade a ser cobrada dos governantes, pois para uma gestão, no mínimo, satisfatória são necessários, dentre outros atributos, o comprometimento, a competência e o apetite por mudanças. O gestor público que não atentar para esse novo panorama, estará certamente fadado ao fracasso, tanto administrativamente, como politicamente. Para que isso não aconteça, é imprescindível que a sua gestão se profissionalize, descentralizando suas funções, adotando modelos gerenciais eficazes, administrando em conjunto com a sociedade organizada e implantando novas formas de atendimento e prestação de serviços à população. No entanto, a maioria das administrações municipais não consegue efetivamente implementar os seus projetos, sobretudo por falta de material humano (ALBARELLO,2006).

Sobre a profissionalização do gestor público, Slomski (2010)comenta:

Seguindo esta mesma linha de pensamento Longo (2003) defende que deve haver a profissionalização de líderes públicos, cujas competências deverão ser diversificadas e baseadas num conjunto de atributos, tais como motivos, traços de caráter, conceito de si mesmo, atitudes ou valores, habilidades e capacidades cognitivas e de conduta. Estas características indicam que o contexto da administração pública inclui, antes de uma mudança operacional, uma mudança cultural, de princípio e de valores que implica o necessário desenvolvimento de uma identidade grupal (SLOMSKI, 2010, p.2).

Segundo Slomski (2013, *apud* Longo, 2003) o modelo tradicional da gestão pública, de inspiração *weberiana*, entra em crise assim que é sentida a necessidade da busca pelo chamado—Estado de Bem-Estar que é interior do próprio Estado de bem estar que emerge o modelo gerencial. Nesta mesma linha de pensamento Schwella (2005) ressalta que no contexto da administração pública contemporânea alguns desafios são colocados aos gestores tais como a globalização, a complexidade dos problemas, as desigualdades econômicas e sociais, a diversidade, a adoção de uma boa governança, a erosão da confiança, dentre outros. Para enfrentar estes desafios que lhe são colocados o autor sugere que o gestor público desenvolva habilidades de liderança para o desempenho eficaz de suas atividades.

Sobre a liderança do gestor público Oliveira, Sant'anna e Vaz (2010)comentam:

Os movimentos em torno do liberalismo gerencial, do gerenciamento orientado ao mercado, do neogerencialismo e de uma administração pública ativista encontraram,

no Brasil, terreno fértil, especialmente considerando os debates sobre o papel do Estado e da administração pública, no decorrer do processo de redemocratização do país, no final da década de 1980. Afinal, ainda que se tenham desenvolvido novas práticas e alardeado expectativas quanto à modernização do Estado e da administração pública, muitas das características tradicionais perduravam (Prestes Motta, 2007). Uma dessas características é o personalismo, que segundo Prestes Motta (2007) caracteriza o poder como centrado na figura de um líder, um dirigente e não como resultado da gestão de recursos e relações inerentes às estruturas organizacionais (OLIVEIRA; SANT'ANNA; VAZ,2010).

O personalismo, como analisado por Motta (2007), apresenta relação direta com particularidades históricas da gestão das organizações públicas brasileiras. Os dirigentes, na origem, prepostos de líderes políticos, tendiam a inserir suas opções como fatores diferenciadores e, em decorrência, a instaurarem processos decisórios autocráticos e centralizados, não raro baseados em uma racionalidade meramente política, centrada em projetos pessoais, desconsiderando ações de gestões anteriores e/ou implicações sobre as futuras administrações.

Diante disso, a modernização da gestão deveria, segundo esse autor, problematizar os diversos aspectos subjacentes à noção de liderança no setor, bem como dispositivos para o desenvolvimento de novos grupos de poder. Para ele, não bastariam ações cosméticas: seria necessário colocar em evidência os fundamentos e princípios da gestão e da liderança de tais processos (MOTTA, 2007 apud OLIVEIRA; SANT'ANNA; VAZ,2010).

Associada à ideia de liderança do setor privado, ressalta-se uma característica relevante ao perfil do gestor público contemporâneo: o empreendedorismo. O empreendedorismo se apresenta como uma forma de melhorar os governos.—Não se deve governar uma nação como quem administra uma organização privada, visto que os governos são gestores públicos e não empresários, mas isso não impede que os governos e demais gestores públicos se tornem empreendedores (PALUDO, 2012, p.235).

Para Pereira (2008), o esforço para criar uma cultura empreendedora na Administração Pública é um fator-chave para a elevação da gestão pública no Brasil, em termos de resultados e qualidade dos serviços públicos ofertados. Embora a visão do gestor público aponte para outra direção, a essência da ciência administrativa se compara ao gestor da iniciativa privada.—Administração tratada planejamento, da organização, da direção e do controle de todas as atividades diferenciadas pela divisão de trabalho que ocorram dentro de uma organização (CHIAVENATO, 2000, p.1).

Corroborando nesse sentido, Albarello (2006) completa que gestor público deve primar pelo despertar da motivação e criatividade do servidor e fomentar a criação de leis que considere o processo de capacitação, avaliação de desempenho, planos de carreira,

crescimento pessoal e conscientização da importância da função pública, para obter melhores resultados.

Enfim, o perfil do gestor público baseado no modelo burocrático, tradicional e weberiano, vem sendo questionado. O que existe hoje é uma necessidade emergente de mudança desse perfil, sobretudo mudança de cultura, afim de atender aos desafios que lhes são impostos. É o que podemos concluir a partir do discurso de Albarello(2006):

Os gestores públicos precisam evoluir, não somente em métodos e práticas de gestão, mas primordialmente em cultura. É necessário desvincular os planos, projetos e ações do caráter partidário, eleitoreiro, politiqueiro, estabelecer parcerias e a interação com o primeiro, segundo e terceiro setor, estimular a participação social, a fim de pensar estratégias de longo prazo. Para isso torna-se necessário repensar a estrutura de inovação brasileira e sobretudo, na gestão pública, considerando que este processo depende de um conjunto de fatores agregados, como pesquisa básica, pesquisa aplicada, recursos humanos e financeiros, mas primordialmente interesse político (ALBARELLO, 2006, p. 58).

É sabido que a cultura é a responsável por viabilizar a transformação da natureza. Isso explica as diferenças existentes entre os povos. Sobre esse assunto Matias-Pereira (2010) afirma que alguns aspectos presentes na cultura das organizações brasileiras (como apego às regras, às rotinas e ao poder, excessiva valorização da hierarquia, centralização, corporativismo, forte paternalismo nas relações funcionais, desconsideração dos avanços conquistados, descontinuidade administrativa, perda de tecnologia e desconfiança generalizada) podem impactar significativamente na decisão de processos internos, nas propostas de mudanças e inovações, nas políticas de recursos humanos, e em especial na formação de valores e crenças organizacionais.

Nesse sentido, Matias-Pereira (2010) comenta que:

No setor público, o desafio que se coloca para a Nova Administração Pública é como transformar estruturas burocráticas, hierarquizadas e que tendem a um processo de insulamento em organizações flexíveis e empreendedoras. [...] Essa transformação só é permitida quando ocorrer uma ruptura com os modelos tradicionais de administração dos recursos públicos e introduzir-se uma nova cultura de gestão (MATIAS PEREIRA, 2010,p.79).

Ante o exposto, constata-se que a Nova Administração Pública vem exigir do gestor público um maior comprometimento com a coisa pública e com a sociedade, uma mudança de cultura, uma maior transparência com os gastos públicos enfim, uma nova forma de administrar.

## 2.7 Desafios e Perspectivas da Administração Pública Brasileira Contemporânea

Diante desse novo cenário mundial, o Brasil deverá desempenhar um papel cada vez mais relevante na economia mundial. Os impactos das transformações sócio-econômico e políticas no mundo contemporâneo estão afetando e exigindo maior capacidade e resposta do Estado brasileiro, realizada por meio da Administração Pública às demandas da sociedade.

Das profundas mudanças socioeconômico-ambientais e políticas aceleradas pelas mudanças de paradigmas no campo da tecnologia de informação e comunicação – está nascendo um novo equilíbrio de poder, no qual países como Brasil, Rússia, Índia e China (BRICs) surgem no cenário mundial como novos motores da economia mundial. —Assim, essas alterações que estão ocorrendo num ambiente cada vez mais complexo e repleto de desafios estão repercutindo e exigindo uma nova postura das instituições e dos gestores públicos (MATIAS-PEREIRA, 2010, p.243).

A superação desses desafios, tendo como referência a necessidade de promover a inclusão, reduzir a desigualdade e a instabilidade no crescimento econômico no Brasil, exige o fortalecimento da Administração Pública e da boa governança.

Segundo a nova perspectiva da Administração Pública no Brasil (NPM), uma outra visão veio se incorporar ao quadro brasileiro: em vez da preocupação exclusiva com a gestão da —máquina administrativa, emerge o foco nas políticas de governo a serem geridas com o concurso da estrutura administrativa estabelecida para resolver ou, pelo menos, minorar os problemas sociais, global ou setorialmente especificados (HEIDEMANN E SALM, 2010).

Ainda para os referidos autores, pode-se identificar duas perspectivas decorrentes dessa nova Administração Pública:

- A perspectiva da política governamental, que dá ênfase secundária à estrutura formal ou funcional, para preocupar-se precipuamente com o alívio das carências sociais, implementando programas de governo. Nessa perspectiva as repartições públicas são concebidas como um meio logístico para operar a prestação de serviços preconizados nas políticas eleitas; as repartições passam a ser vistas como prestadoras de serviços.
- A perspectiva de política pública, cuja ênfase cobra maior preocupação com a eficácia social do governo. Esta perspectiva vai além da perspectiva de políticas governamentais, na medida em que o governo, com sua estrutura administrativa, não é a única instituição a servir à comunidade política, isto é, promover —políticas públicas. Outras entidades, como as organizações não governamentais (ONGs), as empresas concessionárias e as associações diversas da sociedade também se incluem entre os agentes de políticas públicas por toda parte (HEIDEMANN E SALM, 2010, p.31).

Por essa razão, o desafio da administração pública torna-se cada vez mais ingente e requer maior empenho dos estudiosos e dos profissionais da área para dar-lhe a resposta cobrada. O tamanho do Estado está diminuindo, mas o trabalho de administrá-lo está aumentando. Para contar com os serviços públicos de que precisa, a sociedade já não pode mais depender apenas de um governo entendido e definido em termos estritos e tradicionais; outros atores, sobretudo empresas e organizações não governamentais em geral, devem tomar a iniciativa e assumir funções de governança para resolver os problemas de natureza comum, ainda que sob a coordenação imprescindível de um governo (co-produção do bem público) (HEIDEMANN e SALM,2010).

Assim, a modernização da Administração Pública, num sentido amplo, deve buscar de forma permanente a estruturação de um modelo de gestão que possa alcançar diversos objetivos, como por exemplo: melhorar a qualidade da oferta de serviços à população, aperfeiçoar o sistema de controle social da Administração Pública, elevar a transparência e combater a corrupção. —É importante, também, no funcionamento da Administração Pública no Brasil o desenvolvimento de ações e práticas que envolvam de forma crescente a participação direta dos cidadãos na formulação e implementação das políticas públicas (MATIAS-PEREIRA, 2010,p.246).

A Administração Pública no Brasil, em que pese os avanços alcançados, ainda apresenta significativas fragilidades, o que reflete na sua capacidade de responder com qualidade e tempestividade aos desafios do século XXI, em especial às demandas crescentes da sociedade brasileira. Heidemann e Salm, (2010) comentam que uma dessas fragilidades é a questão fiscal. O governo também interessa ao cidadão por sua *performance* econômica. Na percepção das sociedades, os governos estão mais caros ou estão prestando serviços em volume e qualidade inferiores aos justificados pelos custos. Para ser razoável e viável, o governo deve funcionar de acordo com a disposição e a capacidade de financiamento dos cidadãos-contribuintes.

Sobre esse assunto, Rezende (2002) explica por que as reformas tendem a falhar permanentemente: pois existe uma tensão entre ajuste fiscal e mudança institucional. Segundo o autor, as políticas de reforma administrativa são consideradas políticas públicas que, pelos mais diversos meios, visam a elevar a *performance* de um dado aparato burocrático. Independente de seu formato, de seu conteúdo substantivo ou de seus mecanismos específicos, estas visam a atingir dois objetivos: mudança institucional e ajuste fiscal, explicados a seguir:

*a) mudança institucional*, entendida de forma mais ampla como representando propostas de mudanças nas —regras formais e informais— no interior do aparato burocrático; *b) ajuste fiscal*, como um conjunto de propostas que visa a possibilitar maior racionalidade e eficiência na gestão e no uso das receitas e despesas pela administração pública. Os objetivos de ajuste fiscal em geral são acompanhados pela expansão de mecanismos de controle sobre o aparato burocrático, enquanto a mudança institucional propõe usualmente medidas de redução do controle burocrático. Nesse sentido, a cooperação dos atores mostra-se problemática. Atores que desejam cooperar com o ajuste fiscal tendem a considerar a mudança institucional uma ameaça, e vice-versa. Como consequência, as políticas de reforma administrativa produzem *incentivos ambíguos* e tornam problemática a cooperação dos atores em relação aos dois objetivos gerais da reforma (REZENDE, 2002).

Rezende (2002) faz essa análise (do ajuste fiscal e da mudança institucional nas políticas de reforma administrativa) para explicar por que algumas políticas são casos clássicos de "falha permanente". Ele comenta:

No Brasil, a forte estrutura de controle sobre a qual se montou a baixa *performance* gerou resistências consideráveis à reforma, potencializando o apoio dos atores e a implementação das reformas. Autonomia, responsabilidade e *accountability* nem sempre são entendidos da mesma forma entre os atores estratégicos e os reformistas. O caso analisado mostra que, quando há grande pressão por ajuste fiscal e baixo desempenho associado ao controle, a *performance* quase sempre constitui um risco, e os atores preferem manter as instituições e cooperar estrategicamente com o ajuste fiscal (REZENDE, 2002).

Sobre a questão do ajuste fiscal, faz-se necessário portanto um sistema de controle eficiente e eficaz de forma que este não constitua um risco a boa *performance* da Administração Pública. E sistemas de controles eficientes e eficazes constituem importantes instrumentos de apoio às políticas públicas.

Segundo Chan (2010) na administração pública, a contabilidade governamental é um importante instrumento de apoio às políticas públicas. Sistemas de informações contábeis podem conduzir às melhorias na gestão financeira governamental. Embora a contabilidade governamental em si não seja uma política pública, ela contribui para o desenvolvimento socioeconômico, por meio do seu efeito sobre a gestão e *accountability* financeira pública (CHAN, 2010).

Por fim, espera-se que as discussões feitas nesse capítulo sobre o tema Administração Pública, (desde o surgimento do Estado moderno e sua relação com a sociedade) possam contribuir para reflexões sobre gestão pública e governança pública englobando os aspectos relacionados à transparência, ao controle social e à *accountability* ao tempo em que abre espaço para debater sobre a questão fiscal no Brasil, destacando a Contabilidade Pública como relevante instrumento de controle financeiro às políticas públicas.



### 3 POLÍTICAS PÚBLICAS: processo, controle e gestão das finanças públicas

Sob as premissas da governança e da *accountability*, introduz-se esse capítulo, o qual versa sobre as políticas públicas abordando os aspectos relacionados ao processo do seu ciclo político, aos instrumentos de controle e planejamento das finanças públicas.

A governança e a *accountability* geram no governo, respectivamente, uma maior capacidade de resolver os problemas do país através da formulação e da implementação de políticas públicas pertinentes, bem como a responsabilidade na gestão de recursos públicos e de prestação de contas.

Conforme Costa (2013, p.17)—a governança pública está relacionada ao objetivo de criar na Administração Pública (agente) um ambiente seguro e favorável para a formulação, implementação e avaliação de políticas públicas em benefício da sociedade (principal). Assim, torna-se cada vez mais relevante compreender o processo das políticas públicas e sua relação com as finanças públicas.

Para tanto inicia-se com o aspecto conceitual do termo políticas públicas.

O termo política é compreendido como o conjunto de ações e decisões do governo voltado para a solução (ou não) de problemas da sociedade. É a totalidade de ações, metas e planos que os governos (nacionais, estaduais ou municipais) traçam para alcançar o bem-estar da sociedade e o interesse público (BRASIL, 2008).

Frey (2000) conceitua e diferencia os seguintes termos: *Policy* - está relacionado aos conteúdos concretos da política, ou seja, à configuração dos programas políticos, a questões técnicas e ao conteúdo material das decisões políticas; *Politics* - diz respeito ao processo político, normalmente de caráter conflituoso quanto à imposição de objetivos, à definição de conteúdos e às decisões de distribuição de poder e de recursos públicos; *Polity* - se refere à organização do sistema político, moldada pelo sistema jurídico, e à estrutura institucional do sistema político-administrativo (PALUDO, 2012, p.389).

Cabe ressaltar portanto que política é diferente de política pública. Política tem cunho geral, e política pública tem soluções/ações específicas.

Conforme Souza (2007), não existe uma única, nem melhor, definição sobre o que seja política pública:

Mead (1995) a define como um campo dentro do estudo da política que analisa o governo à luz de grandes questões públicas e Lynn (1980), como um conjunto de ações do governo que irão produzir efeitos específicos. Peters (1989) segue o mesmo veio: política pública é a soma das atividades dos governos, que agem diretamente ou através de delegação, e que influenciam a vida dos cidadãos. Dye (1984) sintetiza a definição de política pública como—o que o governo escolhe fazer ou não fazer. A definição mais conhecida continua sendo a de Laswell, ou seja, decisões e análises sobre política pública implicam responder às seguintes questões: quem ganha o quê, por quê e que diferença faz. Já a definição mais clássica é atribuída a Lowi apud Rezende(2004:13): política pública é —uma regra formulada por alguma autoridade governamental que expressa uma intenção de influenciar, alterar, regular, o comportamento individual ou coletivo através do uso de sanções positivas ou negativas (SOUZA, 2007, p.68).

Em termos político-administrativos, o desenvolvimento de uma sociedade resulta de decisões formuladas e implementadas pelos governos dos Estados nacionais, subnacionais e supranacionais em conjunto com as demais forças vivas da sociedade, sobretudo as forças de mercado em seu sentido lato.—Em conjunto, essas decisões e ações de governo e de outros atores sociais constituem o que se conhece com o nome genérico de políticas públicas (HEIDEMANN E SALM, 2010, p.28).

Para o cientista político Dye (2005), a política pública é tudo o que os governos decidem fazer ou deixar de fazer. É mister ressaltar que a definição de políticas públicas inclui ao mesmo tempo dois elementos-chaves, a saber: *ação e intenção*. Pode até haver uma política sem uma intenção formalmente manifestada, mas não haverá de forma alguma uma política positiva se não houver ações que materializem uma intenção ou propósito oficial eventualmente enunciado (DYE, 2005).

### 3.1 Processo de políticas públicas

As políticas públicas (*policies*) ocorrem em um ambiente tenso e de alta densidade política (*politics*), marcado por relações de poder, extremamente problemáticas, entre atores do Estado e da sociedade, entre agências intersetoriais, entre os poderes do Estado, entre o nível nacional e níveis subnacionais, entre comunidade política e burocracia. Uma forma de lidar com essa complexidade, sem descartar a dinâmica sistêmica, é associar o modelo sistêmico com o modelo do ciclo de política (*policy cycle*), que aborda as políticas públicas mediante a sua divisão em etapas sequenciais (RUA, 2009).

De acordo com Trevisan e Bellen (2008) o agir público pode ser dividido em fases parciais do processo político-administrativo de resolução de problemas, que correspondem a uma sequência de elementos do processo. Nesse caso, as etapas são compreendidas não como um processo linear, mas como uma unidade contraditória, em que o ponto de partida não está

claramente definido e atividades de etapas distintas podem ocorrer simultaneamente ou as próprias etapas podem apresentar-se parcialmente superpostas.

O ciclo de políticas é uma abordagem para o estudo das políticas públicas que identifica fases sequenciais e interativas no processo de produção de uma política. O ciclo conceitual das políticas públicas compreende pelo menos quatro etapas: a primeira refere-se às decisões políticas tomadas para resolver problemas sociais previamente estudados. Depois de formuladas, as políticas decididas precisam ser implementadas, pois sem ações elas não passam de boas intenções. Numa terceira etapa, procura-se verificar se as partes interessadas numa política foram satisfeitas em suas demandas. E por, fim, as políticas devem ser avaliadas, com vistas a sua continuidade, aperfeiçoamento, reformulação ou, simplesmente, descontinuidade (HEIDEMANN E SALM,2010).

Na visão de RUA (2009) previamente à tomada de decisão das políticas pública existe a formação da agenda, que ocorre quando uma situação qualquer é reconhecida como um problema político e a sua discussão passa a integrar as atividades de um grupo de autoridades dentro e fora do governo. Já a formação das alternativas ocorre quando, após a inclusão do problema na agenda e alguma análise deste, os atores começam a apresentar propostas para sua resolução. Essas propostas expressam interesses diversos, os quais devem ser combinados, de tal maneira que se chegue a uma solução aceitável para o maior número de partes envolvidas. Ocorre, então, a tomada de decisão:

A tomada de decisão não significa que todas as decisões relativas a uma política pública foram tomadas, mas, sim, que foi possível chegar a uma decisão sobre o núcleo da política que está sendo formulada. Quando a política é pouco conflituosa e agrega bastante consenso, esse núcleo pode ser bastante abrangente, reunindo decisões sobre diversos aspectos. Quando, ao contrário, são muitos os conflitos, as questões são demasiado complexas ou a decisão requer grande profundidade de conhecimentos, a decisão tende a cobrir um pequeno número de aspectos, já que muitos deles têm as decisões adiadas para o momento da implementação (RUA, 2009,p27).

A segunda etapa do ciclo de políticas públicas diz respeito à implementação – a qual consiste em um conjunto de decisões a respeito da operação das rotinas executivas das diversas organizações envolvidas em uma política, de tal maneira que as decisões inicialmente tomadas deixam de ser apenas intenções e passam a ser intervenção na realidade. A preocupação com a implementação de políticas públicas não tem merecido tantos estudos quanto as iniciativas de modelagem teórica para a formulação e avaliação de políticas. Por muito tempo predominou a visão, inconsciente por certo de que as decisões políticas teriam impacto automático, uma vez tomadas.—Adescoberta da ideia de que a implementação das

políticas demandaria um esforço consciente e explícito cobrou um tempo precioso até vencer a ingenuidade (HEIDEMANN E SALM, 2010,p.37).

A terceira etapa corresponde a monitoramento:

Monitoramento compreende um conjunto de procedimentos de apreciação dos processos adotados, dos resultados preliminares e intermediários obtidos e do comportamento do ambiente da política. O monitoramento é um instrumento de gestão das políticas públicas e o seu objetivo é facilitar a consecução dos objetivos pretendidos com a política (RUA,2009,p.30).

Sobre essa etapa Heidemann e Salm (2010) comentam que para que se conheça o grau de satisfação que uma política está produzindo, incumbe-lhes verificar o impacto do projeto ou do programa específico sobre o público alvejado por ele. Refere-se à prestação de contas de contas dos gestores de políticas (*accountability*).

E por fim tem-se a avaliação de políticas públicas:

A avaliação é um conjunto de procedimentos de julgamento dos resultados de uma política, segundo critérios que expressam valores. Juntamente com o monitoramento, destina-se a subsidiar as decisões dos gestores da política quanto aos ajustes necessários para que os resultados esperados sejam obtidos (RUA, 2009).

O Comitê de Assistência ao Desenvolvimento da OCDE assinala que o propósito da avaliação é determinar a pertinência e alcance dos objetivos, a eficiência, efetividade, impacto e sustentabilidade do desenvolvimento. A avaliação deve proporcionar informação que seja crível e útil para permitir a incorporação da experiência adquirida no processo de tomada de decisão. Deste modo, a avaliação deve ser vista como um mecanismo de melhoria no processo de tomada de decisão, a fim de garantir melhores informações, sobre as quais eles possam fundamentar suas decisões e melhor prestar contas sobre as políticas públicas (ALA-HARJA E HELGASON, 2000 *apud* TREVISAN; BELLEN,2008).

—Com isso, a fase da avaliação é imprescindível para o desenvolvimento e a adaptação contínua das formas e instrumentos de ação pública (FREY, 2000, p.229).

Segundo Seibel e Gelinsk (2006) há pelo menos dois motivos que explicam o interesse crescente, desde os anos 80, na avaliação das políticas públicas implementadas pelo Estado:

De um lado, aqueles com foco nas questões fiscais, argumentam que, na esteira do agravamento da crise fiscal amplia-se a escassez de recursos para atender as demandas crescentes da população afetada pelas reformas estruturais - abertura de mercado, descentralização, etc. (COSTA E CASTANHAR 2003). Por outro lado, autores como Arretche (2003, p. 7-8) salientam que o interesse crescente na

avaliação está ligado as mudanças que vêm ocorrendo na sociedade brasileira. (SEIBEL E GELINSKI, 2006,p.5-6).

Seibel e Gelinski (2006) distinguem ainda dois modelos de avaliação das políticas públicas: as gerencialistas e as não-gerencialistas. As avaliações com foco na questão fiscal têm sido denominadas gerencialistas. Em contraposição a elas, as de cunho mais acadêmico serão denominadas de —não gerencialistas—. Sem dúvida, todo o rigor da avaliação gerencialista vai de encontro à diretriz maior de eficiência do gasto público (SEIBEL e GELINSKI, 2006,p.7).

Kusek e Rist (2004) destacam ainda que a avaliação pode ser usada, entre outras finalidades, para:

- (a) ajudar no gerenciamento de projetos, programas ou políticas públicas, trazendo informações sobre o desempenho e grau de alcance das metas almejadas;
- (b) auxiliar na formulação do orçamento, fornecendo evidências sobre a implementação e resultados das políticas públicas para a tomada de decisão;
- (c) servir como fonte de conhecimento, fornecendo feedback contínuo para o processo de gestão de forma a promover a aprendizagem organizacional;
- (d) promover a transparência e *accountability*, demonstrando os impactos e resultados das políticas públicas, como forma de se obter o apoio político e popular (KUSEK E RIST,2004).

Assim, as preocupações com a efetividade das políticas públicas, com sua sustentabilidade e com sua maior ou menor capacidade de promover a equidade remetem diretamente ao tema da *accountability* e do controle, tão caro aos debates recentes sobre as novas relações entre o Estado e a sociedade. —Pode-se afirmar que o controle pode ter como foco as esferas orçamentária, fiscal, contábil, patrimonial e programática e que a avaliação representa o mais importante instrumento de controle da efetividade das políticas e dos programas governamentais (RUA, 2009, p.118).

Se a avaliação de políticas públicas promove *accountability*, transparência e controle é necessário que esta avaliação seja conduzida por fontes de informações confiáveis e eficientes as quais possam auxiliar o gestor nas tomadas de decisões.

Deste modo, a correta compreensão do ciclo das políticas é de grande valia para o gestor público, favorecendo seu entendimento correto do processo das políticas públicas e auxiliando-o a refletir com clareza sobre como e mediante que instrumentos as políticas poderão ser aperfeiçoadas e que decisões poderão ser tomadas.

Definir em qual ação os recursos serão alocados é um desafio para políticos e gestores públicos, tendo em vista às elevadas e emergentes demandas da sociedade brasileiras frente à escassez dos recursos. Portanto visando aumentar o equilíbrio das contas públicas foi criada a LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal (LC 101/2000), a qual regulamenta o art. 163 da

Constituição Federal (1988), estabelecendo normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal.

Deste modo, com a promulgação da LRF, estados e municípios passaram a se preocupar mais com suas finanças, tanto do lado da receita quanto do lado da despesa. Um estudo sobre o perfil dos municípios brasileiros em 2006 revelou que a receita própria dos municípios está aquém do potencial de arrecadação. O mesmo estudo mostrou que nem todos os municípios cobram Imposto Predial e Territorial Urbano-IPTU e poucos possuem sistema de cobrança informatizado.—Na Região Nordeste a situação é preocupante: menos da metade dos municípios tem sistema de Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISSQN informatizado (SILVA et al, 2009, p.6).

Assim, é mister compreender o papel das finanças nas políticas públicas.—As finanças públicas se apresentam como ferramenta indispensável para o funcionamento do Estado, além de assegurar a manutenção da administração e dos serviços públicos, bem como para influenciar a economia do país e corrigir seus equilíbrios (MATIAS-PEREIRA, 2010, p.213).

### 3.2 Finanças Públicas

O Estado tem a responsabilidade de viabilizar o funcionamento dos serviços públicos definidos como essenciais e que são demandados pela coletividade. Para atingir esse objetivo, necessita de recursos financeiros, os quais são obtidos por meio de várias fontes, a fim de promover os serviços indispensáveis ao perfeito funcionamento das atividades estatais e ao bem comum da população. O tamanho da participação do Estado na economia pode ser dimensionado pela receita tributária. —Com a carga tributária brasileira aproximando de 40% do PIB, é natural que a discussão das finanças públicas se torne um tema prioritário para a sociedade brasileira (MACIEL, 2013, p.3).

De acordo com Gruber (2005, *apud* Maciel, 2013) o principal papel das finanças públicas é entender a forma apropriada que o governo deve ter no funcionamento da economia. Conforme Maciel (2013), o trabalho clássico de Musgrave (1959) identifica que as políticas públicas são essenciais para guiar, corrigir e suplementar os mecanismos de mercados nas economias.

Sabe-se que as principais funções do Estado são: saúde, educação, defesa nacional, policiamento, justiça e assistencialismo. Estas podem ser divididas entre os diferentes níveis

de governo: federal, estadual e municipal. Para cumprir suas funções e atender as necessidades públicas, o Estado utiliza-se das finanças públicas.

O objeto precípua das finanças públicas é o estudo da atividade fiscal, ou seja, aquela desempenhada pelos poderes públicos com o propósito de obter e aplicar recursos para o custeio dos serviços públicos. Segundo Matias-Pereira (2010), a política fiscal orienta-se em duas direções:

- Política tributária – materializa-se na captação de recursos, para atendimento das funções da Administração Pública, por meio de suas distintas esferas.
- Política orçamentária – refere-se especificamente aos gastos, ou seja, aos atos e medidas relacionados à forma de aplicação dos recursos, considerando a dimensão e a natureza das atribuições do Poder Público, bem como a capacidade e a disposição para seu financiamento pela população (MATIAS-PEREIRA, 2010, p.217).

A teoria das finanças públicas, de maneira geral se apoia na existência das falhas de mercado, que tornam necessários: a presença do governo, o estudo das funções do governo, da teoria da tributação e do gasto público.—As falhas de mercado são fenômenos que impedem que a economia alcance o ótimo de Pareto<sup>7</sup>, ou seja, o estágio de *welfare economics* ou estado de bem-estar social por meio do livre mercado, sem interferência do governo (MATIAS-PEREIRA, 2010, p.217).

As falhas de mercado não esgotam a motivação para a existência do governo na economia. Musgrave (1959 *apud* Maciel, 2013) afirma que é necessária a presença do governo para prover a estrutura legal para garantir a propriedade e regulamentar as transações dos agentes econômicos.—Por vezes, o equilíbrio de mercado pode gerar uma situação em que a distribuição de renda entre os indivíduos seja maior que a socialmente desejada. Neste caso, o governo tem a função de redistribuir renda por meio de políticas públicas (MACIEL, 2013, p.2-3).

Deste modo, por meio das políticas públicas, o governo busca atender aos anseios e necessidades da sociedade, empregando os recursos e o poder a ele confiados. Segundo Paludo (2010, p.4)—governo intervém na economia para garantir dois objetivos principais: estabilidade e crescimento. Visa também corrigir as falhas de mercado e as distorções, manter a estabilidade, melhorar a distribuição de renda, aumentar o nível de emprego etc.

<sup>7</sup> O ótimo de Pareto corresponde à alocação de recursos que tem a propriedade de que ninguém pode melhorar sua situação sem causar prejuízos a outros agentes. A ocorrência dessa situação depende de alguns pressupostos: a não existência de progresso técnico, o funcionamento do modelo de concorrência perfeita e de informação perfeita por parte dos agentes econômicos

Política econômica é a forma pela qual o Governo intervém na economia. Essa intervenção ocorre, principalmente, por meio das políticas fiscal, monetária, cambial e regulatória, e tem como principal instrumento de intervenção o Orçamento Público.

