



UnB
Universidade
de Brasília



UFPB
Universidade Federal
da Paraíba



UFRN
Universidade Federal
do Rio Grande do Norte

Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis

ANTONIO ERIVANDO XAVIER JÚNIOR

**PERCEPÇÃO DE OPERADORES DA CONTABILIDADE QUANTO À
RELEVÂNCIA DAS MUDANÇAS INTRODUZIDAS PELA ADOÇÃO DAS NORMAS
BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO:
Um estudo em instituições vinculadas ao Ministério da Educação**

**NATAL – RN
2011**

ANTONIO ERIVANDO XAVIER JÚNIOR

**PERCEÇÃO DE OPERADORES DA CONTABILIDADE QUANTO À
RELEVÂNCIA DAS MUDANÇAS INTRODUZIDAS PELA ADOÇÃO DAS NORMAS
BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO:
Um estudo em instituições vinculadas ao Ministério da Educação**

Dissertação apresentada ao Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília (UnB), da Universidade Federal da Paraíba (UFPB) e da Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN), como requisito para obtenção de grau de Mestre em Ciências Contábeis

Orientador: Prof. Dr. José Dionísio Gomes da Silva.

**NATAL – RN
2011**

ANTONIO ERIVANDO XAVIER JÚNIOR

**PERCEPÇÃO DE OPERADORES DA CONTABILIDADE QUANTO À
RELEVÂNCIA DAS MUDANÇAS INTRODUZIDAS PELA ADOÇÃO DAS NORMAS
BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO:
Um estudo em instituições vinculadas ao Ministério da Educação**

Dissertação apresentada ao Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília (UnB), da Universidade Federal da Paraíba (UFPB) e da Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN), como requisito para obtenção de grau de Mestre em Ciências Contábeis.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. José Dionísio Gomes da Silva
Orientador
UnB/UFPB/UFRN

Prof. Dr. Adilson de Lima Tavares
Examinador Interno
UnB/UFPB/UFRN

Prof^a. Dr^a Maria Arlete Duarte de Araújo
Examinadora Externa
UFRN

Dedico este trabalho à minha família, em especial à minha esposa Janaina Moura, pela paciência e dedicação; à minha Mãe Joana Darc, pelo apoio e incentivo; e a meu pai Antonio Erivando Xavier (*in memoriam*), que, com seu jeito simples e descontraído, me mostrou que o maior legado que os pais podem proporcionar a um filho é a educação.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente a Deus, por ter me proporcionado a realização deste sonho.

Em especial, à minha esposa Janaina Moura, pela paciência e compreensão com a minha ausência, dando-me forças para seguir em frente sem jamais desanimar.

À minha mãe, por todo o apoio que me foi dado e por estar sempre ao meu lado, com suas orações que me acompanharam durante os muitos quilômetros rodados entre Mossoró, Natal e João Pessoa.

Aos colegas de turma do mestrado: Amanda, Emerson, Erivaldo, Cláudio Bezerra, Dimas, Milton, Karla, Janaina e Luzivalda. Em especial ao amigo Cláudio Noberto, parceiro neste desafio. A companhia deles fez a diferença para superar as dificuldades e as noites mal dormidas.

Ao Sr. Antonio Aldemir Fernandes Lemos, pela sua compreensão e apoio durante todo o transcorrer do curso.

Aos professores e funcionários do Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da UnB/UFRN/UFPB, pelos ensinamentos e pelo apoio, dispensados ao longo de todo o curso.

Aos professores Dr. Paulo Roberto Nóbrega Cavalcante e Dr. César Augusto Tibúrcio Silva, que, na qualificação deste trabalho, contribuíram com relevantes críticas e sugestões.

E, finalmente, de forma especial, ao professor Dr. José Dionísio Gomes da Silva, pelas valiosas contribuições a este trabalho, como também pelos ensinamentos no decorrer de todo o curso, o qual me deu o privilégio de tê-lo como orientador.

RESUMO

Durante mais de quarenta anos a contabilidade pública brasileira foi regulamentada pela Lei nº 4.320/64, que, desde que foi instituída, praticamente não sofreu alterações. No entanto os cenários mudaram, o mundo se transformou, tornou-se mais dinâmico, mais competitivo, a informação passou a ser globalizada e, com isso, surge a necessidade de rever o arcabouço normativo da contabilidade aplicada ao setor público no Brasil. Para adequar os procedimentos contábeis utilizados no setor público brasileiro às normas internacionais, o Conselho Federal de Contabilidade editou as Normas Brasileira de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), que introduziram uma gama considerável de procedimentos a fim de proporcionar a convergência às normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público. Diante desse contexto, este estudo tem como objetivo principal captar qual a percepção que os contadores de instituições vinculadas ao Ministério da Educação (MEC) têm em relação à utilidade da informação contábil a partir da adoção das NBCASP. Quanto à metodologia, trata-se de uma pesquisa de campo que se caracteriza como sendo explicativa e descritiva, utiliza como método de abordagem tanto o qualitativo como o quantitativo, tem como instrumento de coleta de dados um questionário onde predominam as perguntas fechadas, e faz uso tanto da estatística descritiva como da inferência estatística para análise e tratamento dos dados. Foi constatado que, na percepção dos contadores dos órgãos vinculados ao Ministério da Educação, as informações contábeis disponibilizadas atualmente são importantes para as decisões de caráter orçamentário e indiferentes para as demais decisões. A principal contribuição do trabalho consiste em evidenciar que, na percepção dos contadores pesquisados, as informações que serão produzidas em decorrência das alterações introduzidas pelas NBCASP serão capazes de maximizar a utilidade da informação contábil no processo de tomada de decisão, sinalizando que esses profissionais estão afirmativos quanto à futura contribuição da contabilidade à gestão dos recursos públicos e receptivos às mudanças que dela decorrerão.

Palavras-chave: Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Convergência. Tomada de decisão.

ABSTRACT

For over forty years the Brazilian public accounting was regulated by Law n. 4.320/64, which, since it was instituted, practically unchanged. However, the scenarios have changed, the world changed, it became more dynamic, more competitive, information has become globalized, and with it comes the need to revise the regulatory framework of accounting applied to the public sector in Brazil. To adapt the accounting procedures used in the Brazilian public sector to international standards, the Federal Accounting Standards issued Brazilian Accounting Standards Applied to Public Sector (NBCASP), who introduced a considerable range of procedures in order to provide convergence to international standards applied to public sector accounting. In this context, this study's main objective is to capture the perception that accountants of institutions linked to the Ministry of Education (MEC) have in relation to the utility of accounting information from the adoption of NBCASP. Regarding the methodology, it is a research field that is characterized as descriptive and explanatory, as a method of approach uses both the qualitative and the quantitative, has as instrument of data collection a questionnaire which were predominantly closed questions, and uses both descriptive statistics and statistical inference for analyzing and processing the data. It was found that, in the perception of the accountants of the organs linked to the Ministry of Education, currently available accounting information are important for budgetary decisions and indifferent to other decisions. The main contribution of this work is to emphasize that, in the perception of surveyed accountants, the information will be produced as a result of changes introduced by NBCASP will be able to maximize the utility of accounting information in decision making process, indicating that these professionals are affirmative regarding the future contribution of the management accounting of public resources and receptive to changes which will result.

Keywords: Brazilian Accounting Standards Applied to the Public Sector. Convergence. Decision making.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Hierarquia dos instrumentos de planejamento	42
Figura 2 – Balanço patrimonial: importância <i>versus</i> fornecimento	63
Figura 3 – Balanço orçamentário: importância <i>versus</i> fornecimento.....	64
Figura 4 – Demonstração das variações patrimoniais importância <i>versus</i> fornecimento.....	66
Figura 5 – Maior ênfase no controle patrimonial	69
Figura 6 – Regime de competência para receitas e despesas	71
Figura 7 – Percepção das alterações introduzidas pelas NBCASP	77
Figura 8 – Teste estatístico gerado pelo SPSS 17.0	80
Figura 9 – Teste estatístico gerado pelo SPSS 17.0	80
Figura 10 – Teste estatístico gerado pelo SPSS 17.0	83
Figura 11 – Teste estatístico gerado pelo SPSS 17.0	84
Figura 12 – Teste estatístico gerado pelo SPSS 17.0	85
Figura 13 – Teste estatístico gerado pelo SPSS 17.0	85
Figura 14 – Teste estatístico gerado pelo SPSS 17.0	86
Figura 15 – Teste estatístico gerado pelo SPSS 17.0	86
Figura 16 – Teste estatístico gerado pelo SPSS 17.0	87
Figura 17 – Teste estatístico gerado pelo SPSS 17.0	87
Figura 18 – Teste estatístico gerado pelo SPSS 17.0	89
Figura 19 – Teste estatístico gerado pelo SPSS 17.0	89
Figura 20 – Teste estatístico gerado pelo SPSS 17.0	90
Figura 21 – Teste estatístico gerado pelo SPSS 17.0	90
Figura 22 – Teste estatístico gerado pelo SPSS 17.0	91
Figura 23 – Teste estatístico gerado pelo SPSS 17.0	92
Figura 24 – Teste estatístico gerado pelo SPSS 17.0	932
Figura 25 – Teste estatístico gerado pelo SPSS 17.0	93

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Órgãos vinculados ao MEC	46
Tabela 2 – Distribuição por tipo de órgão	47
Tabela 3 – Distribuição por estado	47
Tabela 4 – Entrevistados por sexo	56
Tabela 5 – Entrevistados por idade.....	56
Tabela 6 – Nível de formação.....	57
Tabela 7 – Tempo de serviço como contador de órgão público vinculado ao MEC.....	57
Tabela 8 – Utilidade da informação contábil produzidas atualmente para tomada de decisão ..	58
Tabela 9 – A exposição clara e compreensível das informações interfere na utilidade das informações contábeis no processo de tomada de decisão	59
Tabela 10 – A representação adequada das informações interfere na utilidade das informações contábeis no processo de tomada de decisão	60
Tabela 11 – A comparabilidade das informações interfere na utilidade das informações contábeis no processo de tomada de decisão	61
Tabela 12 – A confiabilidade das informações interfere na utilidade das informações contábeis no processo de tomada de decisão	61
Tabela 13 – Percepção da importância do BP para tomada de decisão e seu fornecimento para este fim.....	62
Tabela 14 – Percepção da importância do BO para tomada de decisão e seu fornecimento para este fim.....	63
Tabela 15 – Percepção da importância do BF para tomada de decisão e seu fornecimento para este fim.....	64
Tabela 16 – Percepção da importância da DVP para tomada de decisão e seu fornecimento para este fim.....	65
Tabela 17 – Percepção da importância dos demonstrativos e comparativos da Lei nº 4.320/64 para tomada de decisão e seu fornecimento para este fim.....	66
Tabela 18 – Percepção da importância de outras informações para tomada de decisão e seu fornecimento para este fim	67
Tabela 19 – Maior ênfase no controle patrimonial.....	68
Tabela 20 – Demonstrações contábeis apresentados com os valores do exercício corrente e do exercício imediatamente anterior	69
Tabela 21 – Adoção do regime de competência para receitas e despesas.....	70
Tabela 22 – Obrigatoriedade da depreciação, amortização e exaustão	71
Tabela 23 – Obrigatoriedade da demonstração dos fluxos de caixa.....	72
Tabela 24 – Sistema de custos para o setor público	73
Tabela 25 – Reestruturação das demonstrações contábeis	73

Tabela 26 – Utilização do teste de recuperabilidade (<i>impairment test</i>)	74
Tabela 27 – Classificação dos elementos patrimoniais em circulante e não circulante	74
Tabela 28 – Controle contábil quanto ao cumprimento das metas constates no PPA, LDO e LOA	75
Tabela 29 – Registro dos bens de uso comum (estradas, praças, pontes etc.).....	76
Tabela 30 – Diante das mudanças apresentadas, na sua percepção, estas contribuíram para a maximização da utilidade da informação contábil no processo decisório?	76
Tabela 31 – Experiência <i>versus</i> percepção da utilidade da informação contábil	79
Tabela 32 – Experiência <i>versus</i> importância das informações atuais	81
Tabela 33 – Nível de formação <i>versus</i> utilidade da informação contábil	85
Tabela 34 – Experiência <i>versus</i> percepção da utilidade da informação a partir de 2012.....	89
Tabela 35 – Nível de formação <i>versus</i> percepção da utilidade da informação a partir de 2012	91

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Objetivos das NICSP	32
Quadro 2 – Norma Brasileira de Contabilidade Técnica 16.....	34
Quadro 3 – Demonstrativos e comparativos da Lei nº 4.320/64.....	36
Quadro 4 – Descrição das variáveis testadas nas figuras 9 e 10.....	83
Quadro 5 – Descrição das variáveis testadas nas figuras 19 e 20.....	90

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

Art. – Artigo

BF – Balanço Financeiro

BO – Balanço Orçamentário

BP – Balanço Patrimonial

Capes – Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

CNE – Conselho Nacional de Educação

Conaes – Comissão Nacional de Avaliação Superior

CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis

DVP – Demonstração das Variações Patrimoniais

FMI – Fundo Monetário Internacional

FNDE – Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação

Fundaj – Fundação Joaquim Nabuco

GFMS – *Government Finance Statistics Manual*

IAS – *International Accounting Standards*

IASB – *International Accounting Standards Board*

IFAC – *International Federation of Accountants*

Inep – Instituto Nacional de Estudos e Pesquisa Educacionais Anísio Teixeira

Ines – Instituto Nacional de Educação de Surdos

IPSAS – *International Public Sector Accounting Standard*

LDO – Lei de Diretrizes Orçamentárias

LOA – Lei Orçamentária Anual

LRF – Lei Responsabilidade Fiscal

MCASP – Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público

MEC – Ministério da Educação

MF – Ministério da Fazenda

MOG – Ministério do Orçamento e Gestão

NBC T 16 – Norma Brasileira de Contabilidade Técnica 16

NBCASP – Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público

NICSP – Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público

PPA – Plano Plurianual

RGF – Relatório de Gestão Fiscal

RREO – Relatório Resumido da Execução Orçamentária

SPSS – *Statistical Package for the Social Sciences*

STN – Secretaria do Tesouro Nacional

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	15
1.2 PROBLEMATIZAÇÃO DO OBJETO	17
1.3 OBJETIVOS	18
1.3.1 Objetivo geral.....	18
1.3.2 Objetivos específicos.....	18
1.4 JUSTIFICATIVA	19
1.5 ESTRUTURA DO TRABALHO	21
2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA	22
2.1 UTILIDADE DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL.....	22
2.2 COMUNICAÇÃO E CONTABILIDADE.....	23
2.3 ASPECTOS CONTÁBEIS DA LEI Nº 4.320/64	26
2.4 LEI COMPLEMENTAR Nº 101/2000 (LRF) E SEU PAPEL COMO NORMATIVO CONTÁBIL.....	28
2.5 PROCESSO DE HARMONIZAÇÃO ÀS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO (NICSP)	29
2.6 NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO (NBCASP).....	32
2.7 TEORIA DA BUROCRACIA E MUDANÇAS NO SETOR PÚBLICO.....	34
2.8 MUDANÇAS SIGNIFICATIVAS INTRODUZIDAS PELAS NBCASP	35
2.8.1 Mudanças nas demonstrações contábeis aplicadas ao setor público de acordo com a NBC T 16.6	35
2.8.2 Teste de recuperabilidade (<i>impairment test</i>)	38
2.8.3 Depreciação, amortização e exaustão.....	40
2.8.4 Regime de competência para receitas e despesas.....	41
2.8.5 Controle contábil sobre os instrumentos de planejamento PPA, LDO e LOA	42
2.8.6 Sistema de custos para o setor público	43
3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	44
3.1 NATUREZA.....	44
3.2 MÉTODO	44
3.3 UNIVERSO E AMOSTRA	45
3.3.1 Universo.....	45
3.3.2 Amostra	46

3.4 COLETA DE DADOS	48
3.5 PERCEPÇÃO DOS CONTADORES	50
3.6 TRATAMENTO E ANÁLISE DOS RESULTADOS	52
3.6.1 Estatística descritiva.....	53
3.6.2 Estatística inferencial	53
4 ANÁLISE DOS RESULTADOS	56
4.1 ANÁLISE DESCRITIVA DOS DADOS	56
4.1.1 Caracterização do respondente.....	56
4.1.2 Percepção da utilidade da informação contábil produzidas atualmente para tomada de decisão	58
4.1.2.1 Fatores que interferem na utilidade da informação contábil	59
4.1.2.2 Informações geradas de acordo com os normativos atuais.....	62
4.1.3 Percepção da utilidade da informação contábil produzida a partir da vigência das NBCASP em 2012 para tomada de decisão	68
4.2 ANÁLISE DA ESTATÍSTICA INFERENCIAL.....	78
4.2.1 Experiência do contador em função da informação contábil: cenário atual.....	78
4.2.2 Nível de formação do contador em função da informação contábil: cenário atual.....	84
4.2.3 Experiência do Contador em função da Informação contábil: de acordo com o cenário a partir de 2012.....	88
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	94
6 REFERÊNCIAS	99
APÊNDICE	105

1 INTRODUÇÃO

Durante mais de quarenta anos a contabilidade pública brasileira foi regulamentada pela Lei nº 4.320/64, que, por sua vez, desde que foi instituída, praticamente não sofreu alterações. Uma das poucas alterações sofridas refere-se à forma de evidenciação das receitas e despesas públicas, introduzidas pelo Decreto-lei nº 1939/82 e pela Portaria do Ministério do Orçamento e Gestão (MOG) nº 42/99, respectivamente.

Em 4 de maio de 2000, foi sancionada a Lei Complementar (LC) nº 101, conhecida como Lei Responsabilidade Fiscal (LRF), que estabelece normas de finanças públicas, primando pela responsabilização dos atos e pela transparência da gestão.

A LRF, para atingir um de seus objetivos (a transparência), passou a exigir publicações periódicas de uma série de demonstrativos, trazendo, ainda, em seu art. 50 exigências sobre a escrituração das disponibilidades de caixa, das despesas e receitas, da consolidação das demonstrações contábeis, sistema de custos, entre outras.

Com isso a contabilidade pública ganha mais um instrumento normativo, que, assim como a Lei nº 4.320/64, tem o controle orçamentário como foco.

O foco orçamentário da LRF fica evidente quando esta passa a exigir a publicação bimestral do Relatório Resumido da Execução Orçamentária, cujo primeiro item é um balanço orçamentário (art. 52, LC 101/2000), que apresenta estrutura diferente do balanço orçamentário publicado anualmente pelos órgãos públicos, contendo informações mais detalhadas e mais compreensíveis, favorecendo, assim, a transparência.

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) editou as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP), através das Resoluções CFC de nºs 1.128 a 1.137 de 2008, as quais vêm a ser o primeiro instrumento normativo da contabilidade pública emitido por um órgão da classe contábil no Brasil.

Ante o exposto, conforme leciona Slomski (2003, p. 29),

A prática brasileira, na contabilidade pública, nessas últimas décadas, pautou-se pelo enfoque legal, respondendo, invariavelmente, a perguntas desse gênero: O que é exigido por lei? Há alguma regulamentação específica para este setor? Inibindo qualquer iniciativa que propusesse outras formas de evidenciação contábil.

Diante do enfoque legalista a contabilidade pública voltou-se para o cumprimento das exigências legais, em detrimento das necessidades dos seus usuários, para a tomada de decisão, mesmo tendo como principal objetivo fornecer informação econômica para que cada

usuário possa tomar decisões e realizar seus julgamentos com segurança. (IUDÍCIBUS, 2006, p. 28)

Na ausência de um normativo específico, elaborado por uma entidade da classe contábil, o foco da contabilidade pública, no Brasil, passou a ser o orçamento, e não o patrimônio das instituições públicas.

As NBCASP vêm proporcionar o retorno do foco da contabilidade pública para o patrimônio, uma vez que o patrimônio é o objeto de estudo da ciência contábil. As mudanças introduzidas pelas NBCASP, de acordo com Dáros e Pereira (2009, p. 6), proporcionam essa alteração, como pode ser observado na citação a seguir:

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. Esse posicionamento da NBCASP demonstra um desprendimento do foco estritamente orçamentário, e serve como reforço para a implementação de uma contabilidade pública com visão patrimonial.

O mês de maio de 2000 foi marcado por outro fato relevante para a contabilidade pública: a edição, pelo IFAC (*International Federation of Accountants*), das IPSAS (*International Public Sector Accounting Standard*) ou NICSP (Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público).

O objetivo das IPSAS pode ser resumido como sendo a instituição de procedimentos uniformes, que proporcionem a comparabilidade das demonstrações contábeis de entidades distintas. Para que isso seja possível, as IPSAS estabelecem o conteúdo mínimo que as demonstrações contábeis devem evidenciar, como também determinam um conjunto completo de demonstrações a serem elaboradas (IPSAS nº 01).

Para adequar os procedimentos contábeis utilizados no setor público brasileiro às normas internacionais, as NBCASP introduzem uma gama considerável de procedimentos a fim de proporcionar a convergência às normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público.

Tais mudanças são respaldadas pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), órgão governamental que, de acordo com a Portaria do Ministério da Fazenda (MF) nº 184/08, será o responsável pela edição de manuais, normativos, instruções sobre procedimentos contábeis e plano de contas, sendo que estes devem proporcionar a elaboração e divulgação de demonstrações contábeis consolidadas de acordo com os pronunciamentos do IFAC e do CFC.

Para que as mudanças introduzidas pelas NBCASP atinjam seus objetivos, é necessário superar as resistências e contar com a adesão dos operadores da contabilidade. Muitas vezes a mudança é vista como algo radical, complexo, dramático ou transformacional, levando as pessoas a rejeitarem-na e preferirem aquilo com o qual já estão familiarizadas. (DOHERTY; HORNE, 2002)

Dentre as mudanças estabelecidas, destacam-se: (a) a adoção do regime de competência para as receitas e despesas; (b) a realização do teste de recuperabilidade para o patrimônio público; (c) a depreciação do patrimônio das instituições públicas; (d) a incorporação dos bens de domínio público ao patrimônio das instituições públicas; (e) novas estruturas para as demonstrações contábeis vigentes; e (f) a introdução de duas novas demonstrações.

1.2 PROBLEMATIZAÇÃO DO OBJETO

Diante das mudanças introduzidas pelas NBCASP, poderá ser relevante um estudo sobre a percepção dos operadores da contabilidade pública, uma vez que essas mudanças somente farão sentido se proporcionarem a maximização da utilidade da informação contábil no processo decisório, conseqüentemente ganho informacional e uma melhor comunicação entre a contabilidade e seu usuário.

Digno de destaque é que mudanças, quando implementadas, sempre são seguidas de adesão ou resistência por parte dos que sofrem algum tipo de impacto em função da alteração.

Vale dizer que essas alterações serão implementadas a partir de 2012, havendo ainda, se for o caso, tempo hábil para os responsáveis pela legislação propiciarem eventuais adequações da norma.

Assim, considerando a relevância das mudanças introduzidas pelas NBCASP, este estudo busca responder ao seguinte problema de pesquisa: **A percepção atual dos operadores da contabilidade em relação à utilidade da informação contábil se modifica quando a referência passa a ser as mudanças introduzidas pela adoção das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público?**

A resposta a essa questão poderá contribuir para eventuais ajustes na norma, para que esta seja capaz de maximizar a relevância da informação contábil, levando-se em consideração que, segundo Hendriksen e Van Breda (1999, p. 97), para ser relevante, a informação contábil precisa ser útil.

O presente estudo trata-se de uma pesquisa de campo, que, para Ruiz (2006, p. 50), “consiste na observação dos fatos tal como ocorrem espontaneamente”, junto aos operadores da contabilidade, aqui representados pelos contadores dos órgãos vinculados ao Ministério da Educação (MEC), por meio da aplicação de um questionário composto predominantemente por perguntas fechadas, contendo apenas uma pergunta aberta.

1.3 OBJETIVOS

1.3.1 Objetivo geral

O objetivo geral desta pesquisa é captar qual a percepção atual que os contadores de instituições vinculadas ao Ministério da Educação têm em relação à utilidade da informação contábil e se esta percepção se modifica quando a referência passa a ser as informações a partir da adoção das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

1.3.2 Objetivos específicos

- Levantar quais as informações que o contador considera importante ao processo decisório;
- Levantar as informações contábeis disponibilizadas para o processo decisório;
- Investigar a percepção dos contadores quanto à utilidade das informações disponibilizadas de acordo com o cenário normativo atual, para auxiliar no processo de tomada de decisão;
- Investigar quais os fatores que interferem na utilidade da informação contábil;
- Captar a percepção dos operadores da contabilidade quanto à utilidade para a tomada de decisão das informações produzidas a partir das mudanças promovidas pelas NBCASP;
- Investigar os fatores podem vir a afetar a percepção dos contadores quanto a utilidade da informação contábil.

1.4 JUSTIFICATIVA

A contabilidade aplicada ao setor público destina-se a fornecer informações sobre o patrimônio das entidades públicas, observando os princípios e normas contábeis aplicadas a esse setor.

De acordo com Ribeiro Filho, Lopes e Pederneiras (2009, p. 195), a contabilidade aplicada ao setor público “[...] é o ramo da ciência contábil que aplica, **no processo gerador de informação**, os princípios fundamentais de contabilidade e as normas de contabilidade direcionadas ao **controle patrimonial** de entidades do setor público.” (grifo nosso)

O CFC editou as NBCASP em 2008, porém, de acordo com as Portarias STN nºs 467 e 751 de 2009, elas passam a ser facultativas a partir de 2010 e obrigatórias para União, Estados e Distrito Federal a partir de 2012 e, para os Municípios, a partir de 2013. Portanto, até a vigência das NBCASP, a contabilidade pública tem como principais normativos a Lei nº 4.320/64 e a LRF.

A Lei nº 4.320/64, de acordo com seu art. 1º, institui normas de direito financeiro, para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Devido o forte enfoque orçamentário presente na Lei nº 4.320/64, a contabilidade pública, no Brasil, apresenta um excelente controle orçamentário e financeiro, mas deixa a desejar no controle patrimonial, o que acaba por ir de encontro à definição e ao objeto da contabilidade pública, já citados anteriormente.

Desde sua aprovação, nestes mais de quarenta anos, a Lei nº 4.320/64 não sofreu alterações significantes em seu conteúdo.

No entanto os cenários mudaram, o mundo se transformou, tornou-se mais dinâmico, mais competitivo, a informação passou a ser globalizada e, com isso, surgiu a necessidade de rever o arcabouço normativo da contabilidade aplicada ao setor público no Brasil.

Tal revisão tem a finalidade de maximizar a utilidade das informações produzidas para fins de tomada de decisão e promover a convergência às normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público.

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) emitiu a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica 16 (NBC T 16) com o propósito de promover a convergência às normas internacionais.

A NBC T 16 traz mudanças significativas para a contabilidade aplicada ao setor público, com o intuito de devolver o foco deste ramo da ciência contábil para o patrimônio, para que esta possa fornecer subsídios adequados para a tomada de decisão.

A mudança organizacional somente se efetiva com as pessoas, para elas e por intermédio de seu comprometimento. (CARMO; QUIRINO; OLIVEIRA, 2008)

Diante de tal afirmação o Governo Federal vem promovendo uma série de treinamentos com o intuito de capacitar seus contadores para a nova realidade da contabilidade pública em decorrência das mudanças introduzidas pelas NBCASP.

O Ministério da Educação (MEC) possui vínculo administrativo com uma série de órgãos, dentre estes se destacam as universidades federais, os institutos federais e demais órgãos destinados ao desenvolvimento do ensino.

Em decorrência do número de instituições sob sua administração indireta, o MEC vem promovendo treinamentos regulares com os contadores lotados nessas instituições, com o objetivo de tornar uniforme o fluxo de informações e capacitar esses profissionais para as mudanças introduzidas pela convergência aos padrões internacionais de contabilidade.

