

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO-ECONÔMICO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTABILIDADE

Fabiano Domingos Bernardo

**As mudanças no controle interno contábil de uma Autarquia
Federal para adequação ao enfoque patrimonial da Contabilidade
Pública**

Dissertação submetida ao Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, da Universidade Federal de Santa Catarina para a obtenção do Grau de Mestre em Contabilidade.

Orientador: Prof. Drº. Luiz Alberton.

Florianópolis
2014

Ficha de identificação da obra elaborada pelo autor, através do Programa de Geração Automática da Biblioteca Universitária da UFSC.

Bernardo, Fabiano Domingos

As mudanças no controle interno contábil de uma Autarquia Federal para adequação ao enfoque patrimonial da Contabilidade Pública / Fabiano Domingos Bernardo ; orientador, Luiz Alberton - Florianópolis, SC, 2014. 125 p.

Dissertação (mestrado) - Universidade Federal de Santa Catarina, Centro Sócio-Econômico. Programa de Pós-Graduação em Contabilidade.

Inclui referências

1. Contabilidade. 2. Contabilidade Aplicada ao Setor Público. 3. Conformidade contábil. 4. Controle interno contábil. 5. Enfoque patrimonial da Contabilidade Pública. I. Alberton, Luiz. II. Universidade Federal de Santa Catarina. Programa de Pós-Graduação em Contabilidade. III. Título.

Fabiano Domingos Bernardo

**AS MUDANÇAS NO CONTROLE INTERNO CONTÁBIL
DE UMA AUTARQUIA FEDERAL PARA ADEQUAÇÃO AO
ENFOQUE PATRIMONIAL DA CONTABILIDADE PÚBLICA**

Esta dissertação foi julgada adequada para obtenção do Título de “Mestre em Contabilidade”, e aprovada em sua forma final pelo Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina.

Florianópolis, 17 de dezembro de 2014.

Prof. José Alonso Borba, Dr.
Coordenador do Programa

Banca Examinadora:

Prof. Luiz Alberton, Dr.
Orientador
Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)

Prof^a. Ilse Maria Beuren, Dr^a.
Membro Externo
Universidade Federal do Paraná (UFPR)

Prof. Ernesto Fernando Rodrigues Vicente, Dr.
Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)

Prof. Sergio Murilo Petri, Dr.
Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente aos meus pais, Domingos Martiniano Bernardo e Roseli Gonçalves Bernardo, por me mostrarem o caminho da humildade e da dignidade. Também por acreditarem nos meus sonhos e fazerem de tudo para me ajudar a concretizá-los. Representam o grande alicerce das minhas conquistas.

A minha incansável família, pelos bons momentos e por compreenderem minha ausência. Representam minha válvula de escape nesse mundo de tantas responsabilidades.

Ao meu orientador, Professor Luiz Alberton, pelos ensinamentos e pela coragem de ter aceitado a orientação de um tema tão ignorado pela academia.

Ao meu amigo Marcelo Medeiros da Rosa, por ter me incentivado a iniciar este projeto e por ter participado ativamente deste trabalho. Sem sua contagiante força de vontade eu não teria conseguido forças para abraçar esse desafio.

Aos colegas de mestrado, pela troca de experiências, informações e pelo apoio nos momentos de desânimo.

Não poderia deixar de destacar minha amiga Maria Luiza Guesser, a quem agradeço pela partilha do conhecimento durante o curso, também pelas alegrias e momentos de descontração nos momentos em que tudo parecia não ter fim.

Ao meu Amigo Jornalista Elian Matte, pelos seus ensinamentos em língua portuguesa e também por ter me dado forças para continuar neste projeto.

Aos meus colegas de trabalho no DNIT, Carina Adriana Serafim, Felipe Vieira Ávila e Luciana Vieira Valim, pelo apoio incondicional na elaboração desta pesquisa, principalmente em relação à coleta de dados da entidade estudada.

Finalmente agradeço a todos que direta ou indiretamente contribuíram para que esta pesquisa fosse possível.

"Se eu fui capaz de ver mais longe é porque eu estava de pé nos ombros de gigantes."

Isaac Newton

RESUMO

O objetivo deste estudo foi evidenciar os mecanismos de controle interno contábil, adotados pelo Departamento Nacional de Infraestrutura de Transportes (DNIT), que garantam a aplicação do enfoque patrimonial exigido pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Trata-se de um estudo descritivo, com abordagem quantitativa e qualitativa. O processo de coleta de dados consistiu na aplicação de questionário e extração de dados do Sistema SIAFI. Para análise dos resultados, os dados do questionário foram dispostos em tabelas e confrontados com os dados referentes à conformidade contábil do órgão. Conclui-se que a conformidade contábil é o único mecanismo de controle contábil sob o enfoque patrimonial do DNIT. O estudo deste mecanismo demonstrou que há não conformidades na execução do controle interno contábil do órgão. A falta de capacitação e orientação dos conformistas contábeis, bem como a falta de integração entre o sistema patrimonial e o sistema SIAFI foram citados como os maiores entraves para aplicação do enfoque patrimonial das NBCASP no órgão, fato que põe em risco a qualidade e a fidedignidade das informações contábeis do mesmo. Por fim identificou-se a baixa aderência ao enfoque patrimonial exigido pelas NBCASP no DNIT.

Palavras-chave: Contabilidade Pública; Conformidade Contábil; Controle interno; NBCASP.

ABSTRACT

The objective of this study is to demonstrate the internal control mechanisms for accounting adopted by the National Department of Transport Infrastructure (DNIT), which ensure the application of the patrimonial approach required by the International Standards of Accounting Applied to the Public Sector. This is a descriptive study with a quantitative and qualitative approach. The process of data collection was done with the application of questionnaire and the data extraction from SIAFI System. For its analysis, the questionnaire data were shown in tables and compared with the data on accounting compliance. It was concluded that the accounting compliance is the only accounting control mechanism under DNIT's patrimonial approach. The study of this mechanism has shown that there is non-compliance in the implementation of internal control for accounting. The lack of training and guidance of accounting responsible, and the lack of integration between the patrimonial system and the SIAFI system were cited as major barriers to application of the equity focus of NBCASP in the organization, which is a fact that jeopardizes the quality and reliability of its accounting information. Finally, it was identified low adherence to the patrimonial approach required by NBCASP in the DNIT.

Keywords: Public Accounting; Accounting Compliance; Internal control; NBCASP.

LISTA DE ILUSTRAÇÃO

Ilustração 1 - Subsistemas do SIAFI.....	64
---	-----------

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Composição da Administração Pública Indireta.....	25
Quadro 2 - Classificação dos Controles.....	27
Quadro 3 - Componentes do COSO I.....	36
Quadro 4 - Componentes incluídos pelo COSO II.....	37
Quadro 5 - Classificação das receitas públicas sob as diversas óticas .	41
Quadro 6 - Classificação das despesas públicas sob as diversas óticas	42
Quadro 7 - Subsistemas contábeis	43
Quadro 8 - Diretrizes Estratégicas da CASP.....	51
Quadro 9 - Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público - Parte I.....	52
Quadro 10 - Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público - Parte II	54
Quadro 11 - Vantagens da implantação do Sistema SIAFI.....	62
Quadro 12 - Documentos hábeis do SIAFI.....	65
Quadro 13 - Elementos de análise do questionário.....	71
Quadro 14 - Tipos de Conformidade Contábil.....	79
Quadro 15 - Data Limite para Conformidade Contábil 2014.....	80
Quadro 16 - Códigos de Restrição Contábil	81
Quadro 17 - Auditores Contábeis no SIAFI.....	82
Quadro 18 - Códigos de Restrição Contábil sob o enfoque patrimonial, extraídos do SIAFI 2007 e 2014.....	85
Quadro 19 - Análise comparativa entre o resultado do questionário e a conformidade contábil.....	102

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Registro da Conformidade Contábil do DNIT no primeiro semestre de 2014	87
Tabela 2 - Restrições contábeis registradas nas unidades gestoras do DNIT no primeiro semestre de 2014	88
Tabela 3 - Região geográfica em que se localizam as unidades gestoras dos respondentes	90
Tabela 4 - Tempo de atuação na Contabilidade Aplicada ao Setor Público.....	91
Tabela 5 - Emissão de Documentos no Sistema SIAFI.....	92
Tabela 6 - Nível de conhecimento/capacitação dos conformistas contábeis do DNIT em relação às mudanças na CASP.....	93
Tabela 7 - Execução dos procedimentos de depreciação, amortização e exaustão nas unidades gestoras do DNIT	95
Tabela 8 - Dificuldades encontradas pelos conformistas contábeis do DNIT na aplicação dos procedimentos de depreciação, amortização e exaustão.....	95
Tabela 9 - Execução dos procedimentos de reavaliação dos ativos das unidades gestoras descentralizadas do DNIT	96
Tabela 10 - Dificuldades encontradas pelos conformistas contábeis do DNIT na aplicação dos procedimentos de reavaliação de ativos	97
Tabela 11 - Execução dos procedimentos de redução ao valor recuperável do patrimônio das unidades gestoras do DNIT.....	98
Tabela 12 - Dificuldades encontradas pelos conformistas contábeis do DNIT na aplicação dos procedimentos de redução ao valor recuperável	99
Tabela 13 - Registro dos ativos de infraestrutura pelas Unidades Gestoras Descentralizadas do DNIT	100
Tabela 14 - Ativos de infraestrutura registrados pelas Unidades Gestoras do DNIT	100
Tabela 15 - Dificuldades encontradas pelos conformistas contábeis do DNIT no registro dos ativos de infraestrutura.....	101

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AICPA - American Institute of Certified Public Accountants
ATUCONFCONT – Atualiza a Conformidade Contábil
CASP - Contabilidade Aplicada ao Setor Público
CAPES - Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior
CFC - Conselho Federal de Contabilidade
CGU - Controladoria Geral da União
CONCONFCONT - Consulta Conformidade Contábil
CONCONTIR - Consulta Contas a Regularizar
CONCONSOL - Consulta Regras de Consolidação
CONEQBAL - Consulta Equações de Balanço
CONEQCONT - Consulta Equação Equilíbrio Contábil
Conf. – Conformidade
CONGERAREL - Consulta Regras de Balanço
CONINDBAL - Consulta Indicadores de Balanço
CONINCONS - Consulta Inconsistência-Outros
CONPARINC - Consulta Parâmetros de Inconsistências
CONRESTCONT - Consulta Restrição Contábil
COSO - Committee of Sponsoring Organizations
CRA - Conselho Regional de Administração
CRC - Conselho Regional de Contabilidade
DF - Distrito Federal
DFC - Demonstração do Fluxo de Caixa
DNER - Departamento Nacional de Estradas e Rodagens
DNIT - Departamento Nacional de Infraestrutura de Transportes
Freq. - Frequência
IASB - International Accountants Standards Board
IPSASB - Internacional Public Sector Accounting Standards Board
LRF - Lei de Responsabilidade Fiscal
MCASP - Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
NBC TSP - Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica do Setor Público
NBCASP - Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público
NBCT - Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica
NE - Nota de Empenho
NL - Nota de Lançamento
nº - Número
OB - Ordem Bancária