Assim, o Estado, no cumprimento do seu papel de agente fiscal, deve atuar para que sua despesa total seja adequada, ou seja, nem muito elevada nem muito reduzida e o orçamento público é o instrumento de viabilização desse planejamento governamental e de realização das políticas públicas.

Segundo Matias-Pereira (2010), o principal instrumento das políticas públicas está em um orçamento que ao abrir mão do princípio do equilíbrio proposto pelos economistas clássicos, seja capaz de atender à renda e ao gasto do país como um todo e não apenas às finanças públicas.—É necessário também que planeje as despesas em função das necessidades da sociedade, em vez de fazê-lo exclusivamente para atender aos recursos financeiros (MATIAS-PEREIRA, 2010,p.230).

### **3.3 Orçamento Público e Instrumentos de Planejamento Orçamentário**

Após a promulgação da sétima (e atual) Constituição Federal do Brasil, em 1988, o tema orçamentário mereceu maior destaque em nossa legislação, pois era visto como símbolo das prerrogativas parlamentares perdidas durante o período autoritário (GIACOMONI, 2009). A Constituição Federal atual relaciona dois pontos importantes na questão orçamentária. O primeiro é a devolução ao Legislativo da prerrogativa de propor e emendar o Projeto de Lei Orçamentária nas questões de despesa e universalidade orçamentária. O segundo é a obrigatoriedade que tem o Executivo de encaminhar ao Legislativo projeto de lei das diretrizes orçamentárias.

O orçamento público é caracterizado por possuir uma multiplicidade de aspectos: político, jurídico, contábil, econômico, financeiro, administrativo etc. Seu conceito tem sofrido significativas mudanças ao longo do tempo, em decorrência da evolução de suas funções hoje marcadamente diversas daquelas que o distinguiam no passado. Assim, o entendimento de sua conceituação fica facilitado a partir da análise que caracterizou a transformação de seus papéis principais, por sua vez, determinaram alterações na importância relativa de cada um dos aspectos citados.

Uma classificação bastante simples, mas útil para o objeto de análise, é a que divide a história da evolução conceitual do orçamento público em duas fases: o Orçamento Tradicional e o Orçamento Moderno.



O Orçamento Tradicional é um documento de previsão de receita e autorização de despesas com ênfase no gasto. É um processo orçamentário em que apenas uma dimensão do orçamento é explicitada, qual seja, o objeto de gasto (PALUDO, 2010b). Giacomoni (2009) ensina que —o aspecto econômico tinha posição secundária e as finanças públicas caracterizavam-se por sua ‘neutralidade’, pois o equilíbrio financeiro impunha-se naturalmente e o volume dos gastos públicos não chegava a pesar significativamente em termos econômicos (GIACOMONI, 2009, p.55).

O Orçamento de Desempenho representa uma evolução do orçamento tradicional, buscava saber o que o governo fazia (ações orçamentárias) e não apenas o que comprava (elemento despesa). Havia também forte preocupação com os custos dos programas. Paludo (2010) explica que a ênfase deste orçamento é no desempenho organizacional, e avaliam-se os resultados (em termos de eficácia – não de efetividade). Procura-se medir o desempenho através do resultado obtido, tornando o orçamento um instrumento de gerenciamento para a Administração Pública.

O Orçamento Programa é o atual e mais moderno Orçamento Público. Ele é um plano de trabalho que integra planejamento e orçamento com objetivos e metas a alcançar. Apresenta uma visão gerencial e sua ênfase é nas realizações. O Orçamento Programa constitui-se no elo de ligação que integra o processo de planejamento e a gestão governamental, visto que o planejamento governamental (PPA) termina com a organização das ações em forma de programas, e o orçamento anual inicia com a utilização das informações contidas nos programas do PPA – Plano Plurianual.

A Constituição Federal de 1988 reorganizou a distribuição de competências no processo orçamentário, que podem ser analisadas em três aspectos conforme (Paludo, 2010):

- I. Iniciativa de recuperar o planejamento na Administração Pública brasileira, através da integração entre planejamento e orçamento, mediante a criação do Plano Plurianual e da Lei de Diretrizes Orçamentárias;
- II. Consolidação do processo de unificação orçamentária. A União reuniu no orçamento anual os orçamentos Fiscal, da Seguridade Social e de Investimento das Empresas Estatais;
- III. Resgate da competência do poder Legislativo para tratar de matéria orçamentária. A participação do Legislativo passou a abranger todo o ciclo orçamentário, desde a aprovação do Plano Plurianual, as orientações para elaboração do orçamento e a definição de prioridades na Lei de Diretrizes Orçamentárias, até a autorização das despesas na Lei Orçamentária Anual (PALUDO, 2010, p.28).

Portanto, o orçamento é o instrumento que apresenta todo o reflexo econômico da Nação, seja em âmbito local ou Federal, e contém as perspectivas de aplicação das finanças

públicas, refletindo a ação governamental, marcada, na prática, por entraves políticos e administrativos. Este documento deve ensinar transparência e planejamento das finanças públicas para uma gestão fiscal eficiente, preocupada com os anseios da sociedade, se formando, conforme trouxe nossa atual Constituição, por um sistema que abarca três leis: a que institui o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e, por fim, a Lei Orçamentária Anual (LOA).

O PPA é um instrumento previsto no art. 165 da Constituição Federal destinado a organizar e viabilizar a ação pública, com vistas a cumprir os fundamentos e os objetivos da República. Por meio dele, é declarado o conjunto das políticas públicas do governo para um período de 4 (quatro) anos e os caminhos trilhados para viabilizar as metas previstas. O PPA define as políticas públicas do Governo para construir um Brasil melhor, com base nos compromissos firmados na eleição. O conteúdo total último PPA do Governo Federal 2012-2015 pode ser acessado no Portal do Ministério do Planejamento PPA 2012-2015. Já os PPA's estaduais (2012-2015) e municipais (2014-2017) devem estar disponíveis nos Portais de Transparência de seus respectivos estados e municípios.

A LDO é um instrumento norteador da elaboração da LOA. Ela seleciona os programas do PPA que deverão ser contemplados com dotações na LOA correspondente. A LDO também materializa lei ordinária de iniciativa privada do chefe do Poder Executivo. É um instrumento de planejamento e o —componente de ligação entre o PPA e a LOA. Ela antecipa e orienta a direção e o sentido dos gastos públicos, bem como os parâmetros que devem nortear a elaboração do projeto de lei orçamentária para o exercício subsequente, além, é claro, de selecionar dentre os programas do PPA, quais terão prioridade na programação e execução do orçamento anual subsequente.

De acordo com a LDO da Prefeitura de Teresina por exemplo, (Lei nº 4.427 de 5 de agosto de 2013) em seu art. 2º, a governança, constitui uma das prioridades da Administração Pública Municipal a qual visa: a) modernizar os processos administrativos e capacitar o servidor municipal; b) garantir a qualidade da receita e da despesa; c) estimular a participação popular e d) garantir a transparência e o controle social.

E por fim, tem-se a Lei Orçamentária Anual, que é o produto final do processo orçamentário. Ela abrange apenas o exercício financeiro a que se refere e é o documento legal que contém a previsão de receitas e despesas a serem realizadas no exercício financeiro. A LOA é o documento que define a gestão anual dos recursos públicos, e nenhuma despesa poderá ser realizada se não for por ela autorizada ou por lei de créditos adicionais. Além

disso, a LOA é um instrumento de planejamento que operacionaliza no curto prazo os programas contidos no PPA.

### 3.4 Controle Institucional

A Constituição Federal (arts. 70, 74, I e II, e 165 § 9º) estabelece que os atos praticados pelos gestores públicos, visando a consecução da missão da entidade sob sua responsabilidade, são passíveis de controle quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas pelo Congresso Nacional através do controle externo e pelo sistema de controle interno de cada poder.

A existência de uma estrutura formal para o controle das finanças públicas, eficiente, eficaz e efetiva, para o alcance do objetivo de garantir o bom desempenho das atividades estatais realizadas no interesse do bem público é um fato comum em um Estado democrático organizado. (MATIAS-PEREIRA, 2010, p.182).

São previstos, expressamente, dois níveis de controle: o sistema de controle interno de cada Poder e o controle de caráter externo, realizado pelos Tribunais de Contas, que são órgãos auxiliares do Poder Legislativo, que apreciam as contas prestadas pelos chefes dos Executivos. Vale ressaltar que, mesmo sendo utilizada a via do controle interno, cabe sempre ao Poder Legislativo o julgamento das contas dos administradores públicos, com base em pareceres dos Tribunais de Contas.

Sobre a abordagem do controle externo Bugarin (2003) explica que é um controle de um poder sobre o outro, da administração direta sobre a indireta, do Poder Legislativo – Congresso Nacional – com a participação dos Tribunais de Contas. — Decerto, formar-se-ia o controle pela *accountability* horizontal, onde os representantes da população, em defesa dos interesses desta, exercem a função fiscalizadora na administração pública (CARLOS, 2009, p.42).

Um dos papéis do controle externo está definido no artigo 71 da CF:

Art. 71. O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União ao qual compete:  
IV – realizar, por iniciativa própria, da Câmara dos Deputados, do Senado Federal, de comissão técnica ou de inquérito, inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, e demais entidades referidas no inciso II.

Sobre o controle interno, o artigo 74 da CF afirma que os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

- I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual;
  - II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como, da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;
  - III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;
  - IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.
- Fundamentos Constitucionais do Controle Interno.

Importante destacar que após a Constituição de 1988, várias outras normas reguladoras acrescentaram responsabilidades aos Controles Internos, como a LRF, que fixou atribuição e responsabilidade conjunta pelo Relatório de Gestão Fiscal, bem com a fiscalização das normas previstas, e mais recentemente a Lei Complementar 131/2009 que acrescenta dispositivos à LRF, a fim de determinar a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Conforme a LRF deve existir uma Controladoria em cada Município que será o centro do Controle Interno Municipal. A fiscalização do Município será exercida pelo Poder Legislativo Municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo Municipal, na forma da lei.—O Controle Interno é ferramenta importante e fundamental no auxílio dos Prefeitos, inclusive na reestruturação administrativa que muitos terão de enfrentar (JÚNIOR, 2011, p.13).

Assim, ao promover a prestação de contas, transparência, a valorização da ética e a responsabilidade, princípios inerentes à governança, o Controle Interno funciona como importante ferramenta para efetividade da governança pública.

Como mencionado, as políticas públicas, configuram condição para que o Estado promova o bem-estar, à igualdade e justiça. Neste contexto, o Controle Interno como instrumento do processo de gestão adquire salutar e substantiva importância sob o aspecto da governança e governabilidade, ao tempo que possui ramificação sobre as áreas elementares da administração, subsidiando assim um bom governo (BULIGON E OLIVEIRA, 2012).

Segundo Costa (2013), o controle externo não cuida da governança diretamente, mas pode ser um indutor de sua melhoria, pode ser visto como uma consultoria para o Governo de plantão, em todas as esferas.

A partir deste entendimento depreende-se que —integrados e bem articulados, controle interno e externo promovem a realização do bem público, otimizam resultados máximos com o mínimo de recursos e evitam desvios e desperdícios (JÚNIOR, 2011, p.28).

### 3.5 O papel das Instituições nas políticas públicas

Souza (2006) menciona que o debate sobre políticas públicas também tem sido influenciado pelas premissas advindas de outros campos teóricos, em especial do chamado neoinstitucionalismo, que enfatiza a importância crucial das instituições/regras para a decisão, formulação e implementação de políticas públicas.

O neoinstitucionalismo, *latu sensu*, caracteriza-se pelo ressurgimento de novas instituições e sua implicância na vida social. Ocorre que, com as mudanças sociais trazidas pela modernização, as instituições necessitam juntamente com estas evoluir para acompanhar o crescimento social, uma vez que são as responsáveis por orientar os atores sociais. Com o intuito de diminuir as incertezas e os conflitos que podem existir em um ambiente público, as instituições, através de regras de comportamento impostas aos indivíduos, passam a serem seguidas por uma coletividade que as considera legítimas (PIRES, 2001).

Tal como afirma North (1990), as instituições são os constrangimentos humanamente impostos que moldam a interação humana. Esses constrangimentos definem tanto os limites e cursos de ação possíveis quanto o conjunto de oportunidades. Por consequência, a matriz institucional estrutura os incentivos e as condições para efetivação das trocas, sejam elas políticas, econômicas ou sociais.

Souza (2006) afirma que, de acordo com os vários ramos desta teoria neoinstitucional, instituições são regras formais e informais. As instituições e suas regras redefinem as alternativas políticas e mudam a posição relativa dos atores. A autora completa:

Assim, o que a teoria neo-institucionalista nos ilumina é no entendimento de que não são só os indivíduos ou grupos que têm força relevante influenciam as políticas públicas, mas também as regras formais e informais que regem as instituições (SOUZA, 2006).

Ao mesmo tempo, Hall e Taylor (2003, p.193) chamam a atenção para o fato de que a abordagem neoinstitucionalista—não constitui uma corrente de pensamento unificada. Segundo esses autores, existem, pelo menos, três modelos de análise diferentes (institucionalismo histórico, institucionalismo da escolha racional e institucionalismo sociológico), cada um reivindicando o título de neoinstitucionalismo, desde a década de 1980.

A seguir apresenta-se um quadro com as principais características das três vertentes desteoria:

**Quadro 1: Teorias eCaracterísticas**

Teoria	Características
O neoinstitucionalismo da escolharacional	Parte do pressuposto de que os indivíduos moldam as instituições, influenciando sua criação e função, desenvolvendo um comportamento estratégico em um contexto de normas e regras. O comportamento racional de um ator político deve estar balizado por um sistema de crenças e preferências internamente consistentes e compatíveis com mundoreal.
O neoinstitucionalismo histórico	Recupera e reelabora modelos histórico-estruturais como o weberiano, o marxista e o funcionalista, para compreender o funcionamento das instituições, no intuito de impedir, retardar, consolidar ou acelerar processos de mudança social. As instituições são portadoras de legados de forças políticas, sociais e históricas, que as configuram, justapondo diferentes lógicas de ordem política, cada uma com seu próprio traço temporal. Vários arranjos institucionais que compõem uma política podem emergir de diferentesépocas.
O neoinstitucionalismo sociológico	Derivado da sociologia das organizações, enfatiza principalmente a lógica da reprodução institucional, a partir da constituição de regras, normas, valores, rituais, e rotinas.

Fonte: Adaptado de Hall e Taylor(2003).

O institucionalismo sociológico, ao contrário das outras duas correntes, surgiu no quadro da teoria das organizações. Assim, como demonstra Carvalho et al (2005), a década de 70 marca o retorno da teoria institucional nas ciências sociais. Conforme os autores, são pontos relevantes sobre o retorno do institucionalismo na década de70:

- Retomada do interesse pelas instituições que conformam a vidapolítica;
- Considera a relativa autonomia das instituições políticas, as possibilidades de que a história não seja eficaz e a importância da ação simbólica para a compreensão da política;
- A sociedade burocrática é responsável pela transformação paulatina das instituições. As instituições formam procedimentos e estruturas que definem interesses;
- Influência do pensamento neoclássico: observação das conexões entre os custos de transação e a teoria dasorganizações;
- Há falhas no mercado, mas as organizações são capazes de usar instrumentos para se resguardar das influências, como instrumentos contratuais e mecanismos de governança;
- O modelo de análise compreende três partes principais: o ambiente institucional, a governança representada pelas organizações e o indivíduo como atorracional;
- O ambiente abandona a noção de territorialidade e volta-se para setores, áreas, indústria,campo;
- Destaca a irracionalidade na própria estruturaformal;
- As formas estruturais refletem a busca de estabilidade e delegitimidade;
- Legitimidade e isomorfismo: homogeneidade e persistência das formas organizacionais.

É possível verificar que o enfoque sociológico dessa vertente da Teoria Institucional está direcionado aos estudos relacionados às formas de governança, cujo objetivo seria

estruturar um processo que permita aos entes organizacionais tomarem as melhores decisões, com o fim de maximizarem os resultados econômicos de suas atividades, com foco institucional na eficiência dos processos de negociação, na busca de reduzir os custos de transação envolvidos (REIS,2008).

Por resumo, pode-se destacar que as instituições desempenham um papel importante para o desenvolvimento econômico do país. Conforme Matias-Pereira (2010, p.142) —as instituições importam para o crescimento|:

- As instituições que garantem o direito de propriedade são cruciais ao desenvolvimento econômico;
- O grau de corrupção percebida influencia negativamente o desempenho econômico;
- A confiança que se estabelece entre os agentes econômicos e a cooperação cívica produz importantes efeitos sobre o crescimento econômico e a produtividade dos fatores;
- O desenvolvimento institucional promove o crescimento econômico e a convergência dos países em desenvolvimento para os padrões de produto dos países desenvolvidos (MATIAS-PEREIRA, 2010,p.142).

Neste sentido, pode-se argumentar que as instituições são determinantes básicas no desempenho econômico, bem como no desenvolvimento das políticas públicas. O crescimento econômico, por sua vez, depende de instituições que estimulem os investimentos. Não é demais ressaltar que Instituições sólidas, eficazes e bem estruturadas constituem um dos pilares para o desenvolvimento econômico de um país.

E na acepção de North (1990), sistemas contábeis são exemplos de instituições, que contribuem para a transparência e a evidenciação das riquezas e dos fluxos de transações econômicas e financeiros entre os agentes e possibilitam a criação de condições para o alcance daquele objetivo.

Diante do exposto, pode-se inferir que os sistemas contábeis são responsáveis por realçar todo o processo de registro, controle e execução orçamentária que ocorre por meio de técnicas e regras as quais vêm passando ultimamente por um amplo processo de reforma visando contribuir de forma mais eficiente ao controle e auxílio à gestão pública.

#### 4 CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

Observa-se nos últimos anos uma relevância cada vez maior da Contabilidade Pública na Administração Pública, em decorrência da sua função de registrar e centralizar as informações, tornando-se, assim, um suporte essencial para a tomada de decisão dos gestores governamentais.—A contabilidade pública, por meio da utilização de distintas ferramentas, tem-se revelado indispensável tanto para os entes federativos como para as instituições, empresas, organizações e indivíduos que demandam o poder público nessa área (MATIAS- PEREIRA, 2010, p.231).

O sistema de controle na Administração Pública, para atingir seu propósito, utiliza atualmente diferentes ferramentas, tais como demonstrações contábeis, financeiras, orçamentárias, patrimoniais, e também procedimentos de natureza operacional, de modo a lhe dar pleno conhecimento da gestão da coisa pública. Porém, não é descabido afirmar que o homem utiliza a contabilidade como sistema de controle desde os primórdios.

A contabilidade é tão antiga quanto a origem do *Homo sapiens*. Historiadores fazem remontar os primeiros sinais objetivos da existência contábil aproximadamente há 4.000 anos a.C.. Entretanto, antes disto, o homem primitivo ao inventariar o número de instrumentos de caça e pesca disponíveis, ao contar seus rebanhos, ao contar de suas ânforas de bebidas, praticava de forma rudimentar a Contabilidade, conforme afirma Sá (1997):

Em pinturas líticas, em gravações em osso de rena, foram encontrados muitos registros que identificam o elemento patrimonial (geralmente animal), constituindo-se algumas de desenhos e de traços identificadores de quantidades e outras apenas de sulcos ou traços, sem a identificação do objeto (SÁ, 1997, p.20).

Esta ciência<sup>8</sup> foi inicialmente apresentada pelo método das partidas dobradas<sup>9</sup> com o Frei Lucca Paccioli em 1494 na Veneza (Itália), e teve seu grau de maturação acentuado com o desenvolvimento efetivo da atividade econômica capitalista<sup>10</sup>.

<sup>8</sup> Deve-se lembrar que só no século XX, do ponto de vista dos países latinos, é que a Contabilidade passou a ser considerada uma ciência (FEIJÓ, 2013, p.113).

<sup>9</sup> O método das Partidas Dobradas, ou Método Veneziano descrito pela primeira vez por Luca Paccioli no livro "Summa de Arithmetica, Geometria proportioni et propornaliti" em 1494, baseia-se no princípio de que haja pelo menos uma conta devedora em contrapartida com uma ou mais contas credoras. Ou o inverso, uma ou mais contas devedoras em contrapartida com pelo menos uma conta credora (KOHAMA, 2013, p.25).

<sup>10</sup> Chama-se de ação econômica 'capitalista' aquela que se baseia na expectativa de lucro através da utilização das oportunidades de troca, isto é, nas possibilidades (formalmente) pacíficas de lucro (WEBER, 1992, p.4).



Segundo Weber (1992), o incremento da contabilidade contribuiu muito para o desenvolvimento do capitalismo moderno, pois para o autor, a possibilidade do cálculo racional dos lucros e das perdas em termos de dinheiro é essencial na moderna empresa capitalista.—Sombart(1919),economistae historiadoralemão, foi o primeiro a estabelecerque a —contabilidadeé um objeto que teminfluênciasobrea sociedadee que aspartidasdobradas tiveram um papel relevante na formação do capitalismo ocidental|| (NEPOMUCENO, 2011,p.91).

De acordo com Kohama (2013) a contabilidade foi alvo de conceituação por diversas escolas com as que defendem o Contismo, o Personalismo, o Controlismo, o Aziendalismo e o Patrimonialismo, porém a que o professor Frederico Hermann Júnior apresentou, da correntepatrimonialista,pareceserumadasmaisimportantes:—Contabilidadeé a ciênciaque estuda o patrimônio à disposição das aziendeas<sup>11</sup>, em seus aspectos estáticos e em suas variações, para enunciar, por meio de fórmulas racionalmente deduzidas, os efeitos da administração sobre a formação e a distribuição dos réditos<sup>12</sup>|| (KOHAMA, 2013, p.24).

Conforme Silva (2012), a contabilidade aplicada ao setor público, hoje mais apropriadamente chamada de Contabilidade Governamental, teve sua origem na contabilidade comercial, ou seja, o ramo da contabilidade aplicado às empresas. Sobre isso, o autor comenta:

Entretanto, como os objetos da Contabilidade Governamental e da Contabilidade Empresarial são evidentemente distintos, os procedimentos e os principalmente os resultados obtidos foram se distanciando. Enquanto a Contabilidade Empresarial se esmera na apuração do resultado (lucro/prejuízo), a Contabilidade Governamental procura estudar a atividade financeira do Estado, compreendendo o estudo da receita, da despesa, do orçamento e do crédito público, e ainda executa a análise do fluxo financeiro dos recursos indispensáveis à satisfação das necessidades e ao desenvolvimento do Estado (SILVA, 2012,p.27).

No Brasil, a Contabilidade Aplicada ao Setor Público tem origem no período colonial com a vinda da família real quando D. João VI, entre os primeiros atos, criou o Erário Régio<sup>13</sup> einstituiuoConselhodaFazendaporintermédiodoalvaráde28dejunhode1808coma

<sup>11</sup> Azienda – entidade que se caracteriza pela autonomia administrativa, financeira e contábil, que se movimenta aparentemente como entidade personalizada, sem entretanto, construir autarquia e não estar separada da entidade administrativa a que pertence (KOHAMA, 2013,p.24).

<sup>12</sup> Rédito – rendimento ou produto do capital ou do trabalho. Lucro (KOHAMA, 2013,p.24).

<sup>13</sup> Erário Régio - Órgão de controle dos dinheiros públicos, criado pelo marquês de Pombal em 1761, altura em quefoiextintaaCasadosContos.CentralizavotodasasfunçõesdatesourariadoEstado.Erapresididopelo inspetor-geral do Tesouro, cargo que foi exercido pelo próprio marquês de Pombal enquanto esteve no poder, e estava organizado em quatro repartições ou contadorias-gerais, com atribuições diferenciadas. O Erário Régio foi extinto em 1833, passando as suas funções para o Tribunal do Tesouro Público. Fonte: Erário Régio. In Infopédia. Porto: Porto Editora, 2003-2014. Disponível em:<[http://www.infopedia.pt/\\$erario-regio](http://www.infopedia.pt/$erario-regio)>.

finalidade de centralizar todos os negócios pertencentes à arrecadação, distribuição e administração da Fazenda Pública.

A análise da evolução da contabilidade pública mostra que, em cada período histórico, a Contabilidade como sistema de informações foi sendo adaptado às necessidades dos seus usuários diretos ou indiretos, sendo observada a partir da Lei 4.320/64 um marco na história da contabilidade pública.—A Contabilidade evidenciará, perante a fazenda pública, a situação de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetivem despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiados (art. 83, Lei nº 4.320/64).

A seguir, tem-se um quadro-resumo no qual é evidenciado todo esse processo evolutivo da Contabilidade Pública:

**Quadro 2: Evolução da Contabilidade Aplicada ao Setor Público**

Período histórico	Principais características do período	Principais fatos
1500-1800	Brasil colonial. Exploração do pau Brasil	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Primeiros contadores</li> <li>• Controles da Coroa</li> <li>• Casa dos contos</li> <li>• Reforma Pombalina</li> <li>• Partidas Dobradas</li> </ul>
1808-1899	Brasil Império/ Brasil República	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Constituição de 1891</li> <li>• Partidas Dobradas</li> <li>• Alvará Régio</li> <li>• Criação do Tribunal de Contas da União</li> </ul>
1930-1945	Brasil República (Estado novo)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Criação do DASP</li> <li>• Constituição de 1937</li> <li>• Primeira Normas de Orçamento e Finanças Públicas</li> </ul>
1945-1964	Brasil República (Queda do Estado Novo – pós Guerra)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Constituição de 1946</li> <li>• Lei nº 4.320/64</li> </ul>
1986	Brasil- Reforma Administrativa (Nova Administração Pública)	• Criação da Secretaria do Tesouro Nacional
1997		• Publicação das IPSAS (Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público) pelo IFAC
2000		• Publicação da LC 101/00 (Lei de Responsabilidade Fiscal)
2008		<ul style="list-style-type: none"> <li>• Publicação da Portaria MF 184 (Portaria da Convergência)</li> <li>• Publicação pelo CFC das NBCASP e implantação do Grupo de Convergência</li> </ul>
2009		<ul style="list-style-type: none"> <li>• Publicação da 1ª edição do PCASP, junto com o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP)</li> <li>• Publicação da LC 131/2009 (Normas sobre Transparência)</li> </ul>
2011		• Publicação da LAI- Lei de Acesso à Informação
2012		• Publicação das IPSAS traduzidas para o Português
2014		• Implantação obrigatória do PCASP e DCASP por todos os entes da Federação
2015		• Informações divulgadas em um novo padrão de contabilidade

Fonte: Adaptado da Apostila do Curso de Contabilidade Aplicada ao Setor Público- CFC(2012).

Observando o quadro acima verifica-se que no ano de 2008 entraram em vigor as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (originalmente conhecidas pela sigla NBCASP e, a partir de 2009, conhecidas como NBC TSP), aprovadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) por meio de uma série de Resoluções, abordadas adiante neste Capítulo.

As NBC TSP representam o marco de uma—Nova Contabilidade Pública, a partir de então denominada—Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP). Conforme a NBC T 16.1, aprovada pela Resolução CFC n.º 1.128/2008 e alterada pelas Resoluções n.º 1.268/2009 e 1.437/2013, tem-se o conceito de CASP:—é o ramo da ciência contábil que aplica, no processo gerador de informações, os Princípios de Contabilidade e as normas contábeis direcionados ao controle patrimonial de entidades do setor público (CFC, 2008, 2009 e 2013). Deste modo, a CASP diferencia-se da Contabilidade Pública anterior por seguir os Princípios de Contabilidade estabelecidos na Resolução CFC n.º 750/1993 (CFC, 1993, atualizada em 2010), o que representa uma mudança do enfoque orçamentário (ênfatisado no conceito da ABOP<sup>14</sup>) para o enfoque sobre seu objeto ênfatisado pelo CFC, o patrimônio (PLATT NETO, 2014).

O Objetivo da CASP (CFC, 2008 e 2009) é: fornecer aos usuários informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade do setor público e suas mutações, em apoio ao processo de tomada de decisão; a adequada prestação de contas; e o necessário suporte para a instrumentalização do controle social.

Assim, compreende-se atualmente, que a Contabilidade deve servir à administração informações necessárias à tomada de decisão, conforme conceitua Kohama (2013):

Entende-se nos tempos atuais, a Contabilidade como uma técnica capaz de produzir, com oportunidade e fidedignidade, relatórios que sirvam à administração no processo de tomada de decisões e de controle de seus atos, demonstrando, por fim, os efeitos produzidos por esses atos de gestão no patrimônio da entidade (KOHAMA, 2013, p.25).

Como senso comum tem-se que a Contabilidade é a Ciência Social Aplicada que estuda o patrimônio e suas variações. E por ser uma ciência social aplicada é muito influenciada por aspectos culturais, políticos, históricos e econômicos do ambiente no qual

<sup>14</sup>Segundo a Associação Brasileira de Orçamento Público (ABOP), a Contabilidade Pública—é o ramo da contabilidade que estuda e demonstra a organização e execução dos orçamentos, atos e fatos administrativos da fazenda pública, o patrimônio público e suas variações (ABOP, 1975 apud TCE/SC, 2003, p. 102).

está inserida.—Poressarazão, a existência de diversos critérios e práticascontábeisfazcomque as demonstrações elaboradas em diferentes países sejam incomparáveis entre si, exigindo do leitor o entendimento das diversas práticas contábeis existentes para possibilitar comparaçõesl (SILVA, 2012,p.63).

Deste modo, a Contabilidade Pública brasileira vem passando por um amplo processo de convergência às normas internacionais, no intuito de estabelecer critérios uniformes em suas demonstrações de modo a possibilitar comparações à nívelglobal.

#### **4.1 Processo de Convergência às Normas Internacionais deContabilidade**

Anthony (1985) assinalava que as regras da contabilidade pública predominantes até os anos 80 nos EUA e, possivelmente no resto do mundo, permitiam que contabilistas —jogasseml,ouseja,—manipulassem lasinformações contábeis de acordo com o desejodos governantes, contrariando, assim, a finalidade básica de qualquer sistema de Contabilidade: relatar de forma precisa a situação econômico financeira e patrimonial de umaorganização.

A partir dessa realidade e influenciadas por processos de reforma nos modelos de administração pública (gerencialismo e governança no setor público), as propostas de reformas nos modelos de Contabilidade Aplicada ao Setor Público buscam apontar soluções que corrijam esse problema estrutural e acompanhar a evolução das teorias que tratam da atuação do Estado sobre a administração de recursos originados de contribuições de cidadãos (VICENTE; MORAIS; PLATT NETO,2012).

Assim, nas últimas duas décadas, foram formuladas propostas de reforma dos modelos de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (ANTHONY, 1985; AIKEN e CAPITANIO, 1995; CHRISTIAENS, 2004; GODDARD, 2005; IFAC, 1994; TORRES, 2004; PLUMMER, HUTCHISON e PATTON, 2007; RIDDER, BRUNS e SPIER, 2005; ROBINSON,2002).

E como parte constituinte desse processo de reforma e evolução, a Contabilidade Pública vem se submetendo durante os últimos anos a um processo de discussão e debate que possui como cerne a convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade Pública com as Normas Internacionais Aplicadas ao SetorPúblico.

A Convergência das normas internacionais de Contabilidade é uma consequência irreversível na atual conjuntura econômica mundial, face a internacionalização dos mercados e avanços das tecnologias de informações, dentre outros fatores que aproximam os usuários de informações contábeis (MAPURUNGA; MENESES,2011).

A convergência internacional vem ocorrendo há anos, em uma busca incessante de diversos organismos que dedicam tempo e esforços para alcançar o objetivo de harmonizar as normas contábeis de vários países, mantendo as peculiaridades e as características de cada região (SILVA; MADEIRA; ASSIS, 2004; PONTE; OLIVEIRA; CAVALCANTE, 2010 *apud* MAPURUNGA; MENESES, 2011).