O presente estudo torna-se relevante, uma vez que aborda uma temática atual, proporcionando captar a percepção dos contadores dos órgãos vinculados ao MEC, quanto às mudanças implementadas pelas NBCASP, como também a sua percepção quanto à utilidade da informação contábil produzida de acordo com os normativos vigentes para auxiliar no processo de tomada de decisão.

Esta pesquisa poderá contribuir para o entendimento da real utilidade da informação contábil no processo decisório dos órgãos vinculados ao MEC, antes e após as mudanças proporcionadas pelas NBCASP, podendo, inclusive, contribuir para ajustes da norma, uma vez que ainda há tempo antes de a mesma entrar em vigor.

Neste trabalho o levantamento será realizado junto aos contadores das instituições vinculadas ao Ministério da Educação, por serem os responsáveis pela produção das informações fornecidas pela contabilidade para a tomada de decisão.

Objetiva-se, assim, captar a percepção dos contadores quanto à utilidade da informação contábil, de acordo com o cenário normativo atual e suas expectativas em relação as mudanças introduzidas pelas NBCASP, para a tomada de decisão.

1.5 ESTRUTURA DO TRABALHO

O presente trabalho estrutura-se em cinco capítulos, referências bibliográficas e um apêndice, este último, por sua vez, consiste no questionário aplicado na pesquisa.

Os capítulos desta pesquisa serão apresentados a seguir:

- O primeiro capítulo é o introdutório, que permite ao leitor uma contextualização do tema em tela, além do problema de pesquisa e dos objetivos pretendidos com a pesquisa.
- O capítulo seguinte destina-se à revisão da bibliografia que irá proporcionar a fundamentação teórica da pesquisa. Como estado da arte, inicialmente será abordada a utilidade e a qualidade da informação contábil, o processo de comunicação entre a contabilidade e seus usuários, os normativos legais da contabilidade aplicada ao setor público, o processo de convergência às normas internacionais de contabilidade pública, a teoria da burocracia e as mudanças no setor público, as mudanças introduzidas pelas NBCASP e a implantação do sistema de custos setor público.
- O terceiro capítulo destina-se à definição dos procedimentos metodológicos que serão empregados para alcançar os objetivos desta pesquisa, tais como: a natureza e o método da pesquisa, apresentação do universo e amostra do estudo, detalhamento do instrumento de coletas de dados e os procedimentos utilizados para tratamento e análise dos resultados empregados na busca da solução do problema proposto.
- No quarto capítulo têm-se o tratamento e a análise dos dados, coletados junto aos contadores dos órgãos vinculados ao MEC, a principal finalidade deste capítulo consiste na interpretação desses dados e seu confronto com o referencial teórico apresentado.
- Por fim, no quinto e último capítulo, apresentam-se as considerações finais alcançadas pelo estudo, suas limitações e as sugestões para futuras pesquisas sobre o tema abordado.

2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

2.1 UTILIDADE E QUALIDADE DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL

O principal produto da contabilidade é a informação. Diante dessa afirmação percebe-se a importância da mesma diante das diversas classes de usuários, sejam eles internos ou externos. Corroborando com este pensamento, Souza (2004, p. 52) diz que “a Contabilidade tem como objetivo principal produzir informações que sejam economicamente relevantes aos seus usuários e que possam lhe servir de base para a tomada de decisão econômico-financeira de acordo com o seu julgamento”.

A informação é uma temática amplamente estudada na academia, principalmente quando envolve aspectos econômicos, sociais e políticos, conforme evidencia Scott (2003 apud PAULO, 2009):

A informação nas atividades econômicas, sociais e políticas tornou-se um dos objetos de pesquisa mais estudados em diversas áreas do conhecimento. Estudar o tema “informação” tem sido uma tarefa árdua, pois ela não é fácil de ser definida, pois assume muitas características subjetivas e mutáveis ao longo do tempo, ou mesmo, de um indivíduo para o outro.

É inequívoca a importância e o poder da informação para aqueles que se utilizam da contabilidade, mas é necessário salientar que a informação só terá utilidade para o usuário quando a mesma possuir elementos que auxiliem a tomada de decisão. Uma das formas de avaliar essa utilidade é a capacidade da informação de alterar a escolha de um indivíduo em determinado momento, como se pode notar nas palavras de Hendriksen e Van Breda e Brisola: “[...] a informação não possui valor a menos que altere ou possa alterar as escolhas de uma Pessoa.” (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999) “O ambiente de incerteza oferece grande oportunidade de revelação pela contabilidade, dado que o valor atribuído à informação gerada pelo sistema contábil é inversamente proporcional à redução da incerteza.” (BRISOLA, 2004)

Corroborando com essa linha de pensamento, Souza (2004, p. 55) diz que:

O uso da informação contábil torna-se, desta forma, imprescindível no momento da tomada de decisão econômico-financeira, pois tem o papel de registrar os eventos operacionais da gestão que servirão de base ao controle, e à formatação dos passos seguintes, que funciona como indicadores dos rumos a serem seguidos, como também mostrar os virtuais resultados traçados em cenários que projetam o futuro.

O objetivo da contabilidade aplicada ao setor público, segundo o art. 83 da Lei nº 4.320/64, consiste em “evidenciar, perante a Fazenda Pública, a situação de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiados” (BRASIL, 1964), ou seja, o objetivo da contabilidade no setor público é fornecer informações sobre a gestão do patrimônio público para subsidiar a tomada de decisão, não diferindo, assim, do objetivo da contabilidade no setor privado.

De acordo com Silva (2009, p. 44):

A contabilidade aplicada ao setor público é, pois, uma especialização da ciência contábil que objetiva fornecer à administração informações sobre:

- Organização e execução orçamentária;
- Normas para o registro das entradas de receitas;
- Normas para o registro dos desembolsos das despesas;
- Registro, controle e acompanhamento das variações do patrimônio do estado;
- Normas para prestação de contas dos responsáveis por bens e valores;
- Normas para a prestação de contas do Governo;
- Controle de custos e eficiência do setor público.

Apesar de em nada diferir quanto a seu objetivo em relação à contabilidade privada, a contabilidade aplicada ao setor público no Brasil, nas últimas décadas, pautou-se no enfoque legalista, o que veio a inibir outras formas de evidenciação contábil, voltadas mais especificamente para o fornecimento de informações que sejam úteis para a gestão das entidades públicas. (SLOMSKI, 2003, p. 29)

A utilidade da informação contábil irá depender da qualidade da informação produzida e transmitida, uma vez que o meio de comunicação mais frequente com o qual a empresa se relaciona com seus usuários são as demonstrações contábeis, ou seja, será através das mesmas que o gestor irá direcionar sua atenção no sentido de tomar a decisão mais adequada. (CUNHA; SILVA, 2009)

Neste estudo serão apresentadas duas visões quanto à qualidade da informação produzida pela contabilidade.

A primeira refere-se à qualidade da informação contábil segundo a estrutura conceitual básica trazida pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). Para o CPC a qualidade das informações no âmbito da ciência contábil encontram-se atreladas às características elencadas a seguir:

- **Compreensibilidade:** uma qualidade essencial das informações apresentadas nas demonstrações contábeis é que elas sejam prontamente entendidas pelos usuários.

- **Relevância:** para serem úteis, as informações devem ser relevantes às necessidades dos usuários na tomada de decisões, e são relevantes quando podem influenciar as decisões econômicas dos usuários. Para ser relevante a informação deve ser material.
 - **Materialidade:** uma informação é material se a sua omissão ou distorção puder influenciar as decisões econômicas dos usuários, tomadas com base nas demonstrações contábeis.
- **Confiabilidade:** para ser útil, a informação deve ser confiável, ou seja, deve estar livre de erros ou vieses relevantes e representar adequadamente aquilo que se propõe a representar. Para ser confiável a informação deve atender aos seguintes requisitos
 - **Representação adequada:** para ser confiável, a informação deve representar adequadamente as transações e outros eventos que ela diz representar.
 - **Primazia da essência sobre a forma:** para que a informação represente adequadamente as transações e outros eventos que ela se propõe a representar, é necessário que essas transações e eventos sejam contabilizados e apresentados de acordo com a sua substância e realidade econômica, e não meramente sua forma legal.
 - **Neutralidade:** para ser confiável, a informação contida nas demonstrações contábeis deve ser neutra, isto é, imparcial.
 - **Prudência:** consiste no emprego de um certo grau de precaução no exercício dos julgamentos necessários às estimativas em certas condições de incerteza, no sentido de que ativos ou receitas não sejam superestimados e que passivos ou despesas não sejam subestimados.
 - **Integridade:** para ser confiável, a informação constante das demonstrações contábeis deve ser completa, dentro dos limites de materialidade e custo.
- **Comparabilidade:** os usuários devem poder comparar as demonstrações contábeis de uma entidade ao longo do tempo, a fim de identificar tendências na sua posição patrimonial e financeira e no seu desempenho.

Na segunda visão tem-se o estudo realizado por Paulo (2009), que defende que a qualidade da informação contábil pode ser considerada como um conjunto de diversas dimensões (atributos), tais como: persistência, conservadorismo, gerenciamento dos resultados contábeis, qualidade na mensuração dos *accruals*, transparência, nível de

disclosure, relação dos números contábeis com o desempenho dos preços das ações ou do valor de mercado da firma.

Para que a informação contábil seja considerada de qualidade e possa atingir seu objetivo de auxiliar na tomada de decisão, estas devem seguir pressupostos, normas e regras que permitam a sua compreensão, comparação e análise crítica, para que possa servir de apoio a uma decisão mais assertiva e com o menor risco possível. (COELHO; LINS, 2010)

Além da preocupação quanto à utilidade e a qualidade informacional da contabilidade para a tomada de decisão, é preciso ter especial atenção quanto à forma de evidenciação dessas informações, que deve ser transparente, concisa e acessível, pelo menos para aqueles que a utilizarão. As evidenciações das informações contábeis estão diretamente ligadas ao processo de comunicação entre a contabilidade e seus usuários.

2.2 COMUNICAÇÃO E CONTABILIDADE

Quanto ao processo de comunicação no âmbito da contabilidade, é importante mencionar que um dos requisitos para que esse processo seja bem sucedido é que a informação a ser transmitida seja adequada ao nível de conhecimento do usuário.

Assim, segundo Iudícibus (2006), o “[...] processo de comunicação implica o reconhecimento dos tipos de informação necessária para cada principal usuário da informação contábil e a avaliação das habilidades dos usuários em interpretar a informação adequadamente.”

A teoria da comunicação encontra-se alicerçada em estudos acadêmicos que procuram evidenciar seus efeitos, origens e funcionamento perante os aspectos tecnológicos, sociais, econômicos, políticos e cognitivos.

No tocante às pesquisas relativas à teoria da comunicação e a contabilidade, Hendriksen e Van Breda (1999, p. 524) afirmam que a utilidade da informação contábil para tomada de decisão, ou seja, a eficácia do processo de comunicação entre a contabilidade e seus usuários, está diretamente relacionada com as limitações de atenção e o grau de compreensibilidade dos usuários (receptores), de forma que a informação contábil deve ser clara e elucidativa para que não gere confusões de entendimento e de interpretação da mesma.

Mediante o que foi exposto anteriormente o enfoque da teoria da comunicação na contabilidade deve ser trabalhado de forma a reduzir as limitações de atenção e compreensão do usuário da informação contábil.

Como uma das formas para reduzir tais limitações, é essencial que os relatórios contábeis sejam concebidos de forma a propiciar acessibilidade às informações neles contidas,

através da adequação de sua linguagem ou terminologia de acordo com as necessidades e habilidades de cada usuário.

Tais considerações são ratificadas através das afirmações de Dias Filho (2000), quando expressa que:

A Contabilidade deve adequar a sua linguagem às características de cada tipo de usuário, investigando suas características para identificar os elementos mais significativas que merecem ser considerados no processo de comunicação da informação contábil.

Entretanto, segundo Iudícibus (2006, p. 22), a definição do que é útil ou não para a tomada de decisão econômica é muito difícil de ser definida na prática, devido às particularidades dos modelos decisórios de cada usuário, o que torna a tarefa de produzir informações de acordo com as características de cada usuário uma tarefa árdua.

Assim sendo, ainda existe um longo caminho a ser percorrido e pesquisado para que seja possível atingir um ponto comum acerca da discussão relativa à teoria da comunicação e a contabilidade.

2.3 ASPECTOS CONTÁBEIS DA LEI Nº 4.320/64

A Lei nº 4.320/64 introduz o primeiro arcabouço normativo da contabilidade pública no Brasil, trazendo diretrizes para a elaboração dos orçamentos (títulos I, II, III, IV e V), controle da execução orçamentária (título VI, VII e VIII), contabilidade orçamentária e financeira, contabilidade patrimonial e industrial, e para a elaboração dos balanços públicos (título IX).

De acordo com Lima, Santana e Guedes (2009, p. 16) “a Constituição Federal de 1988 recepcionou a Lei nº 4.320/1964 como normatizadora do direito financeiro do setor público, que acabou por constituir-se no principal diploma legal da Contabilidade Pública brasileira.”

O referido arcabouço normativo traz em sua composição um forte enfoque orçamentário, destinando apenas um de seus títulos para tratar de contabilidade. Diante dessa preocupação latente com o orçamento, este passou a ser o foco da contabilidade pública no Brasil, mesmo diante das inferências quanto à gestão patrimonial constante no corpo da lei.

A Lei nº 4.320/64 trata de contabilidade no título IX, capítulos I, II, III e IV. No capítulo I são abordadas as disposições gerais que dispõem sobre quem está obrigado a utilizar a contabilidade pública (art. 83), institui os Tribunais de Contas ou órgãos equivalentes como responsáveis pela tomada de contas dos agentes que fazem uso da contabilidade pública (art.

84), estabelece que os registros deverão ser efetuados de acordo com o método das partidas dobradas (art. 85), sendo o controle patrimonial ressaltado em seus arts. 85 e 89:

Art. 85. Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

[...]

Art. 89. A contabilidade evidenciará os fatos ligados à administração orçamentária, financeira patrimonial e industrial. (BRASIL, 1964)

O capítulo II trata da contabilidade orçamentária e financeira, estabelecendo que a contabilidade registrará a execução orçamentária e financeira, bem como os fatos que independem da execuções orçamentária: “Art. 93. Todas as operações de que resultem débitos e créditos de natureza financeira, não compreendidas na execução orçamentária, serão também objeto de registro, individualização e controle contábil.” (BRASIL, 1964)

A contabilidade patrimonial e industrial é tratada no capítulo III, o qual estabelece que a contabilidade deverá registrar todos os bens que compõem o patrimônio público, sejam eles móveis ou imóveis (arts. 94, 95 e 96), e ainda estabelece que todos os fatos que afetam o patrimônio das instituições públicas, sejam eles dependentes ou independentes da execução orçamentária, devem ser objeto de registro pela contabilidade (art. 100).

As demonstrações contábeis a serem elaboradas e publicadas pelas instituições públicas estão definidas no capítulo IV, em seu art. 101, onde está determinado que os resultados gerais do exercício devem ser demonstrados no balanço orçamentário (BO), no balanço financeiro (BF), no balanço patrimonial (BP) e na demonstração das variações patrimoniais (DVP). (BRASIL, 1964)

Como pode ser observado, o controle patrimonial também está presente na Lei nº 4.320/64, mas não com a mesma ênfase dada ao controle e a execução orçamentária.

Como a Lei nº 4.320/64 e a LRF encontram-se em vigência e não foram alteradas, as NBCASP têm o desafio de propor inovações que reforcem o cumprimento dos princípios fundamentais de contabilidade, sem ir de encontro ao já estabelecido por esses instrumentos legais. (DARÓS; PEREIRA, 2009)

2.4 LEI COMPLEMENTAR Nº 101/2000 (LRF) E SEU PAPEL COMO NORMATIVO CONTÁBIL

A Lei Complementar nº 101/2000, conhecida popularmente como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), regulamenta o art. 163, inciso I, da Constituição Federal de 1988, estabelecendo normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal.

Do ponto de vista contábil, a LRF trata da escrituração e consolidação das contas, visando à transparência e ao controle das contas públicas. Como as informações contábeis acerca do patrimônio público têm a finalidade de atender aos interesses dos usuários e, conseqüentemente, contribuem para a evidenciação das informações sobre a gestão da coisa pública, verifica-se um estreito relacionamento entre a contabilidade pública e a Lei de Responsabilidade Fiscal. (LIMA, SANTANA; GUEDES 2009)

Apesar de verificar-se um estreito relacionamento entre a LRF e a contabilidade pública, esse instrumento normativo, assim como a Lei nº 4.320/64, traz suas atenções voltadas para o controle da execução orçamentária.

A afirmação anterior encontra respaldo no fato de a LRF exigir a publicação de uma série de demonstrativos voltados ao controle orçamentário, como, por exemplo: o Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) e o Relatório de Gestão Fiscal (RGF) estabelecidos em seus arts. 52 e 54, respectivamente.

O enfoque orçamentário desses relatórios fica evidente quando o art. 52, inciso I, estabelece a publicação bimestral de um “balanço orçamentário”, que evidenciará a execução orçamentária de receitas e despesas de acordo com seus estágios, evidenciando as receitas por fonte, confrontando a receita realizada e a realizar, bem como a previsão atualizada da receita, e as despesas por grupo de natureza, discriminando a dotação para o exercício, a despesa liquidada e o saldo orçamentário disponível (BRASIL, 2000).

A estrutura dessa demonstração é mais detalhada, mais compreensível e completamente diferente da estrutura do balanço orçamentário definido pela Lei nº 4.320/64.

No entanto, apesar do enfoque orçamentário, a LRF traz disposições sobre o controle patrimonial, como pode ser observado em seu art. 4º, § 2º, inciso III, quando diz que a evolução do patrimônio líquido, nos últimos três exercícios, destacando a origem e a aplicação dos recursos obtidos com a alienação de ativos, será demonstrado em anexo da Lei de Diretrizes Orçamentárias. (BRASIL, 2000)

A LRF adota o regime de competência independentemente da execução orçamentária, quando afirma em seu art. 18: “§ 2º A despesa total com pessoal será apurada somando-se a realizada no mês em referência com as dos onze imediatamente anteriores, adotando-se o regime de competência.” (BRASIL, 2000)

Ao adotar as despesas com pessoal dos últimos doze meses pelo regime de competência, a LRF traz um avanço importante para o reconhecimento das despesas independentemente da execução orçamentária, prevalecendo o fato gerador para reconhecimento dessas despesas.

As alterações introduzidas pelas NBCASP têm por finalidade promover a harmonização dos procedimentos estabelecidos pelos normativos vigentes às normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público.

2.5 PROCESSO DE HARMONIZAÇÃO ÀS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO (NICSP)

De acordo com Choi e Meek (2005, p. 275), harmonização é um processo que aumenta a compatibilidade das práticas contábeis, mediante a aplicação de um conjunto de procedimentos, nos aspectos onde essas práticas podem ser diferentes, de maneira que os padrões harmonizados estejam livres de conflitos lógicos e permitam a comparabilidade da informação financeira entre diferentes países.

As *International Public Sector Accounting Standard* (IPSAS – Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público – NICPS) são emitidas pela *International Federation of Accountants* (IFAC). As IPSAS, conforme descrito na IPSAS 01, estabelecem procedimentos mínimos de elaboração das demonstrações contábeis para proporcionar a comparabilidade entre demonstrações de entidades distintas.

O IFAC não tem o poder de exigir a adoção e o cumprimento das IPSAS, porém este vem estimulando governos e outras instituições a adotarem as IPSAS, tendo o apoio de organizações como o Banco Mundial e a União Europeia, sendo que esta última sugere aos países aspirantes a fazerem parte desse bloco econômico a convergência às normas internacionais. Como exemplo tem-se a reformulação do sistema de contabilidade pública na Romênia, que se deu em virtude de suas pretensões em fazer parte da União Europeia (TUDOR; MUTIU, 2006).

No Brasil o processo de harmonização às NICSP teve seu início com a edição da Portaria CFC nº 37/2004, que instituiu o grupo de estudos voltados à área pública, que tem

como tarefa estudar e propor Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) em consonância às *International Public Sector Accounting Standard (IPSAS)* editadas pelo IFAC. Esse grupo é formado por representantes do CFC, da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e da Secretaria Executiva do Ministério da Fazenda.

O passo seguinte deu-se pela Resolução CFC nº 1.103/2005, que cria o comitê de convergência. Segundo Carlin (2008, p. 05):

O objetivo deste Comitê é contribuir para o desenvolvimento sustentável do País buscando, por meio de uma reforma contábil e de auditoria, maior transparência das informações financeiras utilizadas pelo mercado e pela sociedade, além do aprimoramento das práticas da profissão, considerando sempre a convergência da Contabilidade brasileira a padrões internacionais.

Diante das atribuições recebidas através da Portaria MF nº 184/2008 para promover todas as medidas necessárias a tornar possível a harmonização as NICSP, a STN publicou, através das Portarias nºs 467 e 751 de 2009, a segunda edição do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP), que será aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

O manual é composto por cinco volumes, a saber: (a) Volume I – trata dos procedimentos contábeis orçamentários; (b) Volume II – estabelece os procedimentos contábeis patrimoniais que tem por parâmetro as IPSAS e a NBC T 16; (c) Volume III – discorre sobre procedimentos contábeis específicos; (d) Volume IV – estabelece o novo plano de contas aplicado ao setor público; e (e) Volume V – trata sobre as demonstrações contábeis aplicadas ao setor público.

Os procedimentos constantes nesse manual são válidos de forma facultativa para os exercícios de 2010 e 2011, e de forma obrigatória a partir de 2012 para a União, Estados e Distrito Federal e, para os Municípios, em 2013.

O quadro 1 a seguir traz as IPSAS e seus objetivos de forma resumida:

NORMA INTERNACIONAL	OBJETIVO GERAL
<i>IPSAS 1 – Presentation of Financial Statements</i> NICSP 1 – Apresentação das Demonstrações Financeiras	Recomenda o modo pelo qual as demonstrações financeiras de propósito geral devem ser apresentadas.
<i>IPSAS 2 – Cash Flow Statements</i> NICSP 2 – Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC)	Estabelece diretrizes para a elaboração das DFCs. A DFC permite identificar as fontes das entradas de caixa, os itens nos quais o caixa é despendido durante o exercício e o saldo de caixa na data de fechamento do exercício.
<i>IPSAS 3 – Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors</i> NICSP 3 – Práticas Contábeis, Alterações nas Estimativas Contábeis e Erros	Prescreve o critério de seleção e mudanças de práticas contábeis, justamente com o tratamento contábil e evidenciação decorrentes dessas mudanças, das mudanças de estimativas contábeis e a correção de erros observados.

(continua)

(continuação)

NORMA INTERNACIONAL	OBJETIVO GERAL
IPSAS 4 – <i>The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates</i> NICSP 4 – Efeitos das Variações nas Taxas de Câmbio de Moedas Estrangeiras	Recomenda a forma de incluir as transações em moeda estrangeira e operações externas nas demonstrações financeiras de uma entidade e como converter as demonstrações em uma determinada moeda.
IPSAS 5 – <i>Borrowing Costs</i> NICSP 5 – Juros de Empréstimos	Recomenda o tratamento contábil para juros decorrentes de empréstimos.
IPSAS 6 – <i>Consolidated and Separate Financial Statements</i> NICSP 6 – Demonstrações Financeiras Consolidadas e em Separado	Estabelece requisitos para a elaboração e apresentação das demonstrações financeiras consolidadas.
IPSAS 7 – <i>Investments in Associates</i> NICSP 7 – Investimentos em Entidades Coligadas	Estabelece as diretrizes para a contabilidade de ganhos decorrentes da propriedade de entidades coligadas.
IPSAS 8 – <i>Interests in Joint Ventures</i> NICSP 8 – Ganhos em Negócios Conjuntos	Estabelece as diretrizes para a contabilização de ganhos decorrentes da propriedade de negócios conjuntos (<i>joint ventures</i>).
IPSAS 9 – <i>Revenue from Exchange Transactions</i> NICSP 9 – Receitas Originárias (com contraprestação do Poder Público)	Recomenda o tratamento contábil de receitas originárias. As receitas originárias são auferidas quando o Poder Público está na mesma condição do particular.
IPSAS 10 – <i>Financial Reporting in Hyperinflationary Economies</i> NICSP 10 – Informações Financeiras em Economias Hiperinflacionárias	Estabelece a forma de divulgação de demonstrações financeiras de governos com economias hiperinflacionárias.
IPSAS 11 – <i>Construction Contracts</i> NICSP 11 – Contratos de Construção	Prescreve o tratamento contábil dos custos e receitas associadas com contratos de construção.
IPSAS 12 – <i>Inventories</i> NICSP 12 – Estoques	Prescreve o tratamento contábil para estoques e inventários.
IPSAS 13 – <i>Leases</i> NICSP 13 – Arrendamentos Mercantis	Regula, para arrendadores e arrendatários, as práticas contábeis e a evidenciação das operações de arrendamento mercantil (<i>leasing</i>) financeiro e operacional.
IPSAS 16 – <i>Investment Property</i> NICSP 16 – Propriedades de Investimentos	Dispõe sobre a contabilização de investimentos em propriedades e os requisitos de sua evidenciação.
IPSAS 17 – <i>Property, Plant and Equipment</i> NICSP 17 – Propriedades, Instalações e Equipamentos	Dispõe sobre a contabilização de propriedades, instalações e equipamentos (ativo imobilizado).
IPSAS 18 – <i>Segment Reporting</i> NICSP 18 – Informação Financeira por Setores	Estabelece os princípios para a divulgação de informações por segmento de operações e negócios.
IPSAS 19 – <i>Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets</i> NICSP 19 – Provisões, Ativos e Passivos Contingentes	Define o que são provisões, passivos contingentes e ativos contingentes, identifica as circunstâncias nas quais as provisões devem ser reconhecidas, como elas devem ser mensuradas e as evidenciações que devem ser feitas.
IPSAS 20 – <i>Related Party Disclosures</i> NICSP 20 – Evidenciação de Partes Relacionadas	Dispõe sobre a exigência de evidenciação de partes relacionadas quando há controle, e de informações sobre transações entre a entidade e suas partes relacionadas em determinadas circunstâncias.
IPSAS 21 – <i>Impairment of Non-Cash Generating Assets</i> NICSP 21 – Deterioração de Ativos Não Destinados à Comercialização	Determina os procedimentos que uma entidade deve aplicar para determinar se um ativo não destinado à comercialização está depreciado e para assegurar que as perdas por deterioração sejam reconhecidas.
IPSAS 22 – <i>Disclosure of Information About the General Government Sector</i> NICSP 22 – Evidenciação de Informações sobre o Setor Governo Geral	Estabelece requisitos para a evidenciação de demonstrações consolidadas do setor governo geral. O setor governo geral corresponde ao conceito estabelecido no GFISM e no Sistema de Contas Nacionais (SNA) 1993 do FMI.
IPSAS 23 – <i>Revenue from Non-Exchange Transactions (Taxes and Transfers)</i> NICSP 23 – Receitas Derivadas e Transferências	Estabelece os requisitos para a evidenciação de receitas derivadas, ou seja, aquelas que são decorrentes da supremacia do Poder Público sobre o particular, tais como tributos, contribuições e, também, de transferência (doações, contribuições etc.).