Quant. - Quantidade

Relat. - Relativa

SCIPEF - Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal

SERPRO - Serviço Federal de Processamento de Dados

SESC - Serviço Social do Comércio

SESI - Serviço Social da Indústria

SEST - Serviço Social do Transporte

SIAFI - Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal

SIP. net. - Sistema de Gestão Patrimonial

STN - Secretaria do Tesouro Nacional

TCE's - Tribunais de Contas dos Estados

TCU - Tribunal de Contas da União

TICs - Tecnologias de Informação e Comunicação

UG - Unidade Gestora

UGs - Unidades Gestoras

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	15
1.1 TEMA E PROBLEMA	15
1.2 OBJETIVOS	18
1.2.1 Objetivo Geral	18
1.2.2 Objetivos Específicos	18
1.3 JUSTIFICATIVA DA PESQUISA	18
1.4 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA	20
1.5 ESTRUTURA DO TRABALHO.....	20
2 REFERENCIAL TEÓRICO	21
2.1 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	21
2.1.1 Conceitos	21
2.1.2 Poderes do Estado	22
2.1.3 Organização do Estado e Administração Pública	24
2.2 CONTROLE NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	26
2.2.1 Conceitos	26
2.2.2 Classificação dos controles	27
2.3 CONTROLE INTERNO.....	30
2.3.1 Conceitos	30
2.3.2 Controles internos contábeis	32
2.3.3 O modelo proposto pelo COSO	35
2.4 CONTABILIDADE PÚBLICA	38
2.4.1 Conceitos	38
2.4.2 Receita Pública	40
2.4.3 Despesa Pública	41
2.4.4 Sistemas Contábeis	43
2.4.5 A Contabilidade Pública sob o aspecto patrimonial	44
2.4.6 Princípios Contábeis sob a Perspectiva do Setor Público	45
2.4.7 Mudanças na Contabilidade Pública	49
2.5 O SISTEMA SIAFI.....	61
2.5.1 Conceitos	62
2.5.2 Estrutura do Sistema SIAFI	63
3 METODOLOGIA DA PESQUISA	67
3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO	67
3.2 PROCEDIMENTOS PARA COLETA DE DADOS	68
3.3 ELEMENTOS DE ANÁLISE DO QUESTIONÁRIO	71
3.4 LIMITAÇÕES DA PESQUISA.....	73
4 RESULTADOS	74
4.1 CARACTERIZAÇÃO DA INSTITUIÇÃO ESTUDADA.....	74

4.2	CONTROLE INTERNO CONTÁBIL NO DNIT	74
4.3	ANÁLISE DAS EQUAÇÕES CONCONTIR - CONSULTA CONTAS A REGULARIZAR	84
4.4	ANÁLISE DOS CÓDIGOS DE RESTRIÇÃO CONTÁBIL	85
4.5	ANÁLISE DAS RESPOSTAS DO QUESTIONÁRIO	90
5	CONCLUSÕES E SUGESTÕES.....	106
5.1	CONCLUSÕES	106
5.2	SUGESTÕES PARA FUTURAS PESQUISAS.....	108
	REFERÊNCIAS.....	109
	ANEXO A - Autorização para realização da pesquisa	119
	APÊNDICE A – Questionário da Pesquisa.....	121

1 INTRODUÇÃO

Este capítulo apresenta o tema e o problema da pesquisa, bem como os objetivos traçados para a obtenção da resposta ao problema descrito. Em seguida são apresentadas as justificativas do tema escolhido, as delimitações deste estudo e a estrutura do trabalho.

1.1 TEMA E PROBLEMA

A Administração Pública brasileira vem passando nos últimos anos por diversas reformas administrativas. Estas reformas foram influenciadas pelo movimento da Nova Gestão Pública, que visa maior eficiência e eficácia no atendimento às demandas dos cidadãos, permitindo uma orientação para resultados, além de maior transparência na realização do gasto público, ou seja, maior adaptação e transferência dos conhecimentos gerenciais desenvolvidos no setor privado para o público (PEREIRA, 2010).

A introdução de mecanismos para medir o desempenho alcançado pelas entidades públicas reforçou a demanda pela qualidade da informação no setor público, principalmente em relação aos relatórios contábeis. Cabe destacar que a Contabilidade Pública deve gerar informações para a tomada de decisão dos gestores públicos e por isso essas informações devem ser compreensíveis e representar adequadamente a movimentação, a origem e a aplicação dos recursos públicos, por meio do devido registro dos elementos da contabilidade, assim entendidos os ativos, os passivos, as receitas e as despesas (CARLIN, 2008).

Considerando que os dados gerados pelos registros contábeis serão subsídios para a elaboração de indicadores e relatórios de desempenho e seguindo os movimentos de mudança na Gestão Pública, a Contabilidade Governamental precisa se adaptar às novas demandas informacionais. Torna-se importante, nesse novo contexto, abandonar a visão restrita de registro e atendimento das normas (enfoque orçamentário) e adotar uma visão inovadora no processo gerador de informações que vise à melhoria da gestão e da tomada de decisão pelas instituições governamentais (enfoque patrimonial) (BORGES, 2012).

Nesse sentido, o processo de mudanças na contabilidade governamental iniciou-se com a mudança do enfoque contábil orçamentário para o enfoque patrimonial. No enfoque patrimonial considera-se importante que os registros e demonstrações contábeis apresentem a verdadeira composição do patrimônio, incluindo bens

móveis e imóveis, direitos, obrigações e as respectivas variações patrimoniais.

Por ser um ramo da Ciência Contábil, a Contabilidade Pública também tem o patrimônio como objeto de estudo e por isso deve aplicar o enfoque patrimonial em seus registros. Porém, no Brasil, este ramo da Ciência Contábil está baseado na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, conhecida como Lei de Finanças Públicas, que possui um foco maior nos aspectos orçamentários e financeiros, deixando o aspecto patrimonial em um segundo plano.

O enfoque orçamentário da Contabilidade Pública gerou uma defasagem na valoração do patrimônio público, pois não incentiva as práticas relacionadas à avaliação patrimonial e fidedignidade da informação patrimonial. Essa cultura deixou como herança registros contábeis patrimoniais desatualizados, bem como registros com valores irrisórios e/ou subavaliados.

Já as informações geradas pelo enfoque patrimonial, por representarem de forma fidedigna o patrimônio público, podem auxiliar nas análises de custo-benefício, como, por exemplo, para determinação da terceirização de serviços ou efetivação de parcerias público-privadas, para auxiliar os gestores com uma visão mais técnica a respeito da viabilidade em transferir a execução de determinados serviços públicos para a iniciativa privada e também nos estudos de retorno sobre o investimento, principalmente os gastos em infraestrutura (SCIULLI, 2004).

Nesta comparação entre o enfoque orçamentário e patrimonial, pode-se inferir que a Gestão Pública tem muito a perder quando deixa de adotar o enfoque patrimonial da Contabilidade Pública. Há um aumento na qualidade da informação gerencial quando a Contabilidade Pública adota o enfoque patrimonial em seus registros. Mas diante de tantos benefícios do enfoque patrimonial então, porque o Brasil ainda não o adotou? A resposta para esta questão envolve aspectos culturais e, principalmente, normativos.

No Brasil, as divergências entre a Contabilidade Pública e a Contabilidade Comercial estavam concentradas principalmente na normatização, uma vez que aquela focava preponderantemente o orçamento e esta o patrimônio. No entanto, seguindo uma tendência mundial, a Contabilidade Pública brasileira começa a dar os primeiros passos visando o enfoque patrimonial e, com isso, aproximando cada vez mais a linguagem da Contabilidade Pública à Contabilidade das entidades privadas, aumentando assim a comparabilidade das informações produzidas pela Ciência Contábil em todo o mundo.

O processo de universalização da linguagem contábil foi impulsionado principalmente pelo crescente desenvolvimento das tecnologias de informação e comunicação (TICs), estágio avançado da globalização e aprimoramento das ferramentas de acesso às informações.

Seguindo uma tendência mundial, o Brasil busca a convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade às normas internacionais e também atingir o objetivo da Ciência Contábil. Para isso, os organismos contábeis brasileiros concentraram esforços na edição das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP), publicadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC). Estas normas tiveram como base as especificações das normas editadas pelo *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB) ou Conselho Internacional de Normas Contábeis para o Setor Público, as quais, por sua vez, e ressaltando as peculiaridades, tiveram como alicerce as Normas do IASB (ALMEIDA; SANTOS 2012).

O CFC editou as primeiras NBC TSP em 2008, e a Secretaria do Tesouro Nacional - STN (órgão central de contabilidade da Administração Pública Federal) vem disciplinando a aplicação das alterações na Contabilidade Pública. O Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) é um exemplo do trabalho desenvolvido pela STN, que visa orientar a adoção das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) e a padronização da Contabilidade entre os entes (União, Estados, Distrito Federal e Municípios).

No entanto, o reflexo do enfoque patrimonial exigido pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público ainda é incipiente e quase imperceptível. A falta de divulgação de informações e sensibilização dos gestores públicos dificulta a efetivação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público de forma integral.

As normas por si só não são suficientes para garantir a correta aplicação do enfoque patrimonial à Contabilidade Pública, é preciso também que os controles internos contábeis estejam preparados para identificação e replicação das melhores práticas bem como a identificação e correção das práticas que devem deixar de ser utilizadas.

Diante do exposto, esta pesquisa busca responder a seguinte questão: Quais mecanismos de controle interno contábil estão sendo adotados pelo DNIT para garantir a aplicação do enfoque patrimonial exigido pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público?

1.2 OBJETIVOS

Para a realização desta pesquisa foi traçado o objetivo geral, e, em função deste, elaboraram-se objetivos específicos.

1.2.1 Objetivo Geral

Identificar os mecanismos de controle interno contábil que estão sendo adotados pelo Departamento Nacional de Infraestrutura de Transportes (DNIT), para garantir a aplicação do enfoque patrimonial exigido pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

1.2.2 Objetivos Específicos

- Apresentar o modelo atual dos controles internos do sistema contábil do DNIT sob o aspecto patrimonial.

- Identificar as mudanças contábeis no DNIT decorrentes das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

- Analisar comparativamente a aderência entre o registro da conformidade contábil com a percepção dos responsáveis pela conformidade contábil em relação ao cumprimento das exigências das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

1.3 JUSTIFICATIVA DA PESQUISA

A pesquisa justifica-se pelo fato de ser escassa, na literatura brasileira, a divulgação de estudos que abordem assuntos relacionados à adoção das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

Para evidenciar o baixo volume de pesquisas na área pública, principalmente em relação ao tema proposto por este estudo, realizou-se uma consulta da produção de artigos e dissertações de mestrado no Brasil.

A pesquisa por artigos que tratam do tema desta pesquisa foi efetuada no portal de periódicos da CAPES. Utilizaram-se os seguintes termos para consulta dos artigos: Contabilidade Aplicada ao Setor Público; Controle interno Contábil; Conformidade Contábil; NBCASP; Novas normas para a Contabilidade Pública. Apenas 3 artigos foram encontrados.

As dissertações de mestrado foram analisadas a partir da relação de cursos de mestrado recomendados e reconhecidos pela CAPES, disponível no sítio eletrônico da mesma. A busca foi feita nos sítios eletrônicos dos Programas de Mestrado em Contabilidade do Brasil. A pesquisa resultou em apenas 4 dissertações em todo o Brasil que

tratavam do tema contabilidade pública e novas normas contábeis, mas nenhuma possui a abordagem proposta por esta pesquisa.

Farias (2013) contribuiu para a Contabilidade Pública por intermédio de sua dissertação de mestrado, em que apresentou o modelo de aplicação para o procedimento de conformidade dos registros de gestão. Trata-se de um tipo de controle que faz o confronto diário entre todos os registros contábeis e seus respectivos documentos hábeis.

A busca por pesquisas sobre a conformidade contábil, assim como Farias (2013), que abordou a conformidade de registros de gestão, não apresentou resultados, demonstrando a lacuna na literatura com relação àquele instrumento de controle.

Diante da escassa produção científica na área da Contabilidade Pública, principalmente em relação à aplicação das NBCASP, pretende-se, neste estudo, destacar o importante papel dos controles internos contábeis para a fidedignidade das informações contábeis regulamentadas pelas NBCASP.

Outro fator considerado na escolha desta pesquisa é o papel das produções científicas na evolução cultural da sociedade, uma vez que se observam mudanças conceituais e normativas na abordagem da Contabilidade Pública, no entanto, poucas alterações efetivamente são observadas no trato da informação contábil pelos gestores públicos.

Esta pesquisa também tem a finalidade de auxiliar na conscientização e sensibilização dos gestores públicos em relação à necessidade de controles internos contábeis para aplicação integral das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

Espera-se que este estudo seja um instrumento utilizado para esclarecimento de pontos ainda considerados duvidosos pelos profissionais contábeis responsáveis pela conformidade contábil das unidades gestoras da Administração Pública Federal.