Sobre esse amplo processo de convergência aos padrões internacionais pelo qual a Contabilidade vem passando é assim definido por Feijó e Bugarim (2008):

O objetivo da convergência no Brasil é contribuir para o desenvolvimento sustentável do país, por meio da reforma contábil e de auditoria que resulte numa maior transparência das informações financeiras utilizadas pelo mercado, bem como o aprimoramento das práticas profissionais no âmbito do setor privado e do setor público (FEIJO; BUGARIM, 2008, p.80).

Segundo Rosa (2013), o processo de convergência e harmonização pode ser demorado; talvez esteja ainda muito distante da data em que os países adotarão um modelo de normas contábeis mais semelhante possível aos adotados em outros países.

No entanto, não se deve confundir harmonização contábil com padronização:

A primeira é uma conciliação de diferentes pontos de vista, enquanto a segunda é a imposição do ponto de vista contábil de um aos demais. Assim a harmonização é um processo que visa à redução ou eliminação das diferenças nas práticas, procedimentos e políticas contábeis, existentes entre os países (ROSA, 2013, p.2).

A convergência, então, refere-se a uma aproximação de critérios, procedimentos, métodos utilizados em um país com os adotados internacionalmente, de forma flexível (pois há uma sobreposição do padrão normativo nacional ao internacional).

A palavra *‘padrão’*, dentro do conceito de convergência, não se relaciona à ideia de padronização de normas, já que esta última (padronização) se refere à —imposição de um conjunto rígido e estreito de regras, sem flexibilização, aplicando o mesmo padrão contábil a diversas situações (CHOI; MEEK, 2005; NIYAMA, 2007 *apud* CARLIN, 2008).

Outro ponto importante é a relação existente entre *‘convergência’* e *‘harmonização’* de normas.— Harmonização é um processo que aumenta a compatibilidade das práticas contábeis, [...], nos aspectos em que essas práticas podem ser diferentes [...]. (CHOI; MEEK, 2005 *apud* CARLIN, 2008). Conceitualmente, ocorre uma sutil diferença entre os termos convergir e harmonizar, no tocante à eliminação gradual das diferenças e o aumento da comparabilidade das práticas, respectivamente, mas nada que possa influenciar, possivelmente, os efeitos

práticos provocados pelas duas performances. Convergência de normas ou harmonização de normas, enfim, são termos perfeitamente aceitáveis (SANTOS; ALMEIDA, 2012).

No contexto brasileiro, o processo de convergência das normas contábeis aos padrões internacionais atingiu tanto o setor privado, quanto o setor público. Segundo Frago e colaboradores (2012), ao contrário do setor privado, onde a informação contábil tem uma influência muito forte no mercado de capitais, podendo afetar o preço de ações, o valor das empresas, a remuneração de executivos. No setor público, a principal função da informação contábil é o controle: verificar se os gastos públicos estão de acordo com as peças orçamentárias, se as receitas previstas foram devidamente arrecadadas, as áreas que necessitam de priorização de investimentos.

Sobre a Contabilidade Societária Brasileira, Carlin (2008) comenta que esse processo de convergência foi intensificado em função das alterações promovidas pela Lei nº 11.638, sancionada nos últimos dias de 2007, que vem sendo implementada ao longo dos últimos anos. A Lei vem justamente modernizar as demonstrações contábeis e inserir o Brasil em um clube com mais de 100 (cem) sócios que aderiram à IFRS<sup>15</sup> - *International Financial Reporting Standards*. Já no setor público, a Portaria nº 184 de 25 de agosto de 2008 da STN vem dispor sobre novas diretrizes a serem observadas pelos entes públicos quanto às práticas contábeis.

A adoção ou o anúncio de planos de adoção de padrões internacionais de contabilidade aplicada ao Setor Público por cerca de 60 países indica que esse processo está em plena expansão (IFAC, 2008). Alguns países da União Soviética, bem como na Rússia e em países da África, América do Sul e Ásia já vêm implementando reformas significativas visando modernizar os sistemas contábeis de entidades públicas. (ERNEST & YOUNG TERCO, 2010).

Conforme exposto, o processo de convergência das NBCASP propõe um — novo modelo de contabilidade pública, voltado para o controle patrimonial, permitindo uma maior transparência das contas públicas.

No Brasil, o processo de convergência ocorre com a participação do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON) sob a coordenação do Conselho Federal de Contabilidade, que criou o Comitê Gestor da Convergência no Brasil, através da Resolução CFC 1.103, de 28 de setembro de 2007, para desenvolver ações que promovam a convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade às Normas Internacionais. Nesse

---

<sup>15</sup> IFRS - Padrões de Relatórios Financeiros Internacionais

processo, a STN através da Portaria do Ministério da fazenda 184/2008, recebeu a responsabilidade de identificar as necessidades de convergência aos normativos emitidos pelo CFC e pela IFAC, e assim promover por meio de Resoluções, a adoção daquelas normas no setor público. Nesse mister, o CFC em 2008 editou as NBCASP T16, por meio das Resoluções do CFC nº 1.128 a 1.137/08 e 1.366/11, as quais serão descritas a seguir.

#### 4.2 Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público(NBCASP)

A necessidade de convergir os padrões contábeis brasileiros às normas internacionais de Contabilidade, a demanda dos contadores da área pública e as novas exigências da sociedade por maior transparência tornaram urgentes à edição de normas de contabilidade para o setor público, no mesmo ritmo e padrões exigidos para o setor privado.

E como parte constituinte deste processo evolutivo foram traduzidas e publicadas pelo CFC em 2008, as 10 (dez) primeiras NBCASP. Em 2011 o rol de NBCASP em vigor foi ampliado, com a edição da NBC T 16.11, e que inclui a criação de um sistema decustos.

Segue um quadro com as normas contábeis, suas resoluções correspondentes (e alterações) e suas referências:

**Quadro 3. Relação das Normas Brasileiras de Contabilidade do Setor Público.**

RESOLUÇÃO CFC	ALTERAÇÕES (RESOLUÇÕES CFC)	NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE TÉCNICA (NBCT)	REFERÊNCIA
nº 1.128/08	n.º 1.268/09 e n.º 1.437/13	NBC T16.1	Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação;
nº 1.129/08	n.º 1.268/09 e n.º 1.437/13	NBC T16.2	Patrimônio e Sistemas Contábeis;
nº 1.130/08		NBC T16.3	Planejamento e seus instrumentos sob o Enfoque Contábil;
nº 1.131/08	n.º 1.437/13	NBC T16.4	Transações no Setor Público;
nº 1.132/08	n.º 1.437/13	NBC T16.5	Registro Contábil;
nº 1.133/08	n.º 1.268/09 e n.º 1.437/13	NBC T16.6	Demonstrações Contábeis;
nº 1.134/08		NBC T16.7	Consolidação das Demonstrações Contábeis;
nº 1.135/08		NBC T16.8	Controle Interno;
nº 1.136/08		NBC T16.9	Depreciação, Amortização e Exaustão;
nº 1.137/08	n.º 1.268/09 e n.º 1.437/13	NBC T16.10	Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público;
nº 1.1366/11	n.º 1.437/13	NBC T16.11	Sistema de Informação de Custos do Setor Público.

Fonte: Elaboração própria, baseada no sítio eletrônico do CFC<sup>16</sup>.

<sup>16</sup> www.cfc.org.br

O processo de implementação dessas normas passa a vigorar em sua totalidade e de forma obrigatória para todos os entes da federação até o término do exercício de 2014. A partir de 2015 os entes que não encaminharem suas contas de acordo com o novo padrão, poderão ficar impedidos de receber transferências voluntárias e de contratar operações de crédito, além de estarem sujeitos a outras restrições por parte do seu respectivo tribunal de contas (STN,2013).

Neste sentido, a STN, tendo como marco teórico as NBCASP, tem trabalhado para o alcance do cumprimento do disposto nos arts. 50 e 51 da LRF. Editou, em conjunto com a Secretaria do Orçamento Federal, por meio da Portaria conjunta 3, de 10 de abril de 2008, o Manual Técnico de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, 1ª edição, composto dos Manuais da Receita Nacional e da Despesa Nacional, com aplicação a partir de 2009 (ROSA, 2013).

O Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) vem sendo reeditado a cada ano, e atualmente, já está em sua 6ª edição, buscando-se inserir os aprimoramentos cabíveis, decorrentes das discussões no âmbito do Grupo Técnico de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – GTCON e das sugestões e colaborações de diversos técnicos e instituições de todo país.

O MCASP estabelece regras e procedimentos contábeis a serem observados pela Administração Pública, para todos os poderes e entes da Federação, e está dividido em 6 partes que tratam de: (I) Procedimentos Contábeis Orçamentários (PCO); (II) Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP); (III) Procedimentos Contábeis Específicos (PCE); (IV) Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP); (V) Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP) e (VI) Perguntas e Respostas; (VII) Exercício Prático; e (VIII) Demonstrativo de Estatísticas de Finanças Públicas.

Segundo Rosa(2013) —tais partes objetivam promover a transparência das contas públicas e padronizar os procedimentos utilizados pelas três esferas do governo, com vistas a garantir a consolidação das contas públicas (ROSA, 2013,p.6).

Desde 2011, a STN vêm publicando portarias estipulando prazos para implantação de partes do MCASP (Portarias n.º 206/2011, n.º 828/2011, n.º 437/2012 e n.º 753/2012).

Inicialmente, os prazos para implantação total do MCASP era em 2012 para União, Estados e Distrito Federal e em 2013 para os Municípios. Posteriormente com a portaria n.º 753/2012, esses prazos foram prorrogados para o final de 2014, conforme se observa no quadro a seguir:



**Quadro 4. Histórico dos prazos das portarias para implantação do MCASP**

	<b>Portaria nº 406/2011</b>	<b>Portaria nº 828/2011 (alteração da portaria nº 406/2011)</b>	<b>Portaria nº 437/2012 (texto original)</b>	<b>Portaria STN nº 753/2012</b>
<b>PCASP (ParteIV)</b>	2012- União, Estados e DF 2013 -Municípios	2013 – União, Estados, DF e Municípios	2013 – União, Estados, DF e Municípios	Final de 2014, União, Estados, DF eMunicípios
<b>DCASP (ParteV)</b>	2012 – União, Estados e DF 2013 -Municípios	2013 – União, Estados, DF e Municípios.	2013 – União, Estados, DF e Municípios.	Final de 2014 – União, Estados, DF eMunicípios
<b>Procedimentos Contábeis Patrimoniais (ParteII)</b>	2012 – União, Estados, DF e Municípios	Gradualmente a partir de 2012 e integralmente até o final de 2014 – União, Estados,DF eMunicípios.	Gradualmente até o final de 2013 – União, Estados, DF eMunicípios	Gradualmente até o final de 2014 – União, Estados, DF eMunicípios
<b>Procedimentos Contábeis Específicos (Parte III)</b>	2012 – União, Estados, DF e Municípios	2012 – União, Estados, DF e Municípios	2013 – União, Estados, DF e Municípios	2013 – União, Estados, DF e Municípios
<b>Consolidação das contas dos entes da Federação</b>	-	2013/2014 com adoção integral do PCASP	2013/2014 com adoção integral do PCASP	2014/2015 com adoção integral do PCASP e das DCASP

Fonte: Reproduzido de Dantas(2014)

Porém, visando criar um único documento regulamentador da padronização conceitual da CASP e tornar claro o processo de convergência, principalmente no que se refere aos prazos estabelecidos, a STN criou a portaria n.º 634 em 19 de novembro de 2013. Assim, de acordo com essa portaria, estabeleceu-se novos prazos para implementação das partes do MCASP, conforme demonstra o quadro a seguir:

**Quadro 5. Prazos para implementação do MCASP de acordo com a portarian.º634/2013**

	<b>PCASP</b>	<b>DCAPS</b>	<b>Procedimentos Contábeis Patrimoniais - PCP</b>	<b>Procedimentos Contábeis Específicos – PCE</b>	<b>Procedimentos Contábeis Orçamentários – PCO</b>	<b>Consolidação das contas dos entes da Federação</b>
<b>Portaria nº 634/2013</b>	Até o final de 2014– União,	Até o final de 2014 – União, Estados,DF e Municípios	Prazos serem definidos conforme ato normativo específico da STN para cada procedimento	2013 – União, Estados, DFe Municípios	Aplicabilidade imediata	2014/2015 com adoção integral do PCASP e MCASP

Fonte: Reproduzido de Dantas(2014)

Observa-se que os prazos continuam até o final de 2014 para implementação do PCASP e DCASP porém com prazo de transição entre 2014 e 2015 para o envio da Consolidação das contas dos entes da Federação.

Ao serem implementados os Manuais de Contabilidade e as NBCASP, têm, dentre outros, os seguintes objetivos conforme Silva(2012):

- Construir na área pública um conjunto de normas em bases científicas, diferenciando a Ciência Contábil da legislação vigente, com vistas a sua apresentação aos profissionais de contabilidade atuantes no setor público e aos diversos extratos de usuários.

Com as seguintes premissas:

- Integração entre fenômenos e sistemas orçamentários, financeiros, patrimoniais, econômicos e fiscais;
- Harmonização e uniformização dos **princípios contábeis** e das boas práticas contábeis das boas práticas governamentais, para que as demonstrações representem adequadamente a receita, a despesa, o crédito e o patrimônio público (**grifo da autora**).
- Os aplicativos (sistemas informatizados) são ferramentas que contribuem para o aperfeiçoamento da contabilidade, do controle e da gestão pública, mas não se confundem com a contabilidade.
- Convergência das Normas Brasileiras às Internacionais;
- Integração com órgãos governamentais, especialmente a STN e TCs.
- Valorização do Profissional da Contabilidade e das suas representações, no plano individual e coletivo.

São vantagens na sua implementação:

- Maior transparência;
- Aumento da comparabilidade;
- Informações com mais qualidade;
- Mundo plano.

Dentre as premissas enumeradas, destacou-se os princípios contábeis, pois entende-se que —o ponto de partida para qualquer área de conhecimento humano deve ser sempre os princípios que a sustentam e que esses princípios devem espelhar a ideologia de determinado sistema, seus postulados e seus fins (FEIJÓ, 2013, p.116).

### 4.3 Princípios contábeis sob a perspectiva do setorpúblico

O CFC reconhece que as novas demandas sociais exigem um novo padrão de informações geradas pela contabilidade do setor público, e que seus demonstrativos devem ser elaborados de modo a facilitar a adequada interpretação dos fenômenos patrimoniais. Desse modo é imprescindível a correta aplicação dos princípios contábeis. Assim, sob a perspectiva do Setor Público o CFC emitiu a Resolução n.º 1.111/2007 (alterada pela resolução 1.367/2011), cujo conteúdo e abrangência estão resumidos no quadro a seguir:

**Quadro 6 - Princípios de Contabilidade sob a perspectiva do setorpúblico**

<b>Princípios</b>	<b>Conteúdo</b>	<b>Perspectivas do SetorPúblico</b>
<b>Entidade</b>	Necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes. O Princípio da Entidade se afirma, para o ente público, pela autonomia e responsabilização do patrimônio a elepertencente.	Os deveres do agente público diferentemente do que ocorre na iniciativa privada, não decorrem do direito de propriedade no sentido tradicional, não podendo, portanto, dispor livremente do patrimônio público. Assim, suas ações estão sujeitas apenas ao que a lei permite e à obrigatoriedade de prestar contas.
<b>Continuidade</b>	Pressupõe que a Entidade continuará em operação no futuro e, portanto, a mensuração e a apresentação dos componentes do patrimônio levam em conta estacircunstância.	Nas entidades públicas a continuidade está vinculada ao cumprimento da finalidade para a qual foi criada, assim, devem ser observados, principalmente, se os recursos estão alocados a programas com duração determinada ou indeterminada.
<b>Oportunidade</b>	Refere-se ao processo de mensuração e apresentação dos componentes patrimoniais para produzir informações íntegras etempestivas	Implica em, por exemplo, registrar os passivos independente da execução orçamentária, ou seja, as obrigações devem ser registradas mesmo pendentes de autorização legislativa, observando o registro de competência dadespesa.
<b>Registro pelo ValorOriginal</b>	Determina que os componentes do patrimônio devem ser inicialmente registrados pelos valores originais das transações, expressos em moeda nacional	A utilização do Princípio de Registro pelo Valor Original resolve um dos grandes problemas de sub ou super avaliação dos ativos e passivos existentes no patrimônio público, pois permite a utilização de vários critérios de mensuração de ativos e passivos, como a reavaliação ou redução a valorrecuperável.
<b>Atualização Monetária</b>		Foi revogado pela Resolução CFC n.º 1.282/10 e passou a ser uma forma de variação do custo histórico, portanto, absorvido pelo Princípio do Registro pelo ValorOriginal.
<b>Competência</b>	Determina que os efeitos das transações e outros eventos sejam reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento.	Vale observar que o princípio de competência passa a ser aplicado tanto às despesas quanto às receitas, reconhecidas até então pelo regime de caixa.
<b>Prudência</b>	Determina a adoção do menor valor para os componentes do ativo e do maior para os do passivo, sempre que se apresentem alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o patrimônio líquido.	Será melhor aplicado, por exemplo, a partir da obrigatoriedade de registro da depreciação, exaustão, na determinação da vida útil provável das máquinas e equipamentos e seus valores de reavaliação ou redução a valorrecuperável.

Fonte: Elaboração própria baseada no site doCFC.

O principal esteio da mudança passa principalmente pela aplicação, na íntegra, do regime de competência e do princípio da oportunidade, que são conceitos que já integram a formação dos contadores nos cursos de graduação.—No entanto, a simples aplicação destes princípios traz grande impacto na forma como as instituições públicas fazem contabilidade (FEIJÓ, 2013, p.217).

O Princípio da Competência enuncia:

—Art.9º - O Princípio da Competência determina que os efeitos das transações e outros eventos sejam reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento.

Parágrafo único - O Princípio da Competência pressupõe a simultaneidade da confrontação de receitas e despesas correlatas.

A essência do princípio da competência relaciona-se ao reconhecimento das variações patrimoniais e sua natureza no momento que ocorrem. Nas variações patrimoniais existem componentes patrimoniais que se modificam em qualidade ou em natureza, porém, sem repercussão no montante do patrimônio líquido, denominados fatores permutativos, bem como componentes que repercutem no montante do patrimônio, denominados fatos modificativos, os quais sempre implicam a existência de alterações quantitativas no patrimônio, mantendo assim inalterado o equilíbrio patrimonial.

Assim, o princípio da competência determina que os efeitos das transações sejam reconhecidos nos períodos a que se refere. Portanto, não se relaciona com recebimentos e pagamentos, mas com reconhecimento das receitas e despesas do período, as quais devem ser evidenciadas nas demonstrações contábeis do exercício com o qual se relacionam, em complementação ao registro orçamentário das receitas e das despesas públicas.

O princípio da oportunidade é base indispensável à integridade e a fidedignidade dos processos de reconhecimento, mensuração e evidência da informação contábil, dos atos e dos fatos que afetam ou possam afetar o patrimônio da entidade pública, observadas as NBCASP. A integridade e a fidedignidade dizem respeito à necessidade de as variações serem reconhecidas na sua totalidade, independentemente do cumprimento das formalidades legais para sua ocorrência, visando ao completo atendimento da essência sobre a forma.

Juntamente com o princípio da competência, o da oportunidade se constitui no pilar da grande mudança de cultura contábil no setor público. Nesse ínterim é salutar compreender o debate atual que gira em torno do regime de contabilização do setor público.

#### 4.4 Regime de Competência (*accrual basis*) e Regime de Caixa (*cashbasis*)

Devido à interpretação do art. 35 da Lei 4.320/64, na contabilidade pública brasileira existe a figura do regime contábil — misto, onde se reconhece a receita por regime de caixa e as despesas pelo regime de competência:

Art. 35. Pertencem ao exercício financeiro:  
I – as receitas nele arrecadadas;  
II – as despesas nele legalmente empenhadas.

No regime de Caixa, as despesas e receitas são caracterizadas pelas saídas e entradas de recursos financeiros (dinheiro). Os recebimentos e os pagamentos são reconhecidos somente quando se recebe ou se paga mediante dinheiro ou qualquer outra forma de recursos.

O regime contábil misto tem objetivo de manter o controle orçamentário das entidades públicas. Sendo que o controle patrimonial não estava sendo realizado. Os bens públicos, em sua maioria não são registrados pela contabilidade atualmente. E os poucos que são evidenciados não estão sendo depreciados, por exemplo.

Segundo Lima e Castro (2003), a Contabilidade Pública independe de qualquer outro fato ou questão de natureza jurídica ou administrativa, reconhece receita apenas no momento em que o recurso é repassado ao agente arrecadador do governo (seja ele pública ou Privada), com exceção dos beneficiários de transferências de recursos intergovernamentais, que registrarão a receita tendo como contrapartida um direito.

Com a adoção das IPSAS passará a ser adotado regime contábil de competência em sua integralidade (*full accrual basis*). No regime de Competência, as despesas e as receitas são contabilizadas pela ocorrência de seus fatos geradores, independente das saídas ou entradas de dinheiro.

Segundo o IFAC (1994) o regime de competência é o regime contábil segundo o qual transações e outros eventos são reconhecidos quando ocorrem (não somente quando o caixa ou seus equivalentes são recebidos ou pagos). Portanto, as transações e eventos são registrados contabilmente e reconhecidos nas demonstrações contábeis referentes aos respectivos períodos. Os elementos reconhecidos sob o regime de competência são ativos, passivos, patrimônio líquido/ativos líquidos, receitas e despesas.

Sob esse aspecto, o alinhamento das normas contábeis aplicadas ao setor público brasileiro às normas internacionais requer a implementação de uma contabilidade pública

patrimonial, com a adoção do regime de competência para as receitas e despesas, com o objetivo de conferir maior transparência ao patrimônio público.

Nesse sentido, Dutta e Reichelstein (2005) afirmam que a boa Contabilidade (patrimonial) tem como propriedade ser resultantes de métricas de desempenho que aumentam o valor das decisões, sobretudo, as de longo prazo. A Contabilidade patrimonial confere ao Governo a oportunidade de se pronunciar a respeito da gestão de riscos associados à detenção de ativos e passivos reportados no balanço (IFAC, 1994).

Ramadhan (2009) destaca, ainda, que a ausência da adoção do regime de competência gera problemas relacionados à integridade do balanço, à interpretação da medição do desempenho operacional, aos investimentos, à responsabilidade com pensões, à dívida pública e ao pagamento antecipado aos fornecedores.

Portanto, o novo modelo de Contabilidade brasileiro visa evidenciar de forma consistente o patrimônio público e o impacto das políticas públicas entre diferentes gerações.

Assim, destaca-se neste trabalho a relevância da Contabilidade Aplicada ao Setor Público às políticas públicas.

#### **4.5 A nova Contabilidade Pública como instrumento de auxílio às Políticas Públicas**

De acordo com Bugarim (2008) a Contabilidade Pública representa para a cidadania, principal instrumento de controle e acompanhamento das ações e políticas públicas, materializadas na correta aplicação dos recursos públicos, na condução ética da gestão e na obrigação dos gestores públicos de prestar contas.

Assim, para o CFC (2008a), o desafio para que essa Ciência realmente exerça seu papel como sistema capaz de fornecer informações fidedignas e que sirva de apoio à tomada de decisões à Administração Pública é necessário um conjunto de ações que visem ao seu desenvolvimento conceitual, cuja apresentação está na forma de Orientações Estratégicas para a Contabilidade aplicada ao Setor Público no Brasil, com vistas à:

1. Convergência aos padrões internacionais de contabilidade aplicados ao setor público;
2. Implementação de procedimentos e práticas contábeis que permitam o reconhecimento, a mensuração, a avaliação e a evidenciação dos elementos que integram o patrimônio público;
3. Implantação de sistema de custos no âmbito do setor público brasileiro;

4. Melhoria das informações que integram as Demonstrações Contábeis e os Relatórios necessários à consolidação das contas nacionais;
- 5. Possibilitar a avaliação do impacto das políticas públicas e da gestão, nas dimensões social, econômica e fiscal segundo aspectos relacionados à variação patrimonial** (grifo da autora).

Segundo Feijó (2013) essa grande mudança na contabilidade pública, possibilitará a formulação de políticas públicas nacionais com base em dados de melhor qualidade e harmônicos:

Esta é uma grande mudança de impacto estratégico, que permitirá a inserção do país na comunidade de nações que praticam contabilidade em bases confiáveis; sob a ótica da Federação possibilitará a formulação de políticas públicas nacionais com base em dados de melhor qualidade e harmônicos; na perspectiva do Ministério da Fazenda, promoverá o aprimoramento das estatísticas fiscais e auxiliará as diretrizes da política econômica; para a sociedade permitirá a transparência do custo dos serviços públicos, sendo este um elemento de cidadania (FEIJÓ, 2013,p.206).

Assim, atendendo a um dos objetivos propostos nesta dissertação, abordar-se-ão as especificações de cada uma das NBCASP analisando de que forma estas podem contribuir às Políticas Públicas e conseqüentemente à uma boa governança pública nos aspectos referentes à *accountability*, ao controle social e à transparência.

#### 4.5.1 NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação

Esta norma conceitua a Contabilidade Aplicada ao Setor Público como o ramo da ciência contábil que aplica, no processo gerador de informações, os Princípios de Contabilidade e as normas contábeis direcionados ao controle patrimonial de entidades do setor público.

A NBC T 16.1 mostra que a função social da Contabilidade Aplicada ao Setor Público deve refletir, sistematicamente, o ciclo da administração pública para evidenciar informações necessárias à tomada de decisões, à prestação de contas e à instrumentalização do controle social.

—A instrumentalização do controle social é o compromisso fundado na ética profissional, que pressupõe o exercício cotidiano de fornecer informações que sejam compreensíveis e úteis aos cidadãos no desempenho de sua soberana atividade de controle do uso dos recursos e patrimônio público pelos agentes públicos (CFC, NBC TSP 16.1– CONCEITUAÇÃO, OBJETO E CAMPO DE APLICAÇÃO, 2008).

Dessa forma tem-se que o Controle Social está diretamente relacionado ao compromisso da Contabilidade Pública. Eis, portanto, a contribuição das NBCASP às Políticas Públicas: favorecer o desenvolvimento do Controle Social, ou seja, o controle da sociedade sobre ela própria, na medida em que deixa de ser apenas uma expectadora passiva dos acontecimentos históricos para assumir a identidade pró-ativa que lhe foi concedida pelo estatuto constitucional positivo vigente em nosso país (CF,1988).

#### 4.5.2 NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis

Esta norma estabelece a definição de patrimônio público e a classificação dos elementos patrimoniais sob o aspecto contábil, além de apresentar o conceito de sistema e de subsistemas de informações contábeis para as entidades públicas.

A NBC T 16.2 caracteriza o sistema contábil público como 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.

A norma segrega o Sistema Contábil Público em 4 (quatro) Subsistemas de Informações Contábeis: Orçamentário, Patrimonial, de Compensação, e traz como inovação a criação do subsistema de Custos, a ser implementado para coletar, processar e apurar os custos da gestão e avaliação de políticas públicas.

Na administração pública, um sistema de custos representa instrumento fundamental a ser usado para averiguar os resultados e avaliar a gestão dos recursos, no que tange à eficácia e à eficiência dos serviços produzidos, das obras realizadas e dos programas de governo (DIAS *et al*, 2009).

Para a avaliação da gestão, um sistema de custo é o instrumento fundamental a ser usado para averiguar os resultados, no que tange à eficácia e eficiência. A necessidade da visão geral do ativo, do passivo e do patrimônio líquido no setor público é imprescindível, pois não resta dúvida de que, desde os primórdios, o patrimônio é o objeto de estudos da Contabilidade (SILVA,2011).

Sob o enfoque dos usuários internos, a NBC T 16.2 estabelece que os subsistemas contábeis (orçamentário, patrimonial, de custos e de compensação)—devem ser integrados entre si e a outros subsistemas de informações de modo a subsidiar a administração pública sobre (CFC, 2008, 2009 e 2013):



- (a) desempenho da unidade contábil no cumprimento da sua missão;
- (b) avaliação dos resultados obtidos na execução das ações do setor público com relação à economicidade, à eficiência, à eficácia e à efetividade;
- (c) avaliação das metas estabelecidas pelo planejamento;
- (d) avaliação dos riscos e das contingências;
- (e) Conhecimento da composição e movimentação patrimonial.

É evidente portanto a contribuição da NBC T 16.2 à consecução das políticas públicas, em especial ao processo de avaliação das políticas públicas.

#### 4.5.3 NBC T 16.3 – Planejamento e seus Instrumentos sob o enfoque contábil

Esta norma estabelece as bases para controle contábil sobre o planejamento das entidades do setor público, planejamento este expresso em planos hierarquicamente interligados.

A NBC T 16.3 define Plano como o conjunto de documentos elaborados com a finalidade de materializar o planejamento por meio de programas e ações, compreendendo desde o nível estratégico até o nível operacional, bem como propiciar a avaliação e a instrumentalização do controle.

A norma traz como inovação a ampliação do controle contábil sobre os instrumentos de planejamento, onde além de evidenciar a execução orçamentária anual (LOA), pretende-se acompanhar o cumprimento das metas estratégicas contidas no PPA (Plano Plurianual).

Segundo Feijó (2013) a contabilização de aspectos ligados ao planejamento permanece até hoje em discussão; no entanto, ganhou mais espaço quando se abriu a perspectiva no Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) de contabilização do PPA.

O PPA consiste num importante instrumento de monitoramento e avaliação das Políticas Públicas. No PPA Federal 2012/2015 são tratados os procedimentos de monitoramento e avaliação conforme pode ser depreendido da leitura dos artigos da Lei nº 12.593/2012 transcritos abaixo:

Art. 16. O monitoramento do PPA 2012-2015 é atividade estruturada a partir da implementação de cada Programa, orientada para o alcance das metas prioritárias da administração pública federal. Art.

17. A avaliação consiste na análise das políticas públicas e dos Programas com seus respectivos atributos, fornecendo subsídios para eventuais ajustes em sua formulação e implementação.

Art. 18. O Poder Executivo promoverá a adoção de mecanismos de estímulo à cooperação federativa com vistas à produção, ao intercâmbio e à disseminação de informações para subsidiar a gestão das políticas públicas.

#### 4.5.4 NBC T 16.4 – Transações no setor público

A NBC T 16.4 caracteriza como transação no Setor Público os atos e os fatos que promovem alterações qualitativas ou quantitativas, efetivas ou potenciais, no patrimônio das entidades do setor público, e enfatiza que o registro contábil deve observar os Princípios de Contabilidade e às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

Nesta norma são tratados todos os eventos da área pública passíveis de registro contábil, pois os conceitos aplicáveis aos registros contábeis da execução orçamentária e financeira pareciam ser dispersos e confusos, deixando a contabilidade à mercê dos conhecimentos empíricos, espalhados nos diversos entes, poderes e entidades da Administração Pública (FEIJÓ, 2013).

A correta contabilização e gestão do patrimônio público é primordial para o sucesso dos programas sociais. Desta forma, a norma segrega ainda as transações, conforme sua natureza em:

Econômico-financeira – aquelas originadas de fatos que afetam o patrimônio público, em decorrência, ou não, da execução de orçamento, podendo provocar alterações qualitativas ou quantitativas, efetivas ou potenciais.

Administrativa – corresponde às transações que não afetam o patrimônio público, originadas de atos administrativos, com o objetivo de dar cumprimento às metas programadas e manter em funcionamento as atividades da entidade do setor público (CFC, NBC T 16.4 – TRANSAÇÕES NO SETOR PÚBLICO, 2008).

#### 4.5.5 NBC T 16.5 – Registro contábil

Esta norma estabelece critérios para o registro contábil dos atos e dos fatos que afetam ou que venham a afetar o patrimônio público, ela trata da estrutura do plano de contas contábil, suas terminologias, codificação, identificação do subsistema a que pertencem, a natureza e o grau de desdobramento dos subsistemas.

A NBCASP destaca que as transações no setor público devem ser reconhecidas e registradas integralmente no momento em que ocorrem (Princípio da Oportunidade).

A Norma cita que os registros contábeis devem ser realizados e os seus efeitos evidenciados nas demonstrações contábeis do período com os quais se relacionam, reconhecidos, portanto, pelos respectivos fatos geradores, independentemente do momento da execução orçamentária.

