

**UNIVERSIDADE FEDERAL DA GRANDE DOURADOS - UFGD  
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO, CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ECONOMIA  
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**JOÃO VICTOR GUIMARÃES SOARES**

**PERCEPÇÃO DAS DIFICULDADES DE IMPLEMENTAÇÃO DAS NORMAS  
BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE RELATIVAS À DEPRECIAÇÃO DE  
ELEMENTOS DO ATIVO IMOBILIZADO EM PREFEITURAS DO MS**

**DOURADOS/MS**

**2018**

JOÃO VICTOR GUIMARÃES SOARES

**PERCEPÇÃO DAS DIFICULDADES DE IMPLEMENTAÇÃO DAS NORMAS  
BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE RELATIVAS À DEPRECIÇÃO DE  
ELEMENTOS DO ATIVO IMOBILIZADO EM PREFEITURAS DO MS**

Trabalho de Graduação apresentado à Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e Economia da Universidade Federal da Grande Dourados, como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Me Marcelo Chaves de Jesus  
Banca Examinadora:

Prof. Dra. Maria Aparecida F. S. Nogueira  
Prof. Me. Juarez Marques Alves

DOURADOS/MS  
2018

S676p Soares, João Victor Guimarães

PERCEPÇÃO DAS DIFICULDADES DE IMPLEMENTAÇÃO DAS NORMAS  
BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE RELATIVAS À DEPRECIAÇÃO DE ELEMENTOS DO  
ATIVO IMOBILIZADO EM PREFEITURAS DO MS [recurso eletrônico] / João Victor Guimarães  
Soares. -- 2018.

Arquivo em formato pdf.

Orientador: Marcelo Chaves de Jesus.

Coorientadora: Maria Aparecida Farias de Souza Nogueira.

TCC (Graduação em Ciências Contábeis)-Universidade Federal da Grande Dourados, 2018.

Disponível no Repositório Institucional da UFGD em:

<https://portal.ufgd.edu.br/setor/biblioteca/repositorio>

1. Contabilidade Pública. 2. Controle Interno. 3. Depreciação. 4. Gestão Pública. 5.  
Implementação de NBCASP. I. Jesus, Marcelo Chaves De. II. Nogueira, Maria Aparecida Farias De  
Souza. III. Título.

Ficha catalográfica elaborada automaticamente de acordo com os dados fornecidos pelo(a) autor(a).

©Direitos reservados. Permitido a reprodução parcial desde que citada a fonte.

PERCEPÇÃO DAS DIFICULDADES DE IMPLEMENTAÇÃO DAS NORMAS  
BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE, RELATIVAS À DEPRECIÇÃO DE  
ELEMENTOS DO ATIVO IMOBILIZADO EM PREFEITURAS DO MS

JOÃO VICTOR GUIMARÃES SOARES

Esta monografia foi julgada adequada para aprovação na atividade acadêmica específica de Trabalho de Graduação II, que faz parte dos requisitos para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis, pela Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e Economia – FACE da Universidade Federal da Grande Dourados – UFGD.

Apresentado à Banca Examinadora integrada pelos professores:

Prof. Me. Marcelo Chaves de Jesus

Prof. Dra. Maria Aparecida F. S. Nogueira

Prof. Me. Juarez Marques Alves

## RESUMO

Com as alterações nas Normas de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP), especialmente na Norma Brasileira Técnica NBC T 16.9, que trata do processo de mensuração da depreciação, o presente estudo teve por objetivo identificar as dificuldades que as prefeituras do Estado de Mato grosso do Sul, enfrentam para implementar as Normas relativas à depreciação de elementos do ativo imobilizado, desde o ano de 2012, quando se tornou obrigatório sua mensuração. Para alcançar esse objetivo foram coletados a partir de 5 (cinco) prefeituras do estado, 10 (dez) respostas em cada fator considerado como possível dificuldade. Esta é uma pesquisa de caráter descritivo e exploratório, com uma abordagem qualitativa, no que diz respeito aos meios: bibliográfica, documental, pesquisa de campo e coleta de dados com usuários da área. Os resultados obtidos demonstram que as dificuldades de implementação da NBCASP, em Prefeituras de Mato Grosso do Sul, coincidem com aqueles encontrados na literatura; o fator que mais chama a atenção é a estrutura hierárquica no Setor Público (indivíduo de maior poder político prevalece sobre o conhecimento técnico), com um grau de frequência mediana de 7,5 na opinião dos respondentes no questionário fechado, o mesmo fator foi citado com outras palavras na resposta da questão aberta “pessoal comissionado ocupando cargo de gerência”.

**Palavras-chave:** Contabilidade Pública; Controle Interno; Depreciação; Gestão Pública; Implementação de NBCASP.

## ABSTRACT

With the changes in the Accounting Standards Applied to the Public Sector (NBCASP), especially in the Standards Brazilian Technical NBC T 16.9, that treats the process measurement depreciation, the present study aimed to identify the difficulties that the prefectures of the state of Mato Grosso do Sul, are facing to implement the standards, relating to the depreciation of elements of fixed assets, since the year 2012, when it became mandatory measurement. To reach this goal were collected from 5 (five) prefectures of the state, 10 (ten) responses on each factor considered as a possible difficulty. This is a search of character, descriptive and exploratory, with a qualitative approach, with says regard to the means: bibliographic, documental, field research and data collection with users from the area. The results achieved demonstrate that the difficulties of implementation of NBCASP, in the prefectures of Mato Grosso do Sul, match those found in the literature; the factor most calls the attention is the hierarchical structure in the Public Sector (the individual greater political power prevails over technical knowledge), with a degree of frequency median of 7,5 in the opinion of the respondents on the questionnaire closed; the same factor was cited with other words in the answer of the question open “personal commissioned occupying office of management”.

**Keywords:** public accounting; Internal Control; Depreciation; Public Management; Implementation in NBCASP.

## **LISTAS DE TABELA**

Tabela 1 - Contabilidade Aplicada ao Setor Público	22
Tabela 2 - Depreciação no Setor Público	23
Tabela 3 - Controle Interno	24
Tabela 4 - Gestão Pública	25
Tabela 5 - Análise Comparativa dos Fatores	26
Tabela 6 - Prefeitura x Microrregião	27

## **LISTAS DE ABREVIATURAS E SIGLAS**

CFC - Conselho Federal de Contabilidade

MA- Mediana

NBCASP - Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público

NBC T - Norma Brasileira de Contabilidade Técnica

SIAFI - Sistema Integrado de Administração Financeira

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>10</b>
1.1 DEFINIÇÃO DA PROBLEMÁTICA .....	11
1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA .....	12
<b>1.2.1 Objetivo geral .....</b>	<b>12</b>
<b>1.2.2 Objetivos específicos .....</b>	<b>12</b>
1.3 JUSTIFICATIVA .....	13
<b>2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA .....</b>	<b>14</b>
2.1 CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO .....	14
2.2 DEPRECIAÇÃO NO SETOR PÚBLICO .....	15
2.3 CONTROLE INTERNO.....	16
2.4 GESTÃO PÚBLICA.....	17
<b>3 METODOLOGIA.....</b>	<b>19</b>
3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA .....	19
3.2 DEFINIÇÃO DO OBJETO DE ESTUDO .....	20
3.3 TÉCNICAS DE COLETA DE DADOS.....	21
3.4 TÉCNICAS DE ANÁLISE DE DADOS .....	22
<b>4 RESULTADOS E DISCUSSÕES .....</b>	<b>24</b>
4.1 CARACTERÍSTICAS DOS RESPONDENTES .....	24
4.2 ANÁLISE DAS QUESTÕES DO APÊNDICE A .....	25
<b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>31</b>
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>33</b>

## 1 INTRODUÇÃO

A contabilidade pública é definida como o ramo da contabilidade que estuda, orienta, controla e demonstra a organização e execução da fazenda pública, o seu patrimônio e variações. Serve para controlar e analisar os fatos ocorridos na administração pública (KOHAMA, 2016). O autor também cita que administrar não é somente prestar um serviço, mas também, dirigir, governar e exercer um serviço com a finalidade de obter um resultado relevante (KOHAMA, 2016).