Também se espera que a divulgação dos resultados obtidos nesta pesquisa contribua para que os diversos ramos da sociedade (acadêmico, sociedade civil, gestores públicos e demais) conheçam os benefícios do controle interno contábil para a confiabilidade das informações contábeis, para a correta aplicação do enfoque patrimonial da Contabilidade Pública e para o correto registro do patrimônio público.

Hinnant e Welch (2003, p. 6) consideram a confiabilidade das informações uma medida adequada da construção da transparência. Sendo assim, esta pesquisa também contribui para a transparência na gestão pública.

1.4 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA

Esta pesquisa fica restrita à análise dos controles internos contábeis do DNIT, pois por tratar-se de uma pesquisa de dissertação de mestrado, esta deve seguir o cronograma proposto pelo programa do curso. Diante da restrição de tempo disponível para coleta e análise de dados, este estudo fica concentrado nas 23 unidades gestoras descentralizadas denominadas superintendências regionais do DNIT. Na unidade de Santa Catarina não foi aplicado o questionário, pois foi aplicado o pré-teste do questionário com os Contadores desta Unidade para verificar possíveis erros, omissões e ambiguidades.

A análise dos controles internos contábeis, abordada nesta pesquisa, limita-se ao estudo das despesas. As receitas do DNIT são recebidas por transferência do Ministério dos Transportes, logo a simplicidade do procedimento não exige grandes esforços no controle do recebimento e no tratamento destas receitas sob o aspecto patrimonial.

1.5 ESTRUTURA DO TRABALHO

Esta pesquisa está dividida em cinco capítulos. O primeiro capítulo traz a introdução da pesquisa, que apresenta o tema e o problema da pesquisa, assim como os objetivos traçados para a obtenção da resposta ao problema formulado. As justificativas e as delimitações deste estudo também fazem parte deste capítulo.

O segundo capítulo foi reservado à fundamentação teórica, que serve de base para análise dos temas investigados nesta pesquisa. Este capítulo aborda os seguintes temas: Administração Pública; controle na Administração Pública; controle interno; Contabilidade Pública e as mudanças provocadas pelas NBCASP; o sistema SIAFI; e a estrutura dos controles internos contábeis do DNIT.

Em seguida, o terceiro capítulo trata dos procedimentos metodológicos adotados nesta pesquisa. Este capítulo está dividido em enquadramento metodológico e procedimentos para coleta de dados.

Os dados coletados e analisados nesta pesquisa compõem o quarto capítulo deste trabalho.

E por fim, o quinto e último capítulo traz as conclusões e sugestões para trabalhos futuros.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Este capítulo apresenta o embasamento teórico, que serve de base para a análise dos temas a serem investigados a partir do problema de pesquisa formulado. São abordados conceitos de Administração Pública, controle na Administração Pública, aspectos gerais sobre o controle interno, Contabilidade Pública e suas mudanças provocadas pelas NBCASP e o sistema SIAFI.

2.1 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Em busca do bem estar da coletividade, o Estado desempenha funções por intermédio de um conjunto de órgãos, agentes e pessoas jurídicas que compõem a Administração Pública, exigindo um controle rigoroso dos recursos arrecadados, que, em geral, são escassos e limitados para cumprir todas as obrigações do Estado frente às demandas da sociedade.

2.1.1 Conceitos

O entendimento do conceito de Administração Pública exige o conhecimento do conceito de Estado, que envolve a compreensão da organização e funcionamento do poder público.

Silva (2009a, p. 101) entende que:

Estado é uma ordenação que tem por fim específico e essencial a regulamentação global das relações sociais entre os membros de uma dada população sobre um dado território; constitui-se de um poder soberano de um povo situado num território com certas finalidades; a constituição organiza esses elementos.

A definição de Estado não é apresentada por um conceito único. Na literatura, as definições em geral apresentam em comum o fato de que o Estado está relacionado com o povo, território e soberania. O povo é representado pelas pessoas que habitam o Estado, o território representado pelas terras (estrutura física) e a soberania é o poder absoluto que o Estado exerce sobre seu povo.

Para Maluf (2008, p. 20), “não há nem pode haver uma definição de Estado que seja geralmente aceita. As definições são pontos de vista de cada doutrina, de cada autor. Em cada definição se espelha uma doutrina”.

Avançando na análise das definições doutrinárias para os conceitos gerais de Estado, Meirelles (2009, p. 60) sintetiza:

O conceito de Estado varia segundo o ângulo em que é considerado. Do ponto de vista sociológico, é corporação territorial dotada de um poder de mando originário; sob o aspecto político, é comunidade de homens, fixada sobre um território, com potestade superior de ação, de mando e de coerção; sob o prisma constitucional, é pessoa jurídica territorial soberana; na conceituação do nosso Código Civil, é pessoa jurídica de Direito Público Interno (artigo 41, I). Como ente personalizado, o Estado tanto pode atuar no campo do Direito Público como no do Direito Privado, mantendo sempre sua única personalidade de Direito Público, pois a teoria da dupla personalidade do Estado acha-se definitivamente superada.

Já Azambuja (1998, p. 2) assim define Estado:

É uma sociedade, pois se constitui essencialmente de um grupo de indivíduos unidos e organizados permanentemente para realizar um objetivo comum. E se denomina sociedade política, porque, tendo sua organização determinada por normas de Direito positivo, é hierarquizada na forma de governantes e governados e tem uma finalidade própria, o bem público.

Meirelles define Estado de forma completa e com riqueza de detalhes, já Azambuja define Estado com linguagem clara e objetiva, sendo que a essência definitiva dos dois autores converge quando descrevem o Estado como uma sociedade organizada que busca o bem público.

Segundo Maluf (2008 p. 22), “O Estado democraticamente considerado, é apenas uma instituição nacional, um meio destinado à realização dos fins da comunidade nacional. [...] O Estado é o órgão executor da soberania nacional”.

Enfim, pode-se caracterizar Estado como um grupo de indivíduos fixados em um território e organizados de forma hierarquizada que, tem a finalidade de garantir o bem público.

2.1.2 Poderes do Estado

O Estado é composto por três poderes denominados Legislativo, Executivo e Judiciário. Estes poderes representam uma divisão

estrutural interna destinada à execução de funções específicas. A divisão de poderes do Estado foi proposta pelo filósofo Montesquieu. O art. 2º da Constituição Federal de 1988 dispõe que: “São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário”.

O Poder Legislativo, segundo o art. 44 da Constituição Federal de 1988, “é exercido pelo Congresso Nacional, que se compõe da Câmara dos Deputados e do Senado Federal.” A função legislativa do Estado é a normativa, ou seja, a de elaborar a legislação que rege a sociedade.

Segundo Moraes (2004), o legislador constituinte atribuiu diversas funções aos poderes do Estado, sem caracterizá-la com a exclusividade absoluta. Deste modo, cada poder possui suas funções típicas e atípicas. Em relação ao poder legislativo, por exemplo, as funções de legislar e de fiscalizar são típicas e a função de administrar e julgar são consideradas atípicas.

Segundo o art. 76 da Constituição Federal de 1988, “o Poder Executivo é exercido pelo Presidente da República, auxiliado pelos Ministros de Estado.” A função Executiva do Estado é transformar a norma em ato.

Moraes (2004) apresenta também as funções típicas e atípicas do Poder Executivo, a saber: Como função típica o Executivo administra o patrimônio público. Como função atípica o Executivo edita normas, como exemplo cita-se as Medidas Provisórias, o Executivo também julga, como exemplo cita-se o contencioso administrativo.

O Poder Judiciário, segundo o art. 92 da Constituição Federal de 1988, é composto pelos seguintes órgãos: Supremo Tribunal Federal; Conselho Nacional de Justiça; Superior Tribunal de Justiça; Tribunais Regionais Federais e Juízes Federais; Tribunais e Juízes do Trabalho; Tribunais e Juízes Eleitorais; Tribunais e Juízes Militares; Tribunais e Juízes dos Estados e do Distrito Federal e Territórios. A função Judiciária do Estado é resolver os litígios gerados pela aplicação da Lei.

No poder Judiciário, Moraes (2004) apresenta como função típica, a jurisdicional, ou seja, julgar, aplicando a lei em um caso concreto, resultante de um conflito de interesses. Como funções atípicas do Judiciário, cita-se as de natureza administrativa, por exemplo, concessão de férias aos seus servidores, e as de natureza legislativa, por exemplo, a edição de normas de seu próprio regimento.

Os três poderes do Estado manifestam a vontade e o poder do mesmo. Os poderes só são independentes no sentido de que cada um, na seara da sua função específica, exerce o poder como um todo. No entanto, Moraes quando trata das funções atípicas do Estado, ensina que

cada um dos três poderes, isoladamente, sem a integração dos outros, não expressa o poder do Estado.

O DNIT, órgão que faz parte desta pesquisa, pertence ao poder executivo, pois é o principal órgão executor do Ministério dos Transportes.

2.1.3 Organização do Estado e Administração Pública

A organização da República Federativa do Brasil está disposta na Constituição Federal de 1998 que em seu art. 1º estabelece “A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito [...]”.

A Constituição Federal de 1988, em seu art. 18 dispõe sobre a organização político-administrativa do Estado, a saber: “[...] a organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição”.

O Decreto Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, em seu art. 4º, apresenta a composição da Administração Pública Federal:

Art. 4º A Administração Federal compreende:

I - A Administração Direta, que se constitui dos serviços integrados na estrutura administrativa da Presidência da República e dos Ministérios.

II - A Administração Indireta, que compreende as seguintes categorias de entidades, dotadas de personalidade jurídica própria:

- a) Autarquias;
- b) Empresas Públicas;
- c) Sociedades de Economia Mista.
- d) fundações públicas.

Na Administração Pública Brasileira, portanto, as entidades com autonomia política, administrativa e financeira, denominada administração direta, é composta pela União, os Estados membros, os Municípios e o Distrito Federal. As demais pessoas jurídicas instituídas ou autorizadas a se constituírem por lei são autarquias, fundações sociedades de economia mista, ou empresas públicas. Este conjunto de entidades estatais constitui a Administração Pública indireta.

Em sequência, o art. 5º do Decreto Lei nº 200/67 define as entidades que compõe a Administração Pública indireta, conforme demonstrado no Quadro 1.

Quadro 1 - Composição da Administração Pública Indireta

ENTIDADE	DEFINIÇÃO
Autarquia	Serviço autônomo, criado por lei, com personalidade jurídica, patrimônio e receita próprios, para executar atividades típicas da Administração Pública, que requeiram, para seu melhor funcionamento, gestão administrativa e financeira descentralizada.
Empresa Pública	Entidade dotada de personalidade jurídica de direito privado, com patrimônio próprio e capital exclusivo da União, criado por lei para a exploração de atividade econômica que o Governo seja levado a exercer por força de contingência ou de conveniência administrativa podendo revestir-se de qualquer das formas admitidas em direito.
Sociedade de Economia Mista	Entidade dotada de personalidade jurídica de direito privado, criada por lei para a exploração de atividade econômica, sob a forma de sociedade anônima, cujas ações com direito a voto pertençam em sua maioria à União ou a entidade da Administração Indireta.
Fundação Pública	Entidade dotada de personalidade jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, criada em virtude de autorização legislativa, para o desenvolvimento de atividades que não exijam execução por órgãos ou entidades de direito público, com autonomia administrativa, patrimônio próprio gerido pelos respectivos órgãos de direção, e funcionamento custeado por recursos da União e de outras fontes.

Fonte: Adaptado do Decreto Lei nº 200/67

Os artigos do Decreto Lei 200/67, supracitados, descrevem o aparelhamento estatal, indicando as entidades da Administração Pública que são responsáveis pela intermediação entre o Estado e a sociedade. Esta relação é de fundamental importância para que se atinja a finalidade do Estado.

O órgão que faz parte deste estudo, o DNIT, é classificado como uma Autarquia Federal ligada ao Ministério dos Transportes, sendo um órgão da Administração Pública Indireta, conforme descrito no supracitado inciso I do art. 5º do Decreto Lei nº 200/67.

A organização do Estado compreende também um conjunto de atividades exercidas por órgãos, agentes e pessoas jurídicas que desempenham funções buscando o meio mais eficiente e econômico de realizá-las, visando à satisfação das necessidades coletivas, o conjunto destas atividades denomina-se Administração Pública.