As transações no setor público devem ser contabilizadas e os seus efeitos evidenciados nas demonstrações contábeis dos exercícios financeiros com os quais se relacionam, reconhecidas, portanto, pelos respectivos fatos geradores (CFC, NBC T 16.5 – DO REGISTRO CONTÁBIL, 2008).

Esse posicionamento demonstra um desprendimento do foco estritamente orçamentário, e serve como reforço para a implementação de uma contabilidade pública com visão patrimonial, que evidencie a totalidade dos atos e fatos, orçamentários e extra-orçamentários, previstos ou não em legislação, de modo que prevaleça a essência da Ciência Contábil, qual seja a de evidenciar as alterações no patrimônio da entidade (DARÓS; PEREIRA, 2008).

A NBC T 16.5 também cita que uma das características do registro e da informação contábil no setor público deve ser a visibilidade, ou seja, os registros e as informações contábeis devem ser disponibilizados para a sociedade e expressar, com transparência, o resultado da gestão e a situação patrimonial da entidade do setor público.

Isso vai ao encontro portanto dos princípios da governança pública: transparência e *accountability*. E conseqüentemente surte efeito em uma boa política pública, à qual deve ser evidenciada à toda sociedade.

#### 4.5.6 NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis

Esta norma estabelece como as Demonstrações Contábeis devem ser elaboradas e divulgadas pelas entidades públicas. Conforme a NBC T 16.6, a demonstração contábil é definida como —a técnica contábil que evidencia, em período determinado, as informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio de entidades do setor público e suas mutações.

Segundo Feijó (2013) o conjunto existente das demonstrações contábeis e sua estrutura não eram suficientes, porque faltavam demonstrações que completassem a evidenciação de todos os aspectos, a transparência de fenômenos que modificam o patrimônio das entidades do setor público.—As demonstrações contábeis devem ser fonte confiável de informação, de modo a contribuir efetivamente com o processo decisório, com a compreensão da administração pública em seu conjunto e com o controle social (FEIJÓ, 2013, p.91).

Apresenta-se a seguir um quadro resumo com as finalidades e contribuições de cada um destes demonstrativos contábeis às políticas públicas:

**Quadro 7. Contribuição das Demonstrações Contábeis do Setor Público às Políticas Públicas**

<b>DEMONSTRAÇÃO CONTÁBIL</b>	<b>FINALIDADE (NBC T 16.6)</b>	<b>CONTRIBUIÇÃO ÀS POLÍTICAS PÚBLICAS</b>
BALANÇO PATRIMONIAL(BP)	Evidencia qualitativa e quantitativamente a situação patrimonial da entidade pública.	Possibilita realizar a avaliação dos elementos do Ativo e Passivo mediante a utilização da análise por quocientes.
BALANÇO ORÇAMENTÁRIO(BO)	Evidencia as receitas e as despesas orçamentárias, detalhadas em níveis relevantes de análise, confrontando o orçamento inicial e as suas alterações com a execução, demonstrando o resultado orçamentário.	Permite fazer a avaliação da gestão orçamentária, além de evidenciar a integração entre o planejamento e a execução orçamentária.
BALANÇO FINANCEIRO(BF)	Evidencia as receitas e despesas orçamentárias, bem como os ingressos e dispêndios extraorçamentários, conjugados com os saldos de caixa do exercício anterior e os que se transferem para o início do exercício seguinte.	A análise e a verificação do Balanço Financeiro têm como objetivo predominante preparar os indicadores que servirão de suporte para a avaliação da gestão financeira.
DEMONSTRAÇÃO DAS VARIACIONES PATRIMONIAIS(DVP)	Evidencia as variações quantitativas, o resultado patrimonial e as variações qualitativas decorrentes da execução orçamentária.	O resultado patrimonial é um importante indicador de gestão fiscal, já que é o principal item que influencia na evolução do patrimônio líquido de um período, objeto de análise do anexo de metas fiscais integrante da Lei de Diretrizes Orçamentárias.
DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA (DFC)	Permite aos usuários projetar cenários de fluxos futuros de caixa e elaborar análise sobre eventuais mudanças em torno da capacidade de manutenção do regular financiamento dos serviços públicos.	É um importante instrumento de avaliação da gestão pública, contribuindo para a transparência, pois permite um melhor gerenciamento e controle financeiro dos órgãos e entidades do setor público.
DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO (DMPL)	Evidencia a movimentação havida em cada componente do Patrimônio Líquido com a divulgação, em separado, dos efeitos das alterações nas políticas contábeis e da correção de erros.	Permite, dentre outras coisas, avaliar a evolução dos itens que compõem o patrimônio líquido. A evolução do patrimônio líquido é mundialmente utilizada para a avaliação da situação patrimonial, de maneira que o patrimônio líquido positivo e crescente é um bom indicador de solvência.
NOTAS EXPLICATIVAS (NE)	As informações contidas nas notas explicativas devem ser relevantes, complementares ou suplementares àquelas não suficientemente evidenciadas ou não constantes nas demonstrações contábeis.	Contribuem para uma otimização da avaliação de política pública pois incluem os critérios utilizados na elaboração das demonstrações contábeis, as informações de naturezas patrimonial, orçamentária, econômica, financeira, legal, física, social e de desempenho.

FONTE: Elaboração própria baseada na NBCASP 16.6 e no MCASP – Parte V.<sup>17</sup>

É oportuno ressaltar que estas demonstrações contábeis devem ser divulgadas em meios de comunicação eletrônicos de acesso público e publicadas na imprensa oficial em

<sup>17</sup> Sítio: [http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/ParteV\\_DCASP2011.pdf](http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/ParteV_DCASP2011.pdf)

qualquer das suas modalidades, além de estarem disponíveis à sociedade, compreendendo também remessa aos órgãos de controle interno e externo, a associações e a conselhos representativos. Isso contribui para a *accountability* transparência e controle social aliados a uma boa governança pública.

#### 4.5.7 NBC T 16.7 – Consolidação das Demonstrações Contábeis

As Demonstrações Contábeis do ente devem ser agregadas em grupo de Contas. A Consolidação se dará através de procedimentos de ajustes e eliminações que se realizam através de documentos auxiliares, não originando nenhum tipo de lançamento de escrituração. A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) prevê em seu artigo 56 que as Contas do Poder Executivo incluirão os Poderes Legislativo, Judiciário e o Ministério Público, o que cria a necessidade da elaboração do Balanço Consolidado do Ente. No entanto, a LRF determina que as Contas dos Poderes supracitados devem ser analisados separadamente pelos Tribunais de Contas, o que resulta na elaboração de balanços Consolidados para cada Poder. Para auxiliar no cumprimento dessa tarefa, cabe a criação de Unidade Contábil Consolidada para cada Poder e Unidade Consolidada Geral (abrangendo todos os Poderes), conforme previsto na NBC T 16.7.

Segundo a NBC T 16.7, —a consolidação das Demonstrações Contábeis objetiva o conhecimento e a disponibilização de macroagregados do setor público, a visão global do resultado e a instrumentalização do controle social.

Um sistema de contas unificado e consolidado contribui significativamente para uma avaliação de política pública de um programa social, por exemplo, no sentido de fornecer dados, visando sobretudo a avaliação de impactos do setor público. Conforme Carvalho (2003, p.186) *apud* Trevisane Bellen, 2008, p.546)—avaliação de impacto é aquela que focaliza os efeitos ou impactos produzidos sobre a sociedade e, portanto, para além dos beneficiários diretos da intervenção pública, avaliando-se sua efetividade social.

#### 4.5.8 NBC T 16.8 – Controle Interno

Essa norma trata do controle interno aplicável as entidades públicas objetivando garantir razoável grau de eficiência e eficácia do sistema de informação contábil. Segundo a norma o controle interno sob o enfoque contábil compreende o conjunto de recursos, métodos, procedimentos e processos adotados pela entidade do setor público.

A NBCASP apresenta de modo amplo o campo de atuação do Controle Interno Contábil, visto que este deve abranger todo o patrimônio da entidade, diferentemente da visão estritamente orçamentária imposta pela Lei Federal nº 4.320/64, que dispõe no artigo 77 que o controle interno deve verificar de forma prévia, concomitante e subsequente a legalidade dos atos da execução orçamentária.

O controle na área pública visa que o procedimento administrativo na realização das atividades ocorra de forma regular e adequada, buscando evitar a prática de atos ilegais, com acompanhamento da execução dessas atividades e a avaliação desses atos após a sua prática.

O objetivo de um sistema de controle interno, como informações, é facilitar as tarefas e processos, motivando e envolvendo colaboradores para a construção de uma imagem de rigor, segurança, competência e capacidade, por meio de, por exemplo, relatórios tempestivos e constantes adequações à legislação.

Um sistema de controle interno adequado constitui um importante fator de modernização da administração pública, quando lhe são exigidos cada vez mais resultados com menos recursos. Entretanto, no que diz respeito às informações tempestivas, essa é processada de forma ainda precária.

Essa constatação já foi detectada por Yamamoto (2003, p.7), quando colocou que uma das dificuldades para a eficácia da administração pública no desempenho de suas atividades é o problema da administração pública em "dispor de informação de qualidade e ajustada às demandas dos cidadãos e de gestão dessas informações para o pleno cumprimento das exigências legais e conseqüente popularização do tema transparência na gestão pública para a sociedade". Uma vez implementado o controle interno de forma adequada, este contribuirá para uma gestão e avaliação das Políticas Públicas de forma mais efetiva.

#### 4.5.9 NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão

Esta norma estabelece critérios e procedimentos para o registro contábil da depreciação, amortização e exaustão. No tocante ao registro, a NBC T 16.9 estabelece que o valor depreciado, amortizado ou exaurido deve ser apurado mensalmente, com o devido registro nas contas de resultado do exercício, e deve ser reconhecido até que o valor líquido contábil do ativo seja igual ao valor residual. Cita ainda que o valor residual e a vida útil econômica de um ativo devem ser revisados, pelo menos, no final de cada exercício.

Para efeito desta Norma, entende-se por:

**Amortização:** a redução do valor aplicado na aquisição de direitos de propriedade e quaisquer outros, inclusive ativos intangíveis, com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado.

**Depreciação:** a redução do valor dos bens tangíveis pelo desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência.

**Exaustão:** a redução do valor, decorrente da exploração, dos recursos minerais, florestais e outros recursos naturais esgotáveis (CFC, NBC T 16.9 – DEPRECIÇÃO, AMORTIZAÇÃO E EXAUSTÃO, 2008,p.1).

—Semuitosórgãos dosetorpúbliconãodepreciam,nãeamortizam,nãocontabilizam exaustão, estariam evidenciando de forma correta o patrimônio público? (FEIJÓ, 2013, p.92).

Esta norma é relevante para uma gestão de programas sociais que envolvem bens públicos os quais se depreciam (por exemplo, escolas, hospitais), bem como programas que envolvem políticas ambientais, uma vez que deve ser contabilizada a exaustão de florestas, parques, minas, etc.

#### 4.5.10 NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em entidade do Setor Público

Esta norma vem estabelecer critérios e procedimentos para a avaliação e mensuração de ativos e passivos integrantes do patrimônio do setor público.

No tocante a avaliação dos elementos patrimoniais, a NBCASP estabelece critérios para cada um dos grupos: disponibilidades, créditos e dívidas, estoques, investimentos permanentes, imobilizado, intangível e diferido. Quanto às disponibilidades, aos créditos e dívidas, estabelece a avaliação pelo valor original, feita a conversão, quando em moeda estrangeira, à taxa de câmbio vigente na data do Balanço Patrimonial. Dessa forma, atende ao disposto no artigo 106, inciso I da Lei Federal nº 4.320/64 (DARÓS; PEREIRA, 2008).

A NBC T 16.10 ao tratar da avaliação do ativo imobilizado, determina a mensuração ou avaliação com base no valor de aquisição, produção ou construção, e traz uma grande inovação, ao propor a contabilização dos bens de uso comum, tais como praças e rodovias. A norma dispõe que 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. Ou seja, segundo a NBCASP, a contabilidade deve incorporar ao patrimônio público e efetivar controle sobre os bens de uso comum construídos com recursos ou sob a responsabilidade da Administração Pública.

De acordo com Darós e Pereira (2008, p.10) —a implementação do controle contábil sobre esses bens permitirá a implementação de acompanhamento dos custos, com a possibilidade de verificar, por exemplo, o valor anual aplicado na manutenção de uma determinada rodovia. Destarte esta norma vem contribuir à gestão pública ao se avaliar, por exemplo, programas públicos referentes a obras e construções, mobilidade urbana, planejamento habitacional, etc.

#### 4.5.11 NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público

O Sistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP) tem a função de registrar, processar e evidenciar os custos dos bens e serviços e outros objetos de custos, produzidos e ofertados à sociedade pela entidade pública. De acordo com esta norma, custos são definidos como gastos com bens ou serviços utilizados para a produção de outros bens e serviços.

A informação de custos, obrigatoriamente gerada em obediência ao regime de competência patrimonial, deve possuir determinados atributos, como a relevância (ou capacidade de influenciar decisões), a utilidade (relação custo-benefício positiva), a adaptabilidade (atendimento das unidades organizacionais e de seus usuários de forma a suprir diferentes necessidades e expectativas), a granularidade (gerar relatórios distintos pela apresentação de diferentes níveis de detalhamento das informações apresentadas), entre outros.

De acordo com Feijó (2013) a busca da melhoria da alocação dos recursos públicos passa por criar a cultura de custos no setor público, com o objetivo de que governos implantem políticas públicas eficazes, eficientes e efetivas. Os motivadores para gestão de custos no setor público são diferentes em muitas situações quando comparados com o setor privado, pois nem sempre o retorno do gasto público será econômico podendo em muitas situações ter um retorno social.—No entanto, como buscar a excelência na prestação de serviços públicos sem saber quanto esse serviço custa? (FEIJÓ, 2013, p.174).

Para Mauss e Souza (2008):

A gestão pública necessita da contabilidade de custos para lhe oferecer parâmetros e mecanismos que fundamentam o planejamento e a mensuração do resultado das atividades públicas, ou seja, é um instrumento que dá amparo à tomada de decisões, controle gerencial e para a transparência do serviço público (MAUSS E SOUZA, 2008, P.1).



Martins (2003, p. 21) aponta duas funções relevantes à contabilidade de Custos: auxílio ao controle e à tomada de decisões. Para o autor, no que respeita ao controle, a — sua mais importante missão é fornecer dados para o estabelecimento de padrões, orçamentos e outras formas de previsão e, num estágio seguinte, subsidiar o acompanhamento das ações. No que tange às decisões, — consistem na alimentação de informações sobre valores relevantes para serem gerenciados e avaliados.

Ante o exposto, constata-se que os sistemas de custos do setor público representam instrumento fundamental ao auxílio para a implementação, o monitoramento e a avaliação de programas das Políticas Públicas. Ademais, para o IFAC (2000 *apud* Dias *et al* 2009), as informações de custos podem suprir diversas necessidades gerenciais na administração pública, destacando-se seis funções sociais para a contabilidade de custos, conforme o quadro a seguir:

**Quadro 8 – Necessidades gerenciais da administração pública.**

<b>FUNÇÃO SOCIAL</b>	<b>NECESSIDADES GERENCIAIS</b>
<b>Orçamento</b>	As informações de custos podem auxiliar a decisão de alocação de recursos entre várias atividades. Os custos das atividades passadas podem ser utilizados como estimativas orçamentárias de custos futuros.
<b>Redução e Controle de Custos</b>	A análise do comportamento dos custos pode auxiliar na tomada de ações apropriadas para eliminar ineficiências.
<b>Ajuste de Preços e Tarifas</b>	Auxiliam no estabelecimento de cenários de preços e tarifas para bens e serviços fornecidos pelo governo, especialmente quando esses são fornecidos a um preço inferior ao custo, como um resultado de políticas governamentais.
<b>Avaliação de Desempenho</b>	Pode auxiliar a mensuração do desempenho financeiro e não financeiro. Os esforços e os resultados dos serviços de uma entidade podem ser avaliados com as seguintes mensurações: custos dos recursos e insumos usados para fornecer os serviços e o resultado alcançado.
<b>Avaliação de Programas</b>	As informações de custos podem auxiliar nas decisões políticas relacionadas à autorização, modificação e descontinuidade desses.
<b>Outras Decisões Econômicas</b>	A escolha entre as alternativas de ações requer comparação de custo ou receitas incrementais como, por exemplo, decisões de privatização, aceitar ou rejeitar uma proposta de projeto governamental, continuar ou descontinuar um produto ou serviço.

Fonte: Reproduzido de DIAS *et al* (2009).

Assim, constata-se que a — melhoria gradativa das informações contábeis e de estatísticas fiscais no setor público é pré-requisito para a formulação das políticas públicas e a promoção de estudos e pesquisas por diversos segmentos da sociedade (FEIJÓ, 2013, p.209).

Desse modo, mecanismos de monitoramento e avaliação de desempenho tornam-se componentes vitais de quaisquer sistemas de transparência e responsabilização (WARREN; BARNES, 2003).

#### 4.6 Teoria (neo)institucional aplicada a contabilidade

Diante da nova proposta de reforma evidenciada na Contabilidade Pública, buscou-se neste trabalho compreender o processo de implementação das NBCASP sob a ótica da perspectiva institucional.

A perspectiva institucional, de acordo com Azevedo *et al.* (2003), direciona as entidades a incorporarem valores e padrões definidos previamente, que são considerados requisitos fundamentais na busca pela legitimidade, por permitirem aumentar, por conseguinte, a sua capacidade de sobrevivência, não trazendo, a princípio, eficiência. De acordo com Fonseca e Silva (2002), o comportamento individual é modelado por padrões criados dentro de uma estrutura desenvolvida por meio de normatização enraizada e aculturada dentro de uma sociedade, como forma mais eficaz de gestão (CARPES, KAVESKI, MARTINS, KLANN, 2013).

De acordo com Campos e Gama (2013, *apud* Barbosa Neto; Colauto, 2010), dentro das abordagens organizacionais, a teoria institucional proporciona importantes cooperações, já que um empreendimento não resulta apenas das ações humanas projetadas e planejadas, mas também de outras interações no contexto cultural e político, além de outros processos como os cognitivos, simbólicos e sociais.

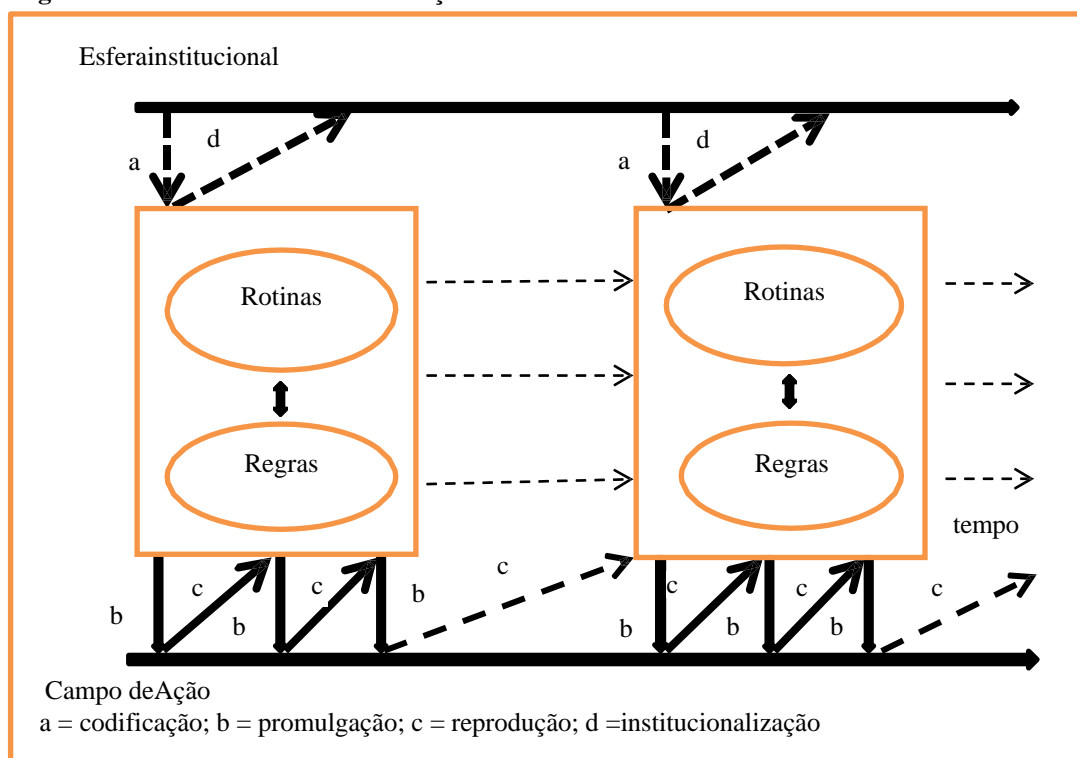
Apresentando sua importância, para Machado-da-Silva e Gonçalves (1999, p.220) a teoria institucional constitui: [...] o resultado da convergência de influências de corpos teóricos originários da ciência política, da sociologia e da economia, que buscam incorporar em suas proposições a ideia de instituições e de padrões, de comportamento, de normas de valores, de crenças e de pressupostos, nos quais encontram-se imersos indivíduos, grupos e organizações (CAMPOS E GAMA, 2013, p.8).

Os estudos de ROBALO (2009) mostram que de acordo com o modelo de Burns e Scapens, o qual se encontra representado na figura a seguir, existe uma relação entre as ações, rotinas e as instituições. As instituições influenciam a ação num momento temporal específico (efeito sincrônico). Daí as setas —a1 e —b1 serem representadas de forma vertical. Por sua vez, as ações dos agentes envolvidos nos processos de mudança produzem e reproduzem instituições ao longo do tempo (efeito diacrônico) por via da criação de rotinas e de regras.

Este efeito da ação sobre as instituições é representado através das setas oblíquas—c e—d.

—É ainda o mesmo autor que alerta para o fato de que os processos de mudança a nível institucional necessitam de períodos mais longos de tempo que os processos de mudança ao nível da ação (CFC, 2009, p.21).

**Figura 2: Processo de institucionalização**



Fonte: Fonte: Reproduzido de Burns e Scapens (2000, apud CFC, 2009).

A respeito do processo de institucionalização, Holanda (2003, p.29) discorre: —entende-se por institucionalização o processo de transformar crenças e ações em regras de condutas sociais.

No contexto da contabilidade gerencial e, principalmente, na contabilidade pública, as regras estabelecem o sistema contábil e se encontram formalizadas nos manuais de procedimento, enquanto que as rotinas são as práticas contábeis realmente em uso. Segundo Burns e Scapens (2000), existe um relacionamento entre as regras e as rotinas, mas não se pode confundir as duas, pois as práticas não necessariamente obedecem aos ditames dos manuais.—Quando as práticas contábeis tornam-se rotinas institucionalizadas, seus papéis no processo organizacional e na tomada de decisão são totalmente aceitos pelos membros da organização (GUERREIRO et al., 2005, p.101).

Contudo, é importante destacar que a institucionalização mencionada por Guerreiro et al. (2005) pode ser dificultada por diversos fatores, como o fato de a contabilidade não ser

forma dominante de controle organizacional ou a existência de conflitos e resistências em torno da introdução de novos sistemas contábeis para controle.—Assim, para qualquer ambiente, é necessário se ter em mente o relacionamento das práticas contábeis adotadas com as outras rotinas da organização (BORGES, 2012, p.48).

Para as organizações, a contabilidade representa um —conjunto fortemente estruturado de rotinas (GUERREIRO et al., 2005, p.100), que permite a elaboração de orçamentos, a análise de desempenho, a produção regular de relatórios, etc. A contabilidade estabelece uma estrutura fundamental para que os eventos econômicos sejam apresentados e representados para os membros da organização, além de definir os direitos destes membros e informar a tomada de decisão (BURNS; SCAPENS, 2000).

Estudando a teoria institucional na pesquisa em Contabilidade, MAJOR e RIBEIRO (2009) esclarecem que a Contabilidade de Gestão compreende o conjunto de sistemas de informação contábil que apoiam os decisores na prossecução dos objetivos organizacionais. Nesta definição estão implícitos diversos pressupostos, a saber:

- A racionalidade dos decisores, que utilizarão a informação contábil de forma ótima atendendo a objetivos como a maximização do resultado ou riqueza;
- O caráter axiomático desses objetivos organizacionais;
- A unicidade desses objetivos, isto é, a não existência de objetivos diversos e/ou situações em conflito (CFC, 2009).

Iudícibus e Lopez (2004) explicam que a metodologia institucional busca estudar a contabilidade como um mecanismo integrado à vida das organizações e ao contexto em que elas operam, deixando de abordar apenas como uma disciplina puramente técnica. Estuda-se a contabilidade sob a perspectiva institucional, pois nem sempre as aplicações e características dos mecanismos contábeis são definidas por motivações objetivas e racionais.

Na realidade conceitos novos de contabilidade, mesmo que tragam aspectos de obrigatoriedade ou eficiência inquestionáveis, estão sujeitos ao alinhamento das expectativas dos indivíduos e da conformidade com as normas sociais de comportamento, entendido como aceitável pela empresa (GUERREIRO et al. 2005). Assim, sobre o processo de convergência às normas internacionais, Carpes; Kaveski; Martins; Klann (2013) comentam:

O processo de convergência às normas internacionais demanda diversas mudanças no processo organizacional da contabilidade e da controladoria, influenciando na estruturação dos procedimentos e rotinas para consolidação do seu propósito. Partindo da premissa que as organizações adotam os procedimentos necessários para harmonização contábil e que haja benefícios superiores aos custos de implantação, é de se presumir que demais companhias adotem e recepcionem as orientações que venham no mesmo sentido, que é o de retratar o patrimônio dentro de uma ótica que

valorize a essência frente a qualquer outra forma (CARPES, KAVESKI, MARTINS, KLANN, 2013, p.119).

Recentemente já se discute um novo termo dentro da teoria institucional, chamada de teoria neoinstitucional, conforme abordado em capítulo anterior.

De acordo com Carvalho et al. (1999), a teoria institucional tradicional toma por objeto de estudo as organizações individuais ou isoladas, que são uma expressão estrutural da ação racional, que está sujeita às pressões sociais, as quais lhes transformam em sistemas orgânicos, mutáveis, onde os valores substituem os fatores técnicos na determinação das tarefas organizacionais. Essa perspectiva acaba por considerar o ambiente como um pano de fundo que pouco influencia os valores. Já a nova abordagem institucional (neoinstitucionalismo) entende as organizações individuais como consequência do ambiente em que essas estão inseridas, considerando que essas refletem os mitos dos contextos individuais nos quais estão inseridas.—O ambiente nesse caso é formado por fluxos e intercâmbios técnicos (MEYER; ROWAN, 1977; PECI, 2006 apud BORGES, 2012, p.35).

Para Iudícibus e Lopes (2008), pesquisadores orientados pelo neoinstitucionalismo destacam a influência que o ambiente exerce na definição do perfil dos sistemas contábeis e na expansão da própria contabilidade como conhecimento de natureza social (IUDÍCIBUS; LOPES, 2008, p.50 apud MEYER, 1986).

Corroborando com Borges (2012), em suma, o que se pode perceber, adotando-se a perspectiva analítica (neo)institucional, é que uma mudança nos padrões contábeis de uma organização não expressa uma decisão estritamente técnica. Ao contrário, tal mudança mobiliza vários recursos organizacionais de natureza institucional. Mais explicitamente, a dimensão técnica acaba relegada a segundo plano. O impacto na rotina dos indivíduos e o convencimento da relevância da nova informação gerada são os elementos de maior relevância.

Portanto, partindo desse entendimento e para uma melhor compreensão acerca do processo de implementação das NBCSASP na gestão das organizações públicas, acredita-se que este estudo adequa-se predominantemente a uma análise a partir da teoria neoinstitucional.

## 5 ANÁLISE DOS RESULTADOS

A análise dos resultados desta pesquisa visa obter informações que permitam responder as questões norteadoras deste trabalho, quais sejam: Como vem ocorrendo o processo de implementação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público na prefeitura de Teresina nos anos de 2013 e 2014? E quais os desafios e as perspectivas para a gestão pública municipal?

Posto isso, esta pesquisa fundamentou-se na teoria da perspectiva neoinstitucional baseada no enfoque sociológico. De acordo com Iudícibus e Lopes (2008), o método sociológico parte do princípio de que não se podem estudar fatos de natureza social de forma direta, mas por meio de outros fatos. Sendo assim, os autores comentam:

—Por isso, segundo Durkheim (2001), devem-se apreender os fatos sociais de modo que se apresentem isolados de suas manifestações individuais. Os três termos fundamentais no método sociológico são compreender, interpretar e explicar. Em outras palavras, com o referido método, busca-se apreender a significação dos fenômenos sociais, organizar o sentido subjetivo e evidenciar as regularidades das condutas (IUDÍCIBUS; LOPES, 2008, p.47).

Os autores ainda afirmam que o método sociológico fundamenta-se na ideia de que o papel da ciência é explicar os fenômenos como eles se manifestam na sociedade, em vez de procurar prescrever soluções para este ou aquele problema:

—Segundo Durkheim, os fatos sociais devem ser considerados como coisas, isto é, devem ser observados de fora, sob uma perspectiva essencialmente objetivista e empirista. Isso significa que o pesquisador deve despir-se de todo sentimento e toda pré-noção em relação ao objeto. Além disso, na investigação sociológica, deve considerar que o problema social, é antes de tudo, um problema de consenso, ou seja, de sentimentos partilhados pelos indivíduos, graças aos quais os conflitos são resolvidos ou atenuados (IUDÍCIBUS; LOPES, 2008, p.47).

Nicholas et. al. (1995) sugerem que o método sociológico pode contribuir na identificação de motivações sociais que levam os contadores a optar por determinadas práticas contábeis em detrimento de outras, conforme ele descreve:

Os autores salientam que uma abordagem puramente econômica não se mostraria adequada à investigação de um problema dessa natureza, tendo em vista sua complexidade. Estudos sociológicos, pelo contrário, permitiriam uma avaliação mais profunda de fatores como cultura, mudanças de paradigmas organizacionais, preferências, valores etc. (IUDÍCIBUS; LOPES, 2008, p.48).

Acredita-se pois que este método é o mais adequado para a análise dos desafios e das mudanças provocadas pelas NBCASP em seu processo de implementação, uma vez que essas normas provocarão mudanças no comportamento dos indivíduos (gestores, contadores e servidores) em sua entidade/setor (Prefeitura de Teresina - Secretaria de Finanças - Setor Contábil).

Assim, no intuito de atender ao objetivo geral proposto neste trabalho, dividiu-se esta análise em duas etapas: a primeira objetiva analisar o processo de implementação de cada uma das NBCASP a partir de um estudo de caso da realidade da Prefeitura de Teresina; a segunda etapa destaca os desafios e as perspectivas deste processo para a gestão pública municipal.

Na primeira etapa utilizou-se dos seguintes procedimentos metodológicos: revisão bibliográfica, análise documental, aplicação de questionário estruturado com a contadora geral do município, com os colaboradores do setor de contabilidade e do setor de informática da prefeitura, além de realizar entrevista com o controlador geral do município, com a gestora geral de orçamento, e com a chefe de gabinete da secretaria de administração.

Na segunda etapa realizou-se entrevista com os gestores públicos das secretarias de Finanças e de Planejamento da referida prefeitura.

## **51 Análise do processo de implementação das NBCASP na prefeitura de Teresina nos anos de 2013 e 2014.**

A primeira parte desta pesquisa é destinada à verificar o nível de implementação dos novos procedimentos contábeis na Prefeitura de Teresina, para isso realizou-se uma comparação do grau de implementação das novas normas na prefeitura de Teresina à nível temporal, ou seja, uma análise comparativa do processo evolutivo nos anos de 2013 e 2014.

Neste primeiro momento realizou-se uma entrevista com a contadora geral (gestora) do município de Teresina onde foi aplicado um questionário estruturado, com 11 (onze) perguntas objetivas. O mesmo questionário foi aplicado em dois momentos: setembro de 2013, e em maio de 2014. Este questionário encontra-se em anexo a esta dissertação e ressalta-se que o mesmo foi aplicado *in loco* nos dois momentos.