(continua)

(conclusão)

NORMA INTERNACIONAL	OBJETIVO GERAL
IPSAS 24 – Presentation of Budget Information in Financial Statements NICSP 24 – Apresentação de Informações Orçamentárias nas Demonstrações Financeiras	Requer uma comparação entre os montantes do orçamento e os reais montantes obtidos na execução orçamentária a serem incluídos nas demonstrações financeiras de entidades designadas a publicar seus orçamentos aprovados. Também requer a evidenciação de uma exposição de motivos das diferenças relevantes entre o orçamento e os montantes reais.
IPSAS 25 – Employee Benefits NICSP 25 – Benefícios a empregados	Descreve os procedimentos contábeis de contabilização e divulgação sobre benefícios concedidos a empregados.
IPSAS 26 – Impairment of Cash-Generating Assets NICSP 26 – Valor recuperável de ativos geradores de caixa	Prescreve os procedimentos que uma entidade aplica para determinar se um ativo gerador de caixa está reconhecido pelo seu valor recuperável. Também especifica quando uma entidade deve reverter as perdas para redução ao valor recuperável e prescreve as divulgações necessárias.
IPSAS 27 – Agriculture NICSP 27 – Agricultura	Prescreve o tratamento contábil e as divulgações relacionadas à atividade agrícola. Atividade agrícola é a gestão por uma entidade de transformação biológica de animais vivos ou plantas (ativos biológicos).
IPSAS 28 – Financial Instruments: Presentation NICSP 28 – Instrumentos Financeiros: Apresentação	Substitui a IPSAS 15 Instrumentos Financeiros: Divulgação e Apresentação, devendo ser aplicada para o exercício iniciado em 1º de janeiro de 2013, sendo incentivada sua utilização em exercício que antecede o exercício de 2013.
IPSAS 29 – Financial Instruments: Recognition and Measurement NICSP 29 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimentos e Mensuração.	Institui os princípios de reconhecimento e mensuração para os instrumentos financeiros, em consonância com a IAS 39.
IPSAS 30 – Financial Instruments: Disclosures NICSP 30 – Instrumentos Financeiros: Evidenciação	Estabelece os requisitos de evidenciação dos instrumentos financeiros, estando elaborada de acordo com a IAS 7.
IPSAS 31 – Intangible Assets NICSP 31 – Ativos Intangíveis	Prescreve o tratamento contábil para os ativos intangíveis. É adaptado para o setor público da IAS 38. Estabelece que uma entidade só deve reconhecer um ativo intangível se e somente se os critérios para reconhecimento de ativo foram satisfeitos. Trata da mensuração dos ativos intangíveis.

Quadro 1 – Objetivos das NICSP

Fonte: Adaptado de IPSAS Standards, 2010 apud Carlin, 2008.

O quadro 1 tem por objetivo apresentar uma visão geral e resumida das IPSAS, cabendo destacar que essas normas são elaboradas em harmonia com as normas internacionais de contabilidade emitidas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB), para serem aplicadas tanto no regime de competência (*accrual basis*) como no regime de caixa (*cash basis*) (CARLIN, 2008, p. 4).

Através do estudo das IPSAS o CFC editou as NBCASP que serão tratadas a seguir.

2.6 NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO (NBCASP)

De acordo com Lima, Santana e Guedes (2009, p. 18),

As dez primeiras NBCASP têm como objetivo fornecer um novo arcabouço conceitual para a Contabilidade Aplicada ao Setor Público e contribuir para a uniformização de práticas e procedimentos contábeis, em virtude da dimensão e da diversidade da estrutura da Administração Pública brasileira. Ao mesmo tempo, elas visam avançar na consolidação e integração com as normas internacionais.

Diante do exposto as NBCASP proporcionaram um avanço significativo para a convergência às NICSP, através da introdução de novos procedimentos e novas demonstrações contábeis, acarretando impacto na qualidade das informações geradas pela contabilidade e, conseqüentemente, afetando o processo de comunicação entre a contabilidade e seus usuários.

Na sequência, no quadro 2 serão abordadas as dez Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, com destaque para seus objetivos e inovações.

NORMA BRASILEIRA	OBJETIVO GERAL	INOVAÇÕES
NBC T 01 <i>Conceituação, Objetivos e Campo de Aplicação</i>	Trata sobre a conceituação, objetivo e campo de aplicação da contabilidade aplicada ao setor público.	Apresenta o conceito de unidade contábil, caracterizada pela soma, agregação ou divisão de patrimônio de uma ou mais entidades do setor público e suas classificações. Subdivide-se em: originárias, descentralizada, unificada e descentralizada.
NBC T 16.2 <i>Patrimônio e Sistemas Contábeis</i>	Estabelece o conceito de patrimônio público, sua classificação sob o enfoque contábil, o conceito e a estrutura do sistema de informação contábil.	Classifica os elementos de ativo e passivo em circulante e não-circulante. Divide o Sistema de Contabilidade Pública em cinco subsistemas: orçamentário, financeiro, patrimonial, compensação e de custos.
NBC T 16.3 <i>Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil</i>	Estabelece as bases para controle contábil do planejamento desenvolvido pelas entidades do setor público, expresso em planos hierarquicamente interligados.	Institui o controle contábil sobre os instrumentos de planejamento da administração pública (PPA, LDO e LOA).
NBC T 16.4 <i>Transações no Setor Público</i>	Estabelece conceitos, natureza e tipicidades das transações no setor público.	Traz a obrigatoriedade de observar os princípios fundamentais de contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, no momento da ocorrência das transações no setor público. Essa observação passa a influenciar a forma de reconhecimento, mensuração e evidenciação dessas transações.
NBC T 16.5 <i>Registro Contábil</i>	Estabelece critérios para o registro contábil dos atos e dos fatos que afetam ou possam vir a afetar o patrimônio das entidades do setor público.	Estabelece o registro contábil de acordo com a observância do princípio da oportunidade e da adoção do regime de competência independente do momento da execução orçamentária.
NBC T 16.6 <i>Demonstrações Contábeis</i>	Estabelece as demonstrações contábeis a serem elaboradas e divulgadas pelas entidades do setor público.	As demonstrações contábeis passam a ser divulgadas contendo os valores do exercício e do exercício imediatamente anterior; reestruturação de todas as demonstrações contábeis; adoção de duas novas demonstrações a demonstração dos fluxos de caixa e a demonstração do resultado econômico.
NBC T 16.7 <i>Consolidação das Demonstrações Contábeis</i>	Estabelece conceitos, abrangência e procedimentos para consolidação das demonstrações contábeis no setor público.	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.

(continua)

(conclusão)

NORMA BRASILEIRA	OBJETIVO GERAL	INOVAÇÕES
NBC T 16.8 <i>Controle Interno</i>	Estabelece referenciais para o controle interno como suporte do sistema de informação contábil, no sentido de minimizar riscos e dar efetividade às informações da contabilidade.	Amplia o campo de atuação do controle interno contábil para os elementos alheios à execução orçamentária, visto que este abrange todo o patrimônio da entidade.
NBC T 16.9 <i>Depreciação, Amortização e Exaustão</i>	Estabelece critérios e procedimentos para o registro contábil da depreciação, da amortização e da exaustão.	Traz a obrigatoriedade dos registros da depreciação, amortização e exaustão para as entidades do setor público.
NBC T 16.10 <i>Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público</i>	Estabelece critérios e procedimentos para a avaliação e a mensuração de ativos e passivos integrantes do patrimônio de entidades do setor público.	Traz a contabilização de bens de uso comum e estabelece critérios para a reavaliação dos elementos patrimoniais ao valor justo ou valor de mercado na data do balanço patrimonial, através do teste de recuperabilidade (<i>impairment</i>).

Quadro 2 – Norma Brasileira de Contabilidade Técnica 16

Fonte: Adaptado de NBC T 16, 2008.

A NBC T 16, apesar de ser recente, passou por modificações introduzidas pela Resolução CFC nº 1.268/2010, que altera, inclui e exclui itens das NBC T 16.1, NBC T 16.2 e NBC T 16.6. Essas alterações visam corrigir, mesmo que parcialmente, problemas-conceito da norma, como por exemplo, as definições de ativo, passivo e patrimônio líquido, que, através da nova redação, passam a estar em consonância com a estrutura conceitual proposta pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) e com as normas internacionais de contabilidade.

2.7 TEORIA DA BUROCRACIA E MUDANÇAS NO SETOR PÚBLICO

Objetivando lançar um olhar sobre teorias utilizadas em outros ramos do conhecimento gerencial – no caso, a administração – de forma superficial, discute-se a teoria da burocracia, cuja implementação no Brasil foi prejudicada pela não observância, entre outras coisas, da resistência à mudança. Qual o significado popular da palavra burocracia no Brasil?

A teoria da burocracia consiste em uma das escolas clássicas da administração que, de acordo com Saraiva (2002, p. 188):

Inicialmente sistematizado por Weber enquanto forma de dominação, a burocracia se sustenta sobre o conhecimento técnico, que além de lhe conferir caráter racional, a transforma em instrumento capaz de assegurar alta eficiência administrativa. Isso pressupõe certa racionalidade impessoal que, guiada por regras formais que padronizam e conferem igualdade no tratamento dos casos, define com precisão as relações de mando e subordinação mediante a distribuição das atividades a serem executadas tendo em vista os fins a que se visa.

A administração pública brasileira, desde a década de 30, é pautada no modelo burocrático, que é considerado o mais racional possível. A adoção desse modelo proporciona a impessoalidade inerente à administração pública no cumprimento de suas atividades. (MARCHETTI; CARVALHO; MONT'ALVÃO, 2009)

Ainda de acordo com os mesmos autores, o que se percebe hoje, a partir de uma análise crítica das organizações públicas do país, é que o modelo de gestão proposto por Weber não tem garantido a manutenção adequada que o Estado precisa para assegurar o desenvolvimento do país naquilo que é de sua competência.

A noção de burocracia é tão enraizada que remete à ideia de imobilidade, o que dificulta a implementação de mudanças tais à força dos preceitos reguladores vigentes. (SARAIVA, 2002)

Corroborando com esse pensamento, para Carbone (2000 apud CARMO; QUIRINO; OLIVEIRA, 2008, p. 15), um dos fatores que dificultam as mudanças no setor público é o burocratismo com excessivo controle de procedimentos, gerando uma administração engessada, complicada e deslocada das necessidades do país e do cidadão.

Diante do exposto, para a implementação das mudanças das NBCASP a barreira da burocracia do setor público brasileiro terá que ser transposta e os operadores da contabilidade necessitam estar receptivos a essas mudanças, pois, segundo Pereira (1995, p. 116), “a estabilidade é conhecida, não traz surpresas, não ameaça. A mudança traz o inesperado, a surpresa, o desafio, o movimento. Mesmo quando a expectativa da mudança é favorável, quem nos garante, a priori, que ela seguirá os caminhos traçados? Daí a angústia, o medo e a fuga.”

Na seção seguinte serão abordadas algumas das mudanças mais significativas introduzidas pelas NBCASP.

2.8 MUDANÇAS SIGNIFICATIVAS INTRODUZIDAS PELAS NBCASP

2.8.1 Mudanças nas demonstrações contábeis aplicadas ao setor público de acordo com a NBC T 16.6

A Lei nº 4.320/64 estabelece o conjunto de demonstrações contábeis a serem elaboradas e publicadas pelas instituições públicas. Esse conjunto é formado pelos balanços orçamentário, financeiro, patrimonial e pela demonstração das variações patrimoniais.

Além dessas demonstrações, a referida lei traz um conjunto de quadros e demonstrativos a serem elaborados juntamente com as demonstrações, com a finalidade de detalhar as

informações contidas de forma sintética nas demonstrações. Determina, ainda, a elaboração do inventário quando, em seu art. 96, estabelece que o controle patrimonial será realizado através do inventário dos bens móveis e imóveis. Porém, segundo Schroeder (2001, p. 544), as informações mais relevantes devem sempre ser apresentadas nas demonstrações contábeis.

Esses demonstrativos estão relacionados no quadro 3 a seguir.

ANEXO	DESCRIÇÃO
I	Demonstração da receita e despesa segundo as categorias econômicas.
VI	Demonstrativo das despesas por programa de trabalho.
VII	Demonstrativo de funções, subfunções e programas, por projetos, atividades e operações especiais.
VIII	Demonstrativo da despesa por funções, subfunções e programas conforme o vínculo com os recursos.
IX	Demonstrativo da despesa por órgãos e funções.
X	Comparativo da receita orçada com a arrecadada.
XI	Comparativo da despesa autorizada com a realizada.
XVI	Demonstração da dívida fundada interna.
XVII	Demonstração da dívida flutuante.

Quadro 3 – Demonstrativos e comparativos da Lei nº 4.320/64

Fonte: Adaptado de Brasil, 1964.

A estrutura do balanço orçamentário é definida no anexo 12 da Lei nº 4.320/64, e este, segundo o art. 102 da mesma lei demonstrará as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas. Segundo Kohama (2006a, p. 144), o balanço orçamentário é o instrumento que busca demonstrar o cumprimento das determinações e especificações constantes na lei de orçamento.

Segundo a NBC T 16.6, o balanço orçamentário evidenciará as receitas e as despesas por categoria econômica, confrontando o orçamento inicial e as suas alterações com a execução, demonstrando o resultado orçamentário, e discrimina: (a) as receitas por fonte; (b) as despesas por grupo de natureza.

O balanço financeiro, segundo o art. 103 da Lei nº 4.320/64, deverá demonstrar as receitas e as despesas orçamentárias, bem como os recebimentos e os pagamentos de natureza extraorçamentária conjugados com os saldos em espécie provenientes do exercício anterior e os que se transferem para o exercício seguinte.

O parágrafo único desse artigo ressalta que os restos a pagar do exercício serão computados na receita extraorçamentária para compensar sua inclusão na despesa orçamentária. A estrutura do balanço financeiro está definida no anexo 13 da lei supra. Essa demonstração possibilita a evidenciação dos fluxos financeiros do ente público.

O balanço financeiro, de acordo com a NBC T 16.6, deve evidenciar a movimentação financeira das entidades do setor público no período a que se refere, e discrimina: (a) a receita

orçamentária realizada por destinação de recurso; (b) a despesa orçamentária executada por destinação de recurso e o montante não pago como parcela retificadora; (c) os recebimentos e os pagamentos extraorçamentários; (d) as interferências ativas e passivas decorrentes, ou não, da execução orçamentária; (e) o saldo inicial e o saldo final das disponibilidades.

O art. 105 e o anexo 15 da Lei nº 4.320/64 estabelecem o conteúdo e a estrutura do balanço patrimonial para as entidades públicas. Este, por sua vez, deve demonstrar os ativos e passivos financeiros, os ativos e passivos permanentes, o saldo patrimonial e as contas de compensação (ativo e passivo não financeiro).

A separação do balanço patrimonial em itens financeiros e não financeiros atribui a este um enfoque orçamentário, pois os itens financeiros são aqueles que não dependem da execução orçamentária, enquanto que os itens não financeiros dependem da execução orçamentária. (XAVIER JUNIOR; PAULO; SILVA, 2010)

Já de acordo com a NBC T 16.6, o balanço patrimonial deverá evidenciar quantitativamente e qualitativamente a composição do patrimônio da entidade pública e sua estrutura deverá conter: ativo e passivo circulante; ativo e passivo não circulante; patrimônio líquido e contas de compensação. O ativo e passivo financeiro e não financeiro serão evidenciados em quadro adicional para cumprir com a exigência da Lei nº 4.320/64.

A demonstração das variações patrimoniais, de acordo com o estabelecido no art. 104 da Lei nº 4.320/64, trará a evidenciação das alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, indicando o resultado patrimonial do exercício. Sua estrutura está determinada pelo anexo 14 da mesma lei.

Para a NBC T 16.6 a demonstração das variações patrimoniais evidenciará as variações qualitativas e quantitativas, resultantes ou independentes da execução orçamentária, bem como o resultado patrimonial. Para fins de apresentação da DVP, as variações devem ser agrupadas em ativas e passivas com as seguintes descrições: (a) variações orçamentárias por categoria econômica; (b) mutações e variações independentemente da execução orçamentária em grau de detalhamento compatível com o plano de contas.

A NBC T 16.6 traz, ainda, a demonstração dos fluxos de caixa que deve ser elaborada pelo método direto ou indireto e evidenciar as movimentações havidas no caixa e seus equivalentes, nos seguintes fluxos: (a) das operações; (b) dos investimentos; e (c) dos financiamentos.

A demonstração do resultado econômico, segundo a NBC T 16.6, será de elaboração facultativa. Quando elaborada, deve considerar sua interligação com o sistema de custos e apresentar na forma dedutiva, pelo menos, a seguinte estrutura: (a) receita econômica dos

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

Além de introduzir duas novas demonstrações, sendo uma obrigatória e outra facultativa, a NBC T 16.6 estabelece a obrigatoriedade das notas explicativas, as quais devem trazer informações relevantes, complementares ou suplementares àquelas não suficientemente evidenciadas ou não constantes nas demonstrações contábeis.

Segundo a NBC T 16.6 as notas explicativas incluem os critérios utilizados na elaboração das demonstrações contábeis, informações de natureza patrimonial, orçamentária, econômica, financeira, legal, física, social e de desempenho, e outros eventos não suficientemente evidenciados ou não constantes nas referidas demonstrações.

O estudo realizado por Xavier Junior, Paulo e Silva (2010, p. 16) sugere que as modificações nas estruturas das demonstrações contábeis aplicadas ao setor público pela NBC T 16.6 aumentam a capacidade informacional dessas demonstrações, para que estas possam contribuir de forma mais efetiva na gestão pública.

2.8.2 Teste de recuperabilidade (*impairment test*)

O objetivo da realização do *impairment test* é assegurar que os ativos não estejam registrados contabilmente por um valor superior àquele passível de ser recuperado por uso ou por venda. Caso existam evidências claras de que ativos estão avaliados por valor não recuperável no futuro, deverá ser calculado o *fair value* (valor justo) do referido ativo. De maneira simplificada, a perda por *impairment* corresponde à diferença entre o valor contábil e o *fair value* do ativo, quando o segundo for menor (COSTA; OLIVEIRA; CARVALHO. 2009).

O teste de recuperabilidade visa assegurar a propriedade dos valores de ativos evidenciados nos relatórios contábeis. (COELHO; LINS, 2010)

A NBC T 16.10 traz conceitos importantes para a devida avaliação patrimonial e aplicação do teste de recuperabilidade (*impairment test*), são eles:

- **Avaliação patrimonial:** a atribuição de valor monetário a itens do ativo e do passivo decorrentes de julgamento fundamentado em consenso entre as partes e que traduza, com razoabilidade, a evidenciação dos atos e dos fatos administrativos.
- **Redução ao valor recuperável (*impairment*):** o ajuste ao valor de mercado ou de consenso entre as partes para bens do ativo, quando esse for inferior ao valor líquido contábil.

- **Valor de mercado ou valor justo (*fair value*):** o valor pelo qual um ativo pode ser intercambiado ou um passivo pode ser liquidado entre partes interessadas que atuam em condições independentes e isentas ou conhecedoras do mercado.

A norma determina a periodicidade do teste e os procedimentos a serem efetuados quando não for possível determinar o valor de mercado ou valor justo do bem. Quanto à periodicidade, a NBC T 16.10 estabelece que o teste deverá ser realizado:

- a) anualmente, para as contas ou grupo de contas cujos valores de mercado variarem significativamente em relação aos valores anteriormente registrados;
- b) a cada quatro anos, para as demais contas ou grupos de contas.

Quando da impossibilidade de determinação do valor de mercado ou valor justo do bem, a norma determina que:

- O valor do ativo pode ser definido com base em parâmetros de referência que considerem características, circunstâncias e localizações assemelhadas.
- Em caso de bens imóveis específicos, o valor justo pode ser estimado utilizando-se o valor de reposição do ativo devidamente depreciado.
- O valor de reposição de um ativo depreciado pode ser estabelecido por referência ao preço de compra ou construção de um ativo semelhante com similar potencial de serviço.

Apesar de a NBC T 16.10 já estar em vigor, muito ainda precisa ser feito em termos de reconhecimento e mensuração de ativos antes de sua aplicação, uma vez que os bens de uso comum, os especiais e a depreciação ainda não são contabilizados. (COSTA; OLIVEIRA; CARVALHO, 2009)

Diante do exposto tem-se que o teste de recuperabilidade busca assegurar a propriedade dos valores dos ativos registrados e evidenciados pela contabilidade, fazendo com que o valor registrado não seja superior ao valor recuperável, o que corrobora para a fidedignidade da evidenciação do patrimônio público.

2.8.3 Depreciação, amortização e exaustão

A depreciação e amortização representam alocação de custos e não avaliação. Durante toda a vida útil do bem, este terá uma redução do seu valor, seu valor diminui desde o momento de sua aquisição até quando a empresa o retire de serviço. Essa perda de valor é registrada pela contabilidade, mas não mede o declínio do valor econômico do bem durante o período, mas sim um processo sistemático de alocação de custos. (STICKNEY; WEIL, 2009)

Corroborando com a afirmação acima, para Hendriksen e Van Breda (1999, p. 324) a depreciação contábil é a alocação racional e sistemática do custo original de um ativo (menos valor residual, se houver) ao longo da vida útil esperada do ativo.

A NBC T 16.9 traz as seguintes definições de amortização, depreciação e exaustão:

- **Amortização:** 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:** redução do valor dos bens tangíveis pelo desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência.
- **Exaustão:** redução do valor decorrente da exploração dos recursos minerais, florestais e outros recursos naturais esgotáveis.

A referida norma estabelece os aspectos que devem ser observados para registro da depreciação, amortização e exaustão, bem como os aspectos para definição da vida útil dos bens; define que as cotas mensais devem ser lançadas contra o resultado de exercício; estabelece os métodos de depreciação a serem utilizados; diz que o valor residual e a vida útil econômica de cada um dos ativos deverão ser revisados, pelo menos, uma vez por ano; define os bens que não estão sujeitos a depreciação, quais sejam:

- a) bens móveis de natureza cultural, tais como: obras de artes, antiguidades, documentos, bens com interesse histórico, bens integrados em coleções, entre outros;
- b) bens de uso comum que absorveram ou absorvem recursos públicos, considerados tecnicamente, de vida útil indeterminada;
- c) animais que se destinam à exposição e à preservação;
- d) terrenos rurais e urbanos.

A NBC T 16.9 proporciona uma melhoria considerável nos números das demonstrações contábeis, uma vez que essas demonstrações passam a evidenciar a perda da capacidade de gerar benefícios futuros por parte dos ativos públicos, como também o custo desses ativos passam a ser reconhecidos no resultado do exercício.

2.8.4 Regime de competência para receitas e despesas

Dentro do cenário das mudanças previstas, está a alteração do regime contábil a ser utilizado para a contabilidade patrimonial no setor público. Diante disso, o Estudo nº 14 do *International Federation of Accountants* (IFAC – Federação Internacional dos Contadores), sugere um conjunto de diretrizes para a implantação do regime de competência, ampliando o nível informacional, transparência e responsabilização no setor público. (SÖTHER, 2010)

A Lei nº 4.320/64, em seu art. 35, diz que “pertenceram ao exercício financeiro: as receitas nele arrecadadas e as despesas nele empenhadas”. Diante dessa afirmação, e na falta de normatização da contabilidade pública patrimonial, adotou-se o regime misto para a escrituração contábil do setor público.

No entanto o referido artigo encontra-se na seção sobre orçamento da Lei nº 4.320/64, ou seja, a rigor, a lei só determina a adoção do regime misto para os fatos de natureza orçamentária.

O art. 100 da mesma lei traz a adoção do regime de competência quando afirma que as alterações da situação líquida patrimonial, que abrangem os resultados da execução orçamentária, bem como as variações independentes dessa execução e as superveniências e insubsistências ativas e passivas, constituirão elementos das contas patrimoniais.

A adoção do regime de competência pelas instituições públicas tem reflexo direto em seus resultados patrimoniais. De acordo com pesquisa realizada por Söthe (2010, p. 10), a adoção de regime de competência diminuiu em 27,63% os resultados do exercício dos municípios pesquisados, os impactos no saldo patrimonial representam o resultado dos aumentos e diminuições provocadas pela alteração do regime contábil em toda a estrutura patrimonial, ou seja, as diminuições do ativo permanente, aumentos no passivo financeiro e passivo permanente são refletidos nas alterações do saldo patrimonial.

A adoção do regime de competência proporcionará a adequação às NICSP e tornará as informações contábeis veiculadas pelas instituições públicas mais fidedignas.

2.8.5 Controle contábil sobre os instrumentos de planejamento PPA, LDO e LOA

A NBC T 16.3 estabelece as bases para controle contábil do planejamento desenvolvido pelas entidades do setor público, expresso em planos hierarquicamente interligados.

Ainda de acordo com a NBC T 16.3, plano hierarquicamente interligado representa 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.

Esse conjunto de documentos elaborados ao qual se refere a norma são o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA).

De acordo com Kohama (2006b, p. 35) o PPA é um plano de médio prazo, através do qual procura-se ordenar as ações de governo que levam ao alcance dos objetivos e metas fixadas para um período de quatro anos.

Ainda de acordo com Kohama (2006b, p. 37), a LDO tem a finalidade de nortear a elaboração do orçamento anual e compreenderá as metas e prioridades da administração pública para o exercício subsequente.

O instrumento que viabiliza a concretização das situações planejadas no PPA, transformando-as em realidade, obedecendo ao disposto na LDO, é a Lei Orçamentária Anual (LOA). Neste instrumento serão programadas as ações a serem executadas, visando alcançar os objetivos determinados. (KOHAMA, 2006b, p. 39)

A hierarquia desses instrumentos pode ser observada na figura 1 a seguir:

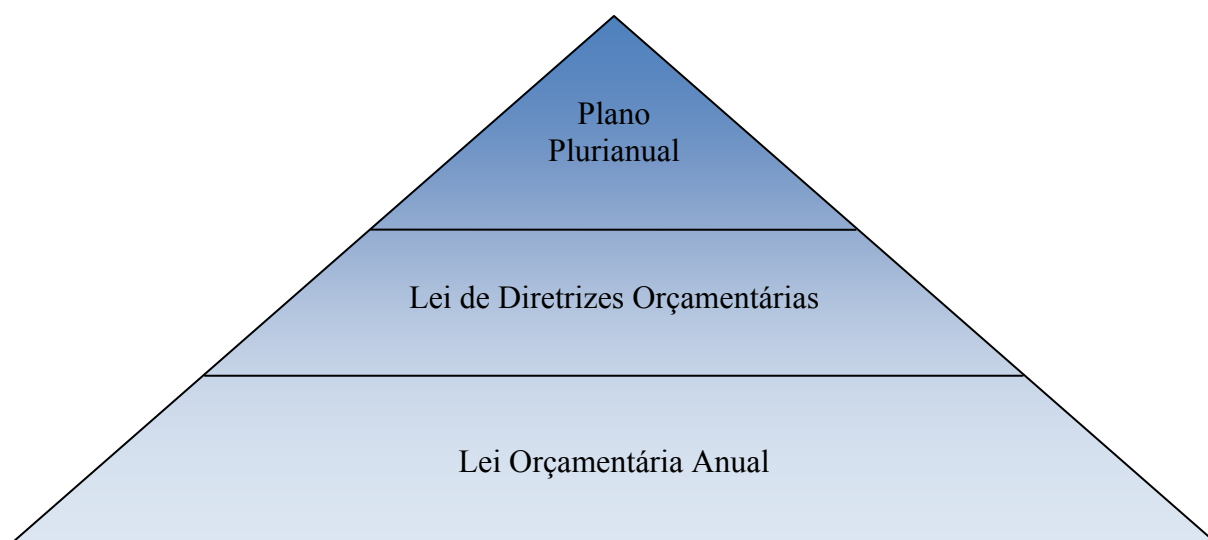


Figura 1 – Hierarquia dos instrumentos de planejamento

Fonte: Adaptado de Silva, 2009, p. 171.

A NBC T 16.3 traz que a evidenciação deve contribuir para a tomada de decisão e facilitar a instrumentalização do controle social, de modo a permitir que se conheçam o conteúdo, a execução e a avaliação do planejamento das entidades do setor público.