Segundo Meirelles (2009, p. 65), “Administração Pública é, pois, todo o aparelhamento do Estado preordenado à realização de serviços, visando à satisfação das necessidades coletivas”.

Para Pietro (2007, p. 45), são dois os sentidos em que se utiliza mais comumente a expressão Administração Pública:

Em sentido subjetivo, formal ou orgânico, ela designa os entes que exercem a atividade administrativa; compreende pessoas jurídicas, órgãos e agentes públicos incumbidos de exercer uma das funções em que se triparte a atividade estatal: a função administrativa; Em sentido objetivo, material ou funcional, ela designa a natureza da atividade exercida pelos referidos entes; nesse sentido, a Administração Pública é a própria função administrativa que incumbe, predominantemente, ao Poder Executivo.

Percebe-se que os conceitos dos autores supracitados se complementam. Ao definirem Administração Pública lançam a ideia de que o conceito está relacionado ao exercício das funções administrativas do Estado para a obtenção das necessidades coletivas. Pietro cita a predominância do Poder Executivo na Administração Pública. No entanto, cabe salientar que os demais poderes do Estado, amparados pelas exceções previstas na Constituição Federal, também a compõe.

Em busca da promoção do bem público, o Estado desempenha uma série de funções administrativas e a gestão dos recursos arrecadados, que em geral são escassos e não atendem todas as necessidades da sociedade. Diante do cenário faz-se necessário o rigoroso controle sobre os recursos públicos.

2.2 CONTROLE NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

O controle na administração pública surgiu, inicialmente, para suprir a necessidade de promover o equilíbrio das contas públicas, ou seja, um controle dos gastos públicos para adequá-los às receitas arrecadadas pelo governo.

2.2.1 Conceitos

Quando se estuda a Administração Pública, o termo controle surge quase que instantaneamente, uma vez que este faz parte do estudo da Ciência da Administração.

Controle é um meio de exercício do poder hierárquico, em que o órgão superior controla seus órgãos subordinados, aferindo a legalidade, regularidade e demais aspectos dos atos de seus subordinados (MEIRELLES, 2009, p. 717).

O controle pode ser percebido como a faculdade ou dever dos indivíduos fazerem comparações entre padrões preestabelecidos e as suas pretensões, devendo o indivíduo estar apto à prestar contas de seu ato, bem como receber eventual punição cabível, em caso de transgressão das regras (PEIXE, 2002).

Com relação à Administração Pública, controle é a faculdade de vigilância, orientação e correção que um Poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta funcional de outro (MEIRELLES, 2009, p. 639).

Diante das definições de controle pode-se concluir que o controle da Administração Pública deve ser exercido de forma ampla por todos os segmentos da sociedade, pois todo o povo é parte interessada nos recursos geridos pela Administração Pública.

2.2.2 Classificação dos controles

Diversas são as classificações de controle, sendo que para esta pesquisa as classificações mais importantes foram agrupadas no Quadro 2.

Quadro 3 - Classificação dos Controles

QUANTO À FORMA DE CONTROLE:		
Controle Interno	Controle Externo	Controle Social
É todo aquele realizado pela entidade ou órgão responsável pela atividade controlada, no âmbito da própria Administração.	É realizado por entidade diferente da controlada. É realizado pelo Legislativo, Tribunal de Contas da União (TCU), empresas de auditoria independente e órgãos reguladores, entre outros.	É a descentralização do Estado motivando grupos de pessoas a solucionar problemas sociais, tendo este amparo legal e constitucional, ou seja, é a participação social na gestão pública.
QUANTO AO MOMENTO DE SUA REALIZAÇÃO:		
Prévio	Concomitante	Subsequente

É aquele que antecede a execução das atividades, sendo realizado por meio de leis, normas, manuais, instruções, regulamentos, contratos e convênios.	É exercido através da vigilância sobre o trabalho administrativo, à medida que ele se processa como emissão de empenhos, arrecadação de receita etc.	É o que se efetiva após a conclusão do ato controlado, buscando corrigir eventuais defeitos, declarar sua nulidade ou dar-lhe eficácia.
QUANTO AO TIPO DE CONTROLE:		
Contábil	Administrativo	
Engloba o plano de organização e rotinas, métodos e procedimentos relacionados à salvaguarda dos ativos e a fidedignidade dos registros. O objetivo do controle contábil é assegurar a veracidade dos registros das operações no que se refere à legalidade e fidedignidade funcional dos agentes da administração.	Engloba o plano da organização e rotinas, métodos e procedimentos relacionados à eficiência das operações e ao atendimento das políticas administrativas, estando indiretamente relacionado aos registros. O objetivo do controle administrativo é acompanhar as operações, intervindo na sua realização com a finalidade de assegurar a continuidade dos programas de trabalho do governo, mormente no que se refere à conveniência e oportunidade da sua efetivação.	

Fonte: Adaptado de PEIXE (2002), MEIRELLES (2009), SILVA (2011) e REIS (2012).

Quanto à forma de controle, esta pesquisa está voltada para os controles internos do DNIT. Quanto ao momento de sua realização, os controles prévio, concomitante e subsequente serão analisados. Já em relação ao tipo de controle, somente o contábil será objeto deste estudo.

A normatização do controle já estava previsto no Decreto Lei nº 200/67, que apresenta a seguinte redação em seu art. 13:

Art. 13 O controle das atividades da Administração Federal deverá exercer-se em todos os níveis e em todos os órgãos, compreendendo, particularmente:

- a) o controle, pela chefia competente, da execução dos programas e da observância das normas que governam a atividade específica do órgão controlado;
- b) o controle, pelos órgãos próprios de cada sistema, da observância das normas gerais que regulam o exercício das atividades auxiliares;

c) o controle da aplicação dos dinheiros públicos e da guarda dos bens da União pelos órgãos próprios do sistema de contabilidade e auditoria.

O artigo supracitado traz um grande avanço no arcabouço normativo brasileiro, pois já dispõe sobre uma forma ampla e organizada de controle na Administração Pública.

Mais adiante, a Constituição Federal de 1988 explicita o controle em seu texto, uma vez que os art. 70 e 71 da Carta Magna dispõem que o Congresso Nacional, com o auxílio do Tribunal de Contas da União, e o sistema de controle interno de cada poder são responsáveis pelo exercício da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas.

Assim o controle externo do DNIT, órgão da Administração Pública Federal Indireta, é exercido pelo Congresso Nacional com o Auxílio do Tribunal de Contas da União.

Buscando regulamentar o controle interno previsto na Constituição Federal de 1988, foi editada a Lei federal nº 10180, de 06 de fevereiro de 2001, que, dentre outros assuntos, organiza e disciplina o controle interno do poder executivo federal, e dá outras providências.

De acordo com o art. 22 da Lei nº 10180/2001, o Controle interno no âmbito do poder executivo federal será exercido pela Secretaria Federal de Controle interno (órgão central de controle interno do poder executivo federal), vinculada à Controladoria Geral da União (CGU). O art. 19 da supracitada lei estabelece que:

O Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal compreende as atividades de avaliação do cumprimento das metas previstas no plano plurianual, da execução dos programas de governo e dos orçamentos da União e de avaliação da gestão dos administradores públicos federais, utilizando como instrumentos a auditoria e a fiscalização.

Assim, o Governo Federal organizou o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (SCIPF), normatizado pela Lei nº 10180/2001, passando este a ser composto pela Secretaria de Controle Interno, como órgão central, e por órgãos setoriais, que tem suas finalidades definidas no art. 2º do Decreto nº 3.591, de 06 de setembro de 2000:

I - avaliar o cumprimento das metas previstas no Plano Plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;

II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e à eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e nas entidades da Administração Pública Federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;

IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

O DNIT é órgão do poder executivo federal. Por isso está no campo de atuação do controle interno exercido pela Controladoria Geral da União, por intermédio da Secretaria Federal de Controle Interno.

Esta pesquisa está voltada para o controle interno contábil necessário para adequação da Contabilidade Pública às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Assim, torna-se necessário o conhecimento aprofundado sobre o tema controle interno.

2.3 CONTROLE INTERNO

O controle interno surge com o intuito de dar segurança ao administrador e ao administrado em relação aos recursos geridos. O controle busca a garantia de que os objetivos das organizações sejam alcançados. Em busca de aperfeiçoamento da qualidade do controle interno surgem modelos propostos por entidades que se especializam em estudar as causas da ocorrência de fraudes, o principal modelo vigente é o COSO.

2.3.1 Conceitos

A busca na literatura acerca da função do controle aponta quase que de forma unânime para a definição do AICPA (*American Institute of Certified Public Accountants*). Esta definição é também abordada por Attie (2000, p. 110), que replica:

O Controle Interno abrange o plano de organização e o conjunto coordenado de métodos e medidas, adotados pela entidade, para salvaguardar seu patrimônio, verificar a exatidão e

a fidedignidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão à política traçada pela administração.

Almeida (2010 p. 63) afirma que:

O controle interno representa em uma organização o conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com o objetivo de proteger os ativos, produzir dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa.

Para Castro (2013, p. 360), a definição de controle interno na área pública pode ser resumida como:

O controle interno compreende o conjunto de métodos e procedimentos adotados pela entidade, para salvaguardar os atos praticados pelo gestor e o patrimônio sob sua responsabilidade, conferindo fidedignidade aos dados contábeis e segurança às informações deles decorrentes.

As definições da função do controle interno apresentados pelos autores supracitados explicitam que a exatidão e a fidedignidade dos dados contábeis devem ser abrangidas pelos controles internos, apresentando a ideia de segregação do controle interno em controle interno administrativo e controle interno contábil.

Partindo da ideia proposta pelo AICPA de subdividir o controle interno em controles administrativos e controles contábeis, Crepaldi (2010) e Castro (2013) apresentam definições distintas para cada tipo de controle.

O controle interno que representa em uma organização os procedimentos, métodos ou rotinas cujos objetivos são proteger os ativos, produzir os dados contábeis confiáveis são denominados controles contábeis, já os que possuem o objetivo de ajudar na condução ordenada dos negócios da empresa são denominados controles administrativos (CREPALDI, 2010, p. 423).

A divisão dos controles em administrativos e contábeis realçou o foco principal de cada um. O administrativo busca garantir que as ações atinjam seus objetivos no menor custo e da melhor forma. Os contábeis visam dar certeza aos números registrados e divulgados nas demonstrações contábeis (CASTRO, 2013, p. 359).

Esta pesquisa foca os controles internos contábeis, por isso torna-se necessário o conhecimento mais aprofundado sobre esse tipo de controle interno.

2.3.2 Controles internos contábeis

Os controles internos contábeis estão atrelados aos objetivos da contabilidade, entre eles cita-se a correta representação do patrimônio e a apreciação da evolução econômica e financeira das entidades, bem como, prover o usuário com informações fidedignas.

Para Perez Junior (1995, p. 102), “cabe aos controles internos contábeis, a proteção dos ativos e a validade dos registros contábeis”. No entanto, a proteção dos ativos e a garantia da validade dos registros contábeis não é tarefa fácil. O grande volume de operações e de operadores pode por em risco a uniformização dos registros e também a fidedignidade dos mesmos.

Para o efetivo controle contábil é necessário que haja um sistema de controle interno eficiente e que possua mecanismos básicos voltados para o controle interno contábil.

Para verificar a aplicabilidade e a eficiência da execução de controle interno nas organizações, Almeida (2010, p.73) descreve que a avaliação do controle interno compreende:

- a) Determinar os erros ou irregularidades que poderiam acontecer;
- b) Verificar se o sistema atual de controles detectaria de imediato esses erros ou irregularidades;
- c) Analisar as fraquezas ou faltas de controle, que possibilitam a existência de erros ou irregularidades, a fim de determinar a natureza, data e extensão dos procedimentos de auditoria;
- d) Emitir relatório-comentário dando sugestões para o aprimoramento do sistema de controle interno da empresa.

A verificação da aplicabilidade e da eficiência da execução do controle interno é fundamental para a manutenção e aprimoramento das ferramentas de controle. O controle deve estar em constante mudança, pois as rotinas também mudam com o tempo.