As perguntas fundamentaram-se na portaria STN nº 828/2011. Embora esta portaria tenha sido revogada recentemente com a publicação da portaria nº.634/2013, esta se mostrou parte fundamental no processo de evolução da implementação das novas práticas contábeis.

De acordo com as regras da referida portaria (nº 828/2011), cada ente da Federação foi obrigado a divulgar, em meio eletrônico de acesso público, e informar ao Tribunal de Contas ao qual está jurisdicionado os procedimentos contábeis patrimoniais e específicos e o cronograma de ações a adotar até 2014, evidenciando os seguintes aspectos:

- Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos créditos, tributários ou não, por competência, e a dívida ativa, incluindo os respectivos ajustes paraperdas;
- Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações e provisões por competência;
- Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens móveis, imóveis e intangíveis;
- Registro de fenômenos econômicos, resultantes ou independentes da execução orçamentária, tais como depreciação, amortização, exaustão;
- Reconhecimento, mensuração e evidenciação de ativos de infraestrutura;
- Implementação do sistema de custos;
- Aplicação do plano de contas, detalhado no nível exigido para a consolidação das contas nacionais;
- Demais aspectos patrimoniais previstos no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP).

A priori, o —Cronograma de Ações relativo aos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (parte II do MCASP) e Específicos ( parte III) a adotar, deveria ser divulgado até 30 de março de 2012, de acordo com a portaria STN n.º828/2011. Em 2012, a portaria STN n.º231, alterou o prazo de divulgação do cronograma para 30 de junho do mesmo ano. E logo em seguida, a portaria STN n.º 753, de 21 de dezembro de 2012, prorrogou esse prazo para 31 de maio de 2013.

Uma das principais justificativas apresentadas pelos municípios solicitando a prorrogação desse prazo foi a de que, em decorrência das eleições de 2012, houve renovação de cerca de 70% (setenta por cento) dos titulares dos cargos de Prefeito Municipal, os quais assumiram em 1º de janeiro de 2013 e tiveram que assimilar, não só as questões herdadas do antigo gestor, mas também a implantação das regras e procedimentos contábeis estabelecidos pela Secretaria do tesouro Nacional.

Neste processo, a prefeitura de Teresina publicou o seu cronograma de ações no dia 29 de maio de 2013, através do Decreto nº de 13.291/2013 em meio eletrônico. O cronograma completo encontra-se em anexo, nesta dissertação.



Porém para efeito desta análise comparativa foram enumeradas algumas questões consideradas relevantes, e apresentadas a seguir em um quadro comparativo dos anos 2013 e 2014.

Embora a prefeitura esteja dentro do prazo estabelecido em seu cronograma de ações e previsto no MCASP (até 31.12.2014), verificou-se que não houve uma evolução em seu processo de implementação dos novos procedimentos contábeis comparando-se os anos de 2013 e 2014 (uma diferença de oitomeses).

**Quadro 9. Respostas da Prefeitura de Teresina sobre o processo de implementação dasNBCASP**

<b>Questões</b>	<b>Ano 2013(setembro)</b>	<b>Ano 2014(maio)</b>
1. Quanto ao reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações e provisões por competência, aPrefeitura:	está em fase deimplementação	está em fase deimplementação
2. Quanto ao reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens móveis, imóveis e intangíveis a valor justo ou valor de mercado, a Prefeitura:	não iniciou aimplementação	não iniciou aimplementação
3. Quanto ao reconhecimento, mensuração e evidenciação dos créditos, tributários ou não, por competência, e a dívida ativa, incluindo os respectivos ajustes para perdas como os créditos tributários, aPrefeitura:	está em fase deimplementação	está em fase deimplementação
4. Quanto ao registro de fenômenos econômicos, resultantes ou independentes da execução orçamentária, tais como depreciação, amortização e	não iniciou aimplementação	não iniciou aimplementação
5. Quanto ao reconhecimento, mensuração e evidenciação dos ativos de infraestrutura, como os bens de uso comum do povo, a Prefeitura	não iniciou aimplementação	não iniciou aimplementação
6. Quanto a implementação do sistema de custos, aPrefeitura:	não iniciou aimplementação	não iniciou aimplementação
7. Quanto a implementação do Plano de Contas, detalhado no nível exigido para a consolidação das contas nacionais, aPrefeitura:	está em fase deimplementação	está em fase deimplementação
8. Qual a maior dificuldade para a implementação das novas regras contábeis no âmbito municipal?	falta de pessoal capacitado no município	falta de pessoal capacitado no município

Fonte: Elaboração própria baseada nas resposta do questionário aplicado no município deTeresina.

Sobre as repostas obtidas no questionário acima constatou-se que em nenhum dos itens avaliados foram ressaltadas mudanças significativas. Fala-se em mudanças significativas, pois as opções de repostas das questões levantadas levavam em consideração, em sua maioria,ou

estão em fase de implementação, ou já foram implementados. Deste modo, embora a gestora tenha ressaltado em entrevista que algumas mudanças foram realizadas, porém nenhuma ainda foi concluída em sua totalidade.

Em entrevista, a gestora atribuiu essa — não-evolução — a algumas dificuldades tais como: mudança de prefeito (em virtude desse processo ter se iniciado no momento de transição de gestão política); mudança de cultura na Administração Pública; falta de pessoal capacitado no município e problemas de implantação de um sistema informatizado adequado às novas regras.

Isso vai de encontro ao que alguns estudiosos no assunto já previam, como por exemplo o que foi relatado por Feijó (2013):

De maneira geral, a principal dificuldade para implantação da nova contabilidade do setor público é a quebra de paradigmas e costumes enraizados na Administração Pública. A conscientização dos profissionais (não apenas dos contadores, mas também dos gestores) é muito importante. É preciso entender que a mudança não vai acontecer da noite para o dia. Trata-se de um processo lento e contínuo, realizado em etapas, mas necessário. É um processo que só será possível se contar com a participação de todos os agentes que demandam informações contábeis de qualidade (FEIJÓ, 2013, p.187).

Corroborando neste sentido, Scapens (1994) destaca que as práticas contábeis geralmente demoram a mudar, mas a questão é: Por quê? Norteadas pelo neoinstitucionalismo pode-se compreender porque as mudanças institucionais demoram muito tempo para acontecer. Sob a ótica da teoria institucional, pode-se considerar a contabilidade pública uma instituição, uma vez que ela representa um conjunto de regras capazes de influenciar o comportamento das pessoas, tanto na rotina de preparação dos dados e na produção de informações aos usuários quanto na tomada de decisão. Assim, mudanças em padrões institucionalizados, de acordo com a Nova Sociologia Institucional, requerem a integração de diversos fatores para se concretizarem, com ações nos pilares institucionais regulador, normativo e cognitivo (BORGES, 2012).

Nesse sentido, Borges (2012) comenta que as alterações na legislação contábil em países dados como exemplo de adoção dos pressupostos da Nova Administração Pública, como Austrália, Nova Zelândia e Inglaterra, não foram realizadas de forma isolada, mas estiveram envolvidos em um rol de ações que buscaram preparar o ambiente para a nova proposta a ser implementada.

Desta forma, é necessário analisar os vários aspectos inseridos no contexto do processo, como o ambiente, as regras/rotinas e o comportamento dos indivíduos envolvidos nas mudanças propostas.

Partindo desse ponto, e buscando confrontar as respostas obtidas com a contadora geral do município de Teresina, além de aprofundar a análise do processo de implementação das NBCASP, averiguou-se o nível de conhecimento dos colaboradores do setor de contabilidade sobre as mudanças em curso e a percepção destes quanto à importância das novas informações contábeis para o desenvolvimento do setor.

Para isso, aplicou-se um questionário contendo 10 (dez) questões, sendo 8 (oito) objetivas e 2 (duas) subjetivas. De um total de 10 (dez) colaboradores, 6 (seis) responderam ao questionário no período de maio de 2014. O questionário foi aplicado *in loco* e encontra-se em sua íntegra em anexo à esta dissertação.

Inicialmente buscou-se identificar o nível de formação acadêmica na área contábil dos colaboradores alocados no setor contábil da prefeitura de Teresina.

**Tabela 1. Nível de formação na área contábil**

Nível de Formação	Colaboradores	Percentual
Técnico	3	50%
Graduação	1	17%
Especialização	2	33%
Mestrado	0	0%
Doutorado	0	0%
<b>TOTAL</b>	<b>6</b>	<b>100%</b>

Fonte: Pesquisa de campo

Como resultado obtido, tem-se que 50% dos respondentes possuem nível técnico e 50% possuem juntos graduação e especialização.

Sobre a formação básica do profissional que irá atuar com a nova contabilidade pública, Feijó (2013) comenta que são necessários conhecimentos em quatro áreas (disciplinas): Finanças Públicas, Orçamento Público ou Administração Financeira e Orçamentária, Contabilidade Aplicada ao Setor Público e Responsabilidade Fiscal. Em caráter complementar ele cita ainda que o novo profissional deve buscar conhecimento em: Normas Internacionais de Contabilidade, Sistema de Informação Contábil e Custos no Setor Público.

Assim, o profissional que irá trabalhar com a nova contabilidade pública deverá antes de tudo se reciclar e buscar novos conhecimentos e informações.

Sobre isso o autor completa:

Verifica-se que, cada vez mais, a ideia do contador público emitindo empenho, liquidando a despesa e fazendo pagamento deve ficar no passado. Para aprender as regras de empenho, liquidação e pagamento não é preciso fazer curso de graduação ou pós-graduação, é suficiente um curso de extensão em administração orçamentária e financeira. A geração de informações confiáveis exige que os sistemas de informações contábeis estejam próximos dos atos e fatos, e não que os fatos cheguem até o contador por meio de documentos (FEIJÓ,2013,p176).

**Tabela 2. Informações geradas pela contabilidade**

Nível de Utilidade	Colaboradores	Percentual
Muito útil	3	50%
Útil	1	17%
Pouco útil	2	33%
Não tem utilidade	0	0%
Indiferente	0	0%
<b>TOTAL</b>	<b>6</b>	<b>100%</b>

Fonte: Pesquisa de campo

Na segunda questão conforme observa-se na tabela 2, buscou-se avaliar a percepção dos colaboradores quanto à influência das informações contábeis no processo de tomada de decisão. A maioria dos colaboradores, 67%, responderam que a informação contábil gerada atualmente influencia no processo de tomada de decisão. E 33% a consideram pouco útil nos processos decisórios. Esses dados reforçam os argumentos de Silva (2011, *apud* Monteiro, 2012), para quem a contabilidade não deve ser uma simples função coletora de dados e fornecedora de informações consolidadas, mas um suporte efetivo para a gestão pública.

Na questão seguinte procurou-se analisar o nível de informação do colaborador sobre as novas práticas contábeis.

**Tabela 3. Informações sobre as novas práticas contábeis**

Nível de Informação	Colaboradores	Percentual
Muita informação	0	0%
Pouca informação	1	50%
Informações razoáveis	3	50%
Não tem informação	0	0%
Indiferente	0	0%
<b>TOTAL</b>	<b>6</b>	<b>100%</b>

Fonte: Pesquisa de campo

Nessa questão, 100% dos colaboradores afirmaram que tem pouca ou informações razoáveis sobre as novas práticas. Isso demonstra que o cenário é desafiador e que o primeiro

passo para a mudança é a busca por conhecimento e informação. Conforme exposto anteriormente o profissional contábil tem que se capacitar. É necessário também muito treinamento e mudanças de hábito. E isso requer também por parte da prefeitura o incentivo à qualificação destes profissionais.

**Tabela 4. Influência da contabilidade no desempenho das atividades**

Nível de Influência	Colaboradores	Percentual
Muita influência	2	33%
Pouca influência	2	33%
Influência razoável	2	33%
Não tem influência	0	0%
Indiferente	0	0%
<b>TOTAL</b>	<b>6</b>	<b>100%</b>

Fonte: Pesquisa de campo

Com relação à percepção do colaborador quanto à influência da contabilidade no desempenho das atividades, tivemos um percentual dividido igualmente, onde 33% afirmaram que as novas práticas têm muita influência, 33% afirmaram que têm pouca influência e 33% informaram que as novas práticas têm uma influência razoável.

Os resultados demonstram que, embora a maioria dos colaboradores não tenham conhecimento suficiente sobre as novas regras contábeis, a maioria deles (66%) percebem que essa nova contabilidade influencia no desenvolvimento de suas atividades, sendo portanto necessária e urgente o aprendizado contínuo destes profissionais frente às novas mudanças. Ou seja, não é possível continuar aonde está sem se adaptar ao novo ambiente, uma vez que eles mesmos afirmaram que esta mudança vêm afetar no próprio desenvolvimento de suas atividades.

Assim, fundamentando-se na teoria institucional (neoinstitucionalismo) observa-se neste aspecto que o ambiente tem influência nos perfis individuais e profissionais dentro da organização.

Abordando o enfoque sociológico desta teoria afirma-se que esses profissionais além de serem influenciados pelo ambiente, sofrerão — pressão exercida por diversos segmentos que se encontram no contexto social em que eles operam, como por exemplo os Tribunais de Contas, os Conselhos Regionais, a própria prefeitura e a sociedade em geral, que irão cobrar desse profissional uma mudança de postura cultural.

O mesmo fato se observa nas questões seguintes. Os dois itens subsequentes referem-se à percepção dos colaboradores com relação à obrigatoriedade da implementação da depreciação, amortização e exaustão, e do sistema decustos.

**Tabela 5. Obrigatoriedade da depreciação, amortização e exaustão**

<b>Nível de Influência</b>	<b>Colaboradores</b>	<b>Percentual</b>
Muito útil	4	67%
Útil	2	33%
Pouco útil	0	0%
Não tem utilidade	0	0%
Indiferente	0	0%
<b>TOTAL</b>	<b>6</b>	<b>100%</b>

Fonte: Pesquisa de campo

Em ambos os casos (tabela 5 e 6) percebeu-se o mesmo percentual de aceitação dos novos métodos. Ou seja, a maioria dos respondentes (67%) afirmaram serem favoráveis à implementação dos sistemas de custos no setor público, bem como favoráveis à obrigatoriedade dos métodos de depreciação, amortização e exaustão nos bens públicos.

**Tabela 6. Obrigatoriedade da implementação do sistema decustos**

<b>Obrigatoriedade</b>	<b>Colaboradores</b>	<b>Percentual</b>
Muito útil	4	67%
Útil	2	33%
Pouco útil	0	0%
Não tem utilidade	0	0%
Indiferente	0	0%
<b>TOTAL</b>	<b>6</b>	<b>100%</b>

Fonte: Pesquisa de campo

Os resultados dessas duas últimas questões constata que, mesmo à prefeitura de Teresina ainda não tendo iniciado o processo de implementação dos métodos de depreciação, amortização e exaustão dos bens públicos e nem o de sistemas de custos, os colaboradores reconhecem que esses processos são muito úteis para o controle dos ativos e passivos respectivamente do órgão público e conseqüente para a transparência e *accountability* da gestão pública municipal.

O questionamento referente a tabela 7, visa obter informações dos colaboradores sobre os ganhos gerenciais das NBCASP para a prefeitura. Todos foram unânimes em afirmar que a aplicação destas normas contribui para ganhos gerenciais.

**Tabela 7. Ganhos gerenciais para a prefeitura de Teresina**

<b>Contribuição</b>	<b>Colaboradores</b>	<b>Percentual</b>
Contribuiu muito	0	0%
Contribuiu	6	100%
Contribuiu pouco	0	0%
Não contribuiu	0	0%
Indiferente	0	0%
<b>TOTAL</b>	<b>6</b>	<b>100%</b>

Fonte: Pesquisa decampo

Com isso, percebe-se mais uma vez que apesar das NBCASP não estarem implementadas no setor, os colaboradores já têm a percepção de que a nova contabilidade influenciará de forma positiva no gerenciamento da prefeitura, conseqüentemente melhorando a performance administrativa da gestão pública.

Sob o enfoque neoinstitucional, as práticas da contabilidade gerencial proporcionam coerência social, bem como significado ao comportamento organizacional, ao garantir significados às atividades diárias dos membros da organização. Nas palavras de Guerreiro et al. (2005, p.101) — quando as práticas contábeis tornam-se rotinas institucionalizadas, seus papéis no processo organizacional e na tomada de decisão são totalmente aceitos pelos membros da organização.

**Tabela 8. Nível do Processo de implementação das novas práticas contábeis**

<b>Nível do Processo</b>	<b>Colaboradores</b>	<b>Percentual</b>
De formar rápida	0	0%
De formar moderada	1	15%
De formar lenta	3	50%
Não forma muito lenta	2	33%
Indiferente	0	0%
<b>TOTAL</b>	<b>6</b>	<b>100%</b>

Fonte: Pesquisa decampo

A última questão objetiva visa averiguar o nível do processo de implementação das novas normas no setor de contabilidade da prefeitura de Teresina. 83% dos colaboradores, ou seja, a maioria percebe que esse processo vem sendo feito de forma lenta ou muito lenta.

Já foi mencionado anteriormente que esse processo é realmente gradativo. Sabe-se que toda mudança oferece desafios e algumas resistências. Sobre o processo de convergência da Contabilidade Pública Brasileira aos padrões internacionais, Carvalho e Salotti (2010) advertem que a adoção de um padrão contábil único não é algo simples de ser atingido.

O modelo de ordenamento jurídico predominante no país, assim como questões políticas e culturais influenciam, por vezes, a dificuldade do processo de convergência.

Nesse sentido, a conscientização dos profissionais (não apenas dos contadores, mas também dos colaboradores de todos os setores envolvidos no processo e dos gestores em geral) é muito importante nesse momento. É preciso entender que a mudança não vai acontecer da noite para o dia. Trata-se de um processo lento e contínuo realizado em etapas, mas extremamente necessário. Feijó (2012) afirma que é um processo que só será possível com a ajuda de todos os atores, institucionais e individuais:

Nos países que são referência em Contabilidade Aplicada ao Setor Público, como Nova Zelândia, Canadá e Inglaterra foram necessários mais de 10 anos para se consolidar a mudança, principalmente no que se refere à adoção do regime de competência e a convergência para as normas internacionais. No Brasil, país de dimensões continentais e diferenças regionais múltiplas, os desafios são grandes e não se levará menos tempo. No entanto, deve-se aproveitar a experiência (FEIJÓ, 2012, 187).

Sobre as questões subjetivas (duas últimas) foram questionados aos colaboradores quais as principais dificuldades e os principais desafios para a implementação das novas práticas e procedimentos contábeis e se o setor de contabilidade da prefeitura tem promovido cursos de capacitação e treinamentos sobre essas novas práticas.

Como resposta à estes questionamentos foram citados como principais desafios: a falta de conhecimento no assunto e a lentidão no processo. Mas que ao mesmo tempo, o setor tem investido em cursos referentes as novas mudanças, realizados pelo Tribunal de Contas do Estado.

Nesse contexto, percebe-se que o processo de implementação nas NBCASP na prefeitura de Teresina apresenta várias dificuldades as quais só poderão ser superadas apresentando um conjunto articulado e complexo de gestão.

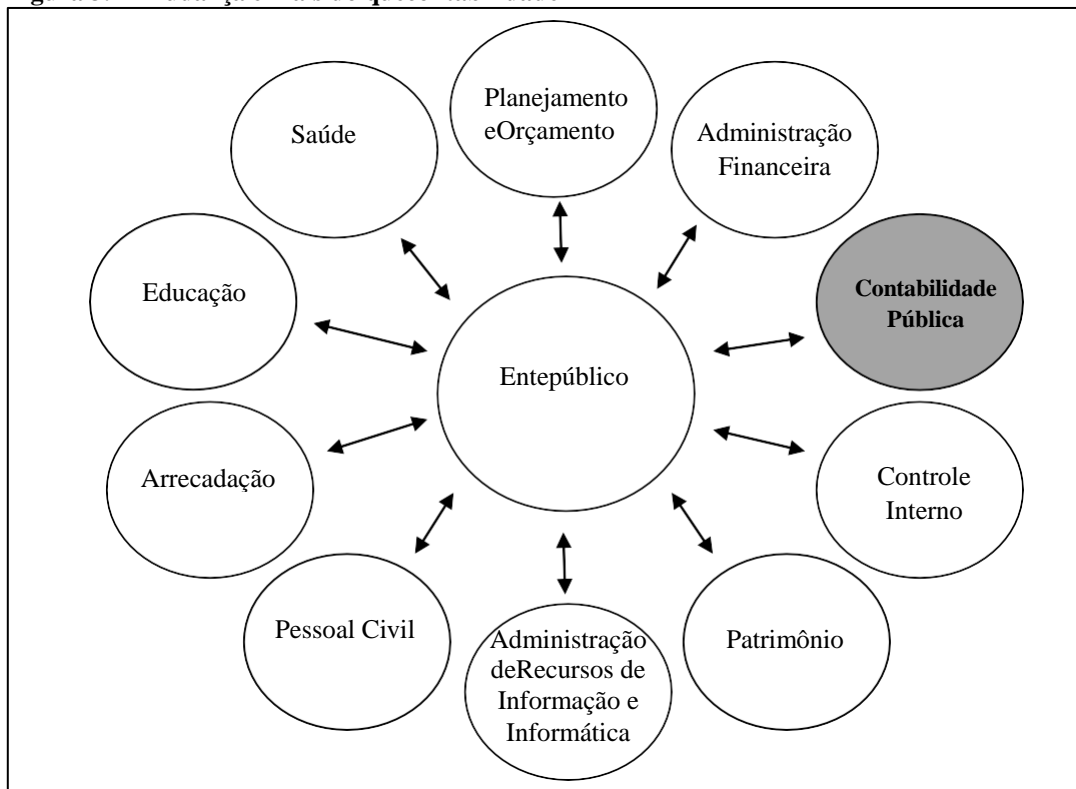
Para isso deve-se haver planejamento. Há de se falar e por que não, em planejamento estratégico de gestão pública para a implementação da reforma. E a —estratégia dependerá do grau de maturidade da gestão contábil de cada ente da Federação (Feijó, 2013, p.209). Entende-se como maturidade da gestão contábil o estágio em que se encontram as práticas de gestão contábil do órgão/ente público, tendo como balizador o marco conceitual e técnico da —Nova Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Nesse sentido cada ente deve planejar-se para que as ações para implantação da reforma contábil se tornem estruturantes, isto é, permanentes e sustentáveis.



Para Feijó (2013) um erro elementar é acreditar que seja uma simples mudança da contabilidade ou que se implantar o novo plano de contas estará tudo resolvido.

É preciso avaliar com os órgãos e entidades envolvidos um plano de ação conjunto para que gradativamente os agentes do sistema de Contabilidade Governamental, em cada ente, possam aprimorar seus estágios de maturidade para operacionalização das ações necessárias, que passam por articulação entre as diversas áreas que formam o ente público (FEIJÓ, 2013, p.209-210).

**Figura 3. A mudança é mais do que contabilidade**



Fonte: Reproduzido de Feijó (2013,p.210).

Analisando então a figura acima percebe-se que a mudança envolve um ambiente complexo e articulado. E que esse ambiente influencia na forma como a gestão contábil conduz a sua implementação. Neste contexto, pode-se dizer que as organizações se comportam dessa forma por uma necessidade de sobrevivência (adequação às expectativas do ambiente) reforçando portanto as características na teoria neoinstitucional.

Diante dessa realidade, procurou-se analisar o ambiente institucional da prefeitura de Teresina e para fins didáticos elaborou-se um quadro-resumo abordando as 11(onze) NBCASP e especificando para cada uma delas o foco da análise na prefeitura, bem como a constatação evidenciada em seus respectivos ambientes/documentos analisados.

**Quadro 10. Análise do processo de implementação das 11(onze) NBCASP na prefeitura deTeresina**

REFERÊNCIAS/ NORMAS	FOCO DAANÁLISE	CONSTATAÇÃO
<b>NBCT16.1:</b> Conceituação, Objeto e Campo deAplicação;	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Revisãobibliográfica</li> </ul>	
<b>NBCT16.2:</b> Patrimônio e Sistemas Contábeis;	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Constatar a implantação dos sistemas contábeis;</li> <li>• Entrevista com analista de desenvolvimento do sistema informatizado contábil daprefeitura.</li> </ul>	Está em fase deimplementação.
<b>NBCT16.3:</b> Planejamento e seus instrumentos sobo EnfoqueContábil;	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Verificação da divulgação dos planos hierarquicamente interligados por meio da análise do PPA, LDO eLOA;</li> <li>• Entrevista com gestora do setor de orçamento.</li> </ul>	Não iniciou a implementação, pois o setores de Contabilidade eOrçamento ainda não planejaram como será feita essa interligação entre acontabilidade e os instrumentos de planejamento (PPA, LDO eLOA).
<b>NBCT16.4:</b> Transações no Setor Público;	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Análise do plano decontas;</li> <li>• Entrevista com analista de desenvolvimento do sistema informatizado contábil daprefeitura.</li> </ul>	Está em fase deimplementação.
<b>NBCT16.5:</b> RegistroContábil;	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Análise do plano de contas e de alguns registroscontábeis;</li> <li>• Entrevista com analista de desenvolvimento do sistema informatizado contábil daprefeitura.</li> </ul>	Está em fase deimplementação.
<b>NBCT16.6:</b> Demonstrações Contábeis;	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Análise das demonstrações contábeis de 2013 e 2014.</li> <li>• Verificar o envio das demonstrações ao Tribunal deContas</li> </ul>	Não iniciou a implementação, pois foi enviado ainda nenhum balancete referente ao ano de 2014. (TCE-PI prorrogou o prazo do envio dos balancetes para o dia01.08.2014).
<b>NBCT16.7:</b> Consolidação das Demonstrações Contábeis;	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Análise das demonstrações contábeis de 2013 e2014.</li> </ul>	Não iniciou aimplementação.
<b>NBCT16.8:</b> ControleInterno;	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Análise documental (Manual de Controle Interno domunicípio);</li> <li>• Entrevista com Controlador Geral do município.</li> </ul>	Ainda não iniciou o processode implementação baseado na nova norma contábil, visto que este deve abranger todo controle do patrimônio daentidade.
<b>NBCT16.9:</b> Depreciação, Amortização eExaustão;	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Análise do balanço patrimonial (notas explicativas).</li> <li>• Aplicação de questionário com colaboradores do setor, e entrevista com contadora geral domunicípio</li> </ul>	Não iniciou a implementação dos critérios de depreciação, amortização eexaustão.
<b>NBCT16.10:</b> Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público;	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Entrevista com Chefe de gabinete executivo daSEMA;</li> <li>• Aplicação de questionário com colaboradores do setor de contabilidade.</li> </ul>	Não iniciou a implementação, visto que será necessário primeiro ter o controle de todo patrimônio do município.
<b>NBCT16.11:</b> Sistema deInformação de Custos doSetor Público.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Constatar a implantação do sistema de custo.</li> <li>• Entrevista com responsável por implementação desoftware.</li> </ul>	Não iniciou a implementação do Sistema deCustos.

Fonte: Pesquisa decampo

O ambiente da prefeitura de Teresina foi analisado em suas diversas secretarias: Secretaria Municipal de Finanças (SEMF); Secretaria Municipal de Planejamento (SEMPLAN) e Secretaria Municipal de Administração (SEMA).

Na SEMF foram abordados os setores de Contadoria e Controladoria Geral do município, bem como o setor de informática, onde estão se desenvolvendo os sistemas informatizados adequados às novas mudanças contábeis. Na SEMPLAN entrevistou-se a Coordenadoria Geral do Orçamento e na SEMA visitou-se a Chefia Executiva de Gabinete e o Setor de Patrimônio.

Constatou-se portanto que a prefeitura ainda não iniciou a implementação de boa parte das NBCASP, o que demonstra a complexidade e dificuldade da mudança. Em entrevista, a contadora geral do município ressalta que é necessário primeiro parametrizar o sistema contábil informatizado de modo a emitir os balancetes nos moldes exigidos pela legislação. Essa adequação não é simples e exige tempo e esforço de toda uma equipe, segundo a gestora. Porém é a prioridade, uma vez que o TCE-PI estabeleceu novos prazos e as prefeituras trabalham com prestação de contas. Ou seja, o não envio desses balancetes acarreta em não recebimento de recursos federais. Resolvido essas —urgências— a prefeitura deverá articular-se com os demais setores e secretarias de modo a implementar os novos procedimentos.

Um dos aspectos mais relevantes das mudanças na nova contabilidade pública é o resgate da contabilidade patrimonial, ou seja, é —despertar no setor público de que o objeto da Contabilidade é o patrimônio e não somente o orçamento— (Feijó, 2013, p.181). Assim, o grande desafio é registrar e controlar o patrimônio público mantendo o aspecto orçamentário, porém incorporando-se a visão patrimonial. Deve-se apenas separar a visão orçamentária da visão patrimonial.

Pelo atual regime de caixa, o patrimônio governamental fica oculto e com o advento das NBCASP, esse cenário vai mudar: os Ativos como edifícios, equipamentos, máquinas, terrenos, móveis e imóveis, além dos Bens de uso público como praças e parques terão seu valor calculado e registrado no Balanço Patrimonial. Para a sociedade, o real valor desses Bens representa obter registro confiável do patrimônio e para a tomada de decisões nas políticas públicas. Além disso, obterá uma visão mais real e abrangente dos custos no setor público.

Observa-se que na prefeitura de Teresina essa mudança ainda não acontece, uma vez que ainda não iniciou o próprio controle do patrimônio público. O setor de orçamento, bem como o de patrimônio ainda funcionam de forma isolada da contabilidade, conforme

entrevista com as respectivas gestoras do setor de orçamento, de contabilidade e de patrimônio.

No caso de Teresina, todos os bens de uso comum deverão ser reconhecidos, mensurados e evidenciados em suas demonstrações contábeis. Citamos como exemplo, a Ponte Estaiada, o Parque municipal do Encontro dos Rios (reserva ambiental), bem como todas as praças, rodovias e estradas também deverão ser contabilizados de acordo com as novas regras.

Dantas (2014) comenta que é necessário fazer o inventário anual dos bens móveis e imóveis, com levantamento físico e financeiro, sendo necessário uma comissão designada para este fim, além da segregação das funções de responsável pelo inventário e pelo registro contábil. Dantas (2014) ainda afirma que é necessário haver integração da Contabilidade com outros setores da Administração Pública:

- **Sector de Arrecadação:** para o registro dos créditos tributários a receber;
- **Sector de Patrimônio:** para registro dos valores atualizados e ajustados dos bens;
- **Sector de Pessoal:** para registro das provisões de 13º e férias, salários e encargos a pagar.

O sistema informatizado contábil da prefeitura de Teresina é o responsável pela integração de todas essas informações, o qual constatou-se que algumas delas já vem sendo implementadas conforme descritas no quadro anterior (como por exemplo, os procedimentos de reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações e provisões por competência, e os procedimentos de reconhecimento, mensuração e evidenciação dos créditos tributários).

Esse é um grande desafio, daí a importância da articulação entre os setores de patrimônio, orçamento e planejamento e contabilidade, pois as informações deverão ser compartilhadas de forma tempestiva e confiável.

Sobre as características da informação contábil, Rosa (2013) comenta:

Considera-se que uma informação é **confiável** quando está fundamentada na veracidade e na validade de seu conteúdo a ponto de tornar-se uma ferramenta aceita e utilizada, tanto para avaliação quanto para decisão do usuário. Por isso, a informação deve ser neutra e não oferecer privilégios a qualquer das partes, principalmente quando estas têm objetivos e interesses contrários. A informação é **tempestiva** quando processada e divulgada em tempo hábil, objetivando sua utilização nos devidos fins. Também deve ser **compreensível**, de fácil entendimento por parte dos usuários portadores de conhecimento de contabilidade e dos negócios e atividades desenvolvidas pelo órgão ou entidade pública. As informações relevantes sobre temas complexos não devem ser excluídas das demonstrações contábeis, mesmo sendo de difícil compreensão pelos usuários. Por fim, a informação deve ser também **comparável** com as informações de outros órgãos e entidades atuantes na mesma atividade ou setor econômico, com maior grau de utilidade se puder ser comparada ao longo do tempo (ROSA, 2013, p.13).