2.8.6 Sistema de custos para o setor público

A aplicação da contabilidade de custos na administração pública é um assunto novo e encontra-se ainda em sua fase embrionária. No Brasil esse tema ganhou força após a LRF e passou a despertar a atenção de profissionais de contabilidade, de pesquisadores e de gestores públicos. (SLOMSKI, 2005)

A LRF, em seu art. 50, § 3º, inciso VI, estabelece que a administração pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

Apesar de a contabilidade de custos ter despertado as atenções de profissionais, pesquisadores e gestores após a vigência da LRF, a Lei nº 4.320/64 já tratava de custos, como pode ser observado no disposto pelo art. 85 já citado anteriormente, como também no art. 99, a seguir: “Art. 99. Os serviços públicos industriais, ainda que não organizados como empresa pública ou autárquica, manterão contabilidade especial para determinação dos custos, ingressos e resultados, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeira comum.” (BRASIL, 1964)

A Secretaria do Tesouro Nacional, através da Portaria STN nº 157 de 9 de março de 2011, cria o sistema de custos do Governo Federal.

De acordo com a Portaria STN nº 157/2011 o Sistema de Custos do Governo Federal tem por objetivo proporcionar conteúdo informacional para subsidiar as decisões governamentais de alocação mais eficiente de recursos e gerar as condições para a melhoria da qualidade do gasto público, bem como evidenciar os custos dos programas e das unidades da administração pública federal.

A referida portaria define a STN como órgão central do sistema de custos, cabendo à STN expedir os normativos complementares que se fizerem necessários à implantação e ao funcionamento do sistema.

Para Slomski (2009, p. 55), “faz-se necessário que os gestores das entidades públicas conheçam os custos de suas entidades, a fim de poderem tomar as melhores decisões entre as alternativas de produzir ou de comprar produtos e serviços, de produzir ou privatizar serviços”.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Neste capítulo, serão descritos os procedimentos metodológicos empregados na pesquisa. Inicialmente aborda-se a natureza da pesquisa. Em seguida são apresentados os métodos utilizados. Logo a seguir apresentam-se o universo e a amostra do estudo. Na sequência apresenta-se o instrumento de coleta de dados e, por fim, aborda-se sobre o tratamento e a análise dos dados.

3.1 NATUREZA

De acordo com Gil (2010, p. 27) “toda pesquisa tem seus objetivos, que tendem, naturalmente, a ser diferentes dos objetivos de qualquer outra”. Porém, com relação aos objetivos mais gerais, ou propósitos, as pesquisas podem ser classificadas como: (a) pesquisas exploratórias, que visam proporcionar maior familiaridade com o problema; (b) pesquisas descritivas, que têm por objetivo descrever características de uma determinada população, ou determinar possíveis relações entre variáveis; e (c) pesquisas explicativas, que têm por propósito identificar fatores que determinaram ou contribuíram para a ocorrência do fenômeno.

Diante desse contexto, a presente pesquisa pode ser caracterizada como exploratória e descritiva, ao passo que tem como objetivo verificar a percepção dos operadores da contabilidade pública, lotados nas instituições vinculadas ao MEC, quanto à utilidade da informação fornecida para fins de tomada de decisão após as mudanças introduzidas pelas normas brasileiras de contabilidade aplicada ao setor público.

3.2 MÉTODO

Segundo Richardson et al. (2009, p. 71) “método em pesquisa significa a escolha de procedimentos sistemáticos para a descrição e explicação do fenômeno”. Esta pesquisa, quanto ao método, classifica-se tanto como qualitativa como, também, quantitativa.

A pesquisa qualitativa destina-se à compreensão detalhada das características situacionais apresentadas pelos entrevistados. (RICHARDSON et al., 2009)

“Diferente da pesquisa qualitativa, a abordagem quantitativa caracteriza-se pelo emprego de instrumentos estatísticos, tanto na coleta quanto no tratamento dos dados”. (BEUREN et al., 2009)

Neste estudo serão utilizados métodos quantitativos na tabulação e análise dos dados, uma vez que os métodos quantitativos e qualitativos podem ser utilizados como complementares. Segundo Richardson et al. (2009, p. 80),

Uma modalidade de transformar dados qualitativos em elementos quantificáveis, bastante empregada por pesquisadores, consiste em utilizar como parâmetros o emprego de critérios, categorias, escalas de atitude ou, ainda, identificar com que intensidade, ou grau, um conceito, uma atitude, uma opinião se manifesta.

A tabulação e análise dos dados, como também seus cruzamentos, serão realizados através do programa estatístico SPSS (*Statistical Package for the Social Sciences*) for Windows.

A seguir serão apresentados o universo e a amostra da pesquisa.

3.3 UNIVERSO E AMOSTRA

3.3.1 Universo

Este tópico é destinado à descrição do universo ou população e da amostra da pesquisa. Segundo Silveira et al. (2004, p. 111), “população é entendida como um conjunto de elementos que possui as características desejáveis para o estudo. A amostra é a parte escolhida, segundo critérios de representatividade, na população..

Corroborando com esse pensamento, para Matias-Pereira (2010, p. 75), “população (ou universo da pesquisa) é a totalidade dos indivíduos que possuem as mesmas características definidas para um determinado assunto.”

O universo que compõe a pesquisa em tela compreende o total dos contadores lotados nos órgãos vinculados ao Ministério da Educação (MEC), os quais estão dispostos na tabela 1 a seguir.

A justificativa para o universo determinado para a pesquisa, como já mencionado anteriormente, se dá pelo fato de o Ministério da Educação (MEC) estar realizando uma série de capacitações com os contadores dos seus órgãos vinculados, visando prepará-los para as significantes alterações impostas pelas NBCASP.

Mesmo diante da obrigatoriedade dessas alterações serem para a União, Estados e Distrito Federal, em 2012, e para os Municípios, em 2013, a União adotou de forma facultativa alguns dos novos procedimentos, como, por exemplo, a depreciação no exercício de 2010.

Tabela 1 – Órgãos vinculados ao MEC

Descrição	Nº	%
Universidades Federais	58	60,43
Institutos Federais	29	30,21
Colégio Dom Pedro II	1	1,04
Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (Capes)	1	1,04
Instituto Benjamin Constant	1	1,04
Instituto Nacional de Educação de Surdos (Ines)	1	1,04
Instituto Nacional de Estudos e Pesquisa Educacionais Anísio Teixeira (Inep)	1	1,04
Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE)	1	1,04
Fundação Joaquim Nabuco (Fundaj)	1	1,04
Comissão Nacional de Avaliação Superior (Conaes)	1	1,04
Conselho Nacional de Educação (CNE)	1	1,04
Total	96	100,00

Fonte: Adaptado do sítio do MEC, Brasil, 2011.

Sendo assim, de acordo com o horizonte temporal desta pesquisa, os usuários mais aptos a serem entrevistados encontram-se nos órgãos da União.

3.3.2 Amostra

De acordo com Silva (2003, p. 75) “amostra é uma porção ou parcela, convenientemente selecionada do universo (população)”.

Para Richardson et al. (2009, p. 158) amostra consiste em “qualquer subconjunto do conjunto universo ou da população”.

Esta pesquisa foi realizada por meio de dados coletados em uma amostra do tipo por conveniência (ou intencional).

Amostra por conveniência (ou intencional) é a mais comum das amostras e os elementos são mais acessíveis, articulados ou mais fáceis de serem avaliados. (OLIVEIRA et al., 2003 apud SILVA, 2010)

Nesta pesquisa a opção pela amostra do tipo intencional deu-se pela conveniência de coletar os dados durante a realização do IV Encontro de Encerramento do Exercício para as Instituições ligadas ao MEC, em Brasília, nos dias 22 e 23 de novembro de 2010. Nesse evento estavam presentes contadores das instituições ligadas ao MEC de todo o território nacional.

A amostra foi composta de 79 contadores (conforme tabelas 2 e 3 abaixo), que responderam ao questionário durante a realização do evento supramencionado.

Tabela 2 – Distribuição por tipo de órgão

Tipo do órgão	Nº	%
Universidades Federais	44	55,70
Institutos Federais	25	31,65
Outros	10	12,65
Total	79	100,00

Fonte: Dados da pesquisa, 2011.

A distribuição dos contadores por órgão demonstra que 55,70% dos contadores entrevistados estão lotados nas universidades federais. Estas, por sua vez, representam 60,43% dos órgãos vinculados ao MEC. Os contadores lotados nos institutos federais somam 31,65% da amostra, enquanto que os Institutos Federais representam 30,21% dos órgãos em análise. Os demais órgãos vinculados ao MEC somam 9,36%, os contadores lotados nesses órgãos contribuem com 12,65% da amostra.

A proporção dos entrevistados mostra-se coerente com a distribuição dos tipos de órgãos objeto desta pesquisa.

Tabela 3 – Distribuição por estado

Estado	Nº	%
Acre	1	1,3
Alagoas	2	2,5
Amapá	–	–
Amazonas	2	2,5
Bahia	2	2,5
Ceará	3	3,8
Distrito Federal	1	1,3
Espírito Santo	1	1,3
Goiás	5	6,3
Maranhão	1	1,3
Mato Grosso	2	2,5
Mato Grosso do Sul	1	1,3
Minas Gerais	9	11,3
Pará	4	5,1
Paraíba	3	3,8
Paraná	3	3,8
Pernambuco	5	6,3
Piauí	3	3,8
Rio de Janeiro	4	5,1
Rio Grande do Norte	6	7,6
Rio Grande do Sul	6	7,6
Roraima	4	5,1
Rondônia	–	–
Santa Catarina	1	1,3
São Paulo	2	2,5
Sergipe	6	7,6
Tocantins	2	2,5
Total	79	100,0

Fonte: Dados da pesquisa, 2011.

Como pode ser constatado na tabela 3, praticamente todos os estados brasileiros estão representados na amostra, com exceção dos estados do Amapá e de Rondônia, com destaque para o estado de Minas Gerais, que é responsável por 11,3% da amostra.

Essa maior participação poderá ser explicada pela proximidade entre Minas Gerais e Brasília, onde ocorreu o evento.

Diante do exposto entende-se que a amostra selecionada representa adequadamente o universo pesquisado.

3.4 COLETA DE DADOS

O instrumento para coleta de dados utilizado no estudo em tela foi o questionário (apêndice A).

Para Ruiz (2006, p. 51), através de um questionário:

O informante escreve ou responde por escrito a um elenco de questões cuidadosamente elaboradas. Tem a vantagem de poder ser aplicado simultaneamente a um grande número de informantes; seu anonimato pode representar uma segunda vantagem muito apreciável sobre a entrevista.

O questionário utilizado nesta pesquisa foi composto predominantemente de questões fechadas, onde o respondente poderia assinalar uma ou mais alternativas para expressar sua percepção sobre o que lhe foi questionado. Apenas uma pergunta aberta foi incluída no questionário, onde o informante pôde redigir a resposta como bem lhe conviesse.

Para qualificar o questionário quanto à sua confiabilidade, validade e precisão, ele foi submetido ao pré-teste, que, segundo Richardson et al. (2009, p. 202) “refere-se à aplicação prévia do questionário a um grupo que apresente as mesmas características da população incluída na pesquisa.”

O instrumento de coleta de dados foi aplicado a quatro dos respondentes, lotados em universidades federais, sendo em seguida realizados ajustes quanto à sua clareza, apresentação, nomenclatura e extensão dos questionamentos.

O questionário aplicado nesta pesquisa divide-se em três categorias de informações, conforme descrito a seguir:

3.4.1 Caracterização do respondente

Esta primeira categoria destinou-se a traçar o perfil dos respondentes. Para tanto, os entrevistados foram questionados quanto ao sexo, faixa etária, nível de formação, o tipo de instituição, o estado de sua localização e há quanto tempo exerce a função de contador na instituição.

3.4.2 Utilidade da informação contábil: percepção das regras atuais

A segunda categoria tem por finalidade analisar a percepção do Contador responsável pela produção das informações contábeis, quanto à sua utilidade para auxílio na gestão dos órgãos vinculados ao MEC de acordo com o arcabouço normativo atual.

Para buscar esta percepção os respondentes foram questionados quanto a:

- Utilidade das informações produzidas atualmente para auxiliar o processo de tomada de decisão;
- Fatores que interferem na utilidade da informação contábil para fins de tomada de decisão;
- Quais informações julga ser importante para o processo de tomada de decisão;
- Quais informações são fornecidas para auxiliar na tomada de decisão.

3.4.3 Utilidade da informação contábil: percepção das regras a partir de 2012

Na terceira e última categoria busca-se a percepção da utilidade da informação contábil considerando as mudanças introduzidas com a adoção das NBCASP a partir de 2012.

Para tanto, questiona-se sobre a percepção dos respondentes quanto às informações que as alterações possibilitaram fossem geradas e se estas são capazes de influenciar a utilidade de informação contábil para fins de tomada de decisão.

Para alcançar o objetivo desta categoria questionou-se sobre:

- Maior ênfase dada ao controle patrimonial;
- Alterações nas demonstrações contábeis;
- Adoção de regime de competência para receitas e despesas;

- Obrigatoriedade da depreciação, amortização e exaustão;
- Obrigatoriedade da DFC;
- Implementação do sistema de custos;
- Utilização do teste de recuperabilidade;
- Classificação dos elementos patrimoniais em circulante e não circulante;
- Acompanhamento das metas do PPA, LDO e LOA pela contabilidade;
- Registro dos bens de uso comum (praças, estradas etc.)

Nesta seção pede-se para que o respondente faça um comentário sobre o processo de gestão do seu órgão. Este questionamento tem por finalidade abrir espaço para o entrevistado expressar qual o papel das informações contábeis dentro do processo de tomada de decisão.

3.5 PERCEPÇÃO DOS CONTADORES

Em pesquisa realizada sobre a utilidade da informação contábil na atividade pecuária do Rio Grande do Norte, Souza (2004) serviu-se da estatística descritiva para aferir a percepção dos gestores quanto à utilidade dos demonstrativos contábeis para a tomada de decisão.

Silva (2010), em estudo sobre a percepção dos gestores das micro e pequenas empresas da grande João Pessoa/PB, quanto à utilidade da informação contábil para tomada de decisão, além da estatística descritiva, utilizou sete variáveis para aferir tal percepção.

Essas variáveis foram pré-selecionadas como passíveis de se correlacionarem (ou não), ou de influenciar (ou não), a tomada de decisão dos respectivos gestores. (SILVA, 2010)

As variáveis utilizadas por Silva (2010) foram:

- Variável 1: Informação contábil – demonstrativos contábeis.
- Variável 2: Nível de escolaridade do gestor.
- Variável 3: Experiência do gestor.
- Variável 4: Tempo de existência da empresa.
- Variável 5: Segmento da empresa.
- Variável 6: Sistema de informação operacional e gerencial da empresa.
- Variável 7: Nível de qualificação do contabilista.

Nas pesquisas mencionadas ambos os autores buscaram medir a percepção dos gestores quanto à utilidade da informação contábil.

Este estudo busca captar a percepção dos próprios contadores, responsáveis por gerar as informações que serão utilizadas para a tomada de decisão.

Para tanto, além da utilização da estatística descritiva, foram pré-selecionadas quatro variáveis passíveis de se correlacionarem (ou não).

Para a pré-seleção das variáveis, descritas abaixo, parte-se do pressuposto de que estas podem influenciar (ou não) de alguma forma a percepção dos contadores objeto deste estudo.

- 1ª Variável: Experiência do contador

Com a utilização dessa variável visa-se responder à seguinte questão de pesquisa: a experiência do contador pode afetar sua percepção quanto à utilidade da informação contábil para tomada de decisão?

- 2ª Variável: Nível de Formação

Segundo Silva (2010, p. 67) o profissional melhor capacitado deverá prestar serviços mais qualificados. Neste sentido, serviços mais qualificados, seriam traduzidos na produção de informações contábeis relevantes para a tomada de decisão.

Diante da citação de Silva (2010), levanta-se a seguinte questão de pesquisa: o nível de formação do profissional de contabilidade poderá influenciar sua percepção quanto à utilidade das informações contábeis para a tomada de decisão?

- 3ª Variável: Informação contábil – de acordo com o cenário atual

Esta variável destina-se a buscar a percepção dos contadores quanto à utilidade das informações produzidas de acordo com o arcabouço normativo atual, para a tomada de decisão de natureza econômico-financeira.

- 4ª Variável: Informação contábil – de acordo com o cenário a partir de 2012

Com esta variável objetiva-se captar a percepção dos respondentes quanto à utilidade das informações contábeis que passaram a ser produzidas a partir da entrada em vigor das NBCASP, que se dará em 2012.

O cruzamento entre as variáveis definidas demonstrará se o nível de formação e a experiência do contador são capazes de influenciar a sua percepção quanto à utilidade da informação contábil para tomada de decisão, para tanto foram formuladas quatro questões de pesquisa:

- Primeira: o tempo de experiência do contador influencia na sua percepção da utilidade das informações contábeis produzidas de acordo com os normativos vigentes para a tomada de decisão?
- Segunda: o nível de formação do profissional de contabilidade pode influenciar na sua percepção da utilidade das informações contábeis produzidas de acordo com os normativos vigentes?
- Terceira: o tempo de experiência é capaz de afetar a percepção dos contadores com relação à utilidade das informações contábeis elaboradas de acordo com as alterações a serem introduzidas pelas NBCASP a partir 2012?
- Quarta: o nível de formação do contador seria capaz de influenciar sua percepção quanto à importância das mudanças introduzidas pelas NBCASP para maximizar a utilidade das informações contábeis para fim de tomada de decisão?

Portanto, com a utilização da estatística descritiva e das variáveis citadas, esta pesquisa busca a percepção dos contadores quanto à utilidade da informação contábil para tomada de decisão, de acordo com a legislação atual e de acordo com a legislação vigente em 2012.

3.6 TRATAMENTO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Para tratamento e análise dos dados coletados nesta pesquisa, utilizou-se o programa estatístico *Statistical Package for Social Sciences (SPSS) for Windows* em sua versão 17.0.

O uso de tal ferramenta fez-se necessário uma vez que os dados obtidos foram tratados e analisados com a utilização da estatística descritiva e da inferência estatística.

A análise se dará sob a luz da utilidade da informação contábil, ou seja, se as informações contábeis são úteis para a tomada de decisão e se as alterações propostas pelas

NBCASP são capazes de influenciar essa utilidade, para tanto os respondentes foram questionados quanto à sua percepção da utilidade das informações que poderão ser geradas pela contabilidade a partir de 2012.

3.6.1 Estatística descritiva

A estatística descritiva consiste em um conjunto de métodos com a finalidade de organizar e apresentar dados na forma de tabelas ou gráficos. (FREUND, 2006, p. 18)

Os dados coletados naturalmente virão desorganizados e serão organizados e apresentados em tabelas e gráficos, evidenciando sua distribuição de frequência por classe.

Uma distribuição de frequência é um sumário tabular de dados que mostra o número (frequência) de itens em cada uma das diversas classes não sobrepostas. (ANDERSON; SWEENEY; WILLIAMS, 2009, p. 23)

Nesta pesquisa utilizaram-se as frequências absolutas e relativas na análise dos dados para quantificar as repostas dos contadores lotados nos órgãos vinculados ao MEC.

3.6.2 Estatística inferencial

Como uma de suas maiores contribuições, a estatística usa dados de uma amostra para fazer estimativas e testar hipóteses a respeito das características de uma população, utilizando um processo conhecido como inferência estatística (ANDERSON; SWEENEY; WILLIAMS, 2009). Através da inferência estatística é possível obter generalizações e conclusões a partir dos resultados, ou seja, generalizar o todo com base no particular. A indução estatística refere-se a um raciocínio mais complexo do que o presente na estatística descritiva, que, bem utilizada, torna-se um instrumento importante no desenvolvimento de uma disciplina científica (TOLEDO; OVALLE, 1994).

Para alcançar os objetivos traçados para este estudo, fez-se uso dos testes de significância para inferir conclusões.

Teste de significância é o processo pelo qual os resultados de uma amostra são usados para verificar a validade ou falsidade de uma hipótese. (GUJARATI, 2006)

Este estudo utiliza o teste não paramétrico, cujo rol de exigência não inclui a normalidade ou nível intervalar de mensuração. (LEVIN; FOX, 2004)

Os testes estatísticos não paramétricos são, particularmente, adaptáveis aos dados da ciência do comportamento, sendo extremamente interessantes para análise de dados qualitativos. (FONSECA; MARTINS, 1996)

O teste não paramétrico utilizado nesta pesquisa foi o Teste H Kruskal-Wallis ($p \leq 0,05$). Esse teste não paramétrico é extremamente útil para decidir se K amostras independentes têm sua origem de população com médias iguais e pode ser aplicado para variáveis intervalares ou ordinais. (FONSECA; MARTINS, 1996)

Para Silva (2010, p. 71) a grande virtude desse teste consiste em descobrir que, como os valores amostrais quase sempre diferem entre si, o problema está em confirmar se essas diferenças amostrais significam efetivas diferenças entre as populações.

O simples fato de se constatar a existência de uma relação não diz muito sobre o grau de associação, ou correlação, entre duas variáveis. Muitas relações são estatisticamente significantes, mas poucas expressam uma correlação perfeita. (LEVIN; FOX, 2004)

Neste estudo utiliza-se o coeficiente de correlação de Pearson (r) para determinar a intensidade e a direção da correlação existente entre as variáveis.

De acordo com Levin e Fox (2004, p. 334) os coeficientes de correlação variam em geral de -1,00 e +1,00, como segue:

- -1,00 – correlação negativa perfeita
- -0,60 – forte correlação negativa
- -0,30 – correlação negativa moderada
- -0,10 – fraca correlação negativa
- 0,00 – não há correlação
- +0,10 – fraca correlação positiva
- +0,30 – correlação positiva moderada
- +0,60 – forte correlação positiva
- +1,00 – correlação positiva perfeita

Os valores negativos significam correlação negativa, ou seja, as variáveis caminham em direções opostas, já os valores positivos significam correlação positiva, neste caso as variáveis caminham na mesma direção, sendo que, quanto mais próximo de 1 for o coeficiente de correlação, mais intensa esta será.

Para definir se as relações existentes entre as variáveis estão de fato presentes na população, não sendo esta devido a um simples erro amostral, tem-se o teste de significância do r de Pearson. (LEVIN; FOX, 2004)

Portanto, para uma correlação ser considerada válida, esta tem que apresentar um coeficiente de correlação significativo estatisticamente.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Este capítulo destina-se à organização, tratamento e análise dos dados, através da utilização das estatísticas descritivas e inferenciais. A partir dessa organização, análise e interpretações dos dados, realizar-se-á, quando possível, a correlação dos resultados alcançados com o referencial teórico deste estudo.

4.1 ANÁLISE DESCRITIVA DOS DADOS

Para melhor compreensão e análise dos dados, estes serão organizados em tabelas de acordo com as técnicas da estatística descritiva, onde serão aprestadas as suas frequências absolutas e relativas.

4.1.1 Caracterização do respondente

A caracterização dos respondentes se dará quanto ao sexo, idade, nível de formação, e tempo de serviço como contador em órgão público.

Como pode ser observado na tabela 4 abaixo, dos 79 entrevistados, 60 são do sexo masculino e representam 75,95% da amostra, e apenas 19 são do sexo feminino, o que equivale a 24,05% dos entrevistados.

Tabela 4 – Entrevistados por sexo

Sexo	Freq.	%	% Acum.
Masculino	60	75,95	75,95
Feminino	19	24,05	100,00
Total	79	100,00	

Fonte: Dados da pesquisa, 2011.

A tabela 5 traz a distribuição dos respondentes por faixa etária.

Tabela 5 – Entrevistados por idade

Idade	Freq.	%	% Acum.
Menos de 25 anos	4	5,1	5,1
De 25 a 30 anos	11	13,9	19,0
De 31 a 35 anos	11	13,9	32,9
De 36 a 40 anos	7	8,9	41,8
De 41 a 45 anos	13	16,5	58,2
De 46 a 50 anos	17	21,5	79,7
Mais de 50 anos	16	20,3	100,0
Total	79	100,0	

Fonte: Dados da pesquisa, 2011.

Como demonstrado na tabela anterior, aproximadamente 42% da amostra têm mais de 45 anos, cerca de 39% têm idade entre 31 e 45 anos e apenas 19% da amostra tem menos de 30 anos, sendo que, destes últimos, apenas 5,15%, o equivalente a 4 dos respondentes, é menor de 25 anos.

Observa-se que a amostra é composta, em sua maioria, por profissionais com idade superior a 35 anos, o que pode demonstrar uma maior experiência profissional. Esse resultado será ratificado de acordo com os dados da tabela 7, onde se demonstra o tempo de exercício na profissão de contador de órgão público.

O nível de formação acadêmica dos entrevistados é demonstrado na tabela 6 a seguir, onde se observa que: dos 79 respondentes, 4 são técnicos em contabilidade, o que representa 5,1% da amostra; 19 possuem graduação, sendo responsáveis por 24,1% da amostra; 51 são especialistas, representando, assim, 64,6% dos entrevistados; 5 possuem mestrado e representam 6,3% da amostra; enquanto que nenhum dos entrevistados possui doutorado.

Tabela 6 – Nível de formação

Idade	Freq.	%	% Acum.
Técnico em Contabilidade	4	5,1	5,1
Graduação	19	24,1	29,1
Especialização	51	64,6	93,7
Mestrado	5	6,3	100,0
Total	79	100,0	

Fonte: Dados da pesquisa, 2011.

Para Niyama (2005, p. 4) “a qualidade da educação na área contábil tem um significativo impacto na qualidade e no tipo de informação, bem como no sistema contábil capaz de gerar informações”.

Como descrito anteriormente, a qualificação do contabilista influencia a utilidade da informação contábil. Para concluir com a caracterização dos respondentes, a tabela 7 vem demonstrar há quanto tempo os entrevistados atuam na função de contador de órgão público vinculado ao MEC.

Tabela 7 – Tempo de serviço como contador de órgão público vinculado ao MEC

Idade	Freq.	%	% Acum.
Menos de um ano	16	20,2	20,2
De 1 a 5 anos	33	41,8	62,0
De 6 a 10 anos	3	3,8	65,8
De 11 a 15 anos	5	6,4	72,2
Mais de 15 anos	22	27,8	100,0
Total	79	100,0	

Fonte: Dados da pesquisa, 2011.

A tabela 7 tem por objetivo demonstrar a experiência dos entrevistados como contadores de órgãos públicos. Diante do exposto, tem-se que 20,2% da amostra têm menos de um ano de serviço público, enquanto que 41,8%, ou seja, 33 dos entrevistados, atuam no serviço público entre 1 e 5 anos. Esse fato pode ser explicado devido à expansão dos órgãos vinculados ao MEC nos últimos anos, com destaque para as universidades e institutos federais.

Três dos entrevistados, o que representa 3,8% da amostra, estão no serviço público entre 6 e 10 anos, enquanto que 6,4% dos respondentes atuam como contador de órgão público entre 11 e 15 anos.

Com mais de 15 anos de serviço público têm-se 22 dos entrevistados, os quais são responsáveis por 27,8% da amostra, destacando-se, dentre estes, os quatro técnicos em contabilidade que possuem experiência na função de mais de 26 anos.

Em resumo, a amostra é composta, em sua maioria por homens (75,9%), com idade superior a 35 anos (67,1%). Quanto à qualificação, a maioria da amostra é composta por especialistas (64,6%). Com relação à experiência no serviço público, a maioria dos entrevistados (62%) são servidores com até 5 anos de serviço público.

4.1.2 Percepção da utilidade da informação contábil produzidas atualmente para tomada de decisão

De acordo com o item 2.1 do referencial teórico a informação contábil só terá utilidade para o usuário quando a mesma possuir elementos que auxiliem a tomada de decisão.