A contabilidade pública está passando por um processo de reformulação, ligado à convergência de normas e procedimentos dos aspectos contábeis. No Brasil estas mudanças tiveram início com a publicação da Portaria nº 184 de 25/08/2008, estabelecendo através do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) as primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) (SANTOS, 2015).

A contabilidade pública, com o objetivo de proteger o patrimônio das entidades, promoveu melhorias na transparência e prestação de contas, através da convergência internacional, aproximando-se a contabilidade pública da contabilidade financeira e empresarial (SANTOS, 2015). A diferença entre a contabilidade pública e a contabilidade privada, é que na área privada pode ser feito tudo aquilo que a Lei não proíbe; na pública é permitido somente o que está definido previamente em lei (ANDRADE, 2007).

Neste processo os gestores públicos esbarram nas leis, devendo segui-las rigorosamente, incluindo aqui a Lei nº. 4.320/64 a qual institui que a contabilização na administração pública deve atender os requisitos da execução orçamentária. Evidenciação e transparência são requisitos indispensáveis para exercer o controle social, onde o agente controlador se torna o cidadão. Portanto, a transparência nas informações passadas à sociedade é importantíssima, seguindo a Lei de acesso à informação nº 12.527/11, que trata da divulgação de temas da gestão pública (GRACILLIANO; FIALHO, 2013).

Neste atual meio da contabilidade pública, é essencial utilizar-se de um controle interno, como forma de prevenção, em todas as funções, sendo elas: administrativa, jurídica, orçamentária, contábil, financeira, patrimonial e que, para a administração pública, se torna de suma importância sua utilização para o alcance dos objetivos (JOSE FILHO, 2008). Segundo o decreto nº 200/67, um dos princípios da gestão pública é o princípio do controle, nesta

forma de gerenciamento a administração pública deve estar atenta aos mesmos (GRACILLIANO; FIALHO, 2013).

Neste aspecto de globalização, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) aprovou em 2008 as dez primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor público (NBCASP), sendo uma delas a NBC T 16.9, que trata de critérios e procedimentos para se registrar contabilmente a depreciação, a amortização e a exaustão no setor público (GRACILLIANO; FIALHO, 2013).

A Norma Brasileira de Contabilidade Técnica (NBC T) 16.9, em seus conceitos, criou o comitê gestor da convergência no Brasil, que promoveu ações para desenvolver a contabilidade com as normas internacionais no setor público, a partir do exercício social de 2012 sendo obrigatório a contabilização e mensuração da depreciação, amortização e exaustão. (CFC, 2012).

Segundo a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica (NBC T) 16.10, ativo imobilizado e também os gastos adicionais, são mensurados e avaliados com base no valor da aquisição do bem. Pois quando os elementos do ativo imobilizado tiverem a vida útil econômica limitada, ficarão sujeitos à depreciação, amortização ou exaustão durante esse período. (CFC, 2012).

Para Silva *et al.* (2017) esta obrigatoriedade na contabilização das perdas por depreciação, amortização ou exaustão busca promover uma gestão patrimonial mais eficiente, tornando-a mais confiável, à real capacidade econômica do imobilizado, sendo possível mensurar a capacidade na prestação de serviços públicos por determinado bem.

## 1.1 DEFINIÇÃO DA PROBLEMÁTICA

Nesta pesquisa o problema terá como foco as influências na implementação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP), com relação à depreciação dos bens do ativo imobilizado, pois a NBCASP cita a obrigatoriedade deste item na Norma Brasileira de Contabilidade Técnica (NBC T) 16.9. A pesquisa buscou identificar as dificuldades para se implementar esta norma em algumas Prefeituras do Estado de Mato Grosso do Sul desde o ano de 2012, quando se tornou obrigatório sua mensuração.

Portanto, o trabalho tem por finalidade responder ao seguinte questionamento: "**Quais as dificuldades para implementar as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), relativas à depreciação de elementos do ativo imobilizado, a**

## **partir do ano de 2012, na percepção dos agentes públicos, nas Prefeituras do Estado de Mato Grosso do Sul?"**

A depreciação, de forma geral, já possuía uma previsão na Lei n.º 4320/1964 e na Lei de Responsabilidade Fiscal, n.º 101/2000, porém não havia exigibilidade em sua mensuração e contabilização. Tais mudanças ocorreram com a aprovação da Resolução do CFC n.º 1.136/2008, normatizando os procedimentos relacionados à depreciação. (SILVA *et al.*, 2017).

Com a normatização da Norma Brasileira de Contabilidade Técnica (NBC T) 16.9, ficou claro a obrigatoriedade e reconhecimento da depreciação, e também que deve ser contabilizada até que o valor contábil do ativo se iguale ao seu valor residual. O valor da depreciação deve ser apurado mensalmente e reconhecido em todos os exercícios durante sua vida útil. (SILVA *et al.*, 2017).

### 1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA

Para um melhor entendimento da pesquisa, os objetivos foram divididos em dois tópicos: geral e específicos.

#### *1.2.1 OBJETIVO GERAL*

Para Bonfim (2008), o objetivo geral é uma visão abrangente do tema, relacionando-se com o conteúdo que faz parte da pesquisa, tanto dos eventos já existentes, quanto das ideias demonstradas para estudo; portanto, o objetivo geral é o que se pretende alcançar.

Com isso, o presente estudo tem como objetivo geral: Identificar as dificuldades para implementar as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), relativas à depreciação de elementos do ativo imobilizado, a partir do ano de 2012, na percepção dos agentes públicos, nas Prefeituras do Estado de Mato Grosso do Sul.

#### *1.2.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS*

Os objetivos específicos devem guiar o pesquisador ao alcance do objetivo geral, tem a função de intermediar, de um lado alcançando o objetivo geral e por outro lado atingindo os objetivos específicos em suas situações particulares (BONFIM, 2008). Com isso os objetivos específicos são:

- 1) Identificar os fatores que na percepção dos servidores públicos, possam representar empecilhos para a aplicação das Normas relativas à depreciação;
- 2) Identificar segundo o entendimento dos servidores públicos, se há vínculo entre a burocracia no setor público e a implementação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP);
- 3) Certificar-se de acordo com a concepção dos respondentes, se há uma influência da gestão pública na implementação da Norma.

### 1.3 JUSTIFICATIVA

A dificuldade em encontrar materiais bibliográficos para a pesquisa, proporciona um incentivo ao estudo de acadêmicos nessa área, visando facilitar o trabalho de profissionais que atuam no setor público e que, agora, terão que realizar o registro da depreciação de forma obrigatória. (SILVA *et al.*,2011).

Para Fernandes (2016), a apuração e mensuração da depreciação são importantíssimas para a tomada de decisão quanto à alocação dos recursos públicos em instituições públicas, inclusive nas Prefeituras do Estado de Mato Grosso do Sul. Portanto, o exposto justifica o presente estudo.

Com isso, este trabalho justifica-se em virtude da imposição legal da Administração Pública aos órgãos públicos, em especial à Prefeituras do Estado de Mato Grosso do Sul em se adequar às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP), com enormes desafios em sua implantação na maioria dos municípios brasileiros.

Essa pesquisa se justifica também pela colaboração na convergência da contabilidade brasileira, em contribuir para o desenvolvimento do conhecimento sobre o tema e suas repercussões no cenário nacional. Esses resultados relevantes contribuirão para uma melhoria e execução das Normas Brasileiras Aplicadas ao Setor Público, somando-se ao conhecimento contábil e administrativo das entidades públicas, através das experiências de implantação e adequação em seus municípios.