Desse modo, portadora de todas essas características, a informação contábil passa a ser considerada um instrumento essencial para a tomada de decisão, contribuindo para a melhoria da gestão pública e consecução da finalidade da Administração Pública: o atendimento do bem-estar. Destarte, a gestão pública municipal no desempenho de suas responsabilidades devem acompanhar e favorecer ao desenvolvimento das mudanças na Administração Pública e de modo a favorecer a *accountability*, a transparência e ao controle social.

## **52 Desafios e perspectivas para a gestão pública municipal**

Desde meados da década de 1990, a gestão pública no Brasil vem passando por transformações importantes, notadamente no que se refere à redefinição do papel do Estado nacional, em geral, e do papel desempenhado pelas três esferas de governo: União, Estados-Membros e Municípios. O esgotamento da capacidade de lidar com problemas complexos e extensos levou o governo central a transferir esses problemas para estados e municípios, sobretudo para os últimos.

Assim, diante da relevância da gestão pública municipal ao desenvolvimento do país, e buscando identificar os desafios e as perspectivas desta gestão, entrevistou-se os secretários de Planejamento e Finanças da prefeitura de Teresina. Ressalta-se que não foi possível entrevistar o secretário de Administração deste município e que as entrevistas foram realizadas nas próprias secretarias no mês de julho de 2014, onde foram abordadas as mesmas questões aos respectivos secretários. O roteiro destas entrevistas encontram-se em anexo à dissertação.

A partir de uma análise qualitativa, nesta etapa foram abordadas 8 (oito) questões subjetivas buscando-se verificar a percepção dos gestores de Teresina quanto à relevância do processo de implementação das novas normas contábeis.

As primeiras perguntas visam saber se a adoção das novas regras são necessárias e que consequências a implementação das NBCASP trarão para a gestão pública municipal e para a sociedade. A pesquisa permitiu constatar que a adoção das novas regras são necessárias pois permitirá ao gestor ter mecanismos gerenciais para a tomada de decisão, além de possibilitar uma homogeneidade nas transações internacionais. Na opinião dos gestores haverá maior controle dos órgãos externos na gestão pública. E se houver maior controle, haverá maior clareza e transparência para a sociedade.

Essa resposta reflete os argumentos realizados por Rosa(2013):

Do ponto de vista do setor público, a preocupação está relacionada a possibilitar a análise comparativa das informações contábeis fornecidas nas diferentes esferas do governo de um país com as de outros países, com a máxima compreensibilidade para todos os usuários. A adoção de uma linguagem contábil harmônica ou universal permitirá comparar os desempenhos das empresas que operam tanto no país como no exterior e o desempenho das finanças públicas do país com o de outros países. Maior transparência nas informações contábeis oferece maior confiança e tende a atrair os investidores estrangeiros para as empresas nacionais (ROSA, 2013,p.1).

A resposta também permite constatar que o benefício da transparência não é só para o setor público, como também para a sociedade, a qual deve ser a principal beneficiária de todo esse processo. Como fundamento tem-se o próprio conceito da função social da CASP, qual seja, favorecer a instrumentalização do controle social. Ou seja, a nova contabilidade pública deve andar de mãos dadas com a transparência de forma a permitir o controle da sociedade sobre as contas públicas.

Sobre o conhecimento dos dirigentes quanto aos novos critérios adotados, os resultados obtidos permitiram evidenciar que ambos têm conhecimentos sobre as novas práticas em um dos pontos principais da nova contabilidade pública que é a mudança de foco, ou seja, passa do enfoque orçamentário para o patrimonial. Essa mudança de foco, segundo os gestores permitirá a geração de relatórios mais claros e precisos, baseados nos custos, e auxiliará na tomada de decisão da gestão pública.

Silva (2011) comenta quanto aos aspectos orçamentários da gestão e os aspectos patrimoniais que influenciam na avaliação dos custos do setor público. Inicia-se uma visão econômica de longo prazo da saúde financeira e patrimonial do setor público, assim por exemplo, é preciso contabilizar a depreciação de máquinas e equipamentos, o que até o ano de 2010 não se fazia, a preocupação agora é com o valor da entidade, da organização pública (MONTEIRO; MELO,2012).

Outro ponto que decorre da visão patrimonial é a adoção integral do princípio da competência.—Portanto, reconhecendo os atos e fatos administrativos com observância do regime de competência, a Contabilidade pública irá traduzir fielmente os fenômenos ocorridos no patrimônio público (ROSA, 2013,p.27).

As questões seguintes objetivam destacar os principais desafios a serem enfrentados pela gestão pública e as possíveis perspectivas. Como desafios, os gestores afirmaram que um deles será qualificar o pessoal para aplicar a mudança de maneira correta e o outro é a dificuldade de criar uma nova cultura de transparência. Como perspectivas espera-se que a contabilidade possa contribuir com elementos confiáveis para tomada de decisão e que os prazos para fornecer informações sejam mais curtos.

Em seguida, questionou-se o papel do Tribunal de Contas do Estado frente a esse processo de mudança da Contabilidade Pública, e como vem sendo a atuação do Tribunal de Contas do Estado do Piauí. Em resposta os gestores falaram que a atuação do TCE é positiva e vem trabalhando em parceria com a prefeitura de Teresina. O TCE está implantando neste exercício um novo sistema de prestação de contas compatível com a NBCASP e assim como ocorre em qualquer implantação existem os problemas e as divergências conceituais. Porém os prazos de prorrogação estipulados pelo TCE e as exigências da nova legislação tem gerado custos para a prefeitura com sistemas e capacitação.

Os papéis dos Tribunais de Contas desempenham papel fundamental no processo de mudança e, ao mesmo tempo, serão seus principais beneficiários, pois uma boa contabilidade são os olhos do Tribunal sobre os jurisdicionados.—Como fazer uma boa avaliação de uma prestação de contas sem uma contabilidade bem feita? Como fazer avaliação de gestão sem uma contabilidade que apresente todos os ativos e passivos? (FEIJÓ, 2013, p.195).

No novo modelo a análise das contas será mais complexa e os Tribunais precisarão capacitar fortemente seus servidores. No caso do Tribunal de Contas do estado do Piauí este vem atuando fortemente na fiscalização e controle das prestação de contas dos municípios. E vem atuando também em parceria com o Conselho Regional de Contabilidade do Piauí, no sentido de promover treinamentos e capacitação sobre as novas regras contábeis, além de incentivar a pesquisa acadêmica na área de administração pública.

A última pergunta visa saber dos gestores as contribuições que podem existir da nova contabilidade pública para as políticas públicas. Constatou-se que as novas regras poderão auxiliar o gestor no processo de tomada de decisão, uma vez que, implantando um sistema de custos, por exemplo, relatórios gerenciais poderão ser mais claros e precisos. A prefeitura poderá saber quanto se destinou por exemplo, para a classe—D de assistência, saúde e educação, e a partir daí ter subsídios mais concretos para implementar, monitorar e avaliar as políticas públicas. Hoje não se tem esse controle integrado com a contabilidade, ele é feito de forma paralela. São necessários indicadores para medir o grau de desempenho das políticas públicas. Sendo assim, formular, implementar, monitorar e avaliar políticas públicas não são tarefas fáceis. São necessários instrumentos eficientes, eficazes e efetivos, os quais aliados à uma boa governança pública devem favorecer políticas públicas vitais para a manutenção da coesão social. A mudança do foco da contabilidade pública de orçamentária para patrimonial vem exigir um controle e gestão ainda maior do patrimônio público.

Verificou-se portanto neste trabalho que a correta gestão desse patrimônio contribui para o sucesso de programas e políticas públicas.

## 5.2 Análise do processo de implementação das NBCASP nos municípios piauienses

A partir da Constituição de 1988, estados e municípios tiveram de redesenhar sua estrutura organizacional para se adequar aos novos papéis que lhes foram impostos (ABRÚCIO; COUTO, 1996; ABRÚCIO, 2005). Na realidade, até o presente momento muitos deles ainda não conseguiram sair do *status quo* anterior e, por isso, encontram dificuldades em se relacionar com os demais níveis de governo, com o mercado e com a sociedade civil organizada. Mesmo aqueles que tiveram um avanço maior, ainda necessitam amadurecer um modelo de gestão que contemple essa nova fase de governança pública (KISSLER E KEIDEMANN, 2006).

Como dito, a transparência orçamentária, o controle social e a *accountability* são os alicerces sólidos para uma boa governança pública. Assim, a inovação em marcha dos novos procedimentos contábeis vem reforçar esses instrumentos contribuindo para o fortalecimento da gestão públicamunicipal.

Diante dessa perspectiva de mudanças e inovações, é mister compreender o comportamento e o papel do contador público municipal, além de analisar suas opiniões em seu ambiente institucional.

Por esta justificativa, na terceira etapa desta pesquisa realizou-se um estudo comparativo em 70 (setenta) municípios piauienses buscando averiguar o grau de implementação das NBCASP e analisar as possíveis dificuldades de implementá-las.

Atendendo à um dos objetivos específicos deste trabalho e buscando investigar a realidade do processo de implementação da nova contabilidade pública no estado do Piauí, procedeu-se com um estudo de estatística descritiva, no qual o universo da pesquisa considerado foram os municípios piauienses.

Atualmente o Estado do Piauí possui 224 municípios, com uma população de 3.184.166, segundo estimativa do IBGE e uma área territorial correspondente a 251.577,738km<sup>2</sup>.

A pesquisa inicialmente visava atingir a maior quantidade de municípios possível, sendo para isso enviados questionários estruturados para os contadores públicos municipais responsáveis por mais de 100 municípios. Os contatos dos contadores foram disponibilizados pela APPM (Associação Piauiense de Municípios).

Feito os contatos, entregou-se os questionários em alguns escritórios de contabilidade pública localizados em Teresina e outros questionários foram enviados por e-mail para o contador responsável pela contabilidade do município. Esta pesquisa de campo foi iniciada em abril de 2014, sendo obtidas as respostas no período compreendido entre maio e julho de



2014. Neste atual contexto de reformas e prazos para envio das demonstrações contábeis públicas nos novos moldes, muitos contadores recusaram-se a responder o questionário justificando falta de tempo, além de insegurança do conteúdo tratado nas novas regras.

Diante dessa realidade obteve-se resposta de 18 (dezoito) contadores públicos municipais, os quais são responsáveis por 73 (setenta e três) municípios piauienses.

Está incluída nessa pesquisa a prefeitura de Teresina, uma vez que esta é o foco primordial do nosso objeto de estudo. Considerando que 2 (dois) questionários, ou seja, 2 (dois) municípios, obtiveram respostas incompletas, por um erro de impressão do questionário, estes foram desconsiderados da amostra pesquisada.

Tem-se portanto de total de 224 municípios, uma amostra de 71 municípios.

Como suporte documental à essa pesquisa estatística, buscou-se fundamento nas fórmulas elaboradas por Barbetta (2011). Conforme o autor, o tamanho mínimo de uma amostra pode ser obtido por meio da seguinte fórmula:

$$n = \frac{N \times n_0}{N + n_0}$$

Sejam: N tamanho (número de elementos) da população;

n tamanho (número de elementos) da amostra;

$n_0$  uma primeira aproximação para o tamanho da amostra e

E o erro amostral tolerável.

O  $n_0$  é obtido pela fórmula:

$$n_0 = 1 / E\sigma^2$$

Considerando o possível erro de avaliação dentro do parâmetro de interesse identificado, é necessário que se especifique o erro amostral tolerável, conceito definido por Barbetta (2011, p.57) como "a diferença entre uma estatística e o parâmetro que se quer estimar", ou seja, o quanto se tolera de erro na avaliação. Fixou-se para a presente pesquisa de campo o erro amostral tolerável de 10% (0,10).

Colocando em prática para este estudo as fórmulas destacadas e considerando a população de 224 municípios, chega-se ao tamanho mínimo da amostra de 69 municípios, conforme memória de cálculo a seguir:

$$n_0 = 1 / (0,10)^2 = 100$$

$$N = \frac{(224 \times 100)}{(224 + 100)} = 69,14$$

Constata-se dessa forma, que a pesquisa realizada em 71 municípios é considerada uma amostra representativa, tendo em vista que o tamanho mínimo da amostra calculada foi de 69 municípios.

Os municípios-alvo desta pesquisa foram: Acauã, Angical do Piauí, Arraial, Barras, Barro Duro, Batalha, Beneditinos, Bertolândia, Boa Hora, Bom Jesus, Bonfim do Piauí, Boqueirão do Piauí, Brejo do Piauí, Buriti dos Lopes, Cabeceiras do Piauí, Cajazeiras do Piauí, Campo Alegre do Fidalgo, Campo Largo do Piauí, Canavieira, Canto do Buriti, Cocal, Colônia do Gurguéia, Conceição do Canindé, Coronel José Dias, Cristino Castro, Curalinhos, Demerval Lobão, Esperantina, Fartura do Piauí, Fronteiras, Gilbués, Ilha Grande, Jerumenha, Juazeiro do Piauí, Lagoa de São Francisco, Lagoa do Sítio, Landri Sales, Madeiro, Massapê do Piauí, Miguel Leão, Morro do Chapéu do Piauí, Nazaré do Piauí, Nossa Senhora de Nazaré, Nossa Senhora dos Remédios, Nova Santa Rita, Novo Oriente do Piauí, Novo Santo Antônio, Parnaíba, Pedro Laurentino, Picos, Piracuruca, Porto Alegre do Piauí, Redenção do Gurguéia, Regeneração, Riacho Frio, Ribeiro Gonçalves, Rio Grande do Piauí, Santa Cruz dos Milagres, São Francisco de Assis do Piauí, São João da Fronteira, São João do Arraial, São José do Divino, São José do Peixe, São Miguel da Baixa Grande, São Pedro do Piauí, Sebastião Barros, Sebastião Leal, Sigefredo Pacheco, Teresina, Uruçuí, Valença do Piauí, Várzea Grande.

Em anexo encontra-se um quadro com os 71 municípios e suas respectivas características: população, área territorial, densidade demográfica, PIB e IDHM. Dos dados coletados depreende-se que a população dos 71 municípios envolvidos na pesquisa corresponde à 53% da população total do estado do Piauí.

Nesta sequência, baseando-se nas NBCASPs e no MCASP, elaborou-se um questionário estruturado com 11(onze) perguntas objetivas e 5(cinco) subjetivas, as quais foram respondidas pelo contador responsável de cada município. Este questionário encontra-se em anexo à esta dissertação.

Destaca-se inicialmente que dos 18 contadores questionados, 9 são homens e 9 são mulheres, ou seja (50% masculino e 50% feminino). Esses dados mostram que o contingente feminino no setor contábil vem aumentando, em especial na área de contabilidade pública. Observa-se que —a mulher contábil vem conquistando seu espaço na sociedade, os papéis que eram desempenhados exclusivamente por homens, hoje são realizados com a mesma eficiência por mulheres que lutam pela manutenção de seus direitos (MONTEIRO, 2003, p.7).

Há cerca de 50 décadas, as mulheres sequer podiam votar, trabalhar e ingressar na carreira pública então, era inimaginável. Com o crescimento do poder feminino, as mulheres já ocupam cargos de chefia e liderança, e até de presidente em diversos países do mundo.

Destaca-se aqui a discussão entre gênero e corrupção, uma vez que este é um problema surpreendentemente recente na luta contra a corrupção. Há de fato uma ligação entre a maior representação de mulheres no governo e menores níveis de corrupção.

Um influente estudo realizado pelo Banco Mundial<sup>18</sup> em 150 países na Europa, África e Ásia, chegou à conclusão de que as mulheres são mais confiáveis e menos propensas à corrupção. Em outra pesquisa realizada pela Transparência Internacional<sup>19</sup>, com mais de 60.1 famílias em 60 países, concluiu que as mulheres são menos propensas a pagar subornos ou receber propinas em comparação com homens.

Tendo em vista que a (nova) Contabilidade Pública é um importante instrumento de combate à corrupção, esse estudo sobre gênero torna-se relevante na medida em que o poder das mulheres nesta área profissional vem aumentando consideravelmente.

Posto isso, prossegue-se com a análise das questões mais relevantes destacadas dos questionários e destaca-se as principais considerações sobre cada uma delas.

**Tabela 9. Sobre a adoção de novas regras para a contabilidade pública**

Opções	Município	Percentual
Necessárias	70	99%
Desnecessárias	1	1%
Indiferentes	0	0%
<b>TOTAL</b>	<b>70</b>	<b>100%</b>

Fonte: Pesquisa de campo

O primeiro item deseja averiguar a percepção dos contadores sobre a relevância das novas regras para a contabilidade pública. Apenas um município considera as novas regras indiferentes. Todos os outros, ou seja, 99% municípios (inclusive Teresina) são unânimes em afirmar que a adoção de novas regras para a contabilidade são necessárias.

Isso confirma a aceitação por parte dos contadores públicos municipais piauienses de todo o processo de convergência pelo qual a contabilidade pública vem passando.

<sup>18</sup> Disponível em:

<<http://www.liberosocial.com.br/2012/01/homens-sao-mais-corruptos-do-que-as-mulheres.html>>

<sup>19</sup> A Transparência Internacional (TI) é uma organização não-governamental que tem como principal objetivo a luta contra a corrupção. Foi fundada em março de 1993 e encontra-se sediada em Berlim. É conhecida pela produção anual de um relatório no qual se analisam os índices de percepção de corrupção dos países do mundo.

Nas palavras de Silva (2012), pode-se constatar a necessidade da adoção das novas regras contábeis:

Todavia, com a expansão dos mercados e a globalização da economia, surge a **necessidade**, nas entidades, da elaboração de demonstrações contábeis baseadas em critérios uniformes e homogêneos, de forma que os gestores, investidores e analistas de todos o mundo possam utilizar informações transparentes, confiáveis e comparáveis, nos processos de tomadas de decisões (SILVA, 2012, p.63, grifo nosso).

O primeiro passo para a mudança é a aceitação. Assim, quando se reconhece que toda essa transformação é necessária, já se tem um grande avanço, como demonstra Feijó(2013):

Assim, quando se percebe toda essa salutar transformação em torno da contabilidade aplicada ao setor público, reconhece-se que ela foi redescoberta e em muito poderá contribuir, efetivamente, para que os entes públicos disponibilizem informações contábeis transparentes e comparáveis, que sejam compreendidas pelos usuários (FEIJÓ, 2013,p.103).

As novas normas editadas pelo CFC seguindo os padrões internacionais vêm promovendo o desenvolvimento conceitual da contabilidade, de forma a estimular cada vez mais a convergência e acima de tudo, vem fortalecendo os procedimentos voltados à transparência e prestação de contas(*accountability*).

Nessa perspectiva, a questão seguinte visa avaliar o gestor sobre o seu nível de conhecimento acerca das novas regras da Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

**Tabela 10. Conhecimento acerca das novas regras daCASP**

<b>Opções</b>	<b>Município</b>	<b>Percentual</b>
Ótimo	34	48%
Bom	15	21%
Regular	22	31%
Insuficiente	0	0%
<b>TOTAL</b>	<b>71</b>	<b>100%</b>

Fonte: Pesquisa decampo

Percebe-se, de acordo com a tabela 10, que a maioria (69%) dos contadores responsáveis pela contabilidade dos municípios interrogados respondeu que têm ótimo ou bom conhecimento, enquanto que 31% têm um conhecimento regular. Isso significa que ainda há uma carência em conteúdo e falta de informação das novas práticas da Contabilidade Aplicada ao Setor Público por parte dos contadores.

A falta de conhecimento demonstra ser uma entrave no processo de implementação, uma vez que os contadores públicos têm papel fundamental e relevante nesse processo. Além

de mudar a cultura da administração pública, no sentido de separar a visão orçamentária da visão patrimonial, ele deve ser um agente catalisador de todo o processo procurando conscientizar o gestor a respeito dos reflexos de suas ações sobre o patrimônio público e a necessidade de que as informações sejam registradas no sistema. E para isso o conhecimento sobre as NBCASP é fatorprimordial.

O item posterior denota saber da prefeitura como está o processo de implementação dos procedimentos sobre reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações e provisões porcompetência.

**Tabela 11. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações e provisões porcompetência**

<b>Opções</b>	<b>Município</b>	<b>Percentual</b>
Jáimplementou	11	15%
Está em fase deimplementação	56	79%
Não iniciou aimplementação	4	6%
<b>TOTAL</b>	<b>71</b>	<b>100%</b>

Fonte: Pesquisa decampo

Quanto a implementação destes procedimentos, os municípios averiguados encontram-se em sua maioria em fase de implementação. Apenas 6% ainda não iniciaram esse processo, o que demonstra também serpreocupante.

Para implementação destes procedimentos, percebe-se um nível de detalhamento e exigência maior para reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações, bem como das provisões por competência. Serão necessários vários ajustes em procedimentos operacionais para registro de obrigações por competência, além de ajustes em sistemas integrados de controle de obrigações com a contabilidade para se adequarem aos novos padrões. Talvez por isso ainda não haja uma implementação integral deste itempara.

Teresina encontra-se no mesmo nível que os demais municípios: em fase de implementação. Nesse aspecto há de se observar que o sistema de folha de pagamento (Secretaria de Administração) funciona de forma integrada com o sistema de Contabilidade (Secretaria de Finanças). Assim, as provisões para 13.º salário por exemplo, já estão sendo realizadas por regime decompetência.

Um outro item a ser avaliado trata do reconhecimento, da mensuração e da evidenciação dos créditos, tributários ou não, e da dívida ativa, incluindo as respectivos ajustes para perdas. Analisando-se a tabela 12, constata-se que 85% dos municípios estão em fase de implementação, enquanto 8% não iniciaram esseprocesso.

**Tabela 12. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos créditos e da dívida ativa**

Opções	Municípios	Percentual
Já implementou	3	4%
Está em fase de implementação	60	85%
Não iniciou a implementação	8	11%
<b>TOTAL</b>	<b>71</b>	<b>100%</b>

Fonte: Pesquisa de campo

Observa-se também que 4% dos municípios já concluíram a implementação deste item. O município de Teresina encontra-se também em fase de implementação, ou seja, no mesmo patamar que a maioria demais. Para implementação deste procedimento é necessário que o sistema de arrecadação da prefeitura, bem como o sistema de administração tributária (relatório da dívida ativa) trabalhem de forma integrada, o que já vem sendo desenvolvido no sistema da prefeitura de Teresina.

Um dos aspectos relevantes da mudança ora em curso é a busca incessante do reconhecimento e mensuração de todos os ativos e passivos do setor público. No que se refere aos ativos, um dos grandes desafios é saber como tratar na contabilidade os créditos tributários a receber. É importante enfatizar que o setor público brasileiro acostumou-se a não ter o controle patrimonial do—contas a receber.

Contudo, no setor público consolidou-se a cultura orçamentária de contabilizar a receita sob a ótica de caixa (arrecadação), sem o registro prévio do valor a receber, dos créditos tributários ou mesmo das multas aplicadas pelos órgãos de fiscalização e que ainda não foram arrecadadas.—Assim, os balanços patrimoniais da União (e dos demais estados da Federação: Estado, Distrito Federal e Municípios) são aprovados sem o registro de todos os ativos (direitos a receber) na contabilidade (FEIJÓ, 2013, p.162).

Feijó (2013) nos dá um belo exemplo elucidativo desse caso:

Tomando-se como exemplo o caso de uma prefeitura que envia o boleto de cobrança do IPTU para o contribuinte, pode-se dizer que neste momento o contribuinte tem uma obrigação a pagar e conseqüentemente a prefeitura deveria registrar o direito a receber em contrapartida de uma variação patrimonial aumentativa. Tal registro não afeta a receita orçamentária do município, portanto não amplia a capacidade de gastar. Atualmente, o crédito a receber somente é feito depois de inscrito na dívida ativa. Mas é somente neste momento que o setor público deve evidenciar os valores a receber? Como se pode saber quanto dos créditos cobrados/lançados foram arrecadados antes de se inscrever em dívida ativa? Esta informação não tem transparência nos balanços do setor público, pois não está registrado na contabilidade o crédito cobrado e não pago. As mudanças propostas realizadas pela STN visam evidenciar o montante dos créditos lançados pela Fazenda Pública e ainda não arrecadados, similarmente ao que acontece com os créditos inscritos em dívida ativa (FEIJÓ, 2013, p.162-163).

Ante o exposto, consideramos de extrema relevância, para uma gestão fiscal eficiente, o correto lançamento (por competência) dos créditos, tributários ou não, e da dívida ativa.

**Tabela 13. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens móveis, imóveis e intangíveis**

Opções	Municípios	Percentual
Já implementou	12	17%
Está em fase de implementação	46	73%
Não iniciou a implementação	7	10%
<b>TOTAL</b>	<b>71</b>	<b>100%</b>

Fonte: Pesquisa de campo

Dando continuidade, a questão relacionada a tabela 13, demonstra o percentual de implementação dos procedimentos relacionados ao reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens móveis, imóveis e intangíveis dos municípios.

Neste item observa-se que 73% dos municípios estão em fase de implementação, enquanto 7% ainda nem iniciaram esse processo. Teresina também ainda não iniciou. Analisando a situação da referida prefeitura observou-se que a principal dificuldade está na integração entre o sistema de patrimônio e o sistema contábil. Para se reconhecer e mensurar um bem, é necessário primeiro ter o registro e controle desse bem. Esse processo deve ser feito, conforme já mencionou-se aqui neste trabalho de forma integrada entre o setor de patrimônio e de controladoria da prefeitura. Um dos desafios de controle desses registros segundo a contadora geral do município está nos bens da área de saúde (equipamentos dos hospitais públicos municipais) pois o registro ainda é feito em outro sistema.

A NBCT 16.10 traz todos os critérios de reconhecimento, mensuração e evidenciação desses ativos (bens móveis, imóveis e intangíveis). Os novos critérios não são simples de serem implementados, requerendo muita atenção e informação dos contadores públicos.

Sobre o Ativo intangível; este é definido como um ativo não monetário identificável sem substância física, o qual deve ser reconhecido inicialmente ao custo de aquisição. Para enquadrar-se na definição de ativo intangível, os ativos precisam ser identificáveis, controlados e geradores de benefícios futuros em favor da entidade. Os intangíveis, como qualquer outro grupo agregam benefícios econômicos futuros e são controlados e explorados exclusivamente pela entidade que os possui (ROSA, 2013). São exemplos de intangível: Softwares, Marcas, Direitos e Patentes Industriais, e Direitos de uso de imóveis.

Contabilmente, é de fundamental importância a caracterização dos ativos intangíveis no momento do reconhecimento e de seu registro inicial. Não somente dos ativos intangíveis como também dos bens móveis e imóveis. Todo esse processo é lento, por ser sua correta

mensuração e evidenciação permitirá uma transparência maior dos bens públicos evidenciados em suas demonstrações contábeis.

**Tabela 14. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos ativos de infraestrutura**

Opções	Municípios	Percentual
Já implementou	0	0%
Está em fase de implementação	36	51%
Não iniciou a implementação	35	49%
<b>TOTAL</b>	<b>71</b>	<b>100%</b>

Fonte: Pesquisa de campo

Quanto ao reconhecimento, mensuração e evidenciação dos ativos de infraestrutura também observa-se que um pouco mais da metade (51%) dos municípios ainda estão em fase de implementação, porém 49% ainda nem iniciaram o processo de implementação. Destaca-se que Teresina também não iniciou o processo de implementação de reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens de uso comum do povo.

Até então, na prática atual, os bens de uso comum do povo, conforme classificado no art. 99 da Lei 10.406/2002 (Código Civil), não integravam o patrimônio líquido contábil das entidades públicas.—Apesar de não terem sido identificados ou qualificados pela normatização do CFC, o respectivo valor de aquisição ou de produção e construção será o critério de mensuração adotado, quando tais bens sejam reconhecidos como Ativo I (ROSA, 2013, p.542).

Segundo o MCASP – Parte II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais, os bens de uso comum do povo podem ser encontrados em duas classes: nos ativos de infraestrutura e nos bens do patrimônio cultural. Exemplifica os ativos de infraestrutura como as redes rodoviárias, os sistemas de esgoto, os sistemas de abastecimento de água e de rede de comunicação.

Diante da complexidade destes ativos, salienta-se que não será fácil o reconhecimento e mensuração destes ativos. Para a contadora de Teresina, a principal dificuldade será o registro dos ativos da zona rural. Devem ser utilizados sistemas de dados de satélite para localização destes itens, bem como sistemas de geoprocessamento. O que reflete portanto custos para a prefeitura neste momento inicial, com equipamentos e equipes de pessoal capacitados para estes trabalhos.

Em seguida (tabela 15) buscou-se analisar a implementação do registro dos fenômenos econômicos resultantes ou independentes da execução orçamentária, tais como amortização, depreciação e exaustão (descritos na NBC T 16.9). Esta norma vem estabelecer outra



novidade considerada relevante é a prática de depreciação, amortização e exaustão dos bens, depois que forem reavaliados. Isso dará uma visão mais real dos custos envolvidos no setor público. Se muitos órgãos do setor público não deprecia, não amortiza e não contabiliza exaustão de seus bens públicos, não estão evidenciando de forma correta o seu patrimônio público.

**Tabela 15. Registro dos fenômenos econômicos: depreciação, amortização e exaustão**

<b>Opções</b>	<b>Municípios</b>	<b>Percentual</b>
Já implementou	1	1%
Está em fase de implementação	60	85%
Não iniciou a implementação	10	14%
<b>TOTAL</b>	<b>71</b>	<b>100%</b>

Fonte: Pesquisa de campo

Por muito tempo se pensou que a entidade governamental não tinha a necessidade de calcular as depreciações dos bens tangíveis empregados nas atividades da organização. Entretanto, de uns tempos para cá esse pensamento vem sofrendo mudanças, porque o cálculo do valor da depreciação ajuda a conhecer e a estabelecer situações com as quais a entidade vive no seu dia a dia, conforme se exemplifica a seguir:

- Qual o custo de manutenção e funcionamento das atividades de ensino municipal?
- Qual o custo de manutenção e funcionamento das atividades de saúde municipal?
- Qual o custo de manutenção e funcionamento das atividades de limpeza pública?

Para reis (2013) seria longa a lista de atividades para as quais se apresentariam questões relacionadas ao custo de manutenção e funcionamento de outras atividades. O conhecimento do custo ajudaria a prover a entidade os recursos necessários à manutenção e ao funcionamento de todas as suas atividades, das quais resultariam benefícios em prol da administração e do cidadão. Evidentemente, na composição desses custos se integraria a depreciação do bem tangível, móveis, imóveis, equipamentos, veículos e outros meios necessários ao funcionamento da organização.

Nesta pesquisa comprova-se que 85% dos municípios estão em fase de implementação deste procedimento. Vale destacar que um dos municípios já implementou esse processo, porém Teresina está entre os 10% dos que ainda não iniciaram a implementação.

Sobre o processo de implementação do plano de contas (tabela 16) nas prefeituras, observa-se que a maioria (89%) já implementou em sua totalidade este processo.

**Tabela 16. Implantação do Plano de Contas**

<b>Opções</b>	<b>Municípios</b>	<b>Percentual</b>
Já implementou	63	89%
Está em fase de implementação	7	10%
Não iniciou a implementação	1	1%
<b>TOTAL</b>	<b>71</b>	<b>100%</b>

Fonte: Pesquisa decampo

De acordo com as regras de transparência da LRF e regulamentação (Decreto nº 7.185/2010) do Governo Federal, caso o ente não implante o PCASP no prazo estabelecido, ficará impedido de receber transferências voluntárias, conhecidas genericamente como convênios. Talvez por isso, boa parte dos municípios já tenha implementado o PCASP, inclusive a prefeitura de Teresina.

Nas palavras de Feijó (2013) temos a evidência da necessidade de implementação do PCASP ante às novas regras:

Por isso são necessárias regras e períodos de transição para adequação às normas, de modo que os profissionais possam internalizá-las aos poucos, para que passem a fazer parte do cotidiano da Administração Pública naturalmente. Assim, não se pode confundir a implantação do PCASP com as práticas efetivas da Nova Contabilidade Pública. O PCASP já é uma realidade, mas a condição das novas práticas levará mais tempo (FEIJÓ, 2013, p.187).

Porém observa-se o oposto quando se trata de implementar o sistema de custos no setor público municipal. A tabela 17 mostra que 65% dos municípios piauienses ainda não iniciaram a implementação deste sistema, incluindo Teresina.