A tabela 8 tem o objetivo de demonstrar a percepção dos contadores quanto à utilidade das informações por eles produzidas atualmente, para auxiliar o processo de gestão dos órgãos vinculados ao MEC.

Tabela 8 – Utilidade da informação contábil produzidas atualmente para tomada de decisão

	Freq.	%	% Acum.
Muito útil	23	29,1	29,1
Útil	25	31,6	60,8
Pouco útil	24	30,4	91,1
Não tem utilidade	5	6,3	97,5
Indiferente	2	2,5	100,0
Total	79	100,0	

Fonte: Dados da pesquisa, 2011.

As informações evidenciadas pela tabela 8 revelam que apenas 23 dos entrevistados (29,1%) afirmam que a informação contábil é muito útil para o processo de gestão. A

informação contábil é considerada útil para a tomada de decisão por 25 dos respondentes, que representam 31,6% da amostra. Os que afirmam que a informação contábil é pouco útil para o processo de gestão somam 24 indivíduos, ou 30,4% da amostra. A informação contábil não tem utilidade para 6,3% dos entrevistados, o que representa 5 indivíduos, enquanto que, para 2 dos respondentes, ou 2,4% da amostra, a informação contábil é considerada indiferente para o processo de gestão.

Para os contadores responsáveis por elaborar e fornecer estas informações, apenas cerca de 60% considera útil a informação contábil produzida atualmente para a tomada de decisão.

Segundo Horngren, Datar e Foster (2004) o objetivo básico da informação contábil é ajudar alguém a tomar decisões, seja qual for seu ramo de atuação. Mesmo diante dessa afirmação, cerca de 40% dos entrevistados consideram a informação contábil pouco útil ou inútil para fins decisórios.

O elevado percentual de contadores que não reconhecem a utilidade da informação contábil produzida de acordo com os normativos atuais para a tomada de decisão, pode sinalizar que o próprio contador não acredita que o formato atual da contabilidade pública seja o ideal para fornecer informações capazes de fazer a diferença na tomada de decisão.

4.1.2.1 Fatores que interferem na utilidade da informação contábil

A questão de número 2.2 tem por finalidade identificar os eventuais fatores que possam vir a interferir na utilidade da informação contábil no processo de tomada de decisão.

A questão foi elaborada de maneira que o respondente possa assinalar mais de uma alternativa cumulativamente, sem prejuízo dos resultados.

Tabela 9 – A exposição clara e compreensível das informações interfere na utilidade das informações contábeis no processo de tomada de decisão

	Freq.	%	% Acum.
Sim	33	41,8	41,8
Não	46	58,2	100,0
Total	79	100,0	

Fonte: Dados da pesquisa, 2011.

Para 33 dos 79 entrevistados a exposição clara e compreensível das informações é o fator que mais interfere na utilidade da informação contábil.

Como já exposto no referencial teórico, para Cunha e Silva (2009) a utilidade da informação contábil irá depender da qualidade da informação produzida e transmitida.

O fato de 58,2% dos respondentes não terem a exposição clara e compreensível das informações como um fator que interfere em sua utilidade, pode sinalizar que os contadores não estão devidamente preocupados ou não acreditam na compreensibilidade das informações por eles levantadas atualmente.

Em pesquisa realizada por Souza (2004) sobre a utilidade da informação contábil na pecuária do Rio Grande do Norte, os gestores das empresas de pecuária são questionados sobre os fatores que podem afetar a qualidade das informações contábeis. O resultado alcançado confirma o resultado obtido por Souza (2004, p. 118), onde 52,5% dos gestores apontam a clareza como o fator que mais interfere na utilidade da informação contábil.

Quando questionados se a representação adequada das informações interfere na sua utilidade, apenas 13 dos 79 contadores entrevistados assinalaram que sim, enquanto que 66 (83,5%) afirmaram que não, conforme se pode observar na tabela 10 a seguir.

Tabela 10 – A representação adequada das informações interfere na utilidade das informações contábeis no processo de tomada de decisão

	Freq.	%	% Acum.
Sim	13	16,5	16,5
Não	66	83,5	100,0
Total	79	100,0	

Fonte: Dados da pesquisa, 2011.

Em seu pronunciamento conceitual básico o CPC considera a representação adequada das informações como sendo uma das características qualitativas das demonstrações contábeis.

Para o CPC a representação adequada consiste em representar adequadamente as transações e outros eventos que ela diz representar.

Como exemplo disso tem-se que, no balanço patrimonial, os valores do ativo e do passivo não sejam diferentes dos valores reais da entidade.

O elevado número de contadores que afirmam que a representação adequada não interfere na utilidade da informação pode sinalizar que os contabilistas não estão dispensando a devida atenção à representação patrimonial de suas entidades.

Um dos fatores que pode explicar os resultados alcançados é a ausência da depreciação do patrimônio público. Esse fato, por si só, coloca em xeque a representação adequada desse patrimônio.

Ainda de acordo com as características qualitativas das demonstrações contábeis definidas pelo CPC, a comparabilidade das informações permite ao usuário comparar a evolução do

patrimônio da entidade ao longo do tempo, como também permite a comparação de diferentes entidades.

Tabela 11 – A comparabilidade das informações interfere na utilidade das informações contábeis no processo de tomada de decisão

	Freq.	%	% Acum.
Sim	14	17,7	17,7
Não	65	82,3	100,0
Total	79	100,0	

Fonte: Dados da pesquisa, 2011.

Para 82,3% dos respondentes a comparabilidade das informações não interfere na utilidade da informação contábil.

Como se pode observar na tabela 11, esse fator tem pouca relevância para os contadores entrevistados, uma vez que apenas 14 dos 79 consideram que este afeta a utilidade das informações contábeis.

Ainda com relação a pesquisa realizado por Souza (2004), o resultado corrobora com o encontrado por Souza (2004, p. 119), onde a comparabilidade é mencionada por 17,5% da amostra (7 dos 40 entrevistados) como sendo o fator que mais interfere na utilidade da informação contábil.

Para Ribeiro Filho, Lopes e Pederneiras (2009. p, 40) “a confiabilidade é requisito fundamental para qualquer circunstância de divulgação informacional.”

Tabela 12 – A confiabilidade das informações interfere na utilidade das informações contábeis no processo de tomada de decisão

	Freq.	%	% Acum.
Sim	22	27,8	27,8
Não	57	72,2	100,0
Total	79	100,0	

Fonte: Dados da pesquisa, 2011.

A confiabilidade é apontada como sendo o fator que mais interfere na utilidade da informação contábil por 22 dos respondentes, o que representa 27,8% da amostra, enquanto que, para 57 dos entrevistados, o equivalente a 72,2% da amostra, a confiabilidade não interfere na utilidade da informação contábil.

Mesmo diante do elevado percentual de respondentes que não consideram a confiabilidade como sendo um fator que afeta a utilidade da informação contábil, o referencial

teórico desta pesquisa revela que, para seu útil, a informação contábil deve ser confiável. (COELHO; LINS 2010)

4.1.2.2 Informações geradas de acordo com os normativos atuais

Conforme o referencial teórico, a Lei nº 4.320/64 determina que as informações contábeis sejam evidenciadas nos balanços patrimonial, orçamentário e financeiro, além disso, traz a exigência da evidenciação da demonstração das variações patrimoniais e mais uma série de quadros e demonstrativos.

Questionou-se aos entrevistados quais as demonstrações contábeis, como também os quadros e comparativos exigidos pela Lei nº 4.320/64, que eles julgam importantes para a tomada de decisão, e quais dessas informações são fornecidas aos gestores para auxiliar no processo de gestão.

A tabela 13 a seguir demonstra que 53,2% da amostra (42 dos entrevistados) consideram o Balanço Patrimonial (BP) importante para a tomada de decisão, enquanto que 46,8% (37 dos entrevistados) afirmam que o BP não é importante para auxiliar no processo de gestão.

De acordo com Silva (2009, p. 327) o BP evidencia de forma qualitativa e quantitativa a situação patrimonial da entidade pública.

Segundo o referencial teórico exposto neste trabalho as informações mais importantes devem sempre constar nas demonstrações contábeis, portanto o BP é uma das peças imprescindíveis para o processo de gestão.

Tabela 13 – Percepção da importância do BP para tomada de decisão e seu fornecimento para este fim

	Importante			Fornece		
	Freq.	%	% Acum.	Freq.	%	% Acum.
Sim	42	53,2	53,2	29	36,7	36,7
Não	37	46,8	100,0	50	63,3	100,0
Total	79	100,0		79	100,0	

Fonte: Dados da pesquisa, 2011.

Ainda de acordo com a tabela 13 e ilustração na figura 2, apenas 29 (36,7%) entrevistados fornecem o BP para auxiliar no processo de gestão, enquanto que 50 (63,3%) entrevistados não o fornecem para tomada de decisão.

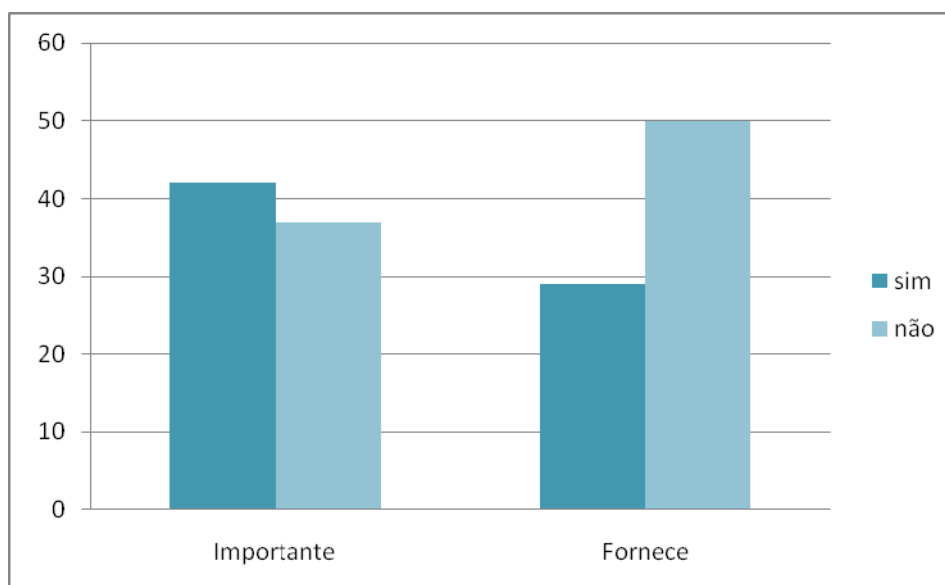


Figura 2 – Balanço patrimonial: importância versus fornecimento

Fonte: Dados da pesquisa, 2011.

Os resultados apresentados sinalizam que, para a maioria dos contadores entrevistados, o BP elaborado de acordo com os normativos vigentes não tem utilidade no processo de tomada de decisão, indo de encontro com o que reza o referencial teórico.

A tabela 14 traz a percepção dos entrevistados quanto à importância do balanço orçamentário (BO) no processo de tomada de decisão, como também se o mesmo é fornecido para este fim.

Tabela 14 – Percepção da importância do BO para tomada de decisão e seu fornecimento para este fim

	Importante			Fornece		
	Freq.	%	% Acum.	Freq.	%	% Acum.
Sim	53	67,1	67,1	33	41,8	41,8
Não	26	32,9	100,0	46	58,2	100,0
Total	79	100,0		79	100,0	

Fonte: Dados da pesquisa, 2011.

Para 53 (67,1%) dos entrevistados, o BO é importante para o processo de tomada de decisão, e para 26 (32,9%) dos respondentes o BO não é importante para a tomada de decisão.

O resultado evidenciado na tabela 14, onde se demonstra que os entrevistados atribuem uma maior importância ao BO (67,1%) do que ao BP (53,2%), pode ser explicado pelo forte enfoque orçamentário da contabilidade aplicada ao setor público, já mencionado no referencial teórico.

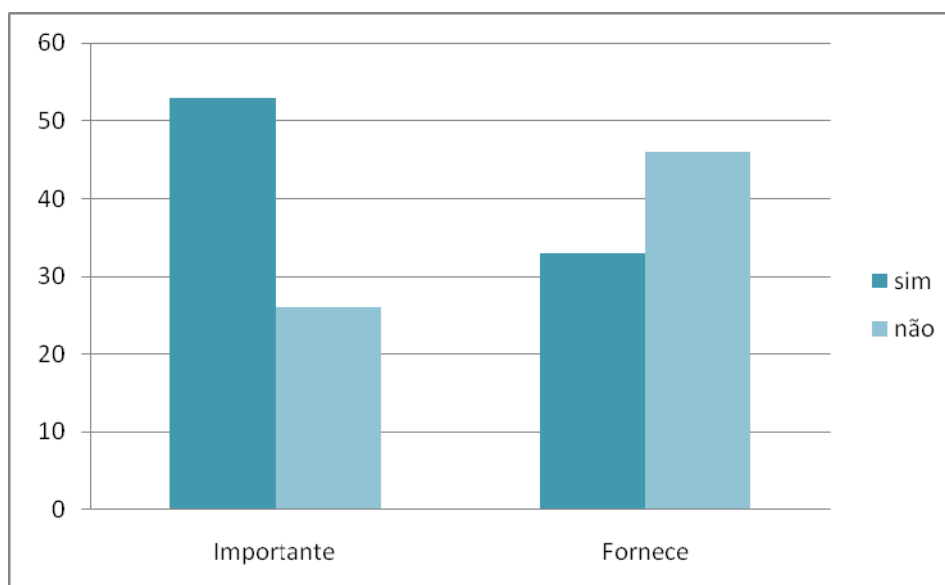


Figura 3 – Balanço orçamentário: importância versus fornecimento

Fonte: Dados da pesquisa, 2011.

O enfoque orçamentário também pode ser observado com o número de entrevistados que afirmam fornecer o BO para fins decisórios (33 ou 41,8%), enquanto que os que não fornecem o BO somam 46 (58,2%) indivíduos.

Como pode ser observado na figura 3, mesmo com a importância atribuída ao BO, o número de respondentes que o fornece para fins decisórios é inferior ao daqueles que o julgam importante para este fim.

Ao serem questionados sobre a importância do balanço financeiro (BF) para fins decisórios, 57% dos entrevistados, o que corresponde a 45 indivíduos da amostra, o consideram importante para este fim, enquanto que 34 (43%) dos respondentes afirmam que o BF não tem importância no processo de tomada de decisão de seus órgãos, como pode ser observado na tabela 15 a seguir.

Quanto ao fornecimento do BF para auxiliar no processo de gestão, 31 (39,2%) dos entrevistados fornecem o BF com esta finalidade, e 48 (60,8%) não o fazem.

Tabela 15 – Percepção da importância do BF para tomada de decisão e seu fornecimento para este fim

	Importante			Fornece		
	Freq.	%	% Acum.	Freq.	%	% Acum.
Sim	45	57	57	31	39,2	39,2
Não	34	43	100	48	60,8	100,0
Total	79	100		79	100,0	

Fonte: Dados da pesquisa, 2011.

Dos 45 indivíduos da amostra que julgam o BF importante para tomada de decisão, apenas 31 o fornece para fins de tomada de decisão.

De acordo com o referencial bibliográfico o BF evidenciará os saldos financeiros do exercício anterior, como também o saldo para o exercício seguinte e, Segundo Silva (2009, p. 334), o BF deixa em evidência a situação das disponibilidades, depois de conhecido o total das receitas arrecadadas e seu emprego na realização da despesa.

De acordo com Lopes et al. (2010, p. 7) as informações sobre o fluxo de recursos das disponibilidades são úteis para tomar decisões que irão influenciar o fluxo de caixa da entidade. Possibilita, ainda, mensurar se o disponível é suficiente para pagar as obrigações referentes aos bens e serviços adquiridos e contratados e, ainda, satisfazer os gastos de manutenção.

A percepção quanto à importância da demonstração das variações patrimoniais (DVP) para auxiliar no processo de gestão pode ser observada na tabela 16 abaixo, onde se observa que, para 38 (48,1%) dos entrevistados, a DVP é importante para a tomada de decisão e, para 41 (51,9%) dos respondentes, esta demonstração não tem importância para esta finalidade.

De acordo com o referencial teórico a DVP evidenciará o resultado patrimonial do período através do confronto das variações ativas e passivas.

Tabela 16 – Percepção da importância da DVP para tomada de decisão e seu fornecimento para este fim

	Importante			Fornece		
	Freq.	%	% Acum.	Freq.	%	% Acum.
Sim	38	48,1	48,1	18	22,8	22,8
Não	41	51,9	100,0	61	77,2	100,0
Total	79	100,0		79	100,0	

Fonte: Dados da pesquisa, 2011.

Como pode ser observado na tabela 16, 18 dos indivíduos da amostra, o que representa 22,8%, fornecem a DVP para auxiliar no processo de gestão, enquanto que 61 ou (77,2%) dos entrevistados não o fazem.

A figura 4 a seguir evidencia a diferença entre os entrevistados que julgam a DVP importante para a tomada de decisão, e aqueles, de fato, a fornecem para este fim.

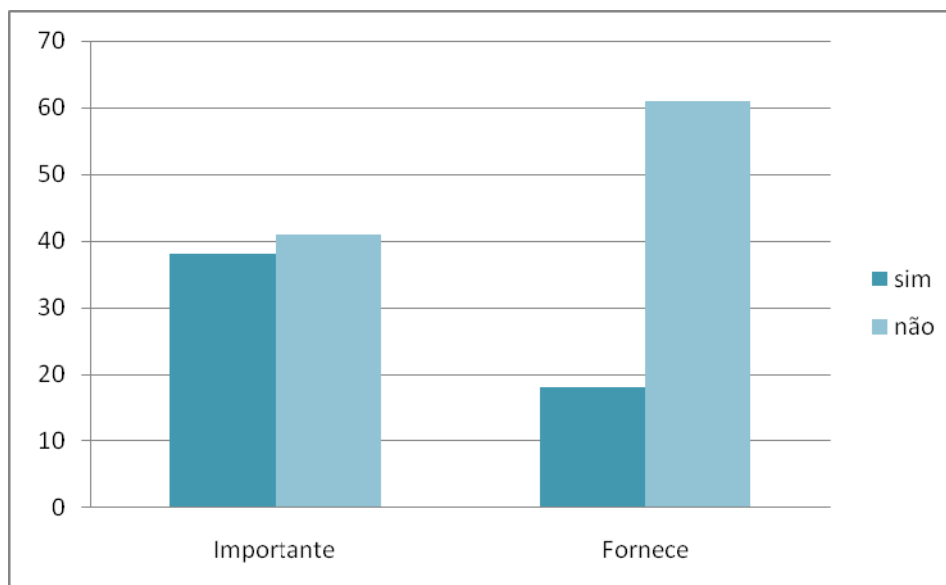


Figura 4 – Demonstração das variações patrimoniais importância versus fornecimento
Fonte: Dados da pesquisa, 2011.

Segundo o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (BRASIL, 2009), a partir da DVP pode-se avaliar a gestão e apurar o quanto e de que forma a administração influenciou nas alterações patrimoniais quantitativas e qualitativas do setor público. Diante dessa afirmação percebe-se que a DVP é uma das ferramentas essenciais para o processo de gestão das instituições públicas.

Conforme exposto anteriormente no referencial bibliográfico, a Lei nº 4.320/64, além do BO, BF, BP e DVP, exige a publicação de quadros demonstrativos e comparativos com o objetivo de detalhar as informações contidas nas demonstrações contábeis.

Questionaram-se os entrevistados sobre sua percepção quanto à importância desses demonstrativos e comparativos e se estes são fornecidos para dar subsídio ao processo de tomada de decisão. Essa percepção observa-se na tabela 17 a seguir.

Tabela 17 – Percepção da importância dos demonstrativos e comparativos da Lei nº 4.320/64 para tomada de decisão e seu fornecimento para este fim

	Importante				Fornece			
	Sim		Não		Sim		Não	
	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%
Demonstrativo das receitas e despesas segundo as categorias econômicas	25	31,6	54	68,4	11	13,9	68	86,1
Comparativo da receita orçada com a arrecadada	29	36,7	50	63,3	17	21,5	62	78,5
Comparativo da despesa autorizada com a realizada	36	45,6	43	54,4	23	29,1	56	70,9
Demonstrativo da despesa por funções, subfunções e programas conforme a vinculação de recursos	18	22,8	61	77,2	9	11,4	70	88,6
Inventário de bens móveis e imóveis	24	30,4	55	69,6	18	22,8	61	77,2

Fonte: Dados da pesquisa, 2011.

Como pode ser observado na tabela 17, apenas 31,6% dos entrevistados consideram o demonstrativo das receitas e despesas segundo as categorias econômicas importante para tomada de decisão e, deste percentual, 13,9% o fornecem para este fim.

O comparativo da receita orçada com a arrecadada é apontado com sendo importante para a tomada de decisão por 29 dos 79 respondentes, e 17 destes o fornecem para auxiliar no processo de gestão.

Para 45,6% dos indivíduos entrevistados o comparativo da despesa autorizada com a realizada é importante para fins decisórios e, deste percentual, 29,1% fornecem este comparativo para auxiliar no processo de tomada de decisão.

O demonstrativo da despesa por funções, subfunções e programas conforme a vinculação de recursos foi o demonstrativo apontado como sendo o menos importante para a tomada de decisão, uma vez que foi considerado importante por apenas 18 dos entrevistados e, destes, apenas 9 afirmam fornecê-lo para auxiliar no processo de gestão.

O inventário dos bens móveis e imóveis é considerado importante para auxiliar na gestão na percepção de 24 (30,4%) dos entrevistados, deste percentual 22,8% fornecem o inventário como subsídio para a tomada de decisão.

O inventário dos bens móveis e imóveis, segundo Silva (2009, p. 150) “permite conhecer a composição qualitativa do patrimônio em determinado instante, bem com fornece informações para que se estabeleça sua expressão quantitativa”.

Os entrevistados foram questionados, ainda, sobre outras informações produzidas e fornecidas pela contabilidade para fins decisórios, como pode ser observado na tabela 18 a seguir.

Tabela 18 – Percepção da importância de outras informações para tomada de decisão e seu fornecimento para este fim

	Importante		Fornece					
	Sim Freq.	Não %	Sim Freq.	Não %				
Demonstrativo da execução orçamentária da despesa	37	46,8	42	53,2	32	40,5	47	59,5
Demonstrativo da disponibilidade de recursos	34	43,0	45	57,0	16	20,3	63	79,7
Análise e pareceres contábeis	42	53,2	37	46,8	23	29,1	56	70,9
Outras informações não elencadas anteriormente					10	12,7	69	87,3

Fonte: Dados da pesquisa, 2011.

O demonstrativo da execução orçamentária é apontado como sendo importante para fins decisórios por 46,8% dos respondentes e, destes, 40,5% fornecem este demonstrativo para auxiliar no processo de gestão.

Para 43% dos respondentes o demonstrativo da disponibilidade de recursos é importante para fins decisórios, sendo que apenas 20,3% afirmam fornecê-lo para esta finalidade.

Para 42 (53,2%) dos entrevistados as análises e pareceres contábeis são importantes para o processo de tomada de decisão, mas apenas 23 (21,9%) dos 79 respondentes fornecem algum tipo de análise ou parecer para esta finalidade.

Quando questionados sobre o fornecimento de outras informações para a tomada de decisão, além das elencadas anteriormente, apenas 10 (12,7%) dos entrevistados responderam que sim, enquanto 69 (87,3%) disseram que não.

Mais uma vez o forte enfoque orçamentário da contabilidade aplicada ao setor público fica evidente, uma vez que o demonstrativo da execução orçamentária da despesa é a uma das peças a ser mais apontada como importante para a tomada de decisão (46,8%), ficando atrás apenas das análises e pareceres contábeis (52,3%), porém é a peça mais fornecida para auxiliar no processo de gestão (40,5%).

4.1.3 Percepção da utilidade da informação contábil produzida a partir da vigência das NBCASP em 2012 para tomada de decisão

Com o objeto de captar a percepção dos contadores lotados nos órgãos pesquisados, quanto à percepção da utilidade da informação contábil para fins decisórios, decorrentes das alterações impostas pelas NBCASP, eles foram questionados quanto às informações que passarão a ser produzidas a partir da vigência da norma em 2012.

Quando questionados se uma maior ênfase no controle patrimonial seria útil para a maximização da utilidade de informação contábil, 59,5% dos entrevistados afirmaram que seria muito útil, 29,1% responderam que seria útil, 8,9% afirmaram que seria pouco útil, 1,3% respondeu que seria indiferente e 1,3% afirmou que não seria útil, como pode ser observado na tabela 19 a seguir.

Tabela 19 – Maior ênfase no controle patrimonial

	Freq.	%	% Acum.
Muito útil	47	59,5	59,5
Útil	23	29,1	88,6
Pouco útil	7	8,9	97,5
Não tem utilidade	1	1,3	98,7
Indiferente	1	1,3	100,0
Total	79	100,0	

Fonte: Dados da pesquisa, 2011.

Conforme já exposto no referencial bibliográfico, a contabilidade pública no Brasil carrega um grande enfoque orçamentário, as alterações promovidas pelas NBCASP proporcionaram um equilíbrio entre os controles orçamentário e financeiro.

Como pode ser observado na figura 5, quase 90% dos entrevistados afirmam que uma maior ênfase no controle patrimonial é útil para a maximização da utilidade da informação contábil.

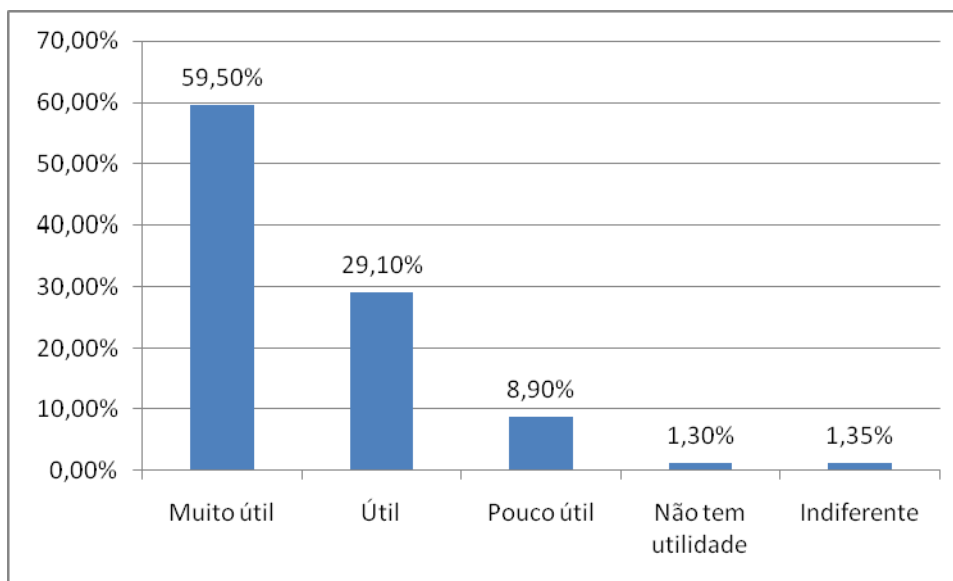


Figura 5 – Maior ênfase no controle patrimonial

Fonte: Dados da pesquisa, 2011.

Os entrevistados foram questionados sobre a obrigatoriedade da publicação das demonstrações contábeis contendo as informações do exercício e do exercício imediatamente anterior, 41 (51,9%) destes responderam que essa forma de publicação é muito útil para melhorar a qualidade da informação, 29 (36,7%) responderam que é útil, 5 (6,3%) afirmaram ser pouco útil e 4 (5,1%) dos entrevistados afirmam ser indiferente, como pode ser observado na tabela 20 abaixo.