## 2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

O referencial teórico desta pesquisa está organizado em quatro seções, para melhor entendimento do tema. São eles: a primeira, foca na Contabilidade Aplicada ao Setor Público baseando-se nas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público NBCASP. A segunda, traz o fato específico, a mensuração da depreciação de bens imobilizados no setor público. A terceira aborda o controle interno utilizado no setor público, onde se tem grande influência na tomada de decisões. E por último, a quarta seção, demonstra a gestão pública no processo de implementação das normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP).

### 2.1 CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

Conforme a Norma Brasileira Técnica NBC T 16.1, a Contabilidade Aplicada ao Setor Público é definida como o ramo da ciência contábil aplicada na geração de informações, nos princípios fundamentais de contabilidade e nas normas contábeis ligadas ao controle patrimonial das entidades públicas (CFC, 2012).

Para Santos (2015), uma das possíveis dificuldades na implementação das Normas Brasileiras de contabilidade, é a complexidade no seu campo atuante. Deve se ter um grande cuidado e atenção quando for utilizar-se do campo em que se atua a contabilidade pública.

Kohama (2016, p. 25) explica que:

A Contabilidade Pública é um dos ramos mais complexos da ciência contábil e tem por objetivo captar, registrar, acumular, resumir, e interpretar os fenômenos que afetam as situações orçamentárias, financeiras e patrimoniais das entidades de direito público interno, ou seja, a União, Estados, Distrito Federal e Municípios, através de metodologia especialmente concebida para tal, que se utiliza de contas escrituradas segundo normas específicas que constituem o Sistema Contábil Público.

Contabilidade pública pode ser definida como o registro das quantidades de transações tanto econômicas, quanto financeiras, sendo pessoas físicas ou jurídicas, detentoras do patrimônio. Seu objetivo não é apenas registrar, mas também fornecer informações que ajudem na tomada de decisão, definindo claramente começo, meio e fim (ANDRADE, 2007).

A contabilidade pública é um sistema de informação de natureza interna e externa, ocorrendo uma inter-relação entre ambas as partes, com isso os sistemas contábeis tornam-se importantes no processo de gestão, direta ou indiretamente (SANTOS, 2015).

A globalização e a nova Contabilidade Pública, fazem com que a informações contábeis necessitem serem compreensíveis aos seus usuários, demandando igualdade dos procedimentos na Contabilidade Aplicada ao Setor Público, podendo realizar um comparativo entre essas informações (FERNANDES, 2016).

## 2.2 DEPRECIÇÃO NO SETOR PÚBLICO

Depreciação é a desvalorização do ativo imobilizado, sua deterioração por consequência da utilização, diminuindo gradativamente ao longo de sua vida útil (KOHAMA, 2017). O custo do ativo imobilizado é caracterizado como uma despesa para a empresa quando utilizado, com função de verificar a vida útil dos bens imobilizados. Portanto, depreciação é o processo de alocação do custo ou despesa com relação à vida útil do bem (GRACILLIANO; FIALHO, 2013).

Segundo o Manual do Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI), valor depreciável seria: o valor original de um ativo, deduzido de seu valor residual, quando for possível determinar este valor. O manual SIAFI do tesouro nacional, define mensuração como ato de constatação de valores monetários para itens do ativo ou passivo, exibidos no processo de percepção dos fatos da administração, revelados perante os procedimentos técnicos aplicados em análises quantitativas e qualitativas (STN, 2016).

Existem três métodos utilizados no cálculo da depreciação: quotas constantes, soma dos dígitos e o de unidades produzidas. Porém, o Manual do Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI), indica que o método das quotas constantes é o mais apropriado para ser utilizado pela administração pública, tornando as informações consistentes e comparáveis (FERNANDES, 2016).

O método das quotas constantes distribui o custo do bem com relação ao tempo utilizado. Utiliza-se uma taxa de depreciação permanente durante a vida útil do ativo, por sua simplicidade e facilidade no cálculo é o método mais utilizado (FERNANDES, 2016).

O método da soma dos dígitos tem o valor da depreciação decrescente a partir do início da utilização do ativo, proporciona quotas maiores quando o bem é novo e menores

quando o ele está no fim da vida útil, resultando em custos mais uniformes (FERNANDES, 2016).

O método de unidades produzidas é baseado no total de unidades que serão produzidas para o cálculo da depreciação dos ativos, é utilizado em maior frequência nas indústrias. Portanto, suas características de considerar a estimativa de unidades produzidas, não é aplicável para todos os campos (FERNANDES, 2016).

A vida útil do ativo imobilizado, que está ligada com a mensuração da depreciação, é definida em relação de quanto o bem terá utilidade, podendo ser definida pelo tempo em que se espera utilizar o ativo na entidade e também pode ser definida por uma projeção de quantidades produzidas por este ativo (SILVA *et al.*, 2017).

Assim, o ativo imobilizado é um ativo tangível, palpável e mantido na utilização da produção, fornecimentos de mercadorias ou serviços, aluguel a outros ou para fins administrativos, com expectativa de uso maior que um ano (MARTINS *et al.*, 2013).

### 2.3 CONTROLE INTERNO

O controle interno tem como principal objetivo, a segurança do patrimônio, manifestado como resultado, constituindo uma ferramenta importante para auxiliar a contabilidade pública (JOSÉ FILHO, 2008). Portanto, cada informação obtida deve ser analisada e estudada, pois a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica (NBC T) 16.8 (CFC, 2012, p.35) afirma que:

O sistema de informação e comunicação da entidade do setor público deve identificar, armazenar e comunicar toda informação relevante, na forma e no período determinados, a fim de permitir a realização dos procedimentos estabelecidos e outras responsabilidades, orientar a tomada de decisão, permitir o monitoramento de ações e contribuir para a realização de todos os objetivos de controle interno.

Para Andrade (2007), o controle interno é a execução dos métodos no acompanhamento dos atos, fatos e demonstrações, buscando melhorias na entidade. É um alinhamento entre o processo de planejamento e execução, para se alcançar os resultados esperados ao final deste processo.

O controle interno é um conjunto de normas e procedimentos, realizados pelo setor administrativo, servindo para separar e agrupar funções, determinar obrigações e responsabilidades dos funcionários, limitar o acesso às informações confidenciais, com isso diminuindo os erros e as fraudes (JOSÉ FILHO, 2008).

Segundo Santos (2015), às legislações exercem o poder de fiscalizar quem está executando, melhorando a qualidade do serviço prestado pelo controle interno. Porém o autor cita como possíveis dificuldades na implementação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, o ambiente cultural, institucional e político, influenciando direta ou indiretamente nos sistemas contábeis.

## 2.4 GESTÃO PÚBLICA

A nova gestão pública é formada por normas surgidas após o aumento da burocracia, com o objetivo de solucionar os problemas de competitividade e efetividade, aproveitando o grande número de informações disponibilizadas pela administração pública, baseando-se em valores eficientes e eficazes, utilizando-se de práticas da administração privada (FERNANDES, 2016). Com isso, é possível que o aumento da burocracia possa dificultar a implementação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

A estrutura da gestão pública ou administração pública é mantida para dar segurança às necessidades básicas da sociedade, por meio de serviços prestados socialmente, devem ser gerenciadas para dar continuidade nos serviços oferecidos pelo setor público. É composta por todo o estado, se baseia em uma estrutura hierarquizada com o enfoque da autoridade, abrangendo atividades financeiras e econômicas (GRACILLIANO; FIALHO, 2013).