Os controles contábeis estão inseridos no sistema de controle interno de uma entidade. Essa parte representa um subsistema que deve ser composto por mecanismos que buscam salvaguardar o patrimônio e a propriedade dos itens que o compõe.

Segundo Attie (2000, p. 137), existem medidas que visam proporcionar um bom funcionamento dos controles internos nas organizações. Estas medidas são denominadas princípios fundamentais do controle interno e são elencadas pelo autor:

- a) delimitação exata da responsabilidade;
- b) segregação das atividades de contabilização e operacionalização;
- c) comprovação das operações realizadas;
- d) pessoal qualificado e treinado;
- e) rotatividade entre funcionários nas atividades.
- f) manuais e normas de procedimentos para as atividades; e
- g) sistema de revisão e avaliação das operações.

Crepaldi (2010, p. 423) também aponta aqueles princípios que considera principais para o bom funcionamento do controle interno contábil:

- a) Segregação de funções: cria independência entre as funções de execução operacional, custódia dos bens patrimoniais e sua contabilização;
- b) Sistema de autorização: controla as operações através de métodos de aprovações, de acordo com as responsabilidades e riscos envolvidos;
- c) Sistema de registro: compreende a classificação dos dados dentro de uma estrutura formal de contas, existência de um Plano de Contas que facilita o registro e preparação das demonstrações contábeis, e a utilização de um manual descritivo para o uso das contas.

Dentre os princípios citados por Attie, os que estão mais alinhados ao controle interno contábil são: segregação das atividades de contabilização e operacionalização; pessoal qualificado e treinado; manuais e normas de procedimentos para as atividades; e sistema de revisão e avaliação das operações.

Os princípios fundamentais do controle interno devem ser observados também nos sistemas utilizados para o registro das transações das organizações.

Para Davis e Blaschek (2006), o sistema de controle interno é composto por vários subsistemas integrados do qual os subsistemas contábil e financeiro representam uma parte do mesmo. Destacam também que o controle interno não se confunde com auditoria interna,

pois essa é uma atividade desenvolvida por unidade especializada para avaliar os controles internos, considerados base para atividade de controle na Administração Pública.

Na avaliação do sistema de controle interno deve-se pensar em cada empresa, cada instituição, como um caso específico. O que em uma empresa particular comum pode ocorrer apenas com uma ordem verbal, em outra, ligada ao setor público, pode depender de um sistema de normas, como, por exemplo, o regime de compras (CREPALDI, 2010, p. 415).

Visando normatizar o controle interno contábil no âmbito do setor público, o Conselho Federal de Contabilidade editou a Resolução n°. 1135, de 21 de novembro de 2008, que aprova a NBC T 16.8 – Controle Interno. Esta resolução 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, buscando contribuir para o alcance dos objetivos da entidade do setor público.

O item 2 da referida norma trata da abrangência e apresenta a finalidade do controle interno sob o enfoque contábil:

Controle interno sob o enfoque contábil compreende o conjunto de recursos, métodos, procedimentos e processos adotados pela entidade do setor público, com a finalidade de:

- (a) salvaguardar os ativos e assegurar a veracidade dos componentes patrimoniais;
- (b) dar conformidade ao registro contábil em relação ao ato correspondente;
- (c) propiciar a obtenção de informação oportuna e adequada;
- (d) estimular adesão às normas e às diretrizes fixadas;
- (e) contribuir para a promoção da eficiência operacional da entidade;
- (f) auxiliar na prevenção de práticas ineficientes e antieconômicas, erros, fraudes, malversação, abusos, desvios e outras inadequações.

A NBC T 16.8 incluiu a veracidade dos componentes patrimoniais, a conformidade ao registro contábil e o estímulo à adesão às normas e às diretrizes fixadas como finalidades do controle interno sob o enfoque contábil, demonstrando preocupação com a fidedignidade

das informações contábeis públicas e também com o cumprimento das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

Sendo assim, o controle interno deve ser exercido em todos os níveis da entidade do setor público, compreendendo: a preservação do patrimônio público; o controle da execução das ações que integram os programas e a observância às leis, aos regulamentos e às diretrizes estabelecidas (CREPALDI, 2010, p. 416).

Com a evolução da norma e da cultura de controle na sociedade, as organizações foram pressionadas a criar, implantar e manter sistemas de controle que oferecessem garantias razoáveis de que as transações contábeis fossem registradas de acordo com os princípios contábeis geralmente aceitos.

Diante desta necessidade, entidades internacionais uniram-se em estudos aprofundados e com efeitos padronizados, buscando criar uma metodologia que possibilitasse a melhoria nos relatórios financeiros em todo o mundo. É neste contexto que surgem os estudos elaborados pelo Comitê das Organizações Patrocinadas (COSO).

A NBC T 16.8 foi elaborada baseada nos componentes e na estrutura de controle interno proposta pelo COSO, por isso torna-se importante o conhecimento do modelo COSO para o entendimento do controle interno contábil da Administração Pública.

2.3.3 O modelo proposto pelo COSO

O COSO (*Committee of Sponsoring Organizations*) é o Comitê das Organizações Patrocinadas, da Comissão Nacional sobre Fraudes em Relatórios Financeiros. Criada em 1985, é uma entidade do setor privado, sem fins lucrativos, que busca o aperfeiçoamento da qualidade de relatórios financeiros, principalmente para estudar as causas da ocorrência de fraudes em relatórios financeiros (BRITO; FONTENELLE, 2013, p. 91).

Apesar de voltar-se para a administração privada, as recomendações do COSO também são base para os controles internos da Administração Pública.

Em 1992, o COSO publicou um trabalho denominado “Controle Interno: um modelo integrado”. Esse documento passou a ser referência sobre o assunto e apresentou cinco componentes: De acordo com o modelo proposto pelo COSO I, o controle interno apresenta cinco componentes: ambiente de controle, avaliação de riscos, atividade de controle, informações e comunicações e monitoramento (BRITO; FONTENELLE, 2013, P. 91).

Apresenta-se, no Quadro 3, a síntese dos conceitos referentes aos componentes do COSO I.

Quadro 3 - Componentes do COSO I

COMPONENTE	DEFINIÇÃO
Ambiente de controle	Esse componente deve demonstrar o grau de comprometimento em todos os níveis da administração com a qualidade do controle interno em seu conjunto.
Avaliação de riscos	Avaliação de riscos correspondente à análise da relevância dos riscos identificados, incluindo: <ol style="list-style-type: none"> a) a avaliação da probabilidade de sua ocorrência b) a forma como serão gerenciados c) a definição das ações a serem implementadas para prevenir a sua ocorrência ou minimizar seu potencial; e d) a resposta ao risco, identificando a decisão gerencial para mitigar os riscos, a partir de uma abordagem geral e estratégica, considerando as hipóteses de eliminação, redução, aceitação ou compartilhamento.
Atividade de Controle	São medidas e ações estabelecidas para prevenir ou detectar os riscos inerentes ou potenciais à tempestividade, à fidedignidade e à precisão da informação contábil.
Informações e comunicações	Compreende a identificação, armazenamento e comunicação de toda informação relevante com a finalidade de subsidiar a realização dos procedimentos estabelecidos.
Monitoramento	Monitoramento compreende o acompanhamento dos pressupostos do controle interno, visando assegurar a sua adequação aos objetivos, ao ambiente, aos recursos e aos riscos.

Fonte: Adaptado de COSO (2013).

As demandas por controle tendem a aumentar com o passar dos anos, principalmente em relação ao aprimoramento das técnicas e dos modelos de controle. Seguindo essa tendência, em 2004, o COSO divulgou um trabalho denominado Gerenciamento de Riscos Corporativos - Estrutura Integrada, este estudo foca o gerenciamento de riscos corporativos.

O novo trabalho publicado pelo COSO ficou conhecido como COSO II. Com a publicação deste, os componentes do coso passaram a

ser em número de oito, sendo assim dispostos: ambiente de controle; fixação de objetivos; identificação de eventos; avaliação de riscos; resposta a risco; atividades de controle; informações e comunicações; e monitoramento.

Observa-se que foram incluídos três novos componentes, a saber: fixação de objetivos, identificação de eventos e resposta ao risco. Os novos componentes são descritos por Brito e Fontenelle (2013, p. 429), conforme Quadro 4.

Quadro 4 - Componentes incluídos pelo COSO II

COMPONENTE	DEFINIÇÃO
Fixação de Objetivos	Definidos pela alta administração, os objetivos devem ser divulgados a todos os componentes da organização, antes da identificação dos eventos que possam influenciar na consecução dos objetivos.
Identificação de eventos	Eventos são situações em potencial - que ainda não ocorreram - que podem causar impacto na consecução dos objetivos da organização, caso venham a ocorrer. Podem ser positivos ou negativos, sendo que os eventos negativos são denominados riscos, enquanto os positivos, oportunidades.
Resposta ao risco	Para cada risco identificado, será prevista uma resposta, que pode ser de 4 tipos: evitar, aceitar, compartilhar ou reduzir. De acordo com o COSO, “Evitar” sugere que nenhuma opção de resposta tenha sido identificada para reduzir o impacto e a probabilidade a um nível aceitável. “Reduzir” ou “Compartilhar” reduzem o risco residual a um nível compatível com as tolerâncias desejadas ao risco, enquanto “Aceitar” indica que o risco inerente já esteja dentro das tolerâncias ao risco.

Fonte: Adaptado de COSO (2007).

Comparando o COSO I com o COSO II, percebe-se que o COSO I não aborda o gerenciamento de risco e que a base do controle interno (apresentada no COSO I) foi totalmente integrada ao COSO II.

Importante destacar que o COSO pode ser implementado em empresas privadas e em outras organizações que buscam o controle interno, ou seja, a Administração Pública também pode realizar o seu gerenciamento de riscos aplicando o modelo COSO.

Parte do modelo COSO foi adotado pela Contabilidade Aplicada ao Setor Público quando o item 5 da NBC T 16.8 trouxe em seu texto que:

A Estrutura de controle interno compreende ambiente de controle; mapeamento e avaliação de riscos; procedimentos de controle; informação e comunicação; e monitoramento.

A NBC T 16.8 inovou na contabilidade pública, pois estabeleceu referenciais para o controle interno como suporte do sistema de informação contábil, no sentido de minimizar riscos e dar efetividade às informações da contabilidade, visando contribuir para o alcance dos objetivos da entidade do setor público.

2.4 CONTABILIDADE PÚBLICA

A Contabilidade Pública é o ramo da Ciência Contábil voltado para o estudo do patrimônio público, isso inclui os atos e fatos que afetam ou possam afetar o patrimônio público, uma vez que também são registrados e controlados.

2.4.1 Conceitos

O conceito de Contabilidade Pública está disposto, de forma ampla e completa, na NBC T 16.1, aprovada pela Resolução nº 1.128, de 21 de novembro de 2008, do Conselho Federal de Contabilidade, que conceitua Contabilidade Pública como o ramo da Ciência Contábil que aplica, no processo gerador de informações, os princípios e as normas contábeis direcionados à gestão patrimonial de entidades públicas.

O conceito de contabilidade pública tem evoluído com o passar dos anos, esta evolução se deve principalmente pela alteração das normas que disciplinam este ramo da Ciência Contábil.

Segundo Cruz (1989, p. 10), a “Contabilidade Pública é a ciência que estuda, controla e demonstra a programação e a execução orçamentária, financeira e patrimonial das instituições de direito público”.

Silva (2009, p. 196) afirma que o campo da Contabilidade Pública não está restrito às instituições de direito público, “mas também à administração indireta, nela incluídas as estatais e todos os problemas advindos de suas atividades vinculadas em alguns aspectos às normas do setor público”.

As afirmações dos autores supracitados remetem a uma evolução conceitual do campo de aplicação da contabilidade pública, uma vez que Cruz (1989) apresenta um conceito voltado para as instituições de direito público e Silva (2009) apresenta uma ampliação do campo de aplicação em seu conceito, pois inclui as empresas estatais e casos específicos introduzidos pela norma no campo de aplicação da contabilidade pública.