Tabela 20 – Demonstrações contábeis apresentados com os valores do exercício corrente e do exercício imediatamente anterior

	Freq.	%	% Acum.
Muito útil	41	51,9	51,9
Útil	29	36,7	88,6
Pouco útil	5	6,3	94,9
Indiferente	4	5,1	100,0
Não tem utilidade	–	–	100,0
Total	79	100,0	

Fonte: Dados da pesquisa, 2011.

De acordo com o referencial teórico deste estudo a comparabilidade é uma das características qualitativas da informação contábil.

As NBCASP trazem a obrigatoriedade da publicação das demonstrações contábeis exibindo os valores do ano anterior, com exceção para o BO. Para fins de comparação, tal exigência poderá proporcionar um ganho informacional, uma vez que favorece a comparabilidade das demonstrações.

Essa alteração trazida pela norma é considerada útil para maximizar a utilidade da informação contábil para fins decisórios por cerca de 88,0% dos entrevistados, representa este percentual 70 dos 79 indivíduos da amostra.

Questionou-se aos respondentes se a adoção do regime de competência para as receitas e despesas seria útil para a melhoria das informações contábeis para fins de gestão.

Diante desse questionamento, como pode ser observado na tabela 21 a seguir, 40 (50,6%) dos entrevistados afirmaram que o regime de competência para o registro das receitas e despesas é muito útil para a maximização da utilidade da informação, enquanto que 27 (34,2%) destes afirmaram ser útil, 4 (5,1%) pouco útil, 5 (6,3%) disseram serem indiferentes e 3 (3,8%) dos entrevistados afirmaram que tal mudança não tem utilidade para esse fim.

Tabela 21 – Adoção do regime de competência para receitas e despesas

	Freq.	%	% Acum.
Muito útil	40	50,6	50,6
Útil	27	34,2	84,8
Pouco útil	4	5,1	89,9
Indiferente	5	6,3	96,2
Não tem utilidade	3	3,8	100,0
Total	79	100,0	

Fonte: Dados da pesquisa, 2011.

Conforme exposto anteriormente na revisão bibliográfica, a contabilidade aplicada ao setor público utiliza um regime misto de escrituração, onde as receitas são registradas pelo regime de caixa e as despesas pelo regime de competência.

Esse fato ocorre devido à interpretação dada ao art. 35 da Lei nº 4.320/40, que diz que “pertencem ao exercício financeiro: as receitas nele arrecadadas e as despesas nele empenhadas.” Cabe ressaltar que esse artigo está na seção orçamentária da referida lei, ou seja, trata das receitas e despesas em nível de controle orçamentário.

Ainda em consonância com o referencial bibliográfico, o IFAC sugere um conjunto de diretrizes para a implantação do regime de competência, o que tende a acarretar uma ampliação no nível informacional, na transparência e na responsabilização no setor público.

Como se pode observar na figura 6, cerca de 85% dos entrevistados afirmam que a adoção do regime de competência é útil para a melhoria da informação contábil para fins de tomada de decisão.

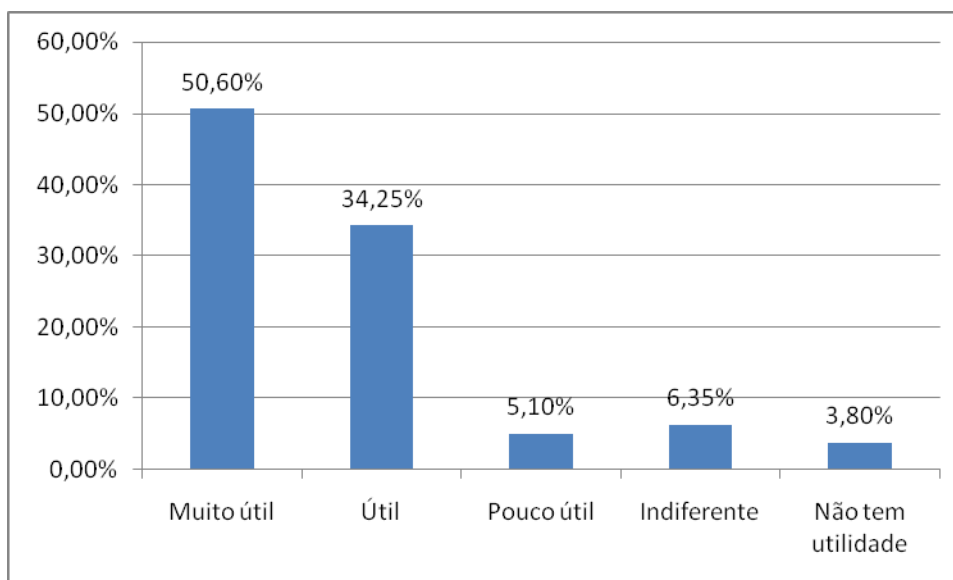


Figura 6 – Regime de competência para receitas e despesas

Fonte: Dados da pesquisa, 2011.

A Tabela 22 a seguir traz a percepção dos indivíduos da amostra quanto à utilidade da obrigatoriedade da depreciação, amortização e exaustão, para melhorar a qualidade das informações produzidas pela contabilidade para auxiliar na tomada de decisão.

Tabela 22 – Obrigatoriedade da depreciação, amortização e exaustão

	Freq.	%	% Acum.
Muito útil	40	50,6	50,6
Útil	27	34,2	84,8
Pouco útil	8	10,1	94,9
Indiferente	4	5,1	100,0
Não tem utilidade	–	–	100,0
Total	79	100,0	

Fonte: Dados da pesquisa, 2011.

Para 40 (50,6%) dos entrevistados a obrigatoriedade dos registros da depreciação, amortização e exaustão é considerada muito útil para a melhoria da utilidade da informação contábil, 27 (34,2%) consideram útil, 8 (10,1%) afirmam ser pouco útil e 4 (5,1%) dos entrevistados afirmam ser indiferente.

Os resultados demonstrados na tabela 22 corroboram com o descrito na revisão da bibliografia, onde traz que a obrigatoriedade do registro da depreciação, amortização e

exaustão proporciona uma melhoria considerável nos números das demonstrações contábeis, uma vez que a perda da capacidade de gerar benefícios futuros dos ativos passa a ser reconhecida e evidenciada, como também os custos de obtenção destes ativos passam a fazer parte do resultado do exercício.

Conforme já exposto no referencial teórico a NBC T 16 adiciona a demonstração dos fluxos de caixa (DFC) ao conjunto das demonstrações a serem elaboradas e publicadas pelas instituições públicas.

Os respondentes foram questionados quanto à influência da obrigatoriedade da DFC no sentido de melhorar a utilidade das informações contábeis no processo de gestão das instituições públicas.

Tabela 23 – Obrigatoriedade da demonstração dos fluxos de caixa

	Freq.	%	% Acum.
Muito útil	19	24,1	24,1
Útil	38	48,1	72,2
Pouco útil	13	16,5	88,6
Indiferente	8	10,1	98,7
Não tem utilidade	1	1,3	100,0
Total	79	100,0	

Fonte: Dados da pesquisa, 2011.

De acordo com a tabela 23 acima, 19 (24,1%) dos entrevistados afirmam que a DFC é muito útil para maximizar a utilidade da informação contábil, para 38 (48,1%) a DFC é útil para este fim, enquanto que, para 13 (16,5%) dos respondentes é pouco útil, para 8 (10,1%) é indiferente e para 1 (1,3%) a DFC não tem utilidade para a melhoria da informação contábil.

Para Silva (2009, p. 335) “a DFC permite aos usuários projetar cenários de fluxos de caixas futuros e elaborar análise sobre eventuais mudanças em torno da capacidade de manutenção do regular financiamento dos serviços públicos”. Diante dessa afirmação pode-se concluir que a DFC é uma excelente ferramenta de gestão para manter o equilíbrio financeiro da instituição pública.

Os respondentes foram questionados quanto à utilidade da implementação do sistema de custos para o setor público como forma de aprimorar a informação produzida pela contabilidade aplicada ao setor público.

De acordo com a tabela 24 abaixo, 38 (48,1%) dos entrevistados afirmam que o sistema de custo seria muito útil para otimizar a qualidade da informação contábil para tomada de decisão, 30 (38%) afirmam ser útil, já para 4 (5,1%) é pouco útil e para 7 (8,9%) o sistema de custos é considerado indiferente para este fim.

Tabela 24 – Sistema de custos para o setor público

	Freq.	%	% Acum.
Muito útil	38	48,1	48,1
Útil	30	38,0	86,1
Pouco útil	4	5,1	91,1
Indiferente	7	8,9	100,0
Não tem utilidade	–	–	100,0
Total	79	100,0	

Fonte: Dados da pesquisa, 2011.

Conforme já mencionado na revisão da literatura o sistema de custos pode se tornar uma ferramenta importante para os gestores tomarem decisões, tais como produzir ou terceirizar produtos e serviços.

Questionou-se aos respondentes se a reestruturação das demonstrações contábeis promovida pela NBC T 16.6 será capaz de melhorar a utilidade da informação contábil.

Para 34 (43,0%) dos entrevistados as novas estruturas das demonstrações contábeis são muito úteis para a melhoria da informação contábil, para 26 (32,9%) são consideradas úteis, o número de respondentes que consideram as novas estruturas pouco úteis ou indiferentes somam 9 indivíduos (11,4% da amostra) para cada uma, enquanto que apenas 1 (1,3%) dos respondentes afirma que essa mudança não tem utilidade, como pode ser observado na tabela 25 a seguir.

Tabela 25 – Reestruturação das demonstrações contábeis

	Freq.	%	% Acum.
Muito útil	34	43,0	43,0
Útil	26	32,9	75,9
Pouco útil	9	11,4	87,3
Indiferente	9	11,4	98,7
Não tem utilidade	1	1,3	100,0
Total	79	100,0	

Fonte: Dados da pesquisa, 2011.

Conforme mencionado, as demonstrações contábeis representam o principal meio de comunicação entre a contabilidade e seus usuários.

De acordo com o referencial bibliográfico as modificações nas estruturas das demonstrações contábeis aplicadas ao setor público pela NBC T 16 aumentam a capacidade informacional dessas demonstrações, contribuindo de forma mais efetiva na gestão pública.

Os resultados alcançados confirmam a afirmação acima, uma vez que para 60 dos 79 entrevistados a reestruturação das demonstrações contábeis é considerada útil para maximizar as informações geradas e transmitidas pela contabilidade aplicada ao setor público para auxiliar no processo de tomada de decisão.

Essa constatação poderá ser interpretada como um considerável avanço para a contabilidade aplicada ao setor público atender adequadamente às necessidades informacionais de seus usuários.

A tabela 26 a seguir traz a percepção dos entrevistados quanto à utilidade da utilização do teste de recuperabilidade como forma de melhorar a utilidade da informação contábil para fins decisórios.

Para 23 (29,1%) dos entrevistados o teste de recuperabilidade é considerado muito útil, para 36 (45,6%) é considerado útil, já 12 (15,2%) dos respondentes consideram pouco útil e 8 (10,1%) o consideram indiferente.

Tabela 26 – Utilização do teste de recuperabilidade (*impairment test*)

	Freq.	%	% Acum.
Muito útil	23	29,1	29,1
Útil	36	45,6	74,7
Pouco útil	12	15,2	89,9
Indiferente	8	10,1	100,0
Não tem utilidade	–	–	100,0
Total	79	100,0	

Fonte: Dados da pesquisa, 2011.

De acordo com o exposto na revisão da bibliografia o teste de recuperabilidade ou *impairment test* visa assegurar a propriedade dos valores de ativos evidenciados nos relatórios contábeis, fazendo com que os ativos não estejam registrados por um valor superior àquele passível de ser recuperado por uso ou por venda, o que torna a evidenciação do patrimônio público fidedigna.

A tabela 27 abaixo evidencia as respostas obtidas quanto ao questionamento da utilidade da classificação dos elementos patrimoniais em circulante e não circulante.

Para 14 (17,7%) dos entrevistados a nova classificação dos elementos patrimoniais é considerada muito útil para a melhoria da utilidade da informação contábil, 36 (45,6%) consideram útil, 17 (21,5%) afirmam ser pouco útil, para 11 (13,9%) dos respondentes é indiferente e para apenas 1 (1,3%) é considerada sem utilidade.

Tabela 27 – Classificação dos elementos patrimoniais em circulante e não circulante

	Freq.	%	% Acum.
Muito útil	14	17,7	17,7
Útil	36	45,6	63,3
Pouco útil	17	21,5	84,8
Indiferente	11	13,9	98,7
Não tem utilidade	1	1,3	100,0
Total	79	100,0	

Fonte: Dados da pesquisa, 2011.

De acordo com o referencial teórico deste estudo a classificação dos elementos patrimoniais em circulante e não circulante dá a estes uma conotação mais patrimonialista, uma vez que a classificação dada pela Lei nº 4.320/64 em elementos financeiros e não financeiros consiste em uma classificação que é dependente da execução orçamentária.

A classificação adotada pelas NBCASP contribui para reforçar o enfoque patrimonial do BP.

Os respondentes desta pesquisa foram questionados quanto à utilidade do controle contábil sobre as metas constantes nos instrumentos de planejamento integrado PPA, LDO e LOA, para maximização da utilidade da informação contábil.

De acordo com a tabela 28 a seguir 34 (43,0%) dos entrevistados consideram esse controle muito útil para a melhoria das informações contábeis, para 28 (35,4%) o controle das metas é útil, 10 (12,7) dos entrevistados afirmam ser pouco útil e 7 (8,9%) afirmam ser indiferente.

Tabela 28 – Controle contábil quanto ao cumprimento das metas constantes no PPA, LDO e LOA

	Freq.	%	% Acum.
Muito útil	34	43,0	43,0
Útil	28	35,4	78,5
Pouco útil	10	12,7	91,1
Indiferente	7	8,9	100,0
Não tem utilidade	–	–	100,0
Total	79	100,0	

Fonte: Dados da pesquisa, 2011.

Conforme descrito anteriormente no referencial teórico o acompanhamento das metas expressas nos planos hierárquicos integrados permite o confronto entre o que foi planejado e o que realmente foi executado, contribuindo, assim, para a tomada de decisão.

A tabela 29 abaixo traz a percepção dos respondentes quanto à utilidade do registro dos bens de uso comum para melhorar a utilidade da informação contábil para tomada de decisão.

Para 13,9% dos entrevistados o registro dos bens de uso comum é muito útil para maximizar a utilidade da informação contábil, para 35 (44,3%) dos respondentes é útil, 12 (15,2%) afirmam ser pouco útil, já 14 (17,7%) consideram indiferente e 7 (8,9%) dos entrevistados afirmam que tal registro não tem utilidade para tal fim.

Tabela 29 – Registro dos bens de uso comum (estradas, praças, pontes etc.)

	Freq.	%	% Acum.
Muito útil	11	13,9	13,9
Útil	35	44,3	58,2
Pouco útil	12	15,2	73,4
Indiferente	14	17,7	91,1
Não tem utilidade	7	8,9	100,0
Total	79	100,0	

Fonte: Dados da pesquisa, 2011.

De acordo com o exposto no referencial teórico o registro dos bens de uso comum é condição fundamental para uma avaliação patrimonial fidedigna. Sendo assim, essa alteração sinaliza um ganho considerável na avaliação patrimonial das instituições públicas.

Perguntou-se aos entrevistados se as mudanças apresentadas anteriormente contribuíram para a maximização da utilidade da informação contábil no processo decisório. A tabela 30 a seguir apresenta os resultados alcançados.

Tabela 30 – Diante das mudanças apresentadas, na sua percepção, estas contribuíram para a maximização da utilidade da informação contábil no processo decisório?

	Freq.	%	% Acum.
Contribui muito	42	53,2	53,2
Contribui	33	41,8	94,9
Pouco contribui	3	3,8	98,7
Indiferente	–	–	98,7
Não contribui	1	1,3	100,0
Total	79	100,0	

Fonte: Dados da pesquisa, 2011.

Para 42 (53,2%) dos respondentes as mudanças introduzidas pelas NBCASP contribuem muito para a maximização da utilidade de informação contábil, 33 (41,8%) consideram que contribui, 3 (3,8%) afirmam que pouco contribui e 1 (1,3%) dos respondentes afirma que a mudanças não contribuem para o fim em questão.

A figura 7 a seguir ilustra os resultados alcançados.

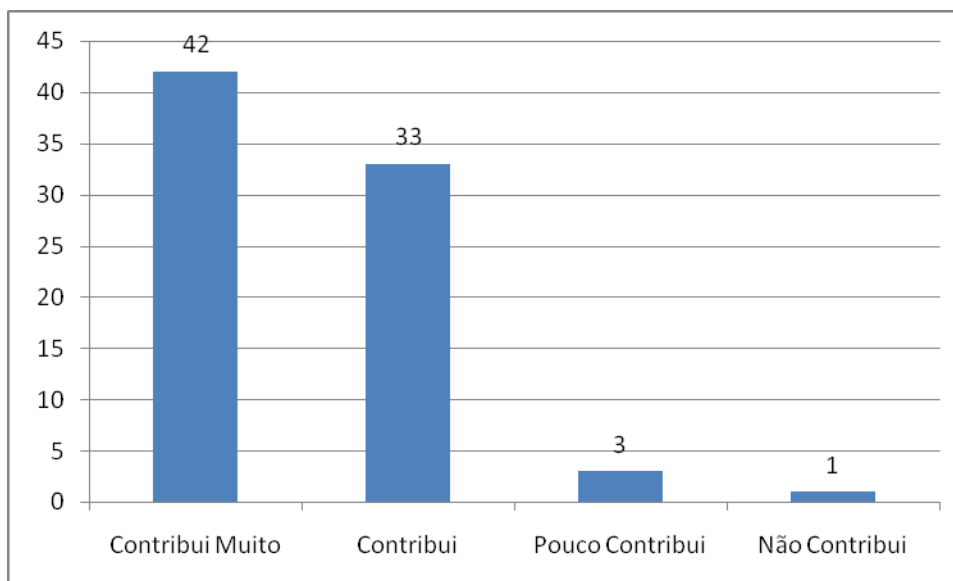


Figura 7 – Percepção das alterações introduzidas pelas NBCASP

Fonte: Dados da pesquisa, 2011.

Como pode ser observado na figura acima, 75 dos 79 entrevistados consideram que as mudanças introduzidas pelas NBCASP a partir de 2012 contribuem para a maximização da utilidade da informação contábil para fins decisórios.

Os resultados apresentados nas tabelas de 19 a 30 sinalizam que os contadores lotados nos órgãos vinculados ao MEC percebem as alterações implementadas pelas NBCASP como sendo úteis para maximizar a utilidade da informação contábil para tomada de decisão.

Solicitou-se aos entrevistados que os mesmos fizessem um breve comentário sobre a produção e remessa das informações contábeis em suas instituições e, dos 79, apenas 40 o fizeram. Diante da análise das respostas obtidas podem-se perceber alguns pontos que se repetiam ao longo das respostas, os quais serão expressos a seguir:

1. Atualmente a produção e evidenciação contábil estão voltadas ao mero atendimento de exigências legais, que não atendem as peculiaridades econômicas necessárias à tomada de decisão.
2. Com as mudanças a serem implantadas na contabilidade pública, a partir da vigência das NBCASP, acredita-se que a informação contábil será uma boa subsidiária e orientadora no processo decisório.
3. No pertinente à execução e controle orçamentário, a informação contábil cumpriu o seu papel, as NBCASP vêm no sentido de transformar o sistema contábil tornando-o completo, trazendo informações além da execução orçamentária.

4. Há pouco interesse e falta de confiabilidade dos gestores com relação à informação contábil. Um dos respondentes afirma que “estamos sempre auxiliando o gestor com novas informações, no entanto, nem sempre estas informações são levadas a sério”.
5. Os dirigentes ainda utilizam o enfoque orçamentário para a tomada de decisão.

Os pontos em destaque sinalizam que, na percepção dos contadores, as informações contábeis produzidas de acordo com as normas atuais não atendem completamente às necessidades dos gestores para a tomada de decisão.

Os fatores que contribuem para a constatação acima são o forte enfoque orçamentário e legalista das informações e a falta de confiabilidade e interesse por parte dos gestores.

Um ponto que merece destaque é que a maioria dos respondentes atribui ao gestor a culpa pela não utilização das informações contábeis para a tomada de decisão, porém nenhum dos respondentes aponta alternativas para superar essa deficiência.

Os resultados sinalizam que os contadores entrevistados demonstram-se receptivos e positivos quanto às mudanças introduzidas pelas NBCASP, acreditando que estas serão capazes de tornar o sistema contábil brasileiro mais completo e capaz de subsidiar adequadamente a tomada de decisão.

Essa receptividade tende a tornar o processo de implementação das mudanças menos traumático e mais harmonioso, uma vez que os profissionais mais afetados por essas mudanças reconhecem a utilidade e a importância das mesmas.

4.2 ANÁLISE DA ESTATÍSTICA INFERENCIAL

Na sequência serão apresentadas as inter-relações entre as variáveis definidas na seção 3.5, com a finalidade de averiguar se há ou não significância estatística a um nível de 5% em suas relações, e qual a intensidade e a direção destas relações.

4.2.1 Experiência do contador em função da informação contábil: cenário atual

Neste estudo tem-se como questão de pesquisa que o tempo de experiência do contador influencia na sua percepção da utilidade das informações contábeis produzidas de acordo com os normativos vigentes para a tomada de decisão.

a) Experiência *versus* percepção da utilidade da informação contábil

Como pode ser observado na tabela 31 e figura 8 dispostas abaixo, buscou-se comparar o tempo de experiência do contador com a sua percepção da utilidade da informação contábil produzida de acordo com o cenário normativo atual, ou seja, se o tempo de experiência do contador influencia na sua percepção da utilidade da informação contábil. Constatou-se estatisticamente que não há significância entre a experiência do contador e sua percepção da utilidade. Essa constatação sugere que o tempo de experiência do gestor não influencia sua percepção quanto à utilidade da informação contábil produzida atualmente.

De acordo com a tabela 31, dos 16 contadores com menos de um ano de serviço público, 3 (18,8%) afirmam que as informações contábeis atuais são muito úteis para a tomada de decisão, 6 (37,5%) afirmam ser útil, para 5 (31,3%) tem pouca utilidade e 2 (12,5%) afirmam não ter utilidade.

Entre os 33 contadores que exercem a atividade entre 1 e 5 anos a informação é considerada muito útil por 11 (33,3%), útil por 9 (27,3%), pouco útil para 11 (33,3%) e sem utilidade para 2 (6,1%).

Já para os 3 contadores com experiência entre 6 e 10 anos de serviço público a informação é considerada útil por 2 (66,7%) e indiferente para 1 (33,3%).

Para os 5 contadores com tempo de serviço entre 11 e 15 anos a informação é considerada muito útil por 2 (40%), 1 (20%) considera útil, 1 (20%) afirma ser pouco útil e para 1 (20%) não é útil.

Dentre os contadores entrevistados, 22 têm experiência superior a 15 anos, para estes, 7 (31,8%) afirmam que a informação contábil é muito útil, 7 (31,8%) afirmam ser útil e 7 (31,8%) consideram a informação pouco útil e para 1 (4,5%) é indiferente.

Tabela 31 – Experiência *versus* percepção da utilidade da informação contábil

	Muito útil		Útil		Pouco útil		Indiferente		Não tem utilidade		Total	
	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%
Menos de um ano	3	18,8	6	37,5	5	31,3	–	–	2	12,5	16	100
De 1 a 5 anos	11	33,3	9	27,3	11	33,3	–	–	2	6,1	33	100
De 6 a 10 anos	–	–	2	66,7	–	–	1	33,3	–	–	3	100
De 11 a 15 anos	2	40,0	1	20,0	1	20,0	–	–	1	20,0	5	100
Mais de 15 anos	7	31,8	7	31,8	7	31,8	1	4,5	–	–	22	100
Total	23		25		24		2		5		79	100

Fonte: Dados da pesquisa, 2011.

Test Statistics^{a,b}

	Percepção Atual
<i>Chi-Square</i>	1,196
<i>DF</i>	4
<i>Asymp. Sig.</i>	,879

a. *Kruskal Wallis Test*

b. *Grouping Variable: Tempo de Experiência*

Figura 8 – Teste estatístico gerado pelo SPSS 17.0

Fonte: Dados da pesquisa, 2011.

Com a finalidade de medir a intensidade e a direção da possível relação existente entre o tempo de experiência do contador e sua percepção quanto à utilidade da informação contábil produzida de acordo com a legislação vigente, a figura 9 a seguir apresenta a correlação existente entre essas variáveis.

Correlations

		Tempo de Experiência	Percepção Atual
TE	<i>Pearson Correlation</i>	1	,090
	<i>Sig. (2-tailed)</i>		,432
	<i>N</i>	79	79

Figura 9 – Teste estatístico gerado pelo SPSS 17.0

Fonte: Dados da pesquisa, 2011.

Como pode ser observado na figura acima o teste de correlação vem a confirmar o teste anterior onde este não apresenta significância estatística entre as variáveis. De acordo com o coeficiente de correlação encontrado, há uma fraca ($r = 0,090$) e insignificante ($\text{sig} = 0,432$) correlação positiva entre as variáveis, o que vem a confirmar a afirmação que a interferência do tempo de experiência do contador quanto à sua percepção da utilidade da informação contábil produzida de acordo com os normativos vigentes é insignificante.

Essa constatação sinaliza que o tempo de experiência do contador é indiferente para a sua percepção quanto à utilidade da informação contábil para fins de tomada de decisão.

b) Experiência *versus* importância das informações atuais

A tabela 32 abaixo evidencia o relacionamento existente entre o tempo de experiência dos contadores e sua percepção quanto à importância das demonstrações contábeis produzidas atualmente para auxiliar no processo de tomada de decisão.

Quando questionados se o BP é importante para o auxílio na tomada de decisão dos respondentes com menos de um ano de experiência, 8 (50%) atestaram que sim e 8 (50%) atestaram que não; dos que possuem entre 1 e 5 anos de experiência, 19 (57,6%) afirmam que sim e 14 (42,4%) que não; para aqueles que atuam no serviço público entre 6 e 10 anos, 2 (66,7%) atestaram que sim e 1 (33,3%) atestou que não; para os que atuam entre 11 e 15 anos 5 (100%) afirmaram que sim; e entre aqueles que possuem mais de 15 anos de experiência, 8 (36,4%) afirmaram que sim e 14 (63,6%) que não.

Não foi verificada significância estatística entre o tempo de experiência do contador e a percepção da importância do balanço patrimonial para a tomada de decisão. Verificou-se, porém, a existência de uma fraca correlação negativa (-0,091), mas esta é insignificante (0,427).

Questionados sobre a importância do BO para a tomada de decisão, dos respondentes com menos de um ano, 8 (50%) afirmaram que sim e 8 (50%) afirmaram que não; dos que possuem entre 1 e 5 anos, 22 (66,7%) atestaram que sim e 11 (33,3%) atestaram que não; dos que possuem entre 6 e 10 anos, 3 (100%) afirmaram que sim; entre os que exercem a função entre 11 e 15 anos, 5 (100%) afirmaram que sim; e dos que possuem mais de 15 anos, 15 (68,2%) atestaram que sim e 7 (31,8%) que não.

Não se verificou existência de significância estatística entre o tempo de experiência do gestor e sua percepção quanto à importância do BO para a tomada de decisão, no entanto constatou-se uma moderada correlação positiva (0,136), porém não se verificou significância neste coeficiente de correlação (0,234), portanto, não é possível afirmar que o tempo de experiência interfira na percepção do contador quanto à importância do BO para fins de tomada de decisão.