No Brasil a reforma do aparelho do Estado dos anos de 1990, fez crescer a utilização do conceito de governança, orientando o governo a praticar uma prestação de contas e um controle social. A reforma propõe uma substituição do modelo burocrático de Max Weber por um modelo gerencial de controle interno; entretanto um não substitui o outro, eles se completam e criam novos instrumentos de gestão (FERNANDES, 2016).

Na Europa, havia uma desigualdade entre o aumento dos impostos aos contribuintes e a qualidade dos serviços oferecidos para a sociedade. A dívida pública aumentava e não se tinha uma eficiência nos serviços prestados. Para solucionar este problema, foram desenvolvidas reformas, como por exemplo a nova gestão pública financeira, em que a contabilidade produzia relatórios financeiros, servindo como auxílio na gestão pública, trazendo com eles uma transparência na prestação de contas (SANTOS, 2015).

A gestão pública, está em processo de transformação, buscando se adaptar a estas mudanças ocorridas devido à globalização. Estes aprimoramentos buscam a eficiência nas

informações passadas para a sociedade e uma melhor utilização dos recursos Públicos (GRACILLIANO; FIALHO 2013).

### 3 METODOLOGIA

Com o foco de atingir o objetivo da pesquisa, em encontrar as dificuldades no processo de implantação das Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), relativas à depreciação de elementos do ativo imobilizado das Prefeituras do Estado de Mato Grosso do Sul, desde o ano de 2012, foram coletadas informações com servidores públicos e usuários das informações contábeis das Prefeituras de Mato Grosso do Sul. Os procedimentos utilizados nesta pesquisa serão tratados neste capítulo, primeiramente será descrito o delineamento da pesquisa, em seguida a área da amostra e por último como foram realizadas a coleta de dados e a análise dos mesmos.

#### 3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA

Esta pesquisa, com relação ao método, trata-se de uma pesquisa qualitativa, a qual pode ser considerada como uma coleta de dados oral ou escrita, que busca conteúdo, fazendo de maneira adequada a abordagem de um fenômeno social, proporcionando uma análise aprofundada, descrevendo a complexidade dos fenômenos estudados. (SANTOS, 2015).

A pesquisa qualitativa não tem como foco a representatividade numérica, mas sim o aprofundamento do entendimento de um grupo social. As pesquisas qualitativas recusam o modelo positivista aplicado ao estudo da vida social, pois o pesquisador não poderá fazer julgamentos, nem deixar que suas crenças atrapalhem a sua pesquisa. (GERHARDT; SILVEIRA, 2009).

Os métodos qualitativos têm por finalidade explicar o porquê das coisas, não quantificam valores, nem colocam à prova os fatos demonstrados, pois os dados analisados, são obtidos de diferentes abordagens. Na pesquisa qualitativa, o pesquisador é ao mesmo tempo o sujeito e o objeto de suas pesquisas. O conhecimento do pesquisador é limitado, tendo assim o objetivo de trazer novas informações com o método qualitativo, sendo elas pequenas ou grandes. (GERHARDT; SILVEIRA, 2009). Com isso, a pesquisa torna-se um estudo descritivo de natureza qualitativa, com o objetivo de apresentar possíveis soluções, nas dificuldades encontradas para mensurar a depreciação dos bens imobilizados do setor público nas Prefeituras de Mato Grosso do Sul na implementação das NBCASP, busca também identificar as dificuldades já existentes.

A pesquisa exploratória tem como objetivo, trazer maior conhecimento sobre o problema abordado, com intuito de tornar mais claro seu entendimento ou a construir hipóteses. Envolve nesta pesquisa: (1) levantamento bibliográfico; (2) entrevistas com pessoas que tem envolvimento no problema pesquisado; e (3) análise de exemplos que incentivam a compreensão. Essas pesquisas também são conhecidas como: pesquisa bibliográfica e estudo de caso. (GERHARDT; SILVEIRA, 2009).

A pesquisa exploratória tem como objetivo trazer mais conhecimentos sobre o problema, visando torná-lo mais visível ou a constituir hipóteses. Pode-se dizer que esta pesquisa tem como principal objetivo o aperfeiçoamento de ideias. Seu planejamento é, portanto, bastante flexível, possibilitando a consideração dos mais variados aspectos relativos ao fato estudado (GIL, 2002). Com isso a pesquisa é do tipo exploratória, pela utilização das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP) ser um assunto pouco compreendido dentro do setor público, principalmente em prefeituras.

A pesquisa de campo é constituída por indagações, sendo formada por pesquisas bibliográficas e documentais, é formada por uma coleta de dados com pessoas ligadas ao assunto da pesquisa, realizada com diferentes tipos de pesquisa, havendo um envolvimento entre o investigador e as pessoas investigadas (GERHARDT; SILVEIRA, 2009).

### 3.2 DEFINIÇÃO DO OBJETO DE ESTUDO

Para Santos (2015), o universo possui diversos elementos, capazes de serem um objeto de estudo, a amostra é uma parte do universo, possuindo assim, importância na escolha para o estudo. Quanto aos tipos de amostra pode-se caracterizar por acessibilidade, a amostra que é escolhida por se ter um fácil acesso aos elementos disponíveis.

Tendo as dificuldades de mensurar a depreciação como centro da análise, estabeleceu-se o universo de pesquisa como sendo o patrimônio público dos municípios Sul-matogrossenses, compondo também a administração pública dos mesmos. As Prefeituras de Bela Vista, Caracol, Glória de Dourados, Ivinhema e Sete Quedas se dispuseram a responder o questionário, sendo elas o universo da amostra na coleta dos dados, representam aproximadamente 6,32% dos municípios de Mato Grosso do Sul.

Esta pesquisa irá se utilizar de uma amostra de servidores que desenvolvem atividades relacionadas às Normas Contábeis atuais para gerar informações contábeis, e que terão suas atividades influenciadas pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público

(NBCASP) nas Prefeituras de Bela Vista, Caracol, Glória de Dourados, Ivinhema e Sete Quedas: contadores, auditores, chefes de divisão, usuários do Sistema Integrado de Administração Financeira e controladores internos. Não foram realizados testes não paramétricos, devido ao pequeno número de respostas; portanto, os resultados não podem ser generalizados.

### 3.3 TÉCNICAS DE COLETA DE DADOS

Para a coleta dos dados foi realizado um questionário, enviado para servidores públicos ligados à parte contábil de Prefeituras do Estado de Mato Grosso do Sul, para descobrir as dificuldades que estas Prefeituras encontram na implementação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, relativas à depreciação de elementos do ativo imobilizado.

Houve uma primeira tentativa de contato por telefone com as 79 prefeituras de Mato Grosso do Sul, não obtendo um bom resultado, pois poucas Prefeituras disponibilizaram um contato de e-mail para ser encaminhado o *link* do questionário. Mesmo assim, o *link* não foi encaminhado somente nos e-mails que foram indicados por telefone, mas também para os e-mails dos setores de Contabilidade, Controladoria ou para a Secretaria Administrativa das Prefeituras que não obtivemos contato por telefone; através de um acesso na internet, foram coletados os e-mails respectivos. Ou seja, o *link* do questionário foi encaminhado para as Prefeituras do estado, obtendo 10 respostas de 5 prefeituras.

O questionário foi dividido em duas partes: a primeira parte (A) foi construída baseada na escala tipo *Likert*, onde o respondente atribuiu um grau em relação às dificuldades de 1-10, sendo: (1) para mínimo impacto; e (10) para máximo impacto na implementação da Norma, conforme demonstrado no **apêndice A**.

A segunda parte (B) traz os dados dos respondentes: a Prefeitura em que ele atua, formação acadêmica, área de formação, função na Prefeitura e faixa etária dos respondentes, na qual demonstra-se o perfil dos servidores que participaram da pesquisa, e suas características que influenciaram sua perspectiva sobre a implantação da NBC T 16.9 nas Prefeituras de Mato Grosso do Sul, conforme demonstrado no **apêndice B**.