**Tabela 17. Implementação do sistema de custos**

<b>Opções</b>	<b>Municípios</b>	<b>Percentual</b>
Já implementou	0	0%
Está em fase de implementação	25	35%
Não iniciou a implementação	46	65%
<b>TOTAL</b>	<b>71</b>	<b>100%</b>

Fonte: Pesquisa decampo

Assim, destaca-se como um dos aspectos mais desafiadores decorrentes desse processo de implantação. O SICSP (Sistema de Informação de Custos do Setor Público), conforme já explicitado anteriormente (no item das NBCASP), é uma das inovações das novas regras contábeis do setor público, o qual exige além de profissional especializado e capacitado, esforço financeiro. Ou seja, sendo redundante, o sistema de custos, exige custos para sua implementação. As dificuldades ficam evidentes, porém os benefícios ficaram

demonstrados anteriormente, quando se falou em depreciação, além de ressaltar a importância deste sistema para a tomada de decisão na gestão pública municipal, bem como destacar a contribuição deste para as políticas públicas.

E como último item a ser avaliado das questões objetivas, procurou-se investigar qual a principal dificuldade de implementação das novas regras contábeis no âmbito municipal. Dentre as opções mencionada destaca-se que a principal é a falta de pessoal capacitado no município. Isso reflete que a maior dificuldade não está portanto nos órgãos governamentais, nem nos conselhos de contabilidade, nem nos gestores, mas sim no próprio perfil do profissional de contabilidade. Sobre esse perfil Feijó (2013) comenta que o mercado de trabalho exigirá do profissional que trabalhará no setor público nível de conhecimento especializado, capacidade de condução de processos de mudanças e espírito de liderança.

Isso significa que os contadores públicos municípios aqui entrevistados, embora possuam bom ou ótimo conhecimento sobre as novas normas, necessitam de pessoal qualificado para a implementação deste novo processo.

O comportamento dos profissionais contábeis é fundamentado no método da nova sociologia institucional onde este afirma que a introdução de um novo modelo traz insegurança, riscos e questionamentos da competência dos indivíduos em lidar com novas variáveis. Assim constata-se que ao inserir novas regras, obriga os contadores a saírem da sua zona de conforto e assim surge a incerteza de como serão cobrados e avaliados.

Findadas as análises das questões objetivas e considerando a fidedignidade e a veracidade nas respostas dos contadores responsáveis pela contabilidade dos municípios, observa-se de maneira geral que a maior parte dos municípios pesquisados está em fase de implementação dos novos procedimentos da CASP (observar quadro-resumo no final deste capítulo).

Apesar das dificuldades da implementação das novas rotinas/regras, os contadores afirmaram através das repostas subjetivas que as NBCASPs trarão alguns benefícios para o setor público e para a sociedade tais como: uniformização dos procedimentos contábeis; maior evidência das contas do patrimônio público; melhorias no controle interno; e fortalecimento da credibilidade das informações.

Sobre as vantagens em se ter uma contabilidade patrimonial e não só orçamentária, estes também enumeram que: as informações passarão a evidenciar o real patrimônio do ente público; aumentarão a transparência e responsabilidade da gestão fiscal; e as informações ficarão mais claras para a sociedade.

Quanto as consequências observadas com a melhoria das informações contábeis destacam-se as seguintes respostas: informações mais precisas e tempestivas; melhoria na arrecadação da receitas e o controle dos gastos; maior proteção ao patrimônio público; melhoria no acompanhamento das rotinas econômico-financeira.

Sobre o papel do contador frente à nova contabilidade pública ressaltam-se: orientar os gestores públicos nas suas ações; aumento da responsabilidade; maior dinamismo e capacidade para se adaptar a novas exigências; maior qualificação.

Por fim, investigou-se a atuação do TCE no processo de implementação das novas normas. De acordo com os municípios o TCE não vem atuando de forma contínua, precisa-se de palestras, cursos de capacitação e de um apoio maior por parte do órgão.

Em síntese, do conjunto de dados, informações e interpretações expostos nesta seção, observa-se o atingimento de um dos objetivos específicos desta pesquisa qual seja: analisar o processo de implementação dos novos procedimentos contábeis em outros municípios piauienses, a fim de identificar as principais dificuldades.

**Quadro 11. Resumo da análise do processo de implementação dos municípios piauienses**

<b>Questões</b>	<b>A maioria dos municípios</b>
1. Sobre a adoção de novas regras para a contabilidade pública	Necessárias
2. Conhecimento acerca das novas regras da CASP	Ótimo
3. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações e provisões por competência	Está em fase de implementação
4. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens móveis, imóveis e intangíveis	Está em fase de implementação
5. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos créditos e da dívida ativa	Está em fase de implementação
6. Registro dos fenômenos econômicos: depreciação, amortização e exaustão	Está em fase de implementação
7. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos ativos de infraestrutura	Está em fase de implementação
8. Quanto a implementação do sistema de custos, a Prefeitura	Não iniciou a implementação
9. Implementação do Plano de Contas	Já implementou
10. Dificuldade de Implementação das novas regras contábeis no âmbito municipal	Falta de pessoal capacitado no município

Fonte: Elaboração própria baseada nas respostas dos questionários aplicados nos municípios piauienses.

Findo este capítulo, expõe-se que o município de Teresina vem realizando o processo de implementação das NBCASP de forma lenta e gradativa e com um grau razoável de dificuldade, ao passo que os municípios piauienses apesar da dificuldade de capacitação de pessoal, encontram-se num estágio um pouco mais avançado do que a prefeitura-objeto de estudo dessa pesquisa.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

O intuito deste trabalho não foi o de esgotar toda e qualquer discussão a respeito da reforma da Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP), mas sim expor o contexto atual de convergência e implementação das normas contábeis e contribuir com reflexões à sociedade, aos contadores e à gestão pública municipal a partir da realidade de um estudo de caso na prefeitura de Teresina.

O presente trabalho teve origem na necessidade de analisar a atual reforma da contabilidade pública a nível municipal. O processo de implementação dessas normas passa a vigorar de forma obrigatória para todos os entes da federação até o término do exercício de 2014. A partir de 2015 os entes que não encaminharem suas contas de acordo com o novo padrão, poderão ficar impedidos de receber transferências voluntárias e de contratar operações de crédito, além de estarem sujeitos a outras restrições por parte do seu respectivo tribunal de contas (STN, 2013).

Partindo dessa justificativa, procedeu-se com um estudo de revisão bibliográfica o qual abordou as seguintes temáticas: Administração Pública, Estado e Sociedade; Políticas Públicas: processo, controle e gestão de finanças públicas e Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

Inicialmente abordou-se a configuração da relação entre Estado, Sociedade e Administração Pública. Nela compreende-se como o Estado se estrutura política e administrativamente, a fim de garantir a realização do bem público. Nesta abordagem analisou-se a evolução histórica da administração pública, incluindo suas reformas até chegar a Nova Administração Pública. A NPM por sua vez, englobou a governança pública destacando-se três aspectos basilares: *accountability*, controle social e transparência. Constatou-se que esses elementos fortalecem a gestão pública municipal e contribuem para uma boa governança pública. Destacaram-se também características fundamentais para um bom gestor público no desempenho de suas funções tais como: ética, integridade, liderança e empreendedorismo. E como desafios da nova Administração Pública no Brasil (NPM), evidenciou-se que uma outra visão veio se incorporar ao quadro brasileiro: em vez da preocupação exclusiva com a gestão da —máquina administrativa—, emerge o foco gerencial nas políticas de governo com o objetivo de resolver ou, pelo menos, minorar os problemas sociais, global ou setorialmente especificados.

Discutiu-se assim, o papel das políticas públicas destacando-se desde o processo do seu ciclo (*police cicly*) ao controle e gestão das finanças públicas. Analisou-se que a correta compreensão do ciclo de políticas públicas (formulação, implementação, monitoramento e avaliação), contribui de maneira relevante para a tomada de decisões da gestão pública.

Verificou-se também que o orçamento é o instrumento que apresenta todo o reflexo econômico da Nação, seja em âmbito local ou Federal, e contém as perspectivas de aplicação das finanças públicas, refletindo a ação governamental. Este documento deve ensejar transparência e planejamento das finanças públicas para uma gestão fiscal eficiente, através de um sistema que abarca três leis: o PPA, a LDO e a LOA.

Prosseguindo-se no estudo de revisão bibliográfica fez-se referência aos controles institucional interno e externo, destacando respectivamente o papel da controladoria municipal, bem como dos Tribunais de Contas nos aspectos relacionados ao controle e fiscalização das prestações de contas dos municípios. Na sequência abordou-se a relevância das instituições para políticas públicas, abordando a teoria neoinstitucional e ressaltando-se os sistemas contábeis como instituições que auxiliam à gestão pública.

Ao realizar um estudo aprofundado da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, (abordando desde o surgimento da ciência contábil até o processo atual de convergência às normas internacionais) destacou-se as contribuições das NBCASP às políticas públicas atendendo a um dos objetivos específicos propostos nesta pesquisa. Sob este aspecto, a contabilidade traz algumas mudanças que são relevantes e positivas às políticas públicas, como por exemplo a ampliação do controle contábil sobre os instrumentos de planejamento, onde além de evidenciar a execução orçamentária anual (LOA), pretende-se acompanhar o cumprimento das metas estratégicas contidas no PPA. Cabe destacar aqui a criação do Sistema de Custos como relevante instrumento para avaliação das políticas públicas. As NBCASPs apresentam também de modo amplo o campo de atuação do Controle Interno Contábil, visto que este deve abranger todo o patrimônio da entidade, diferentemente da visão estritamente orçamentária.

Agrega-se ainda que o processo de convergência das NBCASPs propõe um — novo modelo de contabilidade pública, voltado para o controle patrimonial, permitindo uma maior transparência das contas públicas e conseqüentemente uma melhor gestão pública.

Dando prosseguimento, na análise dos resultados, observou-se que os gestores públicos municipais terão alguns desafios a enfrentar no sentido de se adequarem às novas regras contábeis. Na prefeitura de Teresina, a partir de uma abordagem qualitativa, utilizando-se dos seguintes instrumentais: questionários, entrevista e análise documental, constatou-se

que os desafios são muitos: a mudança de cultura e a quebra de paradigmas por parte da administração pública; dificuldades com implantação de um sistema informatizado adequado às novas regras e falta de pessoal capacitado no município.

Este processo de implementação vem sendo feito de forma lenta e gradual. E constatou-se que alguns procedimentos ainda não foram implementados tais como: a contabilização de depreciação, amortização, exaustão; mensuração e evidenciação dos bens móveis, imóveis e intangíveis a valor justo ou valor de mercado; o reconhecimento, mensuração e evidenciação dos ativos de infraestrutura, como os bens de uso comum do povo e a implementação do sistema de custos.

Fundamentando-se na nova sociologia institucional (uma das vertentes da teoria neoinstitucional) buscou-se compreender a percepção dos colaboradores do setor de contabilidade da prefeitura sobre implementação do processo destas novas normas. Sob o enfoque sociológico verificou-se que esses profissionais são influenciados pelo ambiente institucional e mostram ainda relativa insegurança sobre a implementação das novas regras/rotinas.

Fez-se também fazer um estudo comparativo desse processo de implementação das NBCASP a nível temporal, onde constatou-se que Teresina não evoluiu nesse processo dos anos de 2013 para 2014. As principais justificativas à essa — não-evolução — deve-se à mudança de prefeito (em virtude desse processo ter se iniciado no momento de transição de gestão política), além da mudança de cultura na Administração Pública (o que implica em novos procedimentos e integração de vários setores: patrimônio, arrecadação, fiscalização, orçamento, controladoria e pessoal).

De forma complementar realizou-se um estudo através de estatística descritiva em mais 70 (municípios) piauienses objetivando analisar o processo de implementação em nível macro. Averiguou-se que a maioria dos municípios encontra-se em fase de implementação de boa parte das NBCASP. Destaca-se como procedimento já implementado pela maioria dos municípios o Plano de Contas, e como procedimento ainda não iniciado, a implementação do Sistema de Custos.

Assim, pondera-se que o momento atual é oportuno e propício para debates acadêmicos e profissionais relativos aos temas envolvendo Administração Pública e Contabilidade Pública, pois nosso país encontra-se em amplo processo de mudanças e transformações. Sabe-se que toda mudança requer esforços e desafios, deste modo, implementar as novas regras é tarefa árdua e exige quebras de paradigmas e acima de tudo profissionais qualificados para tais execuções.

Sobre o novo perfil do profissional contábil observou-se neste trabalho que toda essa mudança deve ser vista por aqueles que atuam direta ou indiretamente com a Contabilidade, como uma grande oportunidade de renovação do conhecimento e valorização da profissão contábil. Empresas, escritórios e profissionais de contabilidade devem capacitar-se no sentido de levar tempestivamente ao gestor as mudanças na contabilidade pública, além de adequarem seus sistemas ao novo modelo contábil, preparando os municípios, na teoria e na prática, para a materialização das mudanças.

Num país, onde a corrupção está presente na gestão pública, faz-se necessário instrumentos de controle e fontes de informações confiáveis, tempestivas e transparentes. Acredita-se que a nova contabilidade venha ser esse instrumento de fortalecimento da credibilidade da informação, possibilitando além da transparência e *accountability*, o controle social patrimonial. A nova contabilidade pública deve contribuir portanto de forma significativa e relevante para a gestão pública municipal.

Destarte, conclui-se também que o papel do gestor público é desafiador e exige muita responsabilidade e conhecimento para se adequar aos novos padrões contábeis. Somente com gestores de conduta honesta e transparente, auxiliados por contadores públicos éticos e competentes, é que maximiza-se a governança pública no Brasil. Porém, tão relevante quanto o papel do gestor público e do profissional contábil no processo de implementação da nova contabilidade pública é o papel do controle externo exercido pelos tribunais de contas no sentido de fiscalizar com transparência e *accountability* as contas públicas, e principalmente o controle social, onde nós (cidadãos) devemos exercer nossa cidadania.

E por fim, acredita-se que uma mudança deste porte na contabilidade pública deverá causar impactos nos sistemas social, político, econômico e cultural em todos os entes da federação (União, Estados e Municípios).

Na esfera social é incontestável a mudança, e para melhor. Como dito, as informações mais transparentes e mais tempestivas são indispensáveis em uma sociedade democrática de direito. Os cidadãos poderão exercer com mais frequência e confiança o controle social. Ainda observa-se no setor público muita burocracia e pouca eficiência. Assistindo a uma palestra do professor Feijó (em 2013), ele comentava que o país dos sonhos é aquele em que você (cidadão) é atendido em um hospital público de qualidade (porque você paga imposto para isso) e ao final da consulta ou da internação você recebe sua nota fiscal com toda a discriminação de quanto foi o seu —custo para a saúde pública. Com isso questiona-se: Estamos perto ou longe do —país dos sonhos? Talvez a implementação de um sistema de custos no setor público seja um dos primeiros passos para isso. É praticamente impossível



falar em eficiência e eficácia em um serviço público se não se mensura com precisão o custo desse serviço. Ademais, com essa mudança na contabilidade, acredita-se que a principal beneficiada será a sociedade.

Na esfera política, também já foi explicitado aqui em capítulo específico para este fim, como e de que forma cada uma das NBCASP poderá contribuir às políticas públicas, sendo estas políticas, principais instrumentos de transformação na busca do bem-estar social e econômico. A economia está intrinsecamente relacionada à contabilidade. Muda-se o controle contábil para melhor, muda-se também o controle econômico. Ao falar em economia pensa-se em dinheiro, e ao pensar em dinheiro, observa-se a falta deste para uns e a abundância deste para outros. Pena que alguns que têm o dinheiro em abundância, o adquirem de forma ilícita. E aí chega-se à corrupção.

Impossível escrever esta dissertação e não falar em corrupção. No contexto atual, só o que se fala, ou melhor se ouve falar, é de corrupção. Todos os dias os noticiários tornam-se repetitivos, e aos nossos ouvidos parece que se tornou comum falar em corrupção. O que não se ouve falar com frequência é a punição para quem praticou a corrupção. É neste contexto que se insere a conclusão sobre a mudança da contabilidade pública na esfera cultural.

Busca-se com a implementação das novas normas contábeis uma mudança a nível cultural em todos os aspectos. Na administração pública a mudança se dará nas novas formas de controle. Como falar em punição da corrupção, se não existe o controle do dinheiro público (do nosso dinheiro). Para controlar com efetividade, é necessário que a contabilidade cumpra fielmente com sua função social. Ou seja, tornar as demonstrações contábeis confiáveis, transparentes e publicizá-las de forma tempestiva. Somente assim tem-se uma mudança a nível cultural. É necessário acima de tudo uma mudança de cultura política.

Conclusivamente, expõe-se que diante da realidade constatada nas prefeituras pesquisadas tem-se que as mudanças advindas com as novas regras da nova contabilidade pública contribuirão aos municípios piauienses em seus controles de gestão econômico-financeiro, denotando uma nova forma de administrar os recursos e controlar o patrimônio público. Apesar das inúmeras dificuldades e dos enormes desafios, pressupõe-se à longo prazo, que os benefícios serão maiores.

Em que pese às discussões realizadas neste trabalho, espera-se que o presente e atual estudo contribua para o debate coletivo da categoria profissional e acadêmica, assim como venha oferecer contribuições para que se criem novas mudanças no sentido de instigar a população teresinense e piauiense a buscar um maior controle social, e uma maior *accountability* das contas públicas municipais.

## BIBLIOGRAFIA

ABRÚCIO, F. L. **O impacto do modelo gerencial na administração pública**: um breve estudo da experiência internacional recente. Cadernos ENAP Brasília, nº 10,1997.

ABRÚCIO, F. L.; COUTO, Cláudio G. A redefinição do papel o Estado no âmbito local. **São Paulo em Perspectiva**, v. 10, n. 3, p. 40-47,1996.

ABRÚCIO, F. L. Reforma do Estado no federalismo brasileiro: a situação das administrações públicas estaduais. **Revista de Administração Pública-RAP**, v.39, n.2, p. 401-420, Mar/Abr, 2005.

AIKEN, M.; CAPITANIO, C. Accrual accounting valuations and accountability in government: A potentially pernicious union. **Australian Journal of Public Administration**, v. 54, n. 4, p. 564-575,1995.

ANTHONY, R. N. Games government accountants play. **Harvard Business Review**, v. 63, n. 5, p. 161-170,1985.

BARBETTA, Pedro Alberto. **Estatística aplicada às ciências sociais**. 7.ed. Florianópolis: UFSC,2011.

BOURDIEU, Pierre. **Da casa do rei à razão de Estado: um modelo da gênese do campo burocrático**. In WACQUANT, Loïc (org.).O mistério do ministério: Pierre Bourdieu e a política democrática. Rio de Janeiro: Revan,2005.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Brasília: Distrito Federal,1988.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 (LRF)**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.

\_\_\_\_\_. **Lei Federal nº. 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

\_\_\_\_\_. **Lei Ordinária nº. 11.638, de 28 de dezembro de 2007**. Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 12.593, de 18 de janeiro de 2012**. Institui o Plano Plurianual da União para o período de 2012 a 2015.

\_\_\_\_\_. Secretaria do Tesouro Nacional. **Nova Contabilidade e Gestão Fiscal, Modernização da Gestão Pública**. Cartilha. Brasília,2013.

\_\_\_\_\_. Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria n.º 184, de 25 de agosto de 2008**: Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, laboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

\_\_\_\_\_. Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria n.º 634 de 19 de novembro de 2013**. Dispõe sobre regras gerais acerca das diretrizes, normas e procedimentos contábeis aplicáveis aos entes da Federação, com vistas à consolidação das contas públicas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, sob a mesma base conceitual.

**BRESSER-PEREIRA, L.C. Reforma do Estado para a cidadania: reforma gerencial brasileira na perspectiva internacional**. São Paulo: Ed.34; Brasília: ENAP,1998.

BRESSER-PEREIRA, L.C. Reforming of the New Public Management: now in the Latinamerican agenda, however. **International Journal of Political Studies** , n.3, p.143-166, 2001.

BUENOS AYRES, C.A.M.C. A administração pública brasileira e as vicissitudes do paradigma de gestão gerencial. **Sociologia, Problema e Práticas**. Oeiras, Portugal, n.º 51, 2006, p.29-52.

\_\_\_\_\_. **Administração no Setor Público**. 1ª. ed. Teresina: EDUFPI,2013.

BUGARIN, M.C.C. **2º Fórum Nacional de Gestão e Contabilidades Públicas**. Contabilidade Pública: A convergência aos padrões internacionais de contabilidade como contribuição à efetividade da gestão. Minas Gerais, 2008. Disponível em: <<http://www.crcmg.org.br/hotsite/2forum>>. Acesso em:20.05.2012.

\_\_\_\_\_. **Orçamento familiar e controle social: instrumento de organização da sociedade**. 2ª ed. Brasília: Fundação Brasileira de Contabilidade,2012.

CARLIN, D.O. Considerações sobre o processo de convergência na Contabilidade Pública Brasileira. **Revista CRCRS**, Rio Grande do Sul, n. 8, set. 2008. <Disponível em: [http://www.crcrs.org.br/revistaeletronica/artigos/08\\_diego.pdf](http://www.crcrs.org.br/revistaeletronica/artigos/08_diego.pdf)> Acesso em: 25.09.2012.

CFC. Conselho Federal de Contabilidade. **Orientações Estratégicas para a Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil**. 2008a. Disponível em: <[http://www.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade\\_governamental/downloads/CCASP\\_Orientacoes\\_Estrategicas\\_Contabilidade.pdf](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade_governamental/downloads/CCASP_Orientacoes_Estrategicas_Contabilidade.pdf)>. Acesso em:10.04.2014.

. **Resolução CFC n.º 750**, de 29 de dezembro de 1993. Dispõe sobre os Princípios de Contabilidade (PC). Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES\\_750.doc](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_750.doc)>. Acesso em:13.12.2013.

\_\_\_\_\_. **Resolução nº 1.121**, de 28 de março de 2008. Aprova a NBC T 1–Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em10.03.2014.

. **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>>. Acesso em 10.03.2014.

\_\_\_\_. **Resolução nº 1.129**, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em 10.03.2014.

\_\_\_\_. **Resolução nº 1.130**, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.3 – Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em 10.03.2014.

\_\_\_\_. **Resolução nº 1.131**, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.4 – Transações no Setor Público. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em 10.03.2014.

\_\_\_\_. **Resolução nº 1.132**, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.5 – Registro Contábil. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em 10.03.2014.

\_\_\_\_. **Resolução nº 1.133**, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em 10.03.2014.

. **Resolução nº 1.134**, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.7 – Consolidação das Demonstrações Contábeis. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em 10.03.2014.

\_\_\_\_. **Resolução nº 1.135**, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.8 – Controle Interno. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em 10.03.2014.

\_\_\_\_. **Resolução nº 1.136**, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em 10.03.2014.

. **Resolução nº 1.137**, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em 10.03.2014.

. **Resolução nº 1.366**, de 25 de novembro de 2011: Aprova a NBC T 16.11 - Sistema de informação de custos do setor público. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 26.03.2012.

. **Resolução nº 1.268** de 10 de dezembro de 2009. Altera, inclui e exclui itens das NBC T 16.1, 16.2 e 16.6 que tratam das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas aplicadas ao Setor Público e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 26.03.2014.

. **Resolução nº 1.437** de 22 de março 2013: Altera, inclui e exclui itens das NBCs T 16.1, 16.2, 16.4, 16.5, 16.6, 16.10 e 16.11 que tratam das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas aplicadas ao Setor Público. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 26.03.2014.

CHAN, James L. As NICSPS e a contabilidade governamental de países em desenvolvimento. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v. 4, n. 1, p. 1-17, jan/abr.2010.

CHIAVENATO, Idalberto. **Administração Geral e Pública**. 7ª reimpressão. Rio de Janeiro: Elsevier,2006.

CHINAGLIA, A. **Responsabilidade na Gestão Pública Municipal: Os desafios dos Municípios**. Brasília, 2008. Disponível em: <http://bd.camara.gov.br/bd/handle/bdcamara/3744>. Acesso em:23.10.2012.

CHRISTIAENS, J. Capital Assets in Governmental Accounting Reforms: Comparing Flemish Technical Issues with International Standards. **European Accounting Review**, v. 13, n. 4, p. 743–770,2004.

COELHO, R.C. **Estado, Governo e Mercado**. Florianópolis: Departamento de Ciências da Administração - UFSC; [Brasília] : CAPES : UAB,2009.

COSTA, F. L. da. Brasil: 200 anos de Estado, 200 anos de administração pública, 200 anos de reformas. **Revista de Administração Pública** , Rio de Janeiro, v.42, n.5, p.829874, set./out. 2008. Disponível em: <[http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S003476122008000500003&lng=en&nrm=iso](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S003476122008000500003&lng=en&nrm=iso)> Acesso em15.12.2012.

COSTA, M. B. O controle externo e as políticas públicas: As dimensões da inovação e a eficiência da Gestão pública. **VI Fórum TCE-PA e jurisdicionados**. Belém - Pará, junho de 2013.

CRUZ, C.F.; FERREIRA, A.C.S.; SILVA, L.M.; MACEDO, M.Á.S. Transparência dagesão pública municipal: um estudo a partir dos portais eletrônicos dos maiores municípios brasileiros. **Rev. Adm. Pública**; vol. 46; Nº 1; Rio de Janeiro; Jan./ Fev. 2012. Disponível em: <<http://www.scielo.br>>. Acesso em:01.10.2012.

DI PIETRO. **Direito Administrativo**, 12ª ed., 2010. São Paulo,Atlas.

DIAS *et al.* Custos no Setor Público: a Percepção dos Controladores de Recursos Públicos do Estado de Santa Catarina. **Revista del Instituto Internacional de Costos**, n. 5, jul./dic.2009.

DARÓS, L. L.; PEREIRA, A. de S. Análise das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público – NBCASP: mudanças e desafios para a contabilidade pública. In. Congresso USP de Iniciação Científica, 6, 2009. **Anais...** São Paulo: USP, 2009. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos92009/467.pdf>>. Acesso em:12.10.2013.

DUTTA, Sunil; REICHELSTEIN, Stefan. Accrual accounting for performance evaluation. **Review of Accounting Studies**, v. 10, n. 4, p. 527-552,2005.

ELLWOOD, S; NEWBERRY, S. Public Sector Accrual Accounting: Instituting Neoliberal Principles? **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, Vol. 20 No 4,2007.

ELIAS, N.O **processo civilizador**: Formação do Estado e Civilização. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Ed., 1993, v.II.

ERNEST & YOUNG TERCO. **Em busca da transparência: um estudo sobre contabilidade no setor público na Europa, 2010.** Disponível em:

<[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IPSAS\\_estudo\\_Europa/\\$FILE/Governmental\\_accounting\\_in\\_Europe.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IPSAS_estudo_Europa/$FILE/Governmental_accounting_in_Europe.pdf)>. Acesso em:08.10.2012.

FEIJÓ, P.H.; **Entendendo as Mudanças na Contabilidade Aplicada ao Setor Público.** O Contexto Histórico, as Diretrizes, a Construção das NBCASP e a Busca dos Princípios de Contabilidade. Brasília, 2013. Editora GestãoPública.

FIGUEREDO, M. **Teoria Geral do Estado.** 2 ed. São Paulo. Atlas,2007.

FOX, J. **Government transparency and policymaking.** *Public choice*, v.131, n.1, 2007. Disponível em <http://www.scielo.br>. Acesso em:27.10.2012.

FREY, K. Políticas públicas: um debate conceitual e reflexões referentes à prática de análise das políticas públicas no Brasil. **Planejamento e Políticas Públicas**, Brasília, n.21, p.211-259,jun.2000.

GARCIA, R. C. Subsídios para organizar avaliações da ação governamental. **Planejamento e Políticas Públicas.** Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA) v.1 n.1. Brasília, 2001, v.semestral.

GIACOMONI, J. **Orçamento Público.** 14ªed. São Paulo: Atlas,2009.

GODDARD, A. Accounting and NPM in UK Local Government – Contributions Towards Governance and Accountability. **Financial Accountability & Management**, v. 21, n. 2, p. 191-218,2005.

GRANJEIRO, J. Wilson. **Administração Pública.** Volume 1. Brasília. Ed. Vestcon,2006.

HALL, P.A.; TAYLOR, R. C. R. **The three versions of neo-institutionalism.** *Lua Nova*, 2003, n.58,p.193-223.

HEIDEMANN, F.G. **Ética de responsabilidade: sensibilidade e correspondência a promessas e expectativas contratadas.** In: HEIDEMANN, F.G.; SALM, J.F. (orgs.). Políticas públicas e desenvolvimento: bases epistemológicas e modelos de análise. Brasília: UnB, 2009. p.301-9.

HEIDMANN, F.G; SALM, J.F. **Políticas Públicas e Desenvolvimento.** Bases epistemológicas e modelos de análise. Brasília, Editora Universidade de Brasília, 2ªedição, 2010.

HOOD, C. A public management for all seasons? **Public Administration**,69(1), 3-19,1991.

IANNI, O. **Teorias da Globalização.** 4ª edição. Rio de Janeiro,1997.

IFAC. INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. Public SectorCommittee. **Budget Reporting, 2008.** Disponível em:<<http://www.ifac.org/publications-resources/budget-reporting>> Acesso em:12.12.2012.

\_\_\_\_\_. Public Sector Committee. **Governance in the Public Sector**, Study 13, 2001. Disponível em: <<https://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/study-13-governance-in-th.pdf>>. Acesso em: 12.12.2012.

\_\_\_\_\_. Public Sector Committee. **Implementing Accrual Accounting in Government: The New Zealand experience**, 1994. Disponível em: <[http://www.ifacnet.com/?q=Implementing+Accrual+Accounting&utm\\_medium=searchbox](http://www.ifacnet.com/?q=Implementing+Accrual+Accounting&utm_medium=searchbox)> Acesso em: 12.12.2013.

KISSLER, L; HEIDEMANN, F. G. **Governança pública: novo modelo regulatório para as relações entre Estado, mercado e sociedade?** RAP - Rio de Janeiro: pag. 479-99, Maio/Jun. 2006. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/rap/v40n3/31252.pdf>. Acesso: 18.03.2013

KOHAMA, H. **Contabilidade Pública: teoria e prática**. 11ª ed. São Paulo: 2013.

KUSEK, J. Z.; RIST, R. C. **Ten Steps to a Results - Based Monitoring and Evaluation System**. Washington: The World Bank, 2004.

LEVY, E. **Controle social e controle de resultados – um balanço dos argumentos e da experiência recente**. In BRESSER PEREIRA, L. C.; GRAU, C. N. 1999.

LIMA, D. V. de; CASTRO, R. G. de. **Contabilidade Pública: integrando União, Estados e Municípios (SIAFI e SIAFEM)**. 1ª. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MARTINS, E. **Contabilidade de Custos**. 9ª. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MATIAS-PEREIRA, J. **Manual de gestão pública contemporânea**. 1ª ed. São Paulo: 200 Atlas, 2008.

MATIAS-PEREIRA, J. **Governança no setor público**. São Paulo, Atlas, 2010.

MAUSS, C. V.; SOUZA, M. A. de. **Gestão de Custos aplicada ao setor público: modelo para mensuração e análise da eficiência e eficácia governamental**. São Paulo: Atlas, 2008.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 37ª Ed. São Paulo, Malheiros, 2011.

MELO, P. C. S. **Monitoramento e avaliação na administração pública federal: os desafios do PPA 2012/2015**. TCU, Brasília 2012. Disponível em: <<http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2525602.PDF>>. Acesso em: 11.04.2014.

MELO, E. B. B. de; RODRIGUES, R. W. S. **Monitoramento, Avaliação e Controle – Superando o Debate Técnico-Burocrático. V Congresso CONSAD de Gestão Pública**. Painel 39/143 – O planejamento governamental brasileiro – atualidade e perspectivas. Brasília, junho, 2012.

MOTTA, P.R. **A modernização da administração pública brasileira nos últimos 40 anos**. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, p. 87-96, 2007.

MONTEIRO, V. S. **CRC Notícias**, p.7, dez.2003.

NEPOMUCENO, V. **Teoria da Contabilidade: uma abordagem histórico cultural**. Curitiba: Juruá Editora,2011.