Tabela 32 – Experiência versus importância das informações atuais

Importante para a tomada de decisão	Menos de um ano		De 1 a 5 anos		De 6 a 10 anos		De 11 a 15 anos		Mais de 15 anos		Sig* (α)	r**	Sig*** (r)
	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não			
Balanço Patrimonial	8	8	19	14	2	1	5	0	8	14	0,119	-0,091	0,427
Balanço Orçamentário	8	8	22	11	3	0	5	0	15	7	0,201	0,136	0,234
Balanço Financeiro	6	10	20	13	2	1	4	1	13	9	0,428	0,118	0,299
Demonstração das Variações Patrimoniais	4	12	18	15	1	2	5	0	7	15	0,019	0,005	0,966

*Teste H Kruskal-Wallis

** Coeficiente de correlação de Pearson

*** Significância do coeficiente de correlação de Pearson

Fonte: Dados da pesquisa, 2011.

Para 6 (37,5%) dos entrevistados com menos de um ano de experiência o BF é importante para a tomada de decisão, porém 10 (62,5%) afirmam que não; para os que possuem entre 1 e 5 anos de experiência, 20 (60,6%) afirmam que sim e 13 (39,4%) que não; já para os que possuem entre 6 e 10 anos de atividade, 2 (66,7%) atestam que sim e 1 (33,3%) que não; para os que exercem a atividade entre 11 e 15 anos, 4 (80%) afirmam que sim e 1 (20%) que não; e para aqueles que exercem a atividade há mais de 15 anos, 13 (59,1%) atestam que sim e 9 (40,9%) que não.

Não há significância estatística entre o tempo de experiência do contador e sua percepção da utilidade do BF para tomada de decisão. A correlação existente é moderada (0,118) mas seu coeficiente não apresenta significância estatística (0,299). Assim sendo, a percepção da importância do BF não é afetada pela experiência do contador.

Quando questionados sobre a importância da DVP para auxílio à tomada de decisão, dentre os respondentes com menos de um ano de experiência, 4 (25%) afirmaram que sim e 12 (75%) atestaram que não; dos que possuem entre 1 e 5 anos, 18 (54,5%) afirmam que sim e 15 (45,5%) que não; já para os que trabalham entre 6 e 10 anos, 1 (33,3%) atesta que sim e 2 (66,7%) que não; para a faixa entre 11 e 15 anos de experiência, 5 (100%) afirmam que sim; e para aqueles que possuem mais de 15 anos, 7 (31,8%) afirmam que sim e 15 (68,2%) atestam que não.

Verificou-se significância estatística entre o tempo de experiência do contador e a DVP, isto significa que o tempo de experiência do contabilista influencia sua percepção quanto à importância da DVP para a tomada de decisão. No entanto, ao medir a intensidade dessa relação através do coeficiente de correlação, constatou-se que a influência de uma variável sobre a outra é muito fraca (0,005) e o coeficiente de correlação apresenta-se insignificante (0,966).

Diante do exposto pode-se afirmar que o tempo de experiência do contador não influencia na sua percepção quanto à importância das demonstrações contábeis produzidas atualmente com a finalidade de auxiliar o processo de tomada de decisão.

O quadro 4 e as figuras 9 e 10 têm o objetivo de averiguar se existe relação estatística significativa entre o tempo de experiência do contador e os demonstrativos e comparativos contábeis produzidos para auxiliar no processo de gestão.

Esses demonstrativos e comparativos estão dispostos no quadro 4 a seguir.

VARIÁVEL	DESCRIÇÃO
VAR00001	Demonstração da receita e despesa segundo as categorias econômicas
VAR00002	Execução orçamentária das despesas
VAR00003	Demonstrativo das disponibilidades de recursos
VAR00004	Comparativo da Receita orçada com a arrecadada
VAR00005	Comparativo da despesa autorizada com a realizada
VAR00006	Demonstrativo da despesa por funções, subfunções e programas conforme o vínculo com os recursos
VAR00007	Inventário de bens móveis e imóveis
VAR00008	Análises e pareceres contábeis quando solicitados

Quadro 4 – Descrição das variáveis testadas nas figuras 9 e 10

Fonte: Dados da pesquisa, 2011.

Como pode ser observado na figura 10 a seguir, apenas as variáveis 6 e 7, que correspondem, respectivamente, ao demonstrativo das despesas por funções e subfunções conforme o vínculo com os recursos e o inventário de bens móveis e imóveis, apresentam relação de significância estatística em relação ao tempo de experiência do contador, isto é, o tempo de experiência do contabilista pode influenciar na sua percepção quanto à utilidade destes demonstrativos para tomada de decisão.

Test Statistics^{a,b}

	VAR00001	VAR00002	VAR00003	VAR00004	VAR00005	VAR00006	VAR00007	VAR00008
<i>Chi-Square</i>	,399	4,454	3,444	4,735	8,680	9,598	10,029	,971
<i>df</i>	4	4	4	4	4	4	4	4
<i>Asymp. Sig.</i>	,983	,348	,486	,316	,070	,048	,040	,914

a. *Kruskal Wallis Test*

b. *Grouping Variable:* Tempo de Experiência

Figura 10 – Teste estatístico gerado pelo SPSS 17.0

Fonte: Dados da pesquisa, 2011.

A figura 11 abaixo apresenta a correlação existente entre o tempo de experiência do contador e sua percepção quanto à utilidade dos demonstrativos e comparativos constantes no quadro 4, para auxiliar na tomada de decisão.

As variáveis de 1 a 4 apresentam uma fraca e insignificante correlação positiva, a variável 5 apresenta uma correlação positiva moderada, mas seu coeficiente não apresenta significância estatística, as variáveis 6 e 8 apresentam uma fraca correlação negativa sem significância estatística, a variável 7 apresenta uma correlação negativa moderada e seu coeficiente apresenta significância estatística.

Correlations

Tempo de Experiência	VAR 00001	VAR 00002	VAR 00003	VAR 00004	VAR 00005	VAR 00006	VAR 00007	VAR 00008
<i>Pearson Correlation</i>	-,034	,193	,078	,072	,209	-,011	-,278*	-,081
<i>Sig. (2-tailed)</i>	,764	,089	,493	,528	,064	,922	,013	,480
<i>N</i>	79	79	79	79	79	79	79	79

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed)

Figura 11 – Teste estatístico gerado pelo SPSS 17.0

Fonte: Dados da pesquisa, 2011.

Apesar de a variável 6 ter apresentado significância estatística através do Teste H de Kruskal-Wallis, a relação existente entre as variáveis é insignificante e pode ser fruto de um erro amostral, pois o r de Pearson encontrado não confirma essa significância.

A variável 7, ou seja, o inventário de bens móveis e imóveis, apresenta uma relação moderada inversa, confirmada pelos dois testes estatísticos. Isso significa que, quanto maior a experiência do contador, menor é a sua percepção quanto à importância do inventário para fins decisórios.

De acordo com o exposto nos subitens “a” e “b” do item 4.2.1, em resposta à questão de pesquisa, afirma-se que o tempo de experiência do contador não influencia a sua percepção quanto à utilidade das informações contábeis produzidas de acordo com o cenário atual para a tomada de decisão.

4.2.2 Nível de formação do contador em função da informação contábil: cenário atual

Como segunda questão de pesquisa definida para este estudo tem-se que: o nível de formação do profissional de contabilidade pode influenciar na sua percepção da utilidade das informações contábeis produzidas de acordo com os normativos vigentes?

a) Nível de formação *versus* utilidade da informação contábil

Como pode ser observado na tabela 33 e na figura 12 a seguir, buscou-se conhecer as relações estatísticas existentes entre o nível de formação do contador e sua percepção da utilidade da informação contábil de acordo com as regras atuais.

A figura 12 abaixo retrata que não há significância estatística entre as variáveis testadas, ou seja, o nível de formação não interfere na percepção dos contadores.

De acordo com a tabela 33, 4 (100%) dos técnicos em contabilidade afirmam que a informação produzida atualmente é muito útil para a tomada de decisão; dentre os graduados,

4 (21,1%) afirmam ser muito útil, 10 (52,6%) atestam ser útil, 2 (10,5%) afirmam ser pouco útil, 1 (5,3%) diz ser indiferente e 2 (10,5%) afirmam não ter utilidade.

Para 17 (33,3%) dos especialistas a informação é muito útil, 11 (21,6%) afirmam ser útil, 20 (39,2%) atestam ser pouco útil, 1 (2%) afirmam ser indiferente e 2 (3,9%) atestam não ter utilidade.

Para 2 (40%) dos mestres a informação é muito útil, outros 2 (40%) afirmam ser pouco útil e 1 (20%) afirma não ter utilidade.

Tabela 33 – Nível de formação versus utilidade da informação contábil

	Muito útil		Útil		Pouco útil		Indiferente		Não tem utilidade		Total	
	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%
Técnico em Contabilidade	4	100,0	–	–	–	–	–	–	–	–	4	100
Graduação	4	21,1	10	52,6	2	10,5	1	5,3	2	10,5	19	100
Especialização	17	33,3	11	21,6	20	39,2	1	2,0	2	3,9	51	100
Mestrado	2	40,0	–	–	2	40,0	–	–	1	20,0	5	100
Total	27		21		24		2		5		79	

Fonte: Dados da pesquisa, 2011.

Test Statistics^{a,b}

	Percepção Atual
Chi-Square	,335
DF	3
Asymp. Sig.	,953

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: Nível de Formação

Figura 12 – Teste estatístico gerado pelo SPSS 17.0

Fonte: Dados da pesquisa, 2011.

Com a finalidade de mensurar e apontar as relações existentes entre as variáveis testadas nesta seção, a figura 13 abaixo traz a correlação existente entre as variáveis. Corroborando com o resultado do primeiro teste estatístico, as variáveis apresentam uma fraca correlação negativa (-0,045) sem significância estatística (0,692).

Correlations

	Nível de Formação	Percepção Atual
Nível de Formação	1	-,045
Percepção Atual	-,045	1
		Sig. (2-tailed)
		,692
		N
	79	79

Figura 13 – Teste estatístico gerado pelo SPSS 17.0

Fonte: Dados da pesquisa, 2011.

Diante dos resultados apresentados pode-se afirmar que o nível de formação do contador não tem relação com a sua percepção da utilidade da informação contábil produzida atualmente para fins decisórios.

b) Nível de formação *versus* importância das informações atuais

Este subitem tem o objetivo apresentar as relações estatísticas existentes entre o nível de formação do contador e a sua percepção quanto à importância das demonstrações contábeis elaboradas e públicas de acordo com os normativos vigentes. De acordo como a figura 14 não há significância estatísticas entre as variáveis testadas.

Test Statistics^{a,b}

	Balanco Patrimonial	Balanco Orcamentario	Balanco Financeiro	DVP
<i>Chi-Square</i>	,423	1,045	7,182	6,484
<i>Df</i>	3	3	3	3
<i>Asymp. Sig.</i>	,936	,790	,066	,090

a. *Kruskal Wallis Test*

b. *Grouping Variable*: Nível de Formação

Figura 14 – Teste estatístico gerado pelo SPSS 17.0

Fonte: Dados da pesquisa, 2011.

Com o objetivo de mensurar a intensidade das relações entre as variáveis em estudo neste subitem, conforme figura 15, buscou-se os coeficientes de correlação dessas variáveis e sua significância estatística.

A correlação existente entre o nível de formação e o BP é fraca, negativa (-0,012) e sem significância estatística; já o BO apresenta uma fraca correlação positiva com o nível de formação, porém sem significância estatística.

Para o BF e a DVP observa-se uma correlação positiva moderada (0,255 e 0,273, respectivamente), como também há significância estatística para estes coeficientes (0,023 e 0,015, respectivamente).

Correlations

	Nível de Formação	Balanco Patrimonial	Balanco Orcamentario	Balanco Financeiro	DVP
Nível de Formação	1	-,012	,072	,255*	,273*
<i>Pearson Correlation</i>		,918	,526	,023	,015
<i>Sig. (2-tailed)</i>					
<i>N</i>	79	79	79	79	79

*. *Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).*

Figura 15 – Teste estatístico gerado pelo SPSS 17.0

Fonte: Dados da pesquisa, 2011.

Apesar de o primeiro teste estatístico não ter apresentado significância, a existência de uma correlação moderada, com coeficientes significantes, permite afirmar que há uma relação positiva entre o nível de formação e sua percepção quanto à importância do BF e da DVP para tomada de decisão, ou seja, quanto maior o nível de formação do contador, mais a importância dada ao BF e à DVP.

As figuras 16 e 17 a seguir trazem as relações existentes entre o nível de formação do contabilista e sua percepção da importância dos demonstrativos e comparativos (ver quadro 4) elaborados de acordo com a legislação vigente para auxiliar no processo de tomada de decisão.

De acordo com a figura 16 não há significância estatística entre o nível de formação e as variáveis descritas no quadro 4.

Test Statistics^{a,b}

	VAR 00001	VAR 00002	VAR 00003	VAR 00004	VAR 00005	VAR 00006	VAR 00007	VAR 00008
<i>Chi-Square</i>	3,117	4,785	2,537	4,008	3,998	2,606	2,326	5,288
<i>Df</i>	3	3	3	3	3	3	3	3
<i>Asymp. Sig.</i>	,374	,188	,469	,261	,262	,456	,507	,152

a. *Kruskal Wallis Test*

b. *Grouping Variable: Nível de Formação*

Figura 16 – Teste estatístico gerado pelo SPSS 17.0

Fonte: Dados da pesquisa, 2011.

A Figura 17 abaixo retrata as correlações existentes entre o nível de formação e as variáveis constantes no quadro 4.

As variáveis 1, 2, 4, 5, e 7 apresentam correlação positiva e moderada, porém seus coeficientes não apresentam significância estatística, a variável 3 apresenta uma fraca correlação positiva, mas também sem significância estatística, a variável 6 apresenta uma correlação negativa moderada sem significância.

A variável 8, que representa as análises e os pareceres contábeis elaborados quando solicitados, apresenta uma correlação moderada e positiva, com um coeficiente que expressa significância estatística.

Correlations

	Nível de Formação	VAR 00001	VAR 00002	VAR 00003	VAR 00004	VAR 00005	VAR 00006	VAR 00007	VAR 00008
<i>Pearson Correlation</i>	1	,123	,177	,086	,144	,115	-,154	,102	,237*
<i>Sig. (2-tailed)</i>		,280	,118	,452	,206	,314	,176	,369	,035
<i>N</i>	79	79	79	79	79	79	79	79	79

*. *Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).*

Figura 17 – Teste estatístico gerado pelo SPSS 17.0

Fonte: Dados da pesquisa, 2011.

Diante do que foi exposto pode-se afirmar que o nível de formação do contador influencia na sua percepção quanto à importância das informações veiculadas pelo BF, DVP e análises e pareceres contábeis para tomada de decisão. Com relação às demais informações produzidas de acordo com a legislação vigente, não há relação significativa.

4.2.3 Experiência do contador em função da informação contábil: de acordo com o cenário a partir de 2012

Com a finalidade de corroborar com os objetivos deste estudo, esta seção destina-se a investigar as possíveis relações existentes entre o tempo de experiência do contador e sua percepção quanto à utilidade das informações contábeis produzidas a partir da vigência de NBCASP em 2012.

a) Experiência *versus* percepção da utilidade da informação a partir de 2012

Como terceira questão de pesquisa deste estudo, tem-se que o tempo de experiência é capaz de afetar a percepção dos contadores com relação à utilidade das informações contábeis elaboradas de acordo com as alterações a serem introduzidas pelas NBCASP a partir 2012.

A tabela 34 e as figuras 18 e 19 evidenciam as relações entre o tempo de experiência e a percepção sobre a contribuição das mudanças introduzidas pelas NBCASP para a maximização da utilidade das informações contábeis produzidas a partir de 2012. Como revela a figura 18, não há significância estatística entre as variáveis mencionadas.

Dentre os contadores com tempo de atividade menor que um ano, 15 (75%) afirmam que as alterações contribuirão muito para a maximização da utilidade da informação produzida a partir de 2012, 3 (18,8%) atestam que contribui e para 1 (6,3%) pouco contribui.

Para os contadores com tempo de serviço entre 1 e 5 anos, 14 (42%) afirmam que as alterações contribuem muito, 18 (54,5%) atestam que contribui e apenas 1 (3%) afirma que pouco contribui. Dentre os contadores que exercem o cargo entre 6 e 10 anos, 2 (66,7%) atestam que as alterações contribuem muito e 1 (33,3%) afirma que contribui.

Já os contadores que atuam no cargo entre 11 e 15 anos, 1 (20%) afirma que contribui muito, 3 (60%) que contribui e 1 (20%) atesta que pouco contribui. Dos contadores mais experientes, aqueles que atuam no cargo há mais de 15 anos, 13 (59,1%) afirmam que as alterações contribuem muito para a maximização da utilidade da informação, 8 (36,4%) atestam que contribui e apenas 1 (4,5%) atesta que não contribui.

Tabela 34 – Experiência versus percepção da utilidade da informação a partir de 2012

	Contribui Muito		Contribui		Pouco Contribui		Indiferente		Não contribui		Total	
	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%
Menos de 1 ano	12	75,0	3	18,8	1	6,3	–	–	–	–	16	100
De 1 a 5 anos	14	42,4	18	54,5	1	3	–	–	–	–	33	100
De 6 a 10 anos	2	66,7	1	33,3	–	–	–	–	–	–	3	100
De 11 a 15 anos	1	20,0	3	60,0	1	20	–	–	–	–	5	100
Mais de 15 anos	13	59,1	8	36,4	–	–	–	–	1	4,5	22	100
Total	42		33		3				1		79	100

Fonte: Dados da pesquisa, 2011.

<i>Test Statistics^{a,b}</i>	
	Percepção Futura
<i>Chi-Square</i>	7,150
<i>Df</i>	4
<i>Asymp. Sig.</i>	,128

a. *Kruskal Wallis Test*

b. *Grouping Variable*: Tempo de Experiência

Figura 18 – Teste estatístico gerado pelo SPSS 17.0

Fonte: Dados da pesquisa, 2011.

A figura 19 evidencia uma fraca correlação negativa existente entre o tempo de experiência e a percepção da utilidade das informações que serão produzidas a partir da vigência das NBCASP em 2012. No entanto a mencionada correlação não apresenta significância estatística.

<i>Correlations</i>			
		Tempo de Experiência	Percepção Futura
Tempo de Experiência	<i>Pearson Correlation</i>	1	-,096
	<i>Sig. (2-tailed)</i>		,400
	<i>N</i>	79	79

Figura 19 – Teste estatístico gerado pelo SPSS 17.0

Fonte: Dados da pesquisa, 2011.

Diante do exposto pode-se afirmar que o tempo de experiência do contador não interfere na sua percepção da utilidade das informações contábeis que passarão a ser geradas no exercício de 2012.

Como parte dos procedimentos para alcançar os objetivos deste estudo, buscou-se a percepção dos entrevistados quanto à utilidade de algumas das mudanças introduzidas pela NBC T 16 no sentido de melhorar a utilidade da informação contábil, conforme já visto na análise da estatística descritiva.

Busca-se agora as possíveis relações existentes entre o tempo de experiência do contador e sua percepção da utilidade dessa alteração. As alterações mencionadas então dispostas no quadro 5 a seguir.

VARIÁVEL	DESCRIÇÃO
VAR00009	Maior ênfase no controle contábil patrimonial
VAR00010	Demonstrações contábeis exibindo os valores do exercício e do exercício anterior
VAR00011	Adoção do regime de competência para receitas e despesas
VAR00012	Obrigatoriedade da depreciação, amortização e exaustão
VAR00013	Obrigatoriedade da elaboração da demonstração do fluxo de caixa
VAR00014	Implantação do sistema de custos para o setor público
VAR00015	Reestruturação das demonstrações contábeis
VAR00016	Utilização do teste de recuperabilidade (<i>impairment test</i>)
VAR00017	Classificação dos elementos patrimoniais em circulante e não circulante
VAR00018	Controle contábil quanto ao cumprimento das metas constante no PPA
VAR00019	Registro dos bens de uso comum (estradas, praças, pontes etc.)

Quadro 5 – Descrição das variáveis testadas nas figuras 19 e 20

Fonte: Dados da pesquisa, 2011.

Como pode ser observado na figura 20 não há significância estatística entre o tempo de experiência do contabilista e sua percepção quanto à utilidade das mudanças para a melhoria da utilidade das informações contábeis para a toma de decisão.

<i>Test Statistics^{a,b}</i>											
	VAR 00009	VAR 00010	VAR 00011	VAR 00012	VAR 00013	VAR 00014	VAR 00015	VAR 00016	VAR 00017	VAR 00018	VAR 00019
<i>Chi-Square</i>	2,487	7,776	3,180	2,315	1,116	2,635	1,426	,901	1,885	,920	1,366
<i>df</i>	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4
<i>Asymp. Sig.</i>	,647	,100	,528	,678	,892	,621	,840	,924	,757	,922	,850

a. *Kruskal Wallis Test*

b. *Grouping Variable: TE*

Figura 20 – Teste estatístico gerado pelo SPSS 17.0

Fonte: Dados da pesquisa, 2011.

Para confirmar o teste anterior a figura 21 traz as correlações existentes entre o tempo de experiência e as variáveis descritas no quadro 5.

As variáveis 10, 12, 15 e 18 apresentam uma fraca correlação positiva, a variável 11 apresenta uma correlação positiva moderada, já as variáveis 13, 14, 16 e 17 revelaram uma fraca correlação negativa e as variáveis 9 e 19 apresentam uma correlação negativa moderada. Porém as correlações encontradas não apresentam coeficientes significantes.

<i>Correlations</i>												
	TE	VAR 00009	VAR 00010	VAR 00011	VAR 00012	VAR 00013	VAR 00014	VAR 00015	VAR 00016	VAR 00017	VAR 00018	VAR 00019
<i>Pearson Correlation</i>	1	-,119	,058	,185	,033	-,065	-,060	,008	-,033	-,032	,061	-,123
<i>Sig. (2-tailed)</i>		,296	,611	,103	,770	,568	,597	,946	,772	,780	,594	,281
<i>N</i>	79	79	79	79	79	79	79	79	79	79	79	79

*. *Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).*

Figura 21 – Teste estatístico gerado pelo SPSS 17.0

Fonte: Dados da pesquisa, 2011.

De acordo com os testes apresentados o tempo de experiência do contador não interfere na sua percepção quanto à utilidade das mudanças no sentido de maximizar a utilidade da informação contábil para fins de tomada de decisão.

b) Nível de formação *versus* percepção da utilidade da informação a partir de 2012

Como quarta questão de pesquisa tem-se que o nível de formação do contador seria capaz de influenciar sua percepção quanto à importância das mudanças introduzidas pelas NBCASP para maximizar a utilidade das informações contábeis para fim de tomada de decisão.

A tabela 35 abaixo revela que 100% (4) dos técnicos em contabilidade afirmam que as mudanças vigentes a partir de 2012 contribuem muito para a maximização da utilidade da informação contábil. Para 63,2% (12) dos graduados contribui muito e para 36,8% (7) contribui.

Entre os especialistas 49% (25) afirmaram que contribui muito, 45,1% (23) que contribui, 3,9% (2) atestam que pouco contribui e apenas 2% (1) afirma não contribuir. Dentre os mestres 20% (1) atestam que contribui muito, 60% (3) afirma que contribui e outros 20% (1) atesta que pouco contribui.

A figura 22 demonstra não haver significância estatística entre o nível de formação do contador e sua percepção da utilidade das mudanças para a maximização da utilidade da informação. Porém o coeficiente encontrado (0,057) fica muito próximo do intervalo de segurança que é de 0,050.

Tabela 35 – Nível de formação *versus* percepção da utilidade da informação a partir de 2012

	Contribui Muito		Contribui		Pouco Contribui		Indiferente		Não contribui		Total	
	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%
Técnico em Contabilidade	4	100,0	–	–	–	–	–	–	–	–	4	100
Graduação	12	63,2	7	36,8	–	–	–	–	–	–	19	100
Especialização	25	49,0	23	45,1	2	3,9	–	–	1	2	51	100
Mestrado	1	20,0	3	60,0	1	20,0	–	–	–	–	5	100
Total	42		33		3						79	

Fonte: Dados da pesquisa, 2011.

<i>Test Statistics^{a,b}</i>	
	Percepção Futura
<i>Chi-Square</i>	7,518
<i>DF</i>	3
<i>Asymp. Sig.</i>	,057

a. *Kruskal Wallis Test*

b. *Grouping Variable:* Nível de Formação

Figura 22 – Teste estatístico gerado pelo SPSS 17.0

Fonte: Dados da pesquisa, 2011.

A figura 23 a seguir traz a correlação entre o nível de formação e percepção da utilidade das alterações feita pela norma. A correlação encontrada é moderada negativa e apresenta coeficiente com significância estatística. Isso significa que, quanto maior o nível de formação, menor é a percepção da utilidade das alterações introduzidas.

		Nível de Formação	Percepção Futura
Nível de Formação	<i>Pearson Correlation</i>	1	-,280*
	<i>Sig. (2-tailed)</i>		,013
	<i>N</i>	79	79

*. *Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).*

Figura 23 – Teste estatístico gerado pelo SPSS 17.0

Fonte: Dados da pesquisa, 2011.

Essa correlação pode ser constatada ou se observar a tabela 35, onde 100% dos técnicos em contabilidade afirmam que as alterações contribuem muito. Esse percentual cai para 63,2% entre os graduados, 49% entre os especialistas e apenas 20% entre os mestres.

Conforme exposto no item anterior, buscou-se a percepção dos respondentes quanto à utilidade de algumas das mudanças para maximização da informação. O objetivo deste item é testar se há significância estatística na relação entre o nível de formação e cada uma das mudanças elencada no quadro 5.

A figura 24 a seguir traz o resultado de teste estatístico e revela que não há significância estatística entre o nível de formação e as variáveis testadas

	VAR 00009	VAR 00010	VAR 00011	VAR 00012	VAR 00013	VAR 00014	VAR 00015	VAR 00016	VAR 00017	VAR 00018	VAR 00019
<i>Chi-Square</i>	,198	4,840	4,687	4,034	3,821	,851	7,552	3,420	1,165	1,540	2,797
<i>df</i>	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3
<i>Asymp. Sig.</i>	,978	,184	,196	,258	,281	,837	,056	,331	,761	,673	,424

a. *Kruskal Wallis Test*

b. *Grouping Variable:* Nível de Formação

Figura 24 – Teste estatístico gerado pelo SPSS 17.0

Fonte: Dados da pesquisa, 2011.

Com a finalidade de medir a intensidade e a direção das possíveis relações existentes entre o nível de formação e as variáveis constantes no quadro 5, buscou-se correlações entre estas variáveis, as quais estão representadas na figura 25.

Correlations

	NF	VAR 00009	VAR 00010	VAR 00011	VAR 00012	VAR 00013	VAR 00014	VAR 00015	VAR 00016	VAR 00017	VAR 00018	VAR 00019
<i>Pearson Correlation</i>	1	-,064	-,225*	-,170	-,105	,024	,180	-,047	-,145	,007	,180	-,116
<i>Sig. (2-tailed)</i>		,576	,046	,133	,357	,832	,113	,679	,203	,953	,112	,308
<i>N</i>	79	79	79	79	79	79	79	79	79	79	79	79

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

Figura 25 – Teste estatístico gerado pelo SPSS 17.0

Fonte: Dados da pesquisa, 2011.

As correlações existentes entre o nível de formação e as variáveis 13 e 17 apresentam-se na sua forma positiva, porém fraca. As variáveis 14 e 18 apresentam correlação positiva moderada, as variáveis 9 e 15 apresentam uma fraca correlação negativa, já as variáveis 11, 12, 16 e 19 apresentam correlação negativa moderada, porém todas as correlações apresentam coeficientes sem significância estatística.

A variável 10, que representa as demonstrações contábeis evidenciadas com os valores do exercício e do exercício anterior, apresentou uma moderada correlação negativa, com coeficiente de correlação com significância estatística, com relação ao nível de formação do contador, o que significa que, enquanto o nível de formação cresce, a percepção da utilidade dessa mudança diminui.