O campo de aplicação da Contabilidade Pública está regulamentado pela NBC T 16.1. A seguir, apresenta-se uma síntese do que dispõe esta norma sobre o assunto:

- a) A Contabilidade Pública é aplicada integralmente para:
 - Administração Pública direta: União, estados, DF e municípios, seus órgãos e fundos especiais.
 - Fundações Públicas e autarquias (inclusive conselhos profissionais: CFC, CRA, CRC etc..)
 - Empresas públicas e sociedades de economia mista que se enquadrem no conceito de empresa estatal dependente.
 - Serviço Sociais (SESC, SESI, SEST etc.)
- b) Pessoas físicas que recebam subvenção, benefício ou incentivo fiscal ou creditício de órgão público equiparam-se, para efeito contábil, a entidades do setor público.
- c) A Contabilidade Pública é aplicada parcialmente (apenas para registro e posterior prestação de contas dos recursos públicos) para aqueles que recebam verbas públicas de maneira pontual, utilizadas em projetos específicos.

O DNIT, órgão estudado nesta pesquisa, é uma Autarquia Federal, logo, de acordo com item “a”, supracitado, deve aplicar a Contabilidade Pública de forma integral nos registros e controle dos atos e fatos administrativos que alteram ou possam vir a alterar seu patrimônio.

Aprofundando e ampliando o conceito de Contabilidade Pública, Castro (2013, p. 93) ensina que:

A Contabilidade caracteriza-se por um conjunto de procedimentos ordenados e concretos aplicáveis na busca do objetivo específico que é a informação. Está fundamentada em controles apropriados dos registros efetuados, sustentada em bases sólidas de suporte documental, utilizando regras transparentes das técnicas utilizadas. Representa por tudo isso, a parte mais segura das

informações produzidas na entidade, importante instrumento para subsidiar os dirigentes, dar transparência à sociedade e garantir fidedignidade aos órgãos de controle interno e externo.

O conceito de Contabilidade Pública apresentado por Castro (2013) abrange também o objetivo da mesma. As palavras utilizadas vão ao encontro da definição do objetivo apresentada pela NBC T 16.1, que dispõe que o ramo da ciência contábil tem por objetivo oferecer aos usuários informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do Patrimônio da Entidade e suas mutações, em apoio ao processo de tomada de decisão e à adequada prestação de contas.

A NBCT 16.1 também reafirma o patrimônio público como o objeto da Contabilidade Pública. Até a publicação desta norma havia dúvidas quanto ao objeto deste ramo da Ciência Contábil, pois a literatura, até o ano de 2008, ensinava que o objeto da Contabilidade Pública era o orçamento e o patrimônio, no entanto, com a publicação da NBCT 16.1 o patrimônio público foi pacificado como sendo o único objeto da Contabilidade Pública.

Por ser a Contabilidade Pública um ramo da Ciência Contábil, aquela não poderia ter um objeto diferente da Ciência que a origina. Este foi o principal argumento que embasou a reafirmação do objeto da Contabilidade Pública, pois ainda que haja muitas especificidades na Gestão da coisa pública isso não justifica a mudança do objeto de uma Ciência.

2.4.2 Receita Pública

As receitas públicas são as fontes de recursos arrecadadas pelas entidades estatais com o fim de serem aplicadas em gastos operacionais e administrativos incorridos, estes resultantes do exercício da atividade estatal.

Para Kohama (2008, p. 60), as receitas são apresentadas por:

Todo e qualquer recolhimento feito aos cofres públicos, quer seja efetivado através de numerário ou outros bens representativos de valores – que o Governo tem o direito de arrecadar em virtude de Leis, contratos ou quaisquer outros títulos de que derivem direitos a favor do Estado -, quer seja oriundo de alguma finalidade específica, cuja arrecadação lhe pertença ou caso figure como depositário dos valores que não lhe pertencerem.

Já Silva (2009, p. 102) diz que:

As receitas públicas correspondem ao ingresso que, integrando-se ao patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem acrescentar seu vulto como elemento novo e positivo.

Pode-se afirmar que a receita pública é a entrada de recursos financeiros nos cofres públicos, que serão aplicados na aquisição de bens e serviços, bem como na manutenção destes, com o objetivo de atender às necessidades coletivas da sociedade.

Com a publicação das NBCASP houve uma evolução conceitual na Contabilidade Pública que resultou em uma visão da Receita pública sob três óticas, conforme demonstrado no Quadro 5.

Quadro 5 - Classificação das receitas públicas sob as diversas óticas

CLASSIFICAÇÃO	CARACTERIZAÇÃO
Receita para a Contabilidade Pública	Ocorre quando há ingresso de recurso financeiro.
Receita sob o enfoque patrimonial	Ocorre quando a transação de reconhecimento da receita provoca acréscimo no patrimônio líquido, excluídos os referentes a aporte dos proprietários da sociedade (aumento de capital social).
Receita pelo enfoque orçamentário	São todos os ingressos que visam a cobertura de despesas orçamentárias e transações que, mesmo não havendo ingresso de recursos financeiros, financiam despesas orçamentárias.

Fonte: Adaptado de Carvalho e Ceccato (2011, p. 46).

Esta pesquisa não aborda o controle da receita pública, uma vez que o DNIT não arrecada receitas próprias. Cabe destacar que a receita do DNIT é oriunda de transferências recebidas, em sua maioria, do orçamento do Ministério dos Transportes.

2.4.3 Despesa Pública

As despesas evidenciam a variação passiva resultante da diminuição de ativos ou do aumento de passivos de uma entidade, sendo que nos dois casos, ela representa uma redução da situação patrimonial.

As despesas públicas, conforme Kohama (2008, p.87), são:

Os gastos fixados na lei orçamentária ou em leis especiais e destinados à execução dos serviços públicos e dos aumentos patrimoniais; a satisfação

dos compromissos da dívida pública; ou ainda à restituição ou pagamento de importâncias recebidas a títulos de cauções, depósitos, consignações.

Para Silva (2009, p.125) as despesas públicas são constituídas por:

Todos os desembolsos efetuados pelo Estado no atendimento dos serviços e encargos assumidos no interesse geral da comunidade, nos termos da Constituição, das leis, ou em decorrência de contratos ou outros instrumentos.

Assim, a despesa pública são os gastos de recursos governamentais para o Estado cumprir com suas funções e seus compromissos, atendendo as necessidades da população.

Segundo a Secretaria do Tesouro Nacional (STN, 2014), “a despesa pública é o conjunto de dispêndios realizados pelos entes públicos para o funcionamento e manutenção dos serviços públicos prestados à sociedade”.

Assim como o conceito de receita pública, o conceito de despesa pública também evoluiu e passou a apresentar a classificação sob três diferentes óticas, de acordo com o Quadro 6.

Quadro 6 - Classificação das despesas públicas sob as diversas óticas

CLASSIFICAÇÃO	CARACTERIZAÇÃO
Despesa para a Contabilidade Pública	Ocorre quando há desembolso de recurso financeiro.
Despesa sob o enfoque patrimonial	Ocorre quando a transação de reconhecimento da despesa provoca decréscimo no patrimônio líquido, excluídos os referentes a aporte dos proprietários da sociedade (aumento de capital social)
Despesa sob o enfoque orçamentário	Ocorre com o empenho da despesa. Está relacionado à execução do orçamento público.

Fonte: Adaptado de Carvalho e Ceccato (2011, p. 153).

Nesta pesquisa considera-se a despesa pública sob o enfoque patrimonial, ou seja, quando a transação provoca decréscimo no patrimônio público. As mudanças ocorridas na CASP em decorrência da publicação das NBCASP visam justamente o reconhecimento do enfoque patrimonial nos registros efetuados pela contabilidade pública.

Os registros e o controle das receitas e das despesas públicas sob o enfoque patrimonial são efetuados no sistema patrimonial, já os

registros e controle das receitas e despesas sob o enfoque orçamentário são efetuados no sistema orçamentário. Estes sistemas fazem parte do Sistema Contábil do órgão.

2.4.4 Sistemas Contábeis

A contabilidade pode ser comparada a um complexo banco de dados que tem o objetivo de consolidar os dados e gerar informações por intermédio de relatórios denominados demonstrativos contábeis.

A Resolução do CFC nº 1129, de 21 de novembro de 2008, (NBC T 16.2) dispõe sobre patrimônio e sistemas contábeis. O item 10 desta norma define sistema contábil:

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

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público é organizada na forma de sistema de informações, dividido em quatro subsistemas, conquanto possam oferecer produtos diferentes em razão da respectiva especificidade, convergem para o produto final, que é a informação sobre o patrimônio público (NBC T 16.2).

A NBC T 16.2 mudou os subsistemas contábeis. A partir do ano de 2012 a União passou a adotar novo plano de contas estruturado nos quatro novos subsistemas. O Quadro 7 apresenta as alterações nos subsistemas contábeis.

Quadro 7 - Subsistemas contábeis

SISTEMAS ANTERIORES	NOVOS SUBSISTEMAS
Orçamentário	Orçamentário
Financeiro	Patrimonial
Patrimonial	Compensação
Compensação	Custos

Fonte: Adaptado de Carvalho e Ceccato (2011, p. 596)

Cabe destacar que houve uma mudança na nomenclatura, pois antes da NBC T 16.2 os “subsistemas” eram chamados de sistemas contábeis. Agora o que era denominado “sistema” passou a se chamar subsistemas.

Outro ponto a ser observado é que o sistema financeiro foi absorvido pelo subsistema patrimonial e foi criado o sistema de custos. Com as mudanças, os lançamentos que geravam registros no sistema financeiro passaram a ser feitos pelo subsistema patrimonial.

Os registros dos atos e fatos administrativos podem gerar lançamentos em um único subsistema contábil ou em vários subsistemas simultaneamente. Os subsistemas são integrados entre si, mas o sistema de partidas dobradas deve ser apurado em cada subsistema individualmente, ou seja, não pode haver um débito em um subsistema com a contrapartida em outro subsistema.

2.4.5 A Contabilidade Pública sob o aspecto patrimonial

A Lei nº 4.320/64 estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Esta é conhecida como a lei fundamental sobre finanças públicas no Brasil.

Ainda que esta lei tenha sido publicada em 1964, somente nos últimos anos é que a evolução do estudo da Ciência Contábil Aplicada ao Setor Público parece ter reparado o equívoco que perdurou até os estudos iniciais para edição das NBCASP. O art. 35 da Lei 4.320/64 dispõe que:

Art. 35. Pertencem ao exercício financeiro:

I - as receitas nêle arrecadadas;

II - as despesas nêle legalmente empenhadas.

A interpretação do artigo supracitado levou toda a Administração Pública a adotar o regime contábil misto para a Contabilidade Pública, pois este artigo remetia a aplicação do regime de caixa para receitas e de competência para as despesas. No entanto, este artigo pertence ao capítulo II da lei, que trata da Elaboração da Proposta Orçamentária.

Partindo da informação de que o art. 35 fazia parte do capítulo destinado ao orçamento, é mais coerente que o regime citado neste artigo seja o regime orçamentário e não o regime contábil, já que o capítulo destinado à contabilidade é o capítulo IX da referida lei, e este capítulo inicia no art. 83.

Este entendimento é corroborado por Amaral, Alberton e Roncálio (2013), que citam a diferença entre o regime orçamentário e contábil presente na Lei nº 4.320/64:

Esse enfoque patrimonial da CASP, em certa medida, já era previsto na legislação que disciplina a estrutura dos balanços do setor

público, a Lei n. 4.320/64. Contudo, na prática contábil executada até hoje prevaleceu uma ênfase ao aspecto orçamentário, tratado na citada Lei até o seu art. 82, deixando-se de executar os aspectos essencialmente contábeis previstos no Título IX – Da Contabilidade.

O entendimento atual é que a Contabilidade Pública, por ser um ramo da Ciência Contábil, deve seguir os princípios e normas aplicadas a esta ciência, sendo assim, o regime de competência deve ser aplicado integralmente à Contabilidade do Setor Público.