O questionário foi elaborado baseando-se em algumas literaturas, para compor a coleta de dados, tendo uma questão aberta para que, além dos aspectos considerados no questionário

fechado, relacionados à implantação da NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão, outros aspectos que estão ocorrendo nas Prefeituras possam ser relatados pelos respondentes.

O objetivo é coletar informações, opiniões e relatos que não foram encontrados em documentos oficiais, fazendo uma descrição mais próxima da realidade. É importante identificar os pontos principais, construindo alternativas para resolver o problema em questão. Algumas perguntas do questionário são baseadas em Fernandes (2016) e Santos (2015).

Após a montagem o questionário foi submetido a testes de piloto, sendo realizado com pessoas da área, como professores e ex servidores públicos agora atuantes no setor privado. Não gerando dúvidas no teste, o questionário foi mantido sem alterações e aplicado aos servidores das Prefeituras já descritas no trabalho.

### 3.4 TÉCNICAS DE ANÁLISE DE DADOS

Para uma melhor análise as 17 questões do **apêndice A** foram divididas em quatro blocos, com uma variância no número de questões em cada um. O bloco A, contém 3 questões voltadas à Contabilidade Aplicada ao Setor Público, o bloco B, contém 4 questões voltadas à depreciação no setor público, o bloco C, contém 4 questões voltadas ao controle interno e o bloco D, contém 6 questões voltadas à gestão pública.

Será analisado o grau de impacto destas dificuldades para as Prefeituras de Bela Vista, Caracol, Glória de Dourados, Ivinhema e Sete Quedas, através de uma frequência estatística, utilizando-se de resultados encontrados a partir do cálculo da mediana.

A mediana é usada para realçar os dados centrais de um conjunto, sendo ela o elemento que divide uma série ao meio, gerando duas partes iguais. Deixa 50% dos elementos abaixo de seu valor e 50% acima de seu valor. Por estar no centro acaba sendo uma medida mais útil que a própria média, principalmente para a análise de fatos socioeconômicos (MARTINS; DOMINGUES, 2011).

Na questão aberta do **apêndice A**, serão analisadas as dificuldades específicas das Prefeituras de Bela Vista, Caracol, Glória de Dourados, Ivinhema e Sete Quedas, que por um acaso não foram mensuradas no questionário.

Para a análise dos dados será utilizado um comparativo, com pesquisas já apresentadas e citadas no presente trabalho. Levantou-se na literatura casos paralelos com os casos estudados na pesquisa, buscando identificar se as dificuldades já existentes na aplicação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP), referentes à

depreciação dos bens imobilizados, são semelhantes às encontradas nas Prefeituras de Bela Vista, Caracol, Glória de Dourados, Ivinhema e Sete Quedas, a partir do exercício de 2012.

## 4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

Para um melhor entendimento da pesquisa, a análise dos resultados foi dividida em quatro partes, que serão descritas a seguir:

- a. A primeira é uma demonstração da personalidade dos respondentes do questionário.
- b. A segunda é uma comparação qualitativa entre os dados obtidos em cada bloco, através do cálculo da mediana, com referências bibliográficas dos fatores específicos.
- c. A terceira é uma análise geral entre os blocos, seguindo a mediana obtida e utilizando-se também de referências para reforçar os aspectos descritos.
- d. A quarta e última é um levantamento e comparação das informações obtidas na questão aberta do **apêndice A**, com citações de autores na área.

### 4.1 CARACTERÍSTICAS DOS RESPONDENTES

O questionário constante no **apêndice B** tem por finalidade conhecer as características dos servidores que fazem parte do universo da pesquisa, e que participaram do questionário, com intuito de mensurar a familiaridade dos mesmos com a contabilidade pública municipal, seus conhecimentos e experiências no setor público.

A Tabela 06 analisou a relação entre as Prefeituras e a microrregião em que atuam os servidores participantes da pesquisa, através de estatística descritiva.

**TABELA 06 – PREFEITURA X MICRORREGIÃO**

	Prefeitura	Microrregião
Respondente 1	Glória de Dourados	Iguatemi
Respondente 2	Glória de Dourados	Iguatemi
Respondente 3	Sete Quedas	Iguatemi
Respondente 4	Bela Vista	Bodoquena
Respondente 5	Bela Vista	Bodoquena
Respondente 6	Caracol	Bodoquena
Respondente 7	Sete Quedas	Iguatemi
Respondente 8	Ivinhema	Iguatemi

Respondente 9	Bela Vista	Bodoquena
Respondente 10	Bela Vista	Bodoquena

Fonte: Dados da pesquisa, 2018.

Analisando os resultados, os 10 respondentes fazem parte de 5 Prefeituras do Mato Grosso do Sul, sendo 4 (quatro) atuantes na Prefeitura de Bela Vista, 2 (dois) atuantes na Prefeitura de Glória de Dourados, 2 (dois) atuantes na Prefeitura de Sete Quedas, 1 (um) atuante na Prefeitura de Caracol e 1 (um) atuante na Prefeitura de Ivinhema. Com a esboço da tabela acima percebe-se que os 10 respondentes atuam em Prefeituras localizadas nas microrregiões de Bodoquena e Iguatemi, portanto os resultados estão diretamente ligados a essas microrregiões do estado.

Com relação à formação acadêmica dos respondentes, foi analisado que 4 tem graduação no curso de Ciência Contábeis, 2 não tem formação nenhuma, 1 está cursando Ciências Contábeis, 1 tem duas formações: Ciências Contábeis e Administração, 1 tem graduação e especialização em Ciências Contábeis e também especialização em gestão de cidades e 1 é bacharel em Direito. Portanto, verificou-se que 70% dos respondentes tem algum vínculo com o curso de Ciências Contábeis, sendo ele finalizado ou em andamento.

Em relação à função exercida pelos respondentes na Prefeitura, notou-se que 4 são contadores, 2 são auditores internos, 2 exercem cargos de confiança, 1 é chefe de divisão e 1 é vice-prefeito. Com isso, nota-se que 40% dos respondentes estão diretamente ligados a contabilidade praticada por essas Prefeituras.

Referindo-se a faixa etária dos respondentes, foi constatado que 5 tem uma faixa etária de 26 a 35 anos, 4 têm uma faixa etária de 36 a 45 anos e 1 tem mais de 56 anos. Ou seja, 90% dos respondentes tem entre 26 e 45 anos. Com 50% dos respondentes tendo idade de 26 a 35 anos, verifica-se a necessidade de inovação no setor público, surgindo a nova administração pública citada por Fernandes (2016).

#### 4.2 ANÁLISE DAS QUESTÕES DO APÊNDICE A

Com o intuito de responder o objetivo geral em identificar as dificuldades que Prefeituras do Estado de Mato grosso do Sul estão enfrentando, para implementar as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), relativas à depreciação de elementos do ativo imobilizado, a partir do ano de 2012, e também os objetivos

específicos, os dados serão demonstrados através de tabelas e citações de autores na área, reforçando ou contradizendo o resultado alcançado na pesquisa.

Na Tabela 01 é demonstrado os graus de percepções dos respondentes, relacionados aos itens que tratam da Contabilidade Aplicada ao Setor Público:

**Tabela 01 - Contabilidade Aplicada ao Setor Público**

Fatores	Graus de percepção										Ma
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	
1) A falta de conhecimento das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica NBC T 16.1 a NBC T 16.11.	0	0	0	0	3	1	1	2	1	2	7,5
2) A complexidade das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica NBC T 16.1 a NBC T 16.11.	0	0	0	0	2	1	2	5	0	0	7,5
3) A utilização da Contabilidade Pública com fins apenas de registro.	0	0	0	0	3	2	0	4	0	1	7

Fonte: Elaborado pelo autor, 2018.