Diante do exposto acima, constata-se que o nível de formação afeta a percepção da utilidade das mudanças introduzidas pela norma, porém cabe ressaltar que isso ocorre apenas quando o respondente percebe as mudanças como um todo, não tendo influência significativa quanto à percepção individualizada das mudanças.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante do processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público aos padrões internacionais, serão necessárias várias mudanças.

Este estudo teve como objetivo captar qual a percepção que os Contadores de instituições vinculadas ao Ministério da Educação têm em relação à utilidade da informação contábil a partir da adoção das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

Para tanto buscou-se especificamente:

1. Levantar quais as informações que o contador considera importante ao processo decisório;
2. Levantar as informações contábeis disponibilizadas para o processo decisório;
3. Investigar a percepção dos contadores quanto à utilidade das informações disponibilizadas de acordo com o cenário normativo atual, para auxiliar no processo de tomada de decisão;
4. Investigar quais os fatores que interferem na utilidade da informação contábil;
5. Captar a percepção dos operadores da contabilidade quanto à utilidade para a tomada de decisão das informações produzidas a partir das alterações promovidas pelas NBCASP.

Para alcançar os objetivos propostos, foi realizada uma revisão bibliográfica sobre o tema, onde se pôde perceber que a contabilidade pública no Brasil não passou por mudanças significativas nos últimos quarentas anos, e durante todo esse período teve como principal instrumento normatizador a Lei nº 4.320/64, destinando-se basicamente a atender às exigências legais e ao controle da execução orçamentária, deixando o controle patrimonial em um segundo plano.

Ainda de acordo com a revisão da literatura, destaca-se o processo de harmonização às normas internacionais de contabilidade emitidas pelo IFAC, promovido pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e pela Secretária do Tesouro Nacional (STN), através da edição das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, pelo CFC, e do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público, editado pela STN.

Além de promover a convergência aos padrões internacionais de contabilidade pública, as NBCASP também objetivam devolver o foco patrimonial a contabilidade pública no Brasil.

A pesquisa revela que apenas 60,7% dos contadores entrevistados apontam as informações contábeis produzidas de acordo com os normativos vigentes úteis para a tomada de decisão, sendo que, destes, apenas 29,1% as consideram muito útil para este fim, enquanto que 39,3% a consideram pouco útil ou sem utilidade para auxiliar a tomada de decisão.

O elevado percentual de contadores que não reconhecem utilidade na informação contábil produzida de acordo com os normativos atuais para a tomada de decisão poderá estar vinculado ao fato de o próprio contador não acreditar que o formato atual da contabilidade pública seja o ideal para fornecer informações capazes de fazer a diferença na tomada de decisão.

Ao investigar os fatores que podem interferir na utilidade da informação contábil, produzida de acordo com os normativos vigentes, buscou-se a percepção dos entrevistados sobre quatro das características elencadas pelo CPC como sendo responsáveis pela qualidade das informações contábeis, obtendo-se os seguintes resultados:

- Para 41,8% dos respondentes a exposição clara e compreensível das informações é o fator mais relevante na utilidade da informação;
- Para 16,5% da amostra o fator que mais interfere na utilidade da informação contábil é a representação adequada destas informações;
- A comparabilidade é apontada por 17,7% como sendo o fator que mais interfere nesta utilidade;
- Para 27,8% dos entrevistados a confiabilidade é o fator predominante.

Diante dos resultados encontrados, percebe-se que, para a maioria dos contadores pesquisados, as características elencadas não são capazes de interferir na utilidade da informação contábil produzida de acordo com a legislação atual.

O fato de 58,2% dos entrevistados não terem a clareza como um fator que interfere na utilidade da informação contábil, pode sinalizar que esses profissionais não estão devidamente preocupados com compreensibilidade das informações por eles produzidas.

Para 83,5% dos contadores pesquisados a representação adequada não interfere na utilidade da informação contábil, e esse fato pode ser explicado pela falta de registro da depreciação e dos bens de uso comum, que comprometem significativamente a representação do patrimônio público.

Com relação à comparabilidade das informações os resultados revelam que, para 82,3% dos respondentes, este não é um fator capaz de interferir na utilidade de informação contábil produzida atualmente. Porém 88,6% dos entrevistados acreditam que a publicação das demonstrações contábeis evidenciando os valores do exercício anterior contribuirá de forma significativa para maximizar a utilidade da informação contábil.

Mesmo diante do elevado percentual (72,2%) de respondentes que não consideram a confiabilidade como sendo um fator que afeta a utilidade da informação contábil, esta é fator primordial para qualquer evidenciação contábil.

Os resultados encontrados apontam a exposição clara e compreensível das informações como sendo o fator que mais interfere na utilização da informação contábil produzida em consonância com os dispositivos legais vigentes.

Como parte dos objetivos específicos deste estudo investigou-se a percepção dos contadores quanto à importância das informações contábeis produzidas atualmente para a tomada de decisão.

Na percepção dos entrevistados o balanço orçamentário foi apontado como sendo a informação mais importante para a tomada de decisão por 67,1% dos entrevistados, o balanço patrimonial foi considerado importante por 53,2% dos respondentes, o balanço financeiro por 57% e a DVP por 48,1%. A preferência pelo balanço orçamentário pode ser explicada pelo forte enfoque orçamentário atribuído à contabilidade pública brasileira, conforme exposto no referencial teórico.

Apesar de 67,1% dos respondentes terem considerado o balanço orçamentário importante para a tomada de decisão, destes, apenas 41,8% o fornecem para esse fim. O balanço patrimonial é fornecido por 36,7% dos contadores, já o balanço financeiro é fornecido por 39,2% e a DVP é disponibilizada para efeitos de gestão por apenas 22,8% dos respondentes.

O balanço orçamentário, apesar de ser fornecido por menos da metade dos entrevistados, é a demonstração mais fornecida para auxiliar no processo de gestão, levando-se em conta, inclusive, os demais demonstrativos e comparativos elaborados de acordo com a legislação vigente, como pode ser observado nas tabelas 17 e 18, o que pode sinalizar que a maioria dos contadores não fornece as informações contábeis para auxiliar no processo de tomada de decisão.

Testou-se estatisticamente a influência do tempo de experiência e do nível de formação do contador na sua percepção da utilidade das informações contábeis produzidas de acordo com os normativos vigentes, onde se constatou não haver significância estatística entre

as variáveis, ou seja, nem o tempo de experiência nem o nível de formação do contador interferem na sua percepção da utilidade das informações produzidas atualmente para tomada de decisão.

Assim, nesta pesquisa foi possível verificar que, na percepção da maioria dos contadores das instituições vinculadas ao MEC, as informações contábeis produzidas atualmente são consideradas importantes para as decisões de caráter orçamentário e indiferentes para as demais decisões, sinalizando que, na prática da gestão pública, as decisões com a utilização das informações contábeis são tomadas com base em critérios meramente orçamentários.

Diante das mudanças a serem introduzidas pelas NBCASP, esta pesquisa buscou captar a percepção dos contadores quanto à utilidade das informações contábeis produzidas em decorrência de tais mudanças.

Para tanto os entrevistados foram questionados sobre a utilidade das informações que poderão ser produzidas em decorrência das mudanças introduzidas pelas NBCASP e estas são consideradas úteis pelos respondentes de acordo com os seguintes percentuais:

1. Maior ênfase no controle contábil patrimonial (88,6%).
2. Demonstrações Contábeis exibindo os valores do exercício e do exercício anterior (88,6%).
3. Adoção do regime de competência para receitas e despesas (84,8%).
4. Obrigatoriedade da depreciação, amortização e exaustão (84,8%).
5. Obrigatoriedade da elaboração da demonstração do fluxo de caixa (72,2%).
6. Implantação do sistema de custos para o setor público (86,1%).
7. Reestruturação das demonstrações contábeis (75,9%).
8. Utilização do teste de recuperabilidade (*impairment test*) (74,7%).
9. Classificação dos elementos patrimoniais em circulante e não circulante (63,3%).
10. Controle contábil quanto ao cumprimento das metas constante no PPA (78,4%).
11. Registro dos bens de uso comum (estradas, praças, pontes etc.) (58,2%).

Constatou-se, ainda, que, para 95% dos entrevistados, as informações a serem geradas a partir de 2012 são capazes de contribuir para maximizar a utilidade da informação contábil para fins de tomada de decisão.

O resultado dos testes estatísticos envolvendo o tempo de experiência, o nível de formação dos contadores e a sua percepção quanto à utilidade das mudanças para fins de

tomada de decisão revelaram que o tempo de experiência não interfere na percepção da utilidade das mudanças para fins de tomada de decisão, mas o nível de formação sim.

Assim, pode-se constatar, através dos resultados obtidos, que, de acordo com a percepção dos contadores lotados nas instituições vinculadas ao MEC, as informações produzidas em decorrência das mudanças introduzidas pelas NBCASP são capazes de maximizar a utilidade da informação contábil no processo de tomada de decisão.

Os resultados alcançados sinalizam, ainda, que os contadores pesquisados estão positivos e receptivos com relação às mudanças introduzidas, como também acreditam que as mudanças serão capazes de otimizar as informações contábeis, de modo a tornar o sistema de contabilidade pública brasileira mais eficiente. Este cenário de otimismo e receptividade deverá contribuir significativamente para superar as dificuldades encontradas no processo de implementação dessas mudanças.

Como limitação da pesquisa a ser considerada consiste no fato de as NBCASP ainda não estarem em vigor, permitindo que sejam captadas apenas as percepções sobre os efeitos produzidos nas informações contábeis. Vale ressaltar que não se pode afirmar que uma percepção seja certa ou errada, pois se trata da maneira como um indivíduo enxerga uma determinada situação.

Quanto às recomendações para futuras pesquisas, sugere-se que sejam realizados estudos em outros ministérios ou noutra esfera de governo, a fim de comparar os resultados obtidos nesta pesquisa. Recomenda-se, ainda, uma pesquisa *ex-post* à vigência das NBCASP a fim de avaliar a percepção de maximização da utilidade das informações contábeis.

Recomenda-se, ainda, uma pesquisa a fim de investigar os números obtidos neste trabalho, com destaque para os números referentes ao fornecimento das informações contábeis para a tomada de decisão, conforme exposto nas tabelas 13 a 18.

Por fim, espera-se que este estudo tenha atingido seu objetivo proposto ao instante que possa contribuir como fonte de consulta para novas pesquisas científicas.

6 REFERÊNCIAS

ANDERSON, David R. SWEENEY, Dennis J. WILLIAMS, Thomas A. **Estatística aplicada à administração e economia**. 2. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2009.

BEUREN, Ilse Maria et al. (org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

BRASIL. **Decreto-lei nº 1.939, de 20 de maio de 1982**. Altera a Classificação da Receita e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/Decreto-Lei/Del1939.htm>>. Acesso em: 11 mai. 2011.

_____. **Lei 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. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm>. Acesso em: 11 mai. 2011.

_____. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 11 mai. 2011.

_____. **Ministério da Educação e Cultura**. 2011. Disponível em: <<http://www.mec.gov.br>>. Acesso em: 24 mar. 2011.

_____. Ministério da Fazenda. **Portaria MF nº 184, de 25 de agosto de 2008**. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/PortMF_184_2008.pdf>. Acesso em: 11 mai. 2011.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria nº 157, de 9 de março de 2011**. Dispõe sobre a criação do Sistema de Custos do Governo Federal. Disponível em: <<http://anfip.datalegis.inf.br/view/txato.php?KEY=&WORD=&TIPO=POR&NUMERO=00000157&SEQ=000&ANO=2011&ORGAO=STN/MF&TIPITEM=&DESITEM=>>>. Acesso em: 11 mai. 2011.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria STN nº 467, de 6 de agosto de 2009**. Aprova os volumes II - Procedimentos Contábeis Patrimoniais, III - Procedimentos Contábeis Específicos e IV - Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, da 2ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria_STN_467_2009_PCP_PCE_PCASP.pdf>. Acesso em: 11 mai. 2011.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria STN nº 751, de 16 de dezembro de 2009**. Aprova o volume V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público e republica o volume IV - Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, da 2ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria_STN_DCASP_port751.pdf>. Acesso em: 11 mai. 2011.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria-conjunta STN/SOF nº 2, de 6 de agosto de 2009**. Aprova o Volume I - Procedimentos Contábeis Orçamentários da 2ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/portaria_conjunta_2_2009_volume_i_pco.pdf>. Acesso em: 11 mai. 2011.

_____. Ministério de Estado do Orçamento e Gestão. **Portaria MOG nº 42, de 14 de abril de 1999**. Atualiza a discriminação da despesa por funções de que tratam o inciso I do § 1º do art. 2º e § 2º do art. 8º, ambos da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, estabelece os conceitos de função, subfunção, programa, projeto, atividade, operações especiais, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/portaria42.pdf>>. Acesso em: 11 mai. 2011.

BRISOLA, Josué. Teoria do agenciamento na contabilidade: a contabilidade e o processo de comunicação. **ConTexto**, Porto Alegre, v. 4, n. 7, 2º semestre 2004.

CARLIN, Diego de Oliveira. Considerações Sobre o Processo de Convergência na Contabilidade Pública Brasileira. **Revista CRC RS**, v. 8, set. 2008.

CARMO, Maria Inês do. QUIRINO, Solange das Graças. OLIVEIRA Adriel Rodrigues de. Culturas e aprendizagem organizacional: um estudo em municípios. **Revista de C. Humanas**, v. 8, n. 1, p. 13-22, jan./jun. 2008.

CFC. Conselho Federal de Contabilidade. **Portaria CFC nº 37, de março de 2004**. Institui o Grupo de Estudos voltado para a Área Pública com a finalidade de estudar e propor Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCASP de acordo com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NICSP, editadas pela IFAC. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 10 nov. 2010.

_____. **Resolução CFC nº 1.128, de 25 de novembro de 2008**. Aprova a NBC T 16.1 - Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1128.doc>. Acesso em: 11 mai. 2011.

_____. **Resolução CFC nº 1.137, de 25 de novembro de 2008**. Aprova a NBC T 16.10 - Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1137.doc>. Acesso em: 11 mai. 2011.

_____. **Resolução CFC nº 1.138, de 28 de novembro de 2008.** Aprova a NBC TG 09 (NBC T 3.7) - Demonstração do Valor Adicionado. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1138.doc>. Acesso em: 11 mai. 2011.

CHOI, F.; MEEK, G. **International accounting.** 5. ed. New York: Pearson Prentice Hall, 2005.

COELHO, Cláudio Ulysses Ferreira. LINS, Luiz dos Santos. **Teoria da contabilidade: abordagem contextual, histórica e gerencial.** 1. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

CPC. Comitê de Pronunciamentos Contábeis. **Estrutura conceitual para elaboração e apresentação das demonstrações contábeis.** Disponível em: <http://www.cpc.org.br/pdf/pronunciamento_conceitual.pdf>. Acesso em 20 mar. 2011.

COSTA, Patrícia de Souza; OLIVEIRA, Alan Teixeira de; CARVALHO Luiz Nelson Guedes de. *Impairment* no Setor Público – Parte I: Aplicação e Reconhecimento. In: ENCONTRO DA ANPAD, 33., 2009, São Paulo. **Anais...** São Paulo: ANPAD, 2009.

CUNHA, Rafael Koifman Carneiro da. SILVA, César Augusto Tibúrcio. Análise da facilidade de leitura das demonstrações contábeis das empresas brasileiras: uma investigação do gerenciamento de impressões nas narrativas contábeis. CONGRESSO USP – CONTABILIDADE E CONTROLADORIA, 9., 2009, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2009.

DARÓS, Leandro Luís; PEREIRA, Adriano de Souza. Análise das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao Setor público – NBCASP: mudanças e desafios para a Contabilidade pública. CONGRESSO USP, 2009, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2009.

DIAS filho, José Maria. A linguagem utilizada na evidenciação contábil: uma análise de sua compreensibilidade à luz da teoria da comunicação. **Caderno de Estudos**, São Paulo: Fipecafi, v. 13, n. 24, p. 38-49, jul./dez. 2000.

DOHERTY, Tony L.; HORNE, Terry. **Managing public services: implementing changes.** London: Routledge, 2002.

FONSECA, Jairo Simon da; MARTINS, Gilberto de Andrade. **Curso de estatística.** 6. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

FREUND, John E. **Estatística aplicada a economia, administração e contabilidade.** 11. ed. Porto Alegre: Bookman, 2006.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projeto de pesquisa.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GUJARATI, Damodar N. **Econometria básica**. 4. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDÁ, Michael F. Traduzido por Antonio Zoratto Sanvicente. **Teoria da contabilidade**. 1 ed. 1999. 6. reimp. São Paulo: Atlas, 2007.

HORNGREN, Charles T.; DATAR, Srikant M.; FOSTER, George. **Contabilidade de custos**. 11. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2004.

IPSAS. **Institute for International Public Sector Accounting Standards**. Disponível em: <<http://www.ipsas.org>>. Acesso em: 24 abr. 2011.

IFAC. International Federation of Accountants. **Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements**. 2008. Disponível em: <<http://ifac.org>>. Acesso em: 24 abr. 2011.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

KOHAMA, Hélio. **Balancos Públicos: teoria e prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

_____. **Contabilidade Pública: teoria e prática**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

LEVIN, Jack; FOX, James Alen. **Estatística para ciências humanas**. 9. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

LIMA, Diana Vaz de; SANTANA, Cláudio Moreira; GUEDES, Marianne Antunes. As Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público e a legislação contábil pública brasileira: uma análise comparativa à luz da teoria contábil. **Contabilidade, Gestão e Governança**, Brasília, v. 12, n. 2, 2009.

LOPES, Jorge Expedito de Gusmão; DIAS, Juliana Cândida Ribeiro; RIBEIRO FILHO, José Francisco; PEDERNEIRAS, Marcleide Maria Macêdo. Um estudo sobre a complementaridade do fluxo de caixa e do balanço financeiro após a aprovação da NBCASP 16.6 para o setor público. ANPCONT, 4., 2010, Natal. **Anais...** Natal: APCONT, 2010.

MACÊDO, João Marcelo Alves; PEREIRA, Luiz Arthur Cavalcanti; ANJOS, Luiz Carlos Marques dos; RIBEIRO, José Francisco Filho; LOPES, Jorge Expedito de Gusmão; SILVA, Daniel José Cardoso da. Informação contábil: usuário interno, externo e o conflito distributivo. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, Rio de Janeiro, v. 13, n. 3, p. 1, set./dez. 2008.

MARCHETTI, Cláudia Tássia de Carvalho; CARVALHO, Refael Teixeira de. MONT'ALVÃO, Carlos Alberto. A influência da Gestão Burocrática nas Organizações Públicas do Brasil. **Revista Inicia**, Santa Rita do Sapucaí, MG, v. 9, p. 8-17, 2009.

MATIAS-PEREIRA, José. **Manual de metodologia da pesquisa científica**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

- NIYAMA, Jorge Katsumi. **Contabilidade internacional**. São Paulo: Atlas, 2005.
- NIYAMA, Jorge Katsumi; SILVA, César Augusto Tibúrcio. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2008.
- PAULO, Edilson. Qualidade das informações contábeis na oferta pública de ações e debêntures pelas companhias abertas brasileiras. CONGRESSO USP – CONTABILIDADE E CONTROLADORIA, 9., 2009, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2009.
- PEREIRA, M. L. J. de B. Modelos de Mudança nas Organizações Brasileiras: uma análise crítica. In: BJUR, W.; CARAVANTES, G. R. (Orgs.). **Reengenharia ou readministração? Do útil e do fútil nos processos de mudança**. Porto Alegre: AGE, 1995.
- RIBEIRO FILHO, José Francisco; LOPES, Jorge; PEDERNEIRAS, Marcleide. (Organizadores.) **Estudando teoria da contabilidade**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- RICHARDSON, Roberto Jarry et al. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- RUIZ, João Alvaro. **Metodologia científica**, 6. ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- SARAIVA, Luiz Alex Silva. Cultura organizacional em ambiente burocrático. **Revista de Administração Contemporânea – RAC**, v. 6, n. 1, p. 187-207, jan./abr. 2002.
- SCHROEDER, Richard G et al. **Financial accounting: theory and analysis**. 7. ed. New York: John Wiley & Sons, 2001.
- SILVA, Antonio Carlos Ribeiro da. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade: orientações de estudos, projetos, artigos, relatórios, monografias, dissertações, teses**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- SILVA, Lino Martins. **Contabilidade governamental: um enfoque administrativo da nova contabilidade pública**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- SILVA, Manoel Soares da. **Utilidade da informação contábil para tomada de decisões: um estudo sobre a percepção dos gestores de micro e pequenas empresas da grande João Pessoa**. 2010. Dissertação (Mestrado) – Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, UnB, UFPB e UFRN, 2010.
- SILVEIRA, Amélia. (Coord.). **Roteiro básico para apresentação e editoração de teses, dissertações e monografias**. 2. ed. rev., atual e ampl. Blumenau: Edifurb, 2004.
- SLOMSKI, Valmor. **Controladoria e governança na gestão pública**. 1. ed. 2005. 3. reimp. São Paulo: Atlas, 2005.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de contabilidade pública: um enfoque na contabilidade municipal**. 2. ed. 2003. 6. reimp. São Paulo: Atlas, 2003.

SÖTHER, Ari. Implementação do regime de competência no setor público: impactos na estrutura patrimonial dos governos municipais da microrregião de São Miguel do Oeste – SC. ANPCONT, 4., 2010, Natal. **Anais...** Natal: APCONT, 2010.

SOUZA, Domingos Carvalho de. **A utilização da informação contábil na atividade pecuária do estado do Rio Grande do Norte: um enfoque nos demonstrativos gerados para tomada de decisão**. 2004. Dissertação (Mestrado) –Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, UnB, UFPB e UFRN, 2004.

STICKNEY, Cleyde P. WEIL, Roman L. **Contabilidade financeira: introdução aos conceitos, métodos e aplicações**. Traduzido da 12. ed. norte-americana. São Paulo: Cengage Learning, 2009.

TOLEDO, Geraldo Luciano; OVALLE, Ivo Izidoro. **Estatística básica**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1994.

TUDOR, Adriana Tiron; MUTIU, Alexandra. **Cash versus accrual accounting in public sector**. Babes-Bolyai University – Faculty of Economics and Business Administration and Babes – Bolyai University, nov. 2006. Disponível em: <http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=906813#_blank>. Acesso em: 25 abr. 2011.

XAVIER JUNIOR, Antonio Erivando. PAULO, Edilson. SILVA, José Dionísio Gomes. Estudo sobre a capacidade informacional das novas estruturas das demonstrações contábeis aplicadas ao setor público. ANPCONT, 4, 2010, Natal. **Anais...** Natal: APCONT, 2010.

APÊNDICE

APÊNDICE A - QUESTIONÁRIO APLICADO COM O CONTADOR



PROGRAMA MULTIINSTITUCIONAL E INTER-REGIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

Orientador: Prof. Dr. José Dionísio Gomes da Silva

Mestrando: Antonio Erivando Xavier Júnior

Este Questionário destina-se ao levantamento de dados junto aos Contadores dos órgãos vinculados ao Ministério da Educação - MEC, com a finalidade de subsidiar pesquisa sobre a utilidade da informação contábil na tomada de decisão no cenário atual e após a vigência da NBC T 16 (Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica Aplicada ao Setor Público).

1 – Caracterização do Respondente

1.1 Sexo

- Masculino
 Feminino

1.2 Faixa Etária

- menos de 25 anos 41 a 45 anos
 25 a 30 anos 46 a 50 anos
 31 a 35 anos Mais de 50 anos
 36 a 40 anos

1.3 Nível de Formação

- Técnico em Contabilidade
 Graduação
 Especialização
 Mestrado
 Doutorado

1.4 Tipo de instituição a que pertence

- Universidade
 Instituto Federais
 Outros

1.5 Estado a que pertence? _____

1.6 Há quanto tempo exerce a função de Contador?

- Menos de um ano
 de 01 a 05 anos
 de 06 a 10 anos
 de 11 a 15 anos
 Mais de 15 anos

2 – Utilidade da Informação Contábil

Percepção das Regras Atuais

2.1 Em sua opinião, as informações produzidas atualmente pela Contabilidade para apoiar o processo de tomada de decisão dos dirigentes são?

- Muito útil
- Útil
- Pouco útil
- Não tem utilidade
- Indiferente

2.2 Quais os fatores que interferem na utilidade da informação contábil no processo de tomada de decisão de acordo com as regras atuais de produção das informações?

- Exposição clara e compreensível das informações;
- Representação adequada;
- Comparabilidade;
- Confiabilidade;

2.3 Das informações abaixo, quais o Senhor (a) julga importante (s) para o mencionado processo de tomada de decisão?

- Balanço Patrimonial;
- Balanço Orçamentário;
- Balanço Financeiro;
- Demonstração das Variações Patrimoniais;
- Demonstração das receitas e despesas segundo as categorias econômicas;
- Demonstrativo da Execução Orçamentária da Despesa;
- Demonstrativo da Disponibilidade de Recursos;
- Comparativo da Receita Orçada com a Arrecadada;
- Comparativo da Despesa Autorizada com a Realizada;
- Demonstrativo da despesa por funções, sub-funções e programas conforme o vínculo com os recursos;
- Inventário de bens móveis e imóveis;
- Análises e Pareceres Contábeis quando solicitados;

2.4 Das informações abaixo, quais o Senhor (a) fornece para os dirigentes objetivando apoiar o processo de tomada de decisão?

- Balanço Patrimonial;
- Balanço Orçamentário;
- Balanço Financeiro;
- Demonstração das Variações Patrimoniais;
- Demonstração das receitas e despesas segundo as categorias econômicas;
- Demonstrativo da Execução Orçamentária da Despesa;
- Demonstrativo da Disponibilidade de Recursos;
- Comparativo da Receita Orçada com a Arrecadada;
- Comparativo da Despesa Autorizada com a Realizada;
- Demonstrativo da despesa por funções, sub-funções e programas conforme

- o vínculo com os recursos;
- Inventário de bens móveis e imóveis;
- Análises e Pareceres Contábeis quando solicitados;

Percepção das Regras a Partir de 2012

2.5. Em função da vigência da Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público a partir de 2012, que traz a obrigatoriedade de uma serie de mudanças, qual a sua percepção no sentido de melhorar a utilidade da informação contábil para fins de tomada de decisão:

Responda (5) Muito útil; (4) Útil; (3) Pouco útil; (2) Não tem utilidade e (1) Indiferente.

- Maior ênfase no controle contábil patrimonial;
- Demonstrações Contábeis apresentadas com os valores do exercício corrente e do exercício imediatamente anterior;
- Adoção do regime de competência para receitas e despesas;
- Obrigatoriedade da Depreciação, Amortização e Exaustão;
- Obrigatoriedade da elaboração da Demonstração do Fluxo de Caixa;
- Implementação do sistema de custos para o setor público;
- Reestruturação das Demonstrações contábeis;
- Utilização do teste de recuperabilidade (*Impairment Test*) para avaliação dos bens patrimoniais; (Valor de mercado ou valor justo)
- Classificação dos Elementos patrimoniais em circulante e não-circulante;
- Controle contábil quanto ao cumprimento das metas constante no PPA, LDO e LOA;
- Registro dos bens de uso comum (estradas, praças, pontes, etc);

2.6 Diante das mudanças listadas na questão anterior, na sua percepção estas contribuirão para a maximização da utilidade das informações contábeis para fins de tomada de decisão?

- Contribui Muito
- Contribui
- Pouco Contribui
- Não Contribui
- Indiferente

2.7 Faça um breve comentário sobre a produção e remessa da informação contábil para os dirigentes da sua instituição?