Nascimento (2008, p. 15) já utilizava o termo “Contabilidade Patrimonial Integral no Setor Público”, baseado na adoção do regime de competência para a Contabilidade Pública:

Portanto, a Contabilidade Patrimonial Integral no Setor Público implica o registro das receitas e as despesas públicas segundo o regime de competência e, também, no registro integral de todos os elementos patrimoniais que possam alterar, no presente ou no futuro, a situação líquida patrimonial da entidade do setor público, com a correta aplicação dos postulados, dos princípios e das convenções da ciência contábil.

A Contabilidade Pública deve, portanto, seguir o enfoque patrimonial, efetuar seus registros com base no regime de competência e de acordo com os princípios contábeis. O regime orçamentário não deve condicionar os registros contábeis, pois estes são independentes do momento da execução orçamentária.

2.4.6 Princípios Contábeis sob a Perspectiva do Setor Público

A Resolução CFC nº 750/1993 dispõe sobre os Princípios Contábeis, que são de aplicação obrigatória no exercício da profissão contábil no Brasil. No entanto, a doutrina apresentava dúvidas quanto à aplicação desses princípios na Contabilidade do Setor Público.

Diante das dúvidas quanto à aplicação dos Princípios Contábeis na Contabilidade Aplicada ao Setor Público, o CFC editou a Resolução nº 1.111, de 29 de novembro de 2007, que aprova o Apêndice II da Resolução CFC nº 750/1993 sobre os Princípios Contábeis. Esta resolução traz a adequada interpretação para os Princípios Contábeis sob a perspectiva do setor público.

A introdução ao Apêndice da Resolução CFC nº 1.111/2007 traz uma breve justificativa sobre a necessidade da aplicação dos princípios contábeis sob a perspectiva do setor público:

As novas demandas sociais estão a exigir um novo padrão de informações geradas pela Contabilidade Pública, e que seus demonstrativos – item essencial das prestações de contas dos gestores públicos – devem ser elaborados de modo a facilitar, por parte dos seus usuários e por toda a sociedade, a adequada interpretação dos fenômenos patrimoniais do setor público, o acompanhamento do processo orçamentário, a análise dos resultados econômicos e o fluxo financeiro.

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público é considerada um ramo da Ciência Contábil e, por isso, deve observar os Princípios Contábeis, que representam a essência das doutrinas e teorias relativas a essa ciência, consoante o entendimento predominante nos universos científico e profissional do país (CARVALHO; CECCATO, 2011).

Apresenta-se a seguir os princípios contábeis sob a perspectiva do Setor Público, conforme dispositivos da Resolução CFC nº 1.111/2007. Inicia-se a análise com o Princípio da Entidade, que consta no item 1.1.1 desta resolução:

O Princípio da Entidade se afirma, para o ente público, pela autonomia e responsabilização do patrimônio a ele pertencente. A autonomia patrimonial tem origem na destinação social do patrimônio e a responsabilização pela obrigatoriedade da prestação de contas pelos agentes públicos.

O Princípio da Entidade, no setor público, está atrelado à destinação social da estrutura pública, bem como à prestação de contas pelos agentes públicos, uma vez que estes gerem recursos que pertencem a toda sociedade e por isso devem gerir os recursos visando às necessidades coletivas.

O próximo Princípio elencado na referida resolução é o da continuidade, que está estabelecido no item 1.2.1 da mesma: “No âmbito da entidade pública, a continuidade está vinculada ao estrito cumprimento da destinação social do seu patrimônio, ou seja, a continuidade da entidade se dá enquanto perdurar sua finalidade”.

Infere-se que a partir do momento que a finalidade de uma entidade deixa de existir, esta entidade entrará em descontinuidade.

Em sequência, no item 1.3.1, a norma trata do Princípio da Oportunidade:

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

Sob a perspectiva do setor público, o princípio da oportunidade enfatiza a evidenciação contábil dos atos e fatos potenciais, ou seja, aqueles que possam vir a afetar o patrimônio líquido, como por exemplo, a assinatura de um contrato administrativo. Outro ponto que merece destaque é que a primazia da essência sobre a forma também se aplica às transações contábeis públicas.

O princípio do Registro pelo Valor Original consta no item 1.4.1 da referida norma:

Nos registros dos atos e fatos contábeis será considerado o valor original dos componentes patrimoniais. Valor Original, que ao longo do tempo não se confunde com o custo histórico, corresponde ao valor resultante de consensos de mensuração com agentes internos ou externos, com base em valores de entrada – a exemplo de custo histórico, custo histórico corrigido e custo corrente; ou valores de saída – a exemplo de valor de liquidação, valor de realização, valor presente do fluxo de benefício do ativo e valor justo.

A observação do Princípio do Registro pelo Valor Original no Setor Público implica na aplicação das bases de mensuração que são utilizadas na Contabilidade do setor privado, como valor justo, valor presente. Estas aplicações no Setor Público são inovações trazidas pelas mudanças na CASP visando o enfoque patrimonial.

O item 1.6.1 desta resolução trata do Princípio da Competência: “O Princípio da Competência aplica-se integralmente ao Setor Público”. A observância deste Princípio, de forma integral, no Setor Público é considerada um marco histórico na Contabilidade Aplicada ao Setor Público, pois por intermédio deste dispositivo a CASP passa a reconhecer as transações e os eventos na ocorrência dos respectivos fatos geradores, independente do recebimento ou pagamento, ou seja, o enfoque orçamentário da CASP dá lugar ao enfoque patrimonial no Setor Público.

Castro (2013. p. 168), sintetiza a aplicação integral do Princípio da Competência no Setor Público: “Os atos e fatos que afetam o patrimônio público devem ser contabilizados por competência. Os seus efeitos devem ser evidenciados nas Demonstrações Contábeis do exercício financeiro com o qual se relacionam”.

E, por fim, a norma traz, em seu item 1.7.1, o Princípio da Prudência:

As estimativas de valores que afetam o patrimônio devem refletir a aplicação de procedimentos de mensuração que prefiram montantes, menores para ativos, entre alternativas igualmente válidas, e valores maiores para passivos. A prudência deve ser observada quando, existindo um ativo ou um passivo já escriturado por determinados valores, segundo os Princípios do Valor Original, surgirem possibilidades de novas mensurações. A aplicação do Princípio da Prudência não deve levar a excessos ou a situações classificáveis como manipulação do resultado, ocultação de passivos, super ou subavaliação de ativos. Pelo contrário, em consonância com os Princípios Constitucionais da Administração Pública, deve constituir garantia de inexistência de valores fictícios, de interesses de grupos ou pessoas, especialmente gestores, ordenadores e controladores.

O Princípio da Prudência sob a perspectiva do Setor Público demonstra a preocupação com o registro das provisões e com as estimativas de eventos que possam alterar o patrimônio público, visando aumentar a qualidade da informação contábil pública, bem como a fiel representação do patrimônio público.

2.4.7 Mudanças na Contabilidade Pública

Considerando a necessidade de adaptações à economia mundial globalizada, as diversas áreas da Contabilidade brasileira vêm passando por significativas mudanças nos últimos anos. Estas mudanças visam à adequação e convergência aos padrões e procedimentos internacionais.

É importante destacar que essas modificações não afetam somente a Contabilidade Comercial, afetam também a Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Partindo da premissa que no Brasil a Contabilidade Pública está pautada na Lei nº 4.320/64 e que esta lei possui um enfoque orçamentário, mudanças são necessárias para a evidenciação do patrimônio público e para que se possa acompanhar de maneira efetiva a evolução do mesmo.

Partindo dessa necessidade de buscar uma melhor evidenciação dos fenômenos patrimoniais, tornou-se necessária a elaboração de normas que padronizassem os registros contábeis na entidade pública aos padrões internacionais.

Estas mudanças já estão em curso e visam aproximar a Contabilidade Aplicada ao Setor Público das mesmas regras da Contabilidade aplicada ao setor privado, ambas com enfoque patrimonial, sem deixar de atender as peculiaridades da Lei nº 4.320/64, com seu foco orçamentário (CASTRO, 2013, p. 155).

Os aspectos positivos das mudanças que caracterizam a evolução da CASP são consolidados por Castro (2013, p. 155):

- a) Uniformização de procedimentos contábeis nos aspectos patrimoniais entre o setor público e o setor privado;
- b) Aderência aos conceitos e regras internacionais;
- c) Aprimoramento e aprofundamento nos conceitos e nas técnicas específicas de cada área: aspectos patrimoniais aderentes à ciência contábil, aspectos orçamentários aderentes aos aspectos econômicos e aspectos financeiros aderentes às regras fiscais;
- d) Plano de Contas único para as três esferas de governo: Federal, Estadual, DF e Municípios;
- e) Ganhos de escala com economicidade para os gestores que contratam sistemas informatizados para as empresas que atendem Municípios de Estados diferentes;

- f) Ganhos de governabilidade e economicidade para os gestores que contratam sistemas informatizados de contabilidade pela concorrência entre eles e menor risco do gestor que resolver trocar de fornecedor;
- g) Melhoria no ensino da Contabilidade Pública pela padronização dos conceitos patrimoniais; e
- h) Aprofundamento nas questões conceituais nos concursos públicos em matéria de Contabilidade.

A elaboração das NBCASP está pautada em premissas que visam nortear as necessárias mudanças. De acordo com o CFC (2010), as premissas para a elaboração das NBCASP são as seguintes:

- a) Tratamento científico para os fenômenos e transações da área pública;
- b) Diferenciação entre ciência social aplicada e legislação;
- c) Aplicação integral dos Princípios Fundamentais de Contabilidade ao Setor Público;
- d) Harmonização e uniformização consensual dos princípios contábeis e das boas práticas governamentais pelos entes federados (União, Estados, Distrito Federal e Municípios);
- e) Construção coletiva, democrática, participativa e regionalizada com a classe contábil brasileiras e suas representações, bem como com a Academia (Universidades) e demais Entidades Reguladoras Brasileiras.
- f) Integração com os órgãos governamentais, especialmente a STN, TCE's, TCU, Secretarias de Fazenda;
- g) Valorização do Profissional da Contabilidade e das suas representações, no plano individual e coletivo;
- h) Convergência das normas brasileiras às internacionais (IPSAS).

Cabe destacar que entre as premissas está a aplicação integral dos princípios de contabilidade e a diferença entre a ciência social aplicada e

a legislação. A aplicação integral dos princípios permite a adoção da contabilidade sob o enfoque patrimonial e a segregação entre a ciência social aplicada e a legislação permite a aplicação dos princípios e convenções da ciência contábil sem as limitações que a legislação financeira brasileira impunha à Contabilidade Pública.

De acordo com Castro (2013, p. 109), os estudos que envolvem a Contabilidade Aplicada ao Setor Público contam com três grandes diretrizes estratégicas, conforme demonstrado no Quadro 8.

Quadro 8 - Diretrizes Estratégicas da CASP

DIRETRIZES ESTRATÉGICAS	AÇÕES
Promover o Desenvolvimento Conceitual da Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil:	A principal ação implementada foi a aprovação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), que se constitui em importante marco conceitual.
Estimular a Convergência às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS):	O Conselho Federal de Contabilidade, ao elaborar as NBCASP, levou em consideração as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS), que serão disseminadas como complemento às dez primeiras NBCASP.
Fortalecer institucionalmente a Contabilidade Aplicada ao Setor Público:	Esta diretriz ambienta ações para a qualificação integrada de órgãos e entidades, nas várias fases do ciclo operacional do setor público. Os responsáveis pela Administração Pública devem ser cobrados pela: - Reestruturação das áreas de contabilidade e do quadro funcional; - Organização de controles administrativos e contábeis necessários à boa governança; - Definição de modelos e demonstrativos de prestação de contas dos recursos obtidos e aplicados em benefício da sociedade.

Fonte: Adaptado de Castro (2013)

A presente pesquisa tende a contribuir com a diretriz estratégica que visa fortalecer institucionalmente a CASP, especificamente em relação à organização de controles contábeis para efetivação do enfoque contábil na CASP.

Naquele cenário que demandava mudanças na CASP, o Conselho Federal de Contabilidade editou as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP). Estas normas são denominadas “NBC T 16” e contribuem para a uniformização dos procedimentos e práticas contábeis em convergência aos padrões internacionais, buscando atender de forma ampla toda a estrutura da Administração Pública brasileira.