Segundo os respondentes, no bloco A os fatores: (1) a falta de conhecimento das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica NBC T 16.1 a NBC T 16.11 e (2) a complexidade das Normas Técnicas NBC T 16.1 a NBC T 16.11, alcançam um grau de frequência mediana de 7,5.

Segundo Santos (2015), a grande quantidade de normatizações e menor grau de autoridade do setor público, fazem com que as discussões sobre as Normas Contábeis sejam deixadas de lado. O autor ainda cita que a falta de conhecimento gera dificuldades na implantação da NBCASP.

Silva (2017) verificou que ocorre mudanças na harmonia entre a contabilidade pública e a ciência contábil, que tem por objeto de estudo o patrimônio das entidades, colocado como foco das informações geradas pela contabilidade aplicada ao setor público. Este foco traz uma sintonia na transparência das informações passadas a sociedade, se tornando indispensável o conhecimento contábil para realizar a contabilidade patrimonial.

Neste bloco os respondentes consideraram um pouco menos relevante, o fator (3) a utilização da Contabilidade Pública com fins apenas de registro, com um grau de frequência mediana de 7. De acordo com Fernandes (2016) a Contabilidade Aplicada ao Setor Público, não apenas fornece informações de resultados econômicos e financeiros do patrimônio público e suas mutações, mas também possui uma função social, onde traz informações importantes para a tomada de decisões e à prestação de contas.

Na Tabela 02 é demonstrado os graus de percepções dos respondentes, relacionados aos itens que tratam da depreciação no setor público:

**Tabela 02 - Depreciação no Setor Público**

Fatores	Graus de percepção										Ma
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	
4) O conhecimento dos métodos utilizado no cálculo da depreciação (quotas constantes, soma dos dígitos ou unidades produzidas)	1	0	1	2	1	1	3	1	0	0	5,5
5) A atribuição do custo ou despesa para o bem adquirido.	0	0	1	2	1	1	2	2	0	1	6,5
6) A definição da vida útil do bem adquirido.	1	1	1	0	1	2	0	3	0	1	6
7) A recente exigência do registro da depreciação do Ativo Imobilizado Público.	0	0	1	0	2	0	0	6	0	1	8,5

Fonte: Elaborado pelo autor, 2018.

Segundo os respondentes, no bloco B o fator (7), a recente exigência do registro da depreciação do Ativo Imobilizado Público, tem uma maior frequência mediana, chegando a um grau de 8. Em 21 de novembro de 2008 o comitê gestor da convergência no Brasil, aprovou a Norma Brasileira Técnica NBC T 16.9, que trata da depreciação, entrando em vigor a partir de 1º de janeiro de 2010 (CFC, 2012).

Para Gerhardt e Silveira (2009), com a publicação da NBC T 16.9 se tornou visível a obrigatoriedade do reconhecimento da depreciação no setor público. A Lei nº 12.527 de maio de 2012, veio reforçar a obrigatoriedade da divulgação das informações, prevendo prazos em suas publicações, representando um avanço na transparência do setor público, fazendo com que o sigilo se torne uma exceção, dificultando o processo.

Neste bloco os respondentes consideraram com menos relevante o fator (4), o conhecimento dos métodos utilizado no cálculo da depreciação (quotas constantes, soma dos dígitos ou unidades produzidas), com uma frequência mediana de 5,5. Fernandes (2016), cita que o Manual de Sistema Integrado (SIAFI), indica o método das quotas constantes como o mais apropriado para ser utilizado pela administração pública. Porém, Gerhardt e Silveira (2009), diz que independentemente do método utilizado no cálculo da depreciação, não há prejuízos na escolha de um determinado método.

Na Tabela 03 é demonstrado os graus de percepções dos respondentes, relacionados aos itens que tratam do controle interno:

**Tabela 3 - Controle interno**

Fatores	Graus de percepção										Ma
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	
8) O alto custo para planejar e executar cada	0	0	0	1	2	2	2	2	0	1	6,5

etapa do processo de implementação											
9) Os recursos escassos para realizar as mudanças necessárias.	0	0	0	0	3	0	0	4	1	2	8
10) A fiscalização executada pela legislação.	0	0	0	1	4	4	0	1	0	0	5,5
11) A falta de confiança dos servidores públicos na execução das tarefas.	0	1	0	1	2	1	1	3	0	1	6,5

Fonte: Elaborado pelo autor, 2018.

Segundo os respondentes no bloco C, o fator de maior relevância é o fator (9), os recursos escassos para realizar as mudanças necessárias, onde há uma frequência mediana de grau 8. Para alcançar os objetivos da integração entre os sistemas e a contabilidade pública, é necessário um aperfeiçoamento das máquinas administrativas e de investimentos tecnológicos. Será necessário mudar, substituir sistemas que estão fora de uso, por novas tecnologias, aprimorar o treinamento para grupos de tecnologia, entre outros investimentos. Porém, com o cenário de crise econômica, vivenciada pelos municípios brasileiros, tais mudanças se tornam empecilhos na implementação da NBCASP (SANTOS, 2015).

Segundo, José Filho (2008) o instrumento de controle capaz de transformar as informações obtidas em análises econômicas e financeiras é a contabilidade governamental. O autor ainda afirma que o controle interno deve definir o período em que as informações devem ser transmitidas, definir quem irá informar e quem receberá a informação, analisar essas informações planejando medidas a serem tomadas e definir o objeto da informação.

Neste bloco os respondentes consideraram menos relevante o fator (11), a falta de confiança de servidores públicos na execução das tarefas, onde há uma frequência mediana de grau 5,5. O controle interno transmite uma proteção e confiança na execução das tarefas realizadas pelos servidores públicos, com relação ao gerenciamento do patrimônio público (JOSÉ FILHO, 2008). Ou seja, falta formação para esses servidores de como realizar esses procedimentos de forma correta.

Na Tabela 04 é demonstrado os graus de percepções dos respondentes, relacionados aos itens que tratam da gestão pública:

**Tabela 4 – Gestão Pública**

Fatores	Graus de percepção										Ma
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	
12) A legislação não atende a realidade dos municípios Sul Mato-Grossenses.	1	0	2	1	1	1	2	2	0	0	5,5
13) O aumento da burocracia na Gestão Pública.	1	0	0	0	0	1	2	1	5	0	8,5
14) A estrutura hierárquica no	0	0	0	0	1	1	2	3	1	2	8

Setor Público (indivíduo de maior poder político prevalece sobre o conhecimento técnico)											
15) Geração de muitas informações em pouco tempo.	0	0	0	0	2	0	1	5	1	1	8
16) A falta de apoio e projetos voltados para a execução e correta aplicação por parte da alta administração.	0	0	0	0	1	1	3	3	0	2	7,5
17) A transparência na prestação de contas, inclusive nas informações transmitidas para a sociedade.	1	0	0	2	1	0	1	1	2	2	7,5

Fonte: Elaborado pelo autor, 2018.

Segundo os respondentes no bloco D os fatores (13,14 e 15), o aumento da burocracia na Gestão Pública, a estrutura hierárquica no Setor Público (indivíduo de maior poder político prevalece sobre o conhecimento técnico) e a geração de muitas informações em pouco tempo, obtiveram um grau de frequência de mediana de 8,5.

Segundo Santos (2015), a solução encontrada pelos municípios para estruturar os cargos públicos, foi criar uma contadoria em sua estrutura, na qual não se associa com gestores; nestes casos, torna-se uma secretaria, ou um órgão vinculado à secretaria da fazenda.