NORTH, D. C.**Institutional Change And Economic Performance**. Nova Iorque. Cambridge University Press,1990

NOVELLI, A. L. C. R. **O papel institucional da comunicação pública para o sucesso da governança pública**. *Organicom* - Ano 3, Número 4. 1º semestre,2006.

PALUDO, A.V. **Orçamento público e administração financeira e orçamentária**. 1ª ed. Rio de Janeiro: Elsevier,2010.

PALUDO, A.V. **Administração Pública**. 3ª ed. São Paulo: Elsevier , 2013.

PETERS, B.G. **The politics of bureaucracy** . New York: Longman,1989.

PLATT NETO, O.A. **Contabilidade Pública**: atualizada e focada. Livro didático da Disciplina Contabilidade Contabilidade Pública II do Curso de Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). 11 ed. (ver e atual. – semestre 2014/1). Florianópolis: Edição do autor,2014.

PLUMMER, E.; HUTCHISON, P. D. ; PATTON, T. K. GASB No. 34's governmental financial reporting model: Evidence on its information relevance. **Accounting Review**, v. 82, n. 1, p. 205-240,2007.

POLANYI, K. **A grande transformação**. 2ed. Rio de Janeiro: Elsevier,2000.

RAMADHAN, Sayel. Budgetary accounting and reporting practices in Bahraini governmental units: An empirical study. **Internacional Business Review**, v. 18, n. 2, p. 168-183,2009.

REZENDE, Flávio da Cunha. Por que reformas administrativas falham? **Revista Brasileira de Ciências Sociais**, São Paulo, v.17, n.50, p.123 142, out. 2002. Disponível em: <[http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S0102690920020003000008&lng=en&nrm=iso](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0102690920020003000008&lng=en&nrm=iso)>. Acesso em:24.12.2012.

RIDDER, H. G.; BRUNS, H.J.; SPIER, F. Analysis of public management change processes: The case of local government accounting reforms in Germany. **Public Administration**, v. 83, n. 2, p. 443-471,2005.

ROBINSON, M. **Accrual accounting and Australian fiscal policy**. *Fiscal Studies*, v. 23, n. 2, p. 287-300,2002.

ROJE, G., VASICEK, D.; VASICEK, v.. Accounting regulation and IPSAS implementation: Efforts of transition countries toward IPSAS compliance. **Journal of Modern Accounting and Auditing**, v. 6, nº 12, p. 1-16,2010.



RUA, M. G. **Políticas Públicas**. In: Curso de Especialização em Gestão Pública Municipal. 2009. Brasília: CAPES; UAB; João Pessoa:UFPB.

SÁ, Antônio Lopes de. **História geral e das doutrinas da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1997.

SCAPENS, R. W. Never mind the gap. **Management Accounting Research**, 5, p.301-321, 1994.

SANTOS, C. B.; ALMEIDA, K. K. N; Análise Introdutória das Mudanças Provocadas na Contabilidade Pública pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. **REUNIR – Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade** – Vol. 1, no 1, p.21-38,Jan-Abr/2012.

SEIBEL, E.J.; GELINSKI, C.R.O.G. Concepção do Estado e escolha da metodologia de avaliação de Políticas Públicas. **Caderno de Pesquisas Interdisciplinar em Ciências Humanas**. v. 13, n. 102, ano 2012. Disponível em: <<https://periodicos.ufsc.br/index.php/cadernosdepesquisa/article/view/1984-8951.2012v13n102p119>>. Acesso em:30.03.2014.

SILVA, L. M. Contabilidade governamental: Um enfoque administrativo da nova contabilidade pública. São Paulo: Atlas,2011.

SILVA, V.L. **A nova contabilidade aplicada ao setor público: uma abordagem prática**. São Paulo: Atlas,2012.

SILVA e SILVA, M. O. **Construindo uma abordagem participativa para avaliação de políticas e programas sociais**. Texto preparado para apresentação no 2009. Congress of the Latin American Studies Association, Rio de Janeiro, Brasil, junho, 11 a 14 de2009.

SPINK, P. K. **Possibilidades técnicas e imperativos políticos em 70 anos de reforma administrativa**. In: BRESSER PEREIRA, L. C.; SPINK, P. Reforma do Estado e Administração Pública gerencial. 7. ed. São Paulo: FGV,2006.

TREVISAN, A. P.; BELLEN, H.M.V. Avaliação de políticas públicas: uma revisão teórica de um campo em construção. **Revista de Administração Pública RAP**. Rio de Janeiro 42(3): 529-50, Maio/jun.2008.

VICENTE, E. F. R.; MORAIS, L. M.; PLATT NETO, O. A. A reforma na contabilidade pública brasileira e o processo de convergência: implicações e perspectivas. **RIC - Revista de Informação Contábil**, Vol. 6, N.º 2,2012.

WEBER, Max. **A Ética Protestante e o “Espírito” do Capitalismo**. São Paulo,1992.

YAMAMOTO, A.W. **Uma contribuição ao desenvolvimento de um modelo de gestão econômica voltada à eficácia da administração pública no desempenho de suas atividades**. Dissertação (Mestrado em Gestão Financeira). Universidade de Extremadura - Espanha,2003.

## **APÊNDICES**

## APÊNDICE A: Termo de Consentimento Livre e Esclarecido

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PIAUÍ  
CENTRO DE CIÊNCIAS HUMANAS E LETRAS  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM POLÍTICAS PÚBLICAS

### Termo de Consentimento Livre e Esclarecido

**Título do projeto:** O PROCESSO DE IMPLEMENTAÇÃO DAS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO NA PREFEITURA DE TERESINA: Desafios e Perspectivas para a Gestão Pública Municipal.

**Pesquisadores responsáveis:** Lidiana Fonseca de Souza Melo; Carlos Antonio Mendes de Carvalho Buenos Ayres

**Instituição/Departamento:** Universidade Federal do Piauí; Pós-Graduação em Políticas Públicas.

**Telefones para contato:** (86) 9852.0009; (86) 88915547; (86) 3215-5808(MPP).

**Local da coleta de dados:** Prefeitura de Teresina (Secretaria de Finanças – Setor de Contabilidade).

Você está sendo convidado(a) a participar, como voluntário, em uma pesquisa. Leia cuidadosamente o que segue e pergunte ao responsável pelo estudo qualquer dúvida que você tiver. Após ser esclarecido(a) sobre as informações a seguir, no caso de aceitar fazer parte do estudo, assine ao final este documento. **A pesquisa visa analisar o processo de implementação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público na prefeitura de Teresina nos anos de 2013 e 2014.** Utilizará uma metodologia qualitativa, cujo instrumento principal de coleta de dados é o questionário. Portanto, você está sendo convidado a ser sujeito de pesquisa ao responder o questionário sobre a temática e o que disser será registrado para posterior análise. A pesquisa não oferece riscos, além da manipulação de ideias por você manifestadas para efeitos de análise. Os benefícios decorrentes da participação na pesquisa se dirigem ao esclarecimento de questões que podem contribuir para o melhor conhecimento da realidade estudada. Não há benefícios diretos para o participante, a não ser o sentimento de que contribuiu para o esclarecimento do tema. Em qualquer etapa do estudo, você terá acesso ao profissional responsável pela pesquisa para esclarecimentos de eventuais dúvidas, assim como poderá solicitar a exclusão do seu questionário, sem qualquer justificativa. Se você concordar em participar do estudo, seu nome e identidade serão mantidos em sigilo.

### Consentimento da participação da pessoa como sujeito

Eu, \_\_\_\_\_, abaixo assinado, concordo em participar do estudo: O PROCESSO DE IMPLEMENTAÇÃO DAS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO NA PREFEITURA DE TERESINA: Desafios e Perspectivas para a Gestão Pública Municipal, como sujeito de pesquisa. Fui suficientemente esclarecido a respeito das informações que li ou que foram lidas para mim, descrevendo o estudo citado. Concordo voluntariamente em participar do estudo e poderei retirar meu consentimento em qualquer momento, antes ou durante o mesmo, sem penalidades, prejuízo ou perda de qualquer benefício que eu possa ter adquirido. Ficaram claros para mim quais são os propósitos do estudo, os procedimentos a serem realizados, as garantias de confidencialidade e de esclarecimentos permanentes. Ficou claro também que minha participação é isenta de despesas e que não há ao participante benefício direto.

Local e data: \_\_\_\_\_

Nome e assinatura do sujeito ou responsável: \_\_\_\_\_

Declaro que obtive de forma apropriada e voluntária o **Consentimento Livre e Esclarecido** deste sujeito de pesquisa ou responsável legal para participação neste estudo.

Teresina, \_\_\_\_\_/\_\_\_\_\_/\_\_\_\_\_

#### **Assinatura do pesquisador(a) responsável**

#### **Observações complementares**

Se você tiver alguma consideração ou dúvida sobre a ética da pesquisa, entre em contato:

Comitê de Ética em Pesquisa – UFPI – Campus Universitário Ministro Petrônio Portela – Bairro Ininga. Centro de Convivência L09 e 10 – CEP: 64.049-550 – Teresina/PI;

Programa de Pós-Graduação em Políticas Públicas. Campus Universitário Ministro Petrônio Portela – Bairro; CEP: 64.049-550 – Teresina/PI; - mpp@ufpi.edu.br – Fone:(86)3215-5808.

**APÊNDICE B: QUESTIONÁRIO SOBRE O PROCESSO DE IMPLEMENTAÇÃO DOS NOVOS PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS APLICADOS AO SETOR PÚBLICO NOS MUNICÍPIOSPIAUIENSES:**

**PESQUISA SOBRE O PROCESSO DE IMPLEMENTAÇÃO DOS NOVOS PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS APLICADOS AO SETOR PÚBLICO NOS MUNICÍPIOSPIAUIENSES**

Este questionário faz parte da pesquisa de dissertação da aluna Lidiana Fonseca de Souza Melo, do mestrado de Políticas Públicas da Universidade Federal do Piauí.

De acordo com a Portaria da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) nº634, de 19 de novembro de 2013, todos os entes da Federação terão até o final de 2014 para implementação do novo modelo de Contabilidade Pública. Neste sentido, esta pesquisa tem como objetivo verificar o nível de implementação dos procedimentos contábeis nos municípios piauienses.

Esta pesquisa foi dividida em duas partes. A primeira parte tem caráter exploratório e quantitativo e servirá de base para levantamentos estatísticos. A segunda parte tem caráter qualitativo e são questões subjetivas visando averiguar os principais desafios e benefícios que as Normas Brasileiras de Contabilidade trarão ao setor público.

O questionário deve ser respondido pelo CONTABILISTA responsável pelo Município ou por CONTABILISTA auxiliar.

MUNICÍPIO: \_\_\_\_\_

CONTADOR RESPONSÁVEL: \_\_\_\_\_

**QUESTÕES - PARTE I**

1) Você acha que a adoção de novas regras para a contabilidade públicasão:

- a) Necessárias
- b) Desnecessárias
- c) É indiferente

2) O(A) Prefeito(a) municipal já foi informado pelo contabilista das mudanças e dos prazos que devem ser atendidos segundo as Portarias da STN?

- a) Sim, verbalmente
- b) Sim, por escrito
- c) Não foi informado

3) Como você considera o seu nível de conhecimento acerca das novas regras da Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

- a) Ótimo
- b) Bom
- c) Regular
- d) Insuficiente

4) Quanto ao reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações e provisões por competência, a Prefeitura:

- a) já implementou
- b) está em fase de implementação
- c) não iniciou a implementação

5) Quanto ao reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens móveis, imóveis e intangíveis a valor justo ou valor de mercado, a Prefeitura:

- a) já implementou
- b) está em fase de implementação
- c) não iniciou a implementação

6) Quanto ao reconhecimento, mensuração e evidenciação dos créditos, tributários ou não, por competência, e a dívida ativa, incluindo os respectivos ajustes para perdas como as de créditos tributários, a Prefeitura:

- a) já implementou
- b) está em fase de implementação
- c) não iniciou a implementação

7) Quanto ao registro de fenômenos econômicos, resultantes ou independentes da execução orçamentária, tais como depreciação, amortização, exaustão, a Prefeitura:

- a) já implementou
- b) está em fase de implementação
- c) não iniciou a implementação

8) Quanto ao reconhecimento, mensuração e evidenciação dos ativos de infraestrutura, como os bens de uso comum do povo, a Prefeitura:

- a) já implementou
- b) está em fase de implementação
- c) não iniciou a implementação

9) Quanto a implementação do sistema de custos, a Prefeitura:

- a) já implementou
- b) está em fase de implementação
- c) não iniciou a implementação

10) Quanto a implementação do Plano de Contas, detalhado no nível exigido para a consolidação das contas nacionais, a Prefeitura:

- a) já implementou
- b) está em fase de implementação
- c) não iniciou a implementação

11) Na sua opinião, qual a maior dificuldade para a implementação das novas regras contábeis no âmbito municipal?

- a) Falta de apoio dos gestores na implementação das novas regras
- b) Falta de pessoal capacitado no município
- c) Falta de capacitação na área
- d) Outro: \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

## QUESTÕES - PARTE 2

1. Que benefícios a implementação das NBCASP trarão para o setor público? E para a sociedade? \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_  
 \_\_\_\_\_  
 \_\_\_\_\_

2. Em sua opinião quais as vantagens de se ter uma contabilidade patrimonial e não só orçamentária? \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_  
 \_\_\_\_\_  
 \_\_\_\_\_

3. Que consequências poderão ser observadas com a melhoria das informações contábeis relacionadas ao setor público? \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_  
 \_\_\_\_\_  
 \_\_\_\_\_

4. Qual o papel do contador frente à nova contabilidade aplicada ao setor público? E como se adaptar a essas mudanças? \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_  
 \_\_\_\_\_  
 \_\_\_\_\_

5. Na sua opinião, qual o papel do TCE frente ao processo de implementação das NBCASP? Como tem sido a atuação do TCE no seu município?

\_\_\_\_\_  
 \_\_\_\_\_  
 \_\_\_\_\_  
 \_\_\_\_\_  
 \_\_\_\_\_

**APÊNDICE C: QUESTIONÁRIO APLICADO COM OS COLABORADORES DO SETOR DE CONTABILIDADE DA PREFEITURA DE TERESINA:**

**PESQUISA SOBRE O PROCESSO DE IMPLEMENTAÇÃO DOS NOVOS PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS APLICADOS AO SETOR PÚBLICO NA PREFEITURA DE TERESINA**

Este questionário faz parte da pesquisa de dissertação da mestrandia Lidiania Fonseca de Souza Melo, do curso de pós-graduação em Políticas Públicas da Universidade Federal do Piauí(UFPI).

De acordo com a Portaria da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) nº634, de 19 de novembro de 2013, todos os entes da Federação terão até o final de 2014 para implementação do novo modelo de Contabilidade Pública. Nesse sentido, esta pesquisa tem o propósito de analisar a percepção dos colaboradores e seus líderes quanto à importância das informações contábeis para a tomada de decisões, ao seu conhecimento sobre as mudanças em curso, ao próprio desenvolvimento do setor e aos ganhos gerenciais esperados para a Prefeitura deste município.

Esta pesquisa foi dividida em duas partes. A primeira parte tem caráter exploratório e quantitativo e servirá de base para levantamentos estatísticos. A segunda parte tem caráter qualitativo e são questões subjetivas visando averiguar os principais desafios e os benefícios que as novas Normas de Contabilidade do Setor Público trarão.

OBS.: Não é necessária a identificação do colaborador.

**SETOR DE CONTABILIDADE -MUNICÍPIO:** \_\_\_\_\_

**1. Qual seu nível de formação acadêmica na área contábil?**

- |                                    |   |                                     |
|------------------------------------|---|-------------------------------------|
| <input type="checkbox"/> Técnico   | <input type="checkbox"/> Especialização | <input type="checkbox"/> Doutorado  |
| <input type="checkbox"/> Graduação | <input type="checkbox"/> Mestrado       | <input type="checkbox"/> Não possui |

**2. Em sua opinião, as informações geradas atualmente pela contabilidade influenciam no seu processo de tomada de decisão?**

- |                                     |  |                                      |
|-------------------------------------|--|--------------------------------------|
| <input type="checkbox"/> Muito útil | <input type="checkbox"/> Pouco útil        | <input type="checkbox"/> Indiferente |
| <input type="checkbox"/> Útil       | <input type="checkbox"/> Não tem utilidade |                                      |

**3. O Senhor (a) tem informação sobre as novas práticas de contabilidade?**

- |  |   |                                      |
|--|---|--------------------------------------|
| <input type="checkbox"/> Muita informação      | <input type="checkbox"/> Pouca informação   | <input type="checkbox"/> Indiferente |
| <input type="checkbox"/> Informações razoáveis | <input type="checkbox"/> Não tem informação |                                      |

**4. Com a adoção das novas normas práticas contábeis, qual a sua percepção quanto à influência da contabilidade no desempenho das atividades?**

- |   |   |                                      |
|---|---|--------------------------------------|
| <input type="checkbox"/> Muita informação | <input type="checkbox"/> Pouca informação | <input type="checkbox"/> Indiferente |
|---|---|--------------------------------------|



Informações razoáveis  Não tem

**5. Como você observa a obrigatoriedade da depreciação, amortização e exaustão no serviço público?**

Muito útil  Pouco útil  Indiferente  
 Útil  Não tem utilidade

**6. Como você analisa a obrigatoriedade da implementação do sistema de custos para o setor público, como forma de controle, transparência e eficácia no gasto dos recursos públicos?**

Muito útil  Pouco útil  Indiferente  
 Útil  Não tem utilidade

**7. Em sua opinião a aplicação das normas brasileiras de contabilidade aplicada ao setor público esta promovendo ganhos gerenciais para a prefeitura do seu município?**

Contribui muito  Não contribui  Indiferente  
 Contribui  Contribui pouco

**8. Como você avalia o grau de implementação das novas práticas contábeis?**

De forma rápida  De forma lenta  Indiferente  
 De forma moderada  De forma muito lenta

**9. Em sua opinião quais as principais dificuldades (se existir) e os principais desafios para implementação das novas práticas e procedimentos contábeis?**

---



---



---



---

**10. O seu setor tem promovido cursos de capacitação e treinamentos sobre as novas práticas contábeis? Você participou de algum? De qual (is)?**

---



---



---



---

## **APÊNDICE D: ROTEIRO DE ENTREVISTA AOS GESTORES PÚBLICOS MUNICIPAIS**

### **PESQUISA SOBRE O PROCESSO DE IMPLEMENTAÇÃO DOS NOVOS PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS APLICADOS AO SETOR PÚBLICO NOS MUNICÍPIOSPIAUIENSES**

Este questionário faz parte da pesquisa de dissertação da aluna Lidiana Fonseca de Souza Melo, do mestrado de Políticas Públicas da Universidade Federal do Piauí.

De acordo com a Portaria da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) nº634, de 19 de novembro de 2013, todos os entes da Federação terão até o final de 2014 para implementação do novo modelo de Contabilidade Pública, regulamentado pelas NBCASP (Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público). Neste sentido, esta pesquisa tem como objetivo verificar o nível de implementação dos procedimentos contábeis nos municípios piauienses.

Com o intuito de verificar a percepção dos gestores públicos municipais, bem como analisar a opinião de representantes da classe contábil e de órgãos fiscalizadores da contabilidade pública do Piauí, sobre o assunto em questão, foram elaboradas 10 (dez questões) descritas a seguir.

1. O senhor acha que a adoção das novas regras para a contabilidade públicas são necessárias? Porquê?

---



---



---



---



---

2. Que consequências poderão ser observadas com a implementação das novas normas para a gestão pública municipal? E para sociedade?

---



---



---



---



---

3. Em sua opinião quais as vantagens de se ter uma contabilidade patrimonial e não só orçamentária?

---



---



---



---



---

4. Qual o papel do gestor público municipal frente à nova contabilidade aplicada ao setor público? E como se adaptar a essas mudanças?

---

---

---

---

---

---

---

5. Como o senhor avalia a atuação do Tribunal de Contas do Piauí e do Conselho Regional de Contabilidade do Piauí frente ao processo de implementação das NBCASP?

---

---

---

---

---

---

---

6. Quais os principais desafios a serem enfrentados pela gestão pública municipal com a implementação destes novos procedimentos?

---

---

---

---

---

---

---

7. Quais as possíveis perspectivas para a gestão pública municipal decorrentes desse processo de implementação?

---

---

---

---

---

---

---

8. Que contribuições podem existir da nova contabilidade pública para as políticas públicas municipais?

9. \_\_\_\_\_
- 
- 
- 
- 
- 
- 
-

**APÊNDICE E: CARACTERIZAÇÃO SÓCIO-ECONÔMICO-GEOGRÁFICA DOS MUNICÍPIOS PIAUIENES PESQUISADOS**

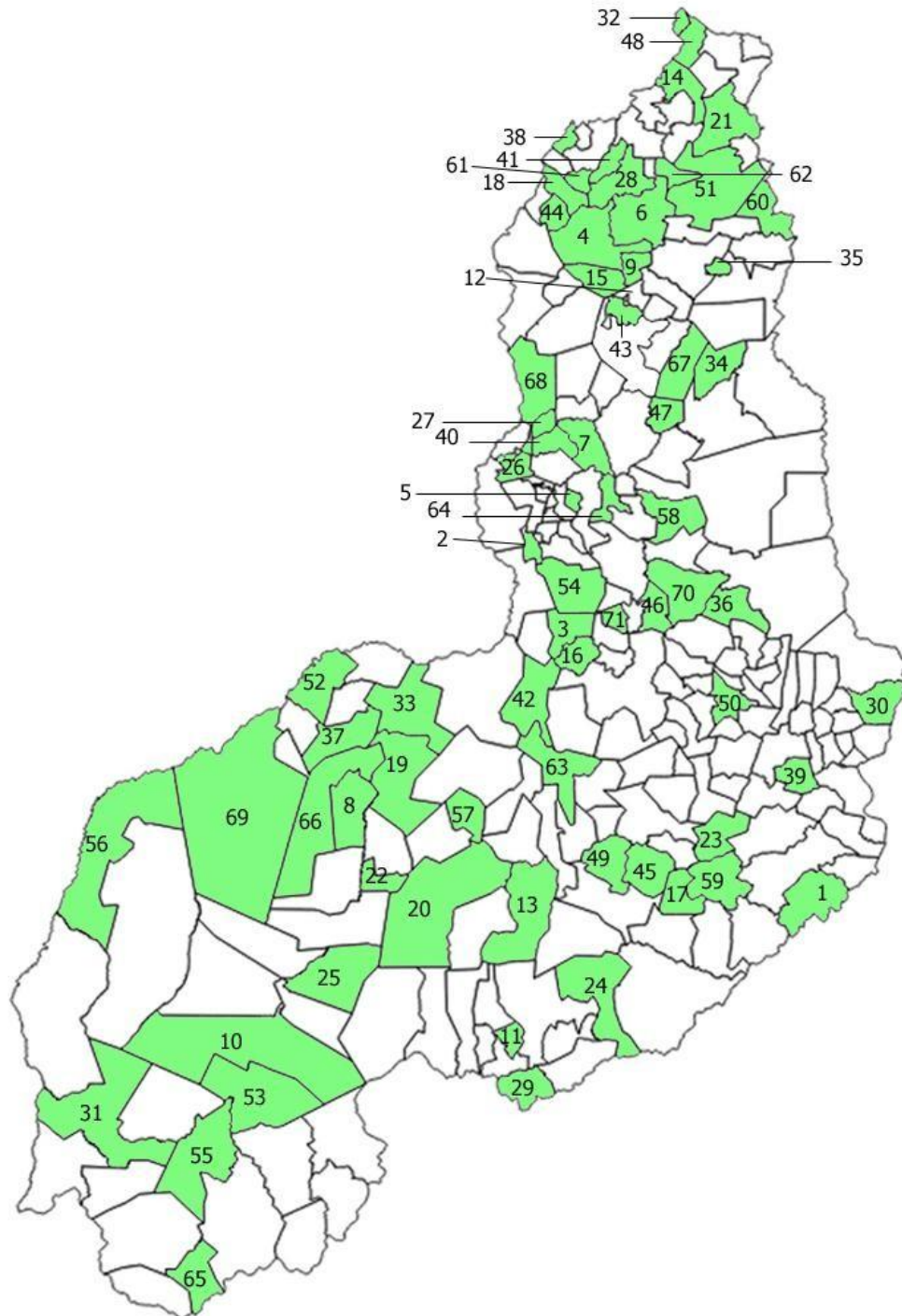
	Municípios	População 2013 (estimativa)	População 2010	Área da unidade territorial (km <sup>2</sup> )	Densidade demográfica (hab/km <sup>2</sup> )	PIBa preços correntes	IDHM (2010)
1	Acauã	6.890	6.749	1.279,59	5,30	26.938,00	0,53
2	Angical do Piauí	6.703	6.672	223,44	29,90	30.165,00	0,63
3	Arraial	4.688	4.688	682,76	6,90	19.518,00	0,56
4	Barras	45.786	44.850	1.719,80	26,10	190.071,00	0,60
5	Barro Duro	6.627	6.607	131,12	50,40	30.433,00	0,61
6	Batalha	26.215	25.774	1.588,90	16,20	102.779,00	0,55
7	Beneditinos	10.014	9.911	788,58	12,60	38.770,00	0,56
8	Bertolândia	5.389	5.319	1.225,34	4,30	35.533,00	0,61
9	Boa Hora	6.516	6.296	337,57	18,70	23.765,00	0,58
10	Bom Jesus	23.826	22.629	5.469,18	4,10	274.898,00	0,67
11	Bonfim do Piauí	5.512	5.393	289,21	18,70	20.061,00	0,54
12	Boqueirão do Piauí	6.335	6.193	278,30	22,25	22.517,00	0,56
13	Brejo do Piauí	3.749	3.850	2.183,36	1,80	15.489,00	0,52
14	Buriti dos Lopes	19.352	19.074	691,18	27,60	94.996,00	0,57
15	Cabeceiras do Piauí	10.220	9.928	608,53	16,30	37.711,00	0,58
16	Cajazeiras do Piauí	3.438	3.343	514,36	6,50	13.913,00	0,56
17	Campo Alegre do Fidalgo	4.851	4.693	657,80	7,10	17.597,00	0,54
18	Campo Largo do Piauí	7.016	6.803	477,80	14,20	24.260,00	0,53
19	Canavieira	3.920	3.921	2.162,87	1,80	19.333,00	0,58
20	Canto do Buriti	20.528	20.020	4.325,64	4,60	121.310,00	0,58
21	Cocal	27.274	26.036	1.269,50	20,50	109.939,00	0,50
22	Colônia do Gurguéia	6.238	6.036	430,62	14,00	26.783,00	0,63
23	Conceição do Canindé	4.528	4.475	831,41	5,40	19.467,00	0,59
24	Coronel José Dias	4.594	4.541	1.914,82	2,40	16.925,00	0,55
25	Cristino Castro	10.164	9.981	1.846,34	5,40	46.248,00	0,57

	<b>Municípios</b>	<b>População 2013 (estimativa)</b>	<b>População 2010</b>	<b>Área da unidade territorial (km<sup>2</sup>)</b>	<b>Densidade demográfica (hab/km<sup>2</sup>)</b>	<b>PIBa preços correntes</b>	<b>IDHM (2010)</b>
26	Curralinhos	4.297	4.183	345,85	12,10	14.482,00	0,56
27	Demerval Lobão	13.496	13.278	216,81	61,20	49.774,00	0,62
28	Esperantina	38.607	37.767	911,22	41,50	172.197,00	0,61
29	Fartura do Piauí	5.171	5.074	712,92	7,10	17.125,00	0,55
30	Fronteiras	11.368	11.117	775,68	14,30	191.955,00	0,62
31	Gilbués	10.504	10.402	3.494,96	3,00	93.163,00	0,55
32	IlhaGrande	9.136	8.914	134,32	66,40	41.568,00	0,56
33	Jerumenha	4.403	4.390	1.867,31	2,40	21.305,00	0,59
34	Juazeiro do Piauí	4.828	4.757	827,24	5,80	22.584,00	0,57
35	Lagoa de São Francisco	6.566	6.422	155,64	41,30	23.402,00	0,53
36	Lagoa doSítio	4.995	4.850	804,70	6,00	23.507,00	0,54
37	LandriSales	5.266	5.281	1.088,58	4,90	31.662,00	0,58
38	Madeiro	8.034	7.816	177,15	44,10	27.380,00	0,56
39	Massapê do Piauí	6.305	6.220	521,13	11,90	21.683,00	0,53
40	MiguelLeão	1.244	1.253	93,52	13,40	9.742,00	0,62
41	Morro do Chapéu doPiauí	6.622	6.499	328,29	19,80	25.249,00	0,55
42	Nazaré doPiauí	7.300	7.321	1.315,84	5,60	28.885,00	0,58
43	Nossa Senhora deNazaré	4.696	4.556	356,26	12,80	18.698,00	0,59
44	Nossa Senhora dosRemédios	8.419	8.206	358,49	22,90	35.093,00	0,53
45	Nova Santa Rita	4.264	4.187	909,74	4,60	16.716,00	0,55
46	Novo Oriente doPiauí	6.505	6.498	525,33	12,40	27.611,00	0,56
47	Novo Santo Antônio	3.354	3.260	481,71	6,80	15.488,00	0,53
48	Parnaíba	148.832	145.705	435,57	334,50	1.040.166,00	0,69
49	Pedro Laurentino	2.463	2.407	870,34	2,80	11.836,00	0,56
50	Picos	76.042	73.414	534,72	137,30	747.816,00	0,70

	Municípios	População 2013 (estimativa)	População 2010	Área da unidade territorial (km <sup>2</sup> )	Densidade demográfica (hab/km <sup>2</sup> )	PIB a preços correntes	IDHM (2010)
51	Piracuruca	28.179	27.553	2.380,41	11,60	128.522,00	0,60
52	Porto Alegre do Piauí	2.625	2.559	1.169,44	2,20	17.474,00	0,563
53	Redenção do Gurguéia	8.556	8.400	2.468,01	3,40	36.025,00	0,59
54	Regeneração	17.696	17.556	1.251,04	14,00	80.766,00	0,59
55	RiachoFrio	4.259	4.241	2.222,10	1,90	20.066,00	0,54
56	RibeiroGonçalves	7.068	6.845	3.978,96	1,70	90.111,00	0,60
57	Rio Grande do Piauí	6.327	6.273	635,95	9,90	25.173,00	0,57
58	Santa Cruz dos Milagres	3.893	3.794	979,66	3,90	18.698,00	0,58
59	São Francisco de Assis doPiauí	5.728	5.567	1.100,40	5,10	19.628,00	0,49
60	São João da Fronteira	5.760	5.608	764,87	7,30	24.036,00	0,52
61	São João do Arraial	7.636	7.336	213,36	34,40	26.009,00	0,52
62	São José do Divino	5.227	5.148	319,13	16,10	27.515,00	0,57
63	São José doPeixe	3.707	3.700	1.287,17	2,90	18.568,00	0,57
64	São Miguel da BaixaGrande	2.403	2.110	384,19	5,50	10.268,00	0,56
65	SebastiãoBarros	3.499	3.560	893,72	4,00	19.231,00	0,54
66	SebastiãoLeal	4.189	4.116	3.151,59	1,30	57.043,00	0,56
67	SigefredoPacheco	9.777	9.619	966,99	10,00	36.604,00	0,58
68	Teresina	836.475	814.230	1.391,98	584,94	11.403.516,00	0,75
69	Uruçuí	20.779	20.149	8.411,91	2,40	602.568,00	0,63
70	Valença doPiauí	20.541	20.326	1.334,63	15,20	109.879,00	0,65
71	Várzea Grande	4.346	4.336	237,01	18,30	17.556,00	0,57
	<b>TOTAL</b>	<b>1.691.760</b>	<b>1.650.585</b>	<b>85.713,86</b>		<b>16.897.762,00</b>	

Fonte: IBGE (2013) disponível em: <<http://www.ibge.gov.br/estadosat/perfil.php?sigla=pi>>

## APÊNDICE F: MAPA GEOGRÁFICO DOS MUNICÍPIOS PIAUIEENSES PESQUISADOS



NOTA: Os números correspondentes a cada município referem-se à tabela do Apêndice D.

## **ANEXOS**