Ao todo foram editadas 11 normas (NBC T 16.1 a NBC T 16.11) que foram publicadas na forma de Resoluções do Conselho Federal de Contabilidade.

Tratando-se das Resoluções nº 128 a 132, publicadas em 2008 pelo Conselho Federal de Contabilidade, o Quadro 9 lista as cinco primeiras NBCT (NBC T 16.1 a NBC T 16.5), suas intitulações e disposições gerais, bem como as principais alterações promovidas.

Quadro 9 - Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – Parte I

NORMA	OBJETO	INOVAÇÕES
NBC T 16.1	Conceituação, o objeto e o campo de aplicação.	<ul style="list-style-type: none"> - A norma definiu o campo de aplicação da contabilidade pública. - Definiu o conceito de unidade contábil, caracterizado pela soma, agregação ou divisão de patrimônio de uma ou mais entidades do setor público. De acordo com esse conceito, não deve haver descentralização de gestão administrativa sem a descentralização da contabilidade desta gestão. - O objeto da CASP passa a ser somente o Patrimônio Público. Antes da edição desta norma, considerava-se também o orçamento como objeto da CASP.
NBC T 16.2	Patrimônio e Sistemas Contábeis.	<ul style="list-style-type: none"> - O conceito de ativo deixou de considerar apenas os bens e direitos de propriedade da entidade para considerar os recursos controlados pela entidade como resultado de eventos passados e dos quais se espera que resultem para a entidade benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços. - O conceito de passivo absorveu as mudanças conceituais do setor privado no sentido de considerar que são obrigações presentes da entidade, derivadas de eventos passados.

NORMA	OBJETO	INOVAÇÕES
		<p>- A CASP dividia o ativo e passivo em financeiro e permanente, agora o ativo e passivo são divididos em circulante e não circulante, assim segue a mesma lógica da contabilidade comercial.</p> <p>- O sistema contábil foi estruturado em subsistemas de informações, diferente da lógica da Lei nº 4.320/64, que tratava este assunto como sistemas contábeis. A novidade foi absorção do sistema financeiro pelo sistema patrimonial e a inclusão do subsistema de custos, conforme Quadro 7.</p>
NBC T 16.3	Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil.	<p>- O próprio conteúdo desta norma já é considerado uma novidade na cultura contábil do setor público. Ela procura estabelecer as bases para que a CASP possa evidenciar a integração dos planos hierarquicamente interligados (planejamento e orçamento); suas metas (programadas e realizadas), e as diferenças relevantes, essas por meio de notas explicativas.</p> <p>- Estabelece as bases para o controle contábil sobre o planejamento das entidades do setor público. Planejamento que deve ser expresso em planos hierarquicamente interligados e que passa a ser objeto de registros contábeis nas contas de controle.</p>
NBC T 16.4	Transações no Setor Público.	<p>- Esta norma trouxe pouca inovação, já que a transação no setor público já consideravam os registros dos atos e fatos, diferente da contabilidade do setor privado, que só considera fatos que afetam o patrimônio.</p> <p>- A norma destaca as transações com terceiros que não geram alterações no patrimônio líquido, mas que devem ser registradas e controladas. Exemplo: Depósitos de terceiros e cauções.</p>
NBC T 16.5	Registro Contábil	<p>- A tabela de codificação de registros e identificação do tipo de transação (eventos contábeis) passa a ser parte do plano de contas.</p>

NORMA	OBJETO	INOVAÇÕES
		<ul style="list-style-type: none"> - Documentos eletrônicos passam a ser considerados documentos de sustentação aos registros contábeis (documento hábil). - A norma cita que os registros contábeis devem ser realizados e os seus efeitos evidenciados nas demonstrações contábeis do período com o qual se relacionam, reconhecidos, portanto, pelos respectivos fatos geradores, independente do momento da execução orçamentário (reafirma o regime de competência para a CASP).

Fonte: Adaptado de Castro (2013).

Considerando o Quadro 9, que trata das cinco primeiras normas, pode-se observar que muitas foram as mudanças na CASP, com destaque para o enfoque contábil patrimonial que está disposto, principalmente, na NBCT 16.5.

Continuando a análise das NBCT, o Quadro 10 apresenta, de forma detalhada, as NBCT 16.6 a 16.11.

Quadro 10 - Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – Parte II

NORMA	OBJETO	INOVAÇÕES
NBC T 16.6	Demonstrações Contábeis.	<ul style="list-style-type: none"> - Alterou a estrutura do Balanço Patrimonial, destacando ativos e passivos circulantes e não circulantes ao invés de ativos e passivos financeiros e permanentes. - Alterou a estrutura da Demonstração das Variações Patrimoniais, que era dividida em variações orçamentárias e extraorçamentárias, passa a ser dividida em variações qualitativas e quantitativas. - A DFC passa a ser obrigatória podendo-se optar pelo método direto ou indireto. - A Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido passa a ser obrigatória para as empresas estatais dependentes e para os entes que as incorporarem no processo de consolidação das contas. - O rol das demonstrações contábeis, que era formado por Balanço Orçamentário,

		<p>Balço Financeiro, Balço Patrimonial e Demonstração das Variaões Patrimoniais, passa a ser formado por Balço Orçamentário, Balço Financeiro, Demonstração das Variaões Patrimoniais, Balço Patrimonial, Demonstração dos Fluxos de Caixa, Demonstração das Mutaões do Patrimônio Líquido e Notas Explicativas.</p> <p>- As Demonstraões Contábeis passam a ser divulgadas com a apresentação dos valores correspondentes ao período anterior.</p>
NBC T 16.7	Consolidação das Demonstrações Contábeis.	<p>- A inovação é que sempre se fez consolidação sem regras definidas. Na verdade, não se fazia consolidação e sim integração, porque não eram eliminadas as transações entre os órgãos e as entidades integrantes do consolidado.</p> <p>- Ficam definidos conceitos e forma de se tratar a consolidação já prevista na Lei nº 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), em seu art. 56, quando disciplina que as contas do Poder Executivo incluirão os Poderes Legislativo, Judiciário e o Ministério Público.</p>
NBC T 16.8	Controle interno.	<p>- Esta norma confirma a importância dos controles internos para garantir razoável grau de eficiência e eficácia do sistema de informação contábil.</p> <p>- A posição do profissional contábil no controle interno não era clara. Passa a ser evidenciada a necessidade do profissional contábil no controle interno.</p> <p>- A norma está baseada no modelo de controle interno proposto pelo COSO I.</p>
NBC T 16.9	Depreciação, Amortização e Exaustão.	<p>- A inovação é a aplicação destes procedimentos, tipicamente do setor privado, no setor público.</p> <p>- A norma destaca que a depreciação, amortização ou exaustão de um ativo começa quando o item estiver em condições de uso. O valor residual e a vida útil econômica de um ativo devem ser revisados, pelo menos, no final de cada exercício e que a depreciação deve ser</p>

		<p>apurada mensalmente e reconhecida até que o valor líquido contábil seja igual ao valor residual do bem.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Inova pela substituição da tabela fixa de depreciação elaborada pelos órgãos de fiscalização por parâmetros e índices admitidos em norma ou laudo técnico específico de cada entidade, para cada tipo de bem, tendo por base sua vida útil estimada (período em que a entidade pública espera utilizar o ativo).
NBC T 16.10	Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público.	<ul style="list-style-type: none"> - No geral, a inovação desta norma está na mudança do foco da Contabilidade Pública, de orçamentário para patrimonial. Com isso, todas as regras de mensuração e avaliação patrimonial utilizadas no setor privado passam a ser aplicadas no setor público. - O patrimônio público passa a ser mensurado considerando a redução ao valor recuperável (<i>impairment</i>) e o valor justo. - Instituição da reavaliação de ativos, que não se aplica mais no setor privado, mas que vai permanecer no setor público porque é necessário atualizar o valor dos bens que ficaram defasados no período inflacionário por falta da regra da correção.
NBCT 16.11	Sistema de Informações de Custos do Setor Público.	<ul style="list-style-type: none"> - A elaboração das NBCASP o Sistema de Custos foi mencionado em vários pontos e depois efetivado nesta norma como complemento e instrumento necessário para efetividade da Demonstração do Resultado Econômico tratada na NBC T 16.6. - Esta norma apresenta as definições, características e atributos da informação de custos que devem compor o sistema de informações de custos do Setor Público.

Fonte: Adaptado de Castro (2013).

Em resumo, as disposições gerais da NBCT 16.6 a 16.11, representadas no Quadro 10, têm o propósito principal de estabelecer: as

demonstrações contábeis a serem elaboradas e divulgadas; os conceitos, abrangência e procedimentos da consolidação das demonstrações contábeis; as referências para o controle interno; os critérios e procedimentos para o registro da depreciação, amortização e exaustão; e os critérios para a avaliação e a mensuração de ativos e passivos integrantes do patrimônio.

Dessa forma, conforme demonstrado nos Quadros 9 e 10, a aplicação das novas normas tendem a padronizar os registros contábeis, no intuito de possibilitar aos usuários auxílio na tomada de decisões, além de acesso às informações de forma tempestiva e consistente.

Para esta pesquisa é importante destacar alguns procedimentos patrimoniais previstos nas NBC T 16.9 e NBC T 16.10. O primeiro deles é a Depreciação, Amortização e Exaustão. A NBC T 16.9 determina em seu item 3:

Para o registro da depreciação, amortização e exaustão devem ser observados os seguintes aspectos:

- (a) obrigatoriedade do seu reconhecimento;
- (b) valor da parcela que deve ser reconhecida no resultado como decréscimo patrimonial, e, no balanço patrimonial, representada em conta redutora do respectivo ativo;
- (c) circunstâncias que podem influenciar seu registro.

O item supracitado da NBC T 16.9 deixa claro a obrigatoriedade do registro da depreciação, amortização e exaustão no setor público. Sendo assim, todas as entidades abrangidas pela CASP devem observar o item 3 desta norma.

A maioria dos ativos imobilizados possui vida útil limitada, fazendo com que seu uso ocorra durante um prazo finito de períodos contábeis futuros. Desta maneira, o sistema contábil deve incluir, nos períodos contábeis em que o ativo for utilizado, a apropriação gradativa de seu valor como custo ou despesa sob a denominação de amortização, depreciação e exaustão, dependendo da sua natureza (SILVA, 2011a).

O segundo procedimento evidenciado é a reavaliação de ativos. Este procedimento é definido pelo item 35C da NBC T 16.10:

A reavaliação é uma política contábil de mensuração alternativa em relação ao método do custo, útil para assegurar que o valor contábil de determinados ativos não difira materialmente

daquele que seria determinado, usando-se seu valor justo na data das demonstrações contábeis.

A reavaliação dos ativos no setor público justifica-se pela verificação atualmente da real situação do patrimônio dos órgãos públicos. Como exemplo cita-se a existência de alguns ativos registrados com valores irrisórios, decorrentes dos efeitos da inflação e do não reconhecimento das perdas causadas pela depreciação, amortização ou exaustão, conforme o caso. É possível, então, que um governo, seja federal, estadual ou municipal, possa estar apresentando resultado positivo em suas contas, ao mesmo tempo em que está perdendo patrimônio (SILVA, 2011a).

O terceiro procedimento observado é a redução à valor recuperável (*impairment*), que é definido pela NBC T 16.10:

Redução ao valor recuperável (*impairment*): é a redução nos benefícios econômicos futuros ou no potencial de serviços de um ativo que reflete o declínio na sua utilidade, além do reconhecimento sistemático por meio da depreciação.

A redução ao valor recuperável visa assegurar que os ativos não permaneçam registrados com um valor superior àquele passível de ser recuperado por uso ou por venda. O item 35B da NBC T 16.10 dispõe que: “Após o reconhecimento como ativo, um item do ativo imobilizado deve ser evidenciado pelo custo menos qualquer depreciação e redução ao valor recuperável acumuladas.”

A reavaliação de ativos e a redução ao valor recuperável no setor público tornaram-se obrigatório a partir da publicação da NBC T