Neste bloco os respondentes consideraram como menos relevante o fator (12), a legislação que não atende a realidade dos municípios Sul Mato-Grossenses com um grau de frequência mediana de 5,5. Entretanto, este resultado vai em contrapartida com que diz SANTOS (2015), que algumas normas são direcionadas para a realidade de cada município, visto que são elaborados pelo Sistema Tributário Nacional (STN), o qual não tem adaptação para a realidade municipal, tornando indispensável a realização de mudanças para que possa implantá-las.

Na Tabela 05 é demonstrado a mediana em graus de percepções dos respondentes, relacionados aos aspectos de cada bloco:

**Tabela 5 – Análise Comparativa dos Fatores por respondente**

Bloco de fatores	Graus de percepção										Ma
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	
Contabilidade Aplicada ao Setor Público.	0	0	0	0	8	4	3	11	1	3	7,5
Depreciação no Setor Público.	2	1	4	4	5	4	5	12	0	3	6,5
Controle Interno.	0	1	0	3	11	7	3	10	1	4	6
Gestão Pública.	3	0	2	3	6	4	11	15	9	7	8

Fonte: Elaborado pelo autor, 2018.

O primeiro bloco de aspectos considerados como os mais impactantes para os respondentes, está associado a gestão pública, tendo este fator uma mediana de grau 8. Silva

(2017) observou em sua pesquisa que o reconhecimento da depreciação na Contabilidade dos estados brasileiros, determinada na Lei de Responsabilidade Fiscal, tornou essencial à evidenciação e a disponibilização de informações referente à gestão dos recursos públicos nas três esferas do governo, no poder executivo, legislativo e judiciário.

O segundo bloco de aspectos considerados pelos respondentes como os mais impactantes na implementação da NBCASP, estão ligados a Contabilidade Aplicada ao Setor Público, tendo este fator um grau de mediana de 7,5. Com a globalização e a internacionalização dos mercados internos e externos, se torna necessário o fornecimento de informações comparáveis e compreensíveis, demandando padronização dos procedimentos na Contabilidade Aplicada ao Setor Público em fornecer informações fidedignas para seus usuários (FERNANDES, 2016).

O terceiro bloco de aspectos considerados como os mais impactantes para os respondentes, estão reunidos no fator de depreciação no setor público, tendo este fator uma mediana de grau 6,5. Ainda assim, para Viana *et al* (2013), a ausência de atitudes preventivas na mensuração da depreciação dos ativos, deixam o patrimônio público distorcido com relação ao seu real valor e a contabilidade pública em discordância com os procedimentos permitidos na prática contábil, enfatizando a importância da depreciação, mas que na pesquisa realizada nas 5 prefeituras já citadas, os respondentes não consideraram os fatores deste bloco tão relevantes para a implementação das Normas.

O quarto e último bloco de aspectos considerados como os mais impactantes para os respondentes, está vinculado ao controle interno, tendo este fator uma mediana de grau 6. Na sociedade, a combinação em que se realiza a administração pública é extremamente condenada pela falta de recursos e por uma exigência cada vez maior exercida pela sociedade, refletindo nos gestores públicos, uma grande preocupação relacionada aos aspectos que pertencem a parte de controle interno, exigindo do *Controller* uma maior eficiência na execução das tarefas, que são de sua responsabilidade (JOSÉ FILHO, 2008).

Ao final do **apêndice A** foi formulada uma questão aberta opcional onde os respondentes poderiam expressar sua opinião sobre alguma dificuldade não abordada no questionário fechado, mas que também impactam na implementação da NBCASP nas Prefeituras de Mato Grosso do Sul. Somente três respondentes se manifestaram.

As dificuldades abordadas foram: a falta de conhecimento e comprometimento por parte dos gestores, a ausência na capacitação dos servidores, tornando-os despreparados para compor uma comissão de avaliação, a falta de investimentos em preparação dos servidores, a

falta de envolvimento da Administração, pessoal comissionado ocupando cargo de gerência e bens fora de uso e obsoleto, mas com valor contábil.

## **5 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Com as atuais alterações nas Normas de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, a harmonia entre as informações contábeis se tornou um desafio para a administração pública, pois as diferenças culturais, políticas, econômicas e sociais dificultam a adaptação dos municípios para realizar essas mudanças. O desafio de implantar uma nova Contabilidade Pública nos municípios brasileiros, os impactos sentidos pelos usuários das informações contábeis, os aspectos culturais e regionais de cada município, exige novos estudos aprofundados sobre o tema.

Com um cenário amplo, o presente estudo tem como objetivo responder o questionamento proposto: quais as dificuldades enfrentadas na implementação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), relativas à depreciação de elementos do ativo imobilizado, nas Prefeituras Sul-mato-grossenses, a partir do ano de 2012.

Para responder ao questionamento, foi proposto o objetivo geral: identificar as dificuldades que Prefeituras do estado de Mato grosso do Sul estão enfrentando, para implementar as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), relativas à depreciação de elementos do ativo imobilizado, a partir do ano de 2012, quando se tornou obrigatória sua mensuração.

O objetivo geral foi alcançado através de estudos bibliográficos, que citam possíveis dificuldades na implementação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP), em diversos estados e municípios brasileiros. A partir desse estudo foi elaborado um questionário, que foi enviado para as Prefeituras de Mato Grosso do Sul. Para complementar o objetivo geral foi necessário estabelecer objetivos específicos para responder às indagações.

O primeiro objetivo específico foi identificar os fatores que possam representar empecilhos para a aplicação das normas relativas à depreciação. O fator que mais chama a atenção é o fator (14), a estrutura hierárquica no Setor Público (indivíduo de maior poder

político prevalece sobre o conhecimento técnico), com um grau de frequência mediana de 8,5 na pesquisa realizada no questionário fechado; o mesmo fator foi citado com outras palavras na resposta da questão aberta sobre as dificuldades na implementação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP) “pessoal comissionado ocupando cargo de gerência”.

O segundo objetivo específico foi identificar se há vínculo entre a burocracia no setor público e a implementação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP). Com um grau de frequência mediana de 8,5 alcançado no fator (13), o aumento da burocracia na Gestão Pública, percebe-se que há associação deste fator com a implementação da NBCASP. Portanto este fator não pode ser descartado como uma possível dificuldade na implementação da NBCASP.

O terceiro e último objetivo específico foi certificar se há influência da política na implementação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP). Com o fator (16), a falta de apoio e projetos voltados para a execução e correta aplicação por parte da alta administração com um grau de frequência mediana de 7,5 e o mesmo fator sendo citado na resposta “a falta de envolvimento da Administração” na questão aberta, pode levar a considerar que há uma influência relevante da política na implementação da NBCASP.

As limitações dessa pesquisa englobam a administração municipal das Prefeituras das microrregiões de Bodoquena e Iguatemi, não se estendendo a outras entidades públicas de outros órgãos das regiões. Na busca de desvendar aspectos reais da implantação da NBCASP nas Prefeituras de Mato Grosso do Sul, em respostas aos problemas deste estudo, novas inquietações foram surgindo, as quais se configuram como oportunidades para pesquisas futuras e que podem trazer contribuições ao tema abordado.

Espero que os futuros acadêmicos se interessem em pesquisar e estudar um pouco mais sobre o setor público, em especial as Normas de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, por serem muito complexas e atuais, podem surgir muitos questionamentos, sendo um bom tema para pesquisas futuras, já que chegará um tempo em que a fase de adaptação das Normas no setor público terá fim.

## REFERÊNCIAS

ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade pública na gestão municipal**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

BONFIM, R. **A percepção dos alunos de ensino médio acerca do conceito de mudança de fase do ferro**. Monografia (licenciatura) - Curso de Física, Universidade Estadual do Ceará, 2008. Disponível em: <[www.uece.br/fisica/index.php/arquivos/doc\\_download/16-](http://www.uece.br/fisica/index.php/arquivos/doc_download/16-)>. Acesso em: 18 set. 2018.

CFC, Trata das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Disponível em: <[http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor\\_P%C3%BAblico.pdf](http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor_P%C3%BAblico.pdf)>. Acesso em: 27 mai. 2018.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. CPC 27 – Ativo imobilizado. 2009. Disponível em: <[http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/316\\_CPC\\_27\\_rev%2012.pdf](http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/316_CPC_27_rev%2012.pdf)>. Acesso em: 27 mai. 2018.

FERNANDES, S. **Proposição de metodologia no processo de implantação dos procedimentos de depreciação em uma instituição federal de ensino superior**. Dissertação (mestrado nacional em administração pública) - Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e Economia, Universidade Federal da Grande Dourados, 2016. Disponível em: <<http://files.ufgd.edu.br/arquivos/arquivos/78/MESTRADO-ADMINISTRACAO-PUBLICA/TCF%20-%20Sandra%20Fernandes%20-%20vers%C3%A3o%20final.pdf>>. Acesso em: 15 set. 2018.

GERHARDT; SILVEIRA. Sistema de Bibliotecas. 1 ed. UFRGS, 2009a. 120 p. (Métodos de pesquisa). Disponível em: <<http://www.ufrgs.br/cursopgdr/downloadsSerie/derad005.pdf>>. Acesso em: 26 jun. 2018.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GRACILLIANO; FIALHO. Registro da depreciação na contabilidade pública: uma contribuição para o Disclosure de gestão. **Revista Pensar Contábil**, v. 15, n. 56, p. 14 - 21, jan./abr. 2013. Disponível em: <<http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-08/index.php/pensarcontabil/article/viewFile/1540/1377>>. Acesso em: 23 mai. 2018.

JOSÉ FILHO, Antônio. A importância do controle interno na administração pública. **Revista Diversa**, v. 1, n. 1, p. 85 – 99, jan./jun. 2008. Disponível em: <[http://www.tre-rs.gov.br/arquivos/JOSE\\_controle\\_interno.PDF](http://www.tre-rs.gov.br/arquivos/JOSE_controle_interno.PDF)>. Acesso em: 17 nov. 2017.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade pública: teoria e prática**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

MARTINS; DOMINGUES. **Estatística geral e aplicada**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

SANTOS, Suani Alves dos. **Avaliação das dificuldades de implantação a convergência às normas internacionais de contabilidade aplicada ao setor público (IPAS)**. Dissertação (mestrado em contabilidade e controladoria) - Universidade federal do Amazonas. Manaus, p.

102. 2015. Disponível em: <<https://tede.ufam.edu.br/handle/tede/4873>>. Acesso em: 02 jan. 2018.

SILVA, Luciene Lima da *et al.* Depreciação no setor público: uma análise da evolução da evidenciação contábil nos órgãos da administração pública do estado do Amazonas. **Revista de Contabilidade da UFBA**, v. 11, n. 2, p. 03 - 23, mai./ago. 2017. Disponível em: <<https://rigs.ufba.br/index.php/rcontabilidade/article/view/20412>>. Acesso em: 04 abr. 2018.

SILVA, Maurício Corrêa da *et al.* Depreciação no Setor Público: análises de procedimentos em uma Unidade Gestora. **Boletim de Orçamento e finanças**, Governet, n. 73, p.418 - 432, mai. 2011. Disponível em: <[https://www.researchgate.net/publication/280444280\\_Depreciacao\\_no\\_Setor\\_Publico\\_analises\\_de\\_procedimentos\\_em\\_uma\\_Unidade\\_Gestora](https://www.researchgate.net/publication/280444280_Depreciacao_no_Setor_Publico_analises_de_procedimentos_em_uma_Unidade_Gestora)>. Acesso em: 22 mai. 2018.

STN, Trata do Manual SIAFI do Tesouro Nacional. Disponível em: <<http://manualsiafi.tesouro.fazenda.gov.br/pdf/020000/020300/020318>>. Acesso em: 24 mai. 2018.

VIANA, Clilson Castro *et al.* Implantação da depreciação no setor público e procedimentos contábeis: um estudo em uma instituição pública de ensino superior. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, UFSC, Florianópolis, v. 10, n. 20, p.113-138, mai./ago. 2013. Disponível em: <<https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/5017378.pdf>>. Acesso em: 04 abr. 2018.

**APÊNDICE A - AVALIAÇÃO DAS DIFICULDADES ENCONTRADAS NA  
IMPLEMENTAÇÃO DAS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE  
APLICADA AO SETOR PÚBLICO (NBCASP)**

Este questionário tem por objetivo, identificar as dificuldades enfrentadas para implementar a Norma Brasileira Técnica NBC T 16.9, referente à depreciação de elementos que compõem o Ativo Imobilizado nas Prefeituras do Estado de Mato Grosso do Sul. Pressupõem-se que os aspectos descritos que seguem, possam impactar na implementação da NBC T 16.9, causando dificuldades. Neste sentido, atribua grau de relação à dificuldade, sendo 1 para mínimo impacto na implementação da NBC T 16.9 e 10 para máximo impacto na implementação da NBC T 16.9. Na sua opinião, qual o grau de impacto os seguintes fatores têm sobre a implementação das NBC T 16.9?

1) A falta de conhecimento das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica NBC T 16.1 a NBC T 16.11.

Mínimo impacto

Máxima impacto

2) A complexidade das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica NBC T 16.1 a NBC T 16.11.

Mínimo impacto

Máxima impacto

3) A utilização da Contabilidade Pública com fins apenas de registro.

Mínimo impacto

Máxima impacto

4) O conhecimento dos métodos utilizado no cálculo da depreciação (quotas constantes, soma dos dígitos ou unidades produzidas).

Mínimo impacto

Máxima impacto

5) A atribuição do custo ou da despesa ao bem adquirido.

Mínimo impacto

Máxima impacto

6) A definição da vida útil do bem adquirido.

Mínimo impacto

Máxima impacto

7) A recente exigência do registro da depreciação do Ativo Imobilizado Público.

Mínimo impacto

Máxima impacto

8) O alto custo para planejar e executar cada etapa do processo de implementação.

Mínimo impacto

Máxima impacto

9) Os recursos escassos para realizar as mudanças necessárias.

Mínimo impacto

Máxima impacto

10) A falta de confiança dos servidores públicos, na execução das tarefas.

Mínimo impacto

Máxima impacto

11) Geração de muitas informações em pouco tempo.

Mínimo impacto

Máxima impacto

12) A legislação que não atende a realidade dos municípios Sul Mato-Grossenses.

Mínimo impacto

Máxima impacto

13) O aumento da burocracia na Gestão Pública.

Mínimo impacto

Máxima impacto

14) A estrutura hierárquica no Setor Público (indivíduo de maior poder político prevalece sobre o conhecimento técnico).

Mínimo impacto

Máxima impacto

15) A fiscalização executada pela legislação.

Mínimo impacto

Máxima impacto

16) A falta de apoio e projetos voltados para a execução e correta aplicação por parte da alta administração.

Mínimo impacto

Máxima impacto

17) A transparência na prestação de contas, inclusive nas informações transmitidas para a sociedade.

Mínimo impacto

Máxima impacto

18) Além dos aspectos considerados neste questionário, quais outros estão ocorrendo na Prefeitura em que atua, causando dificuldades na implantação da NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão.

**APÊNDICE B - DADOS DO RESPONDENTE DO QUESTIONÁRIO**

19) Em qual prefeitura municipal do Mato Grosso do Sul atua?

20) Tem formação acadêmica? Se sim qual(is)? \*

21) Qual função desempenha na prefeitura?

22) Qual sua faixa etária?

Menor que 25 anos;

De 26 a 35 anos;

De 36 a 45 anos;

De 46 a 55 anos;

Acima de 56 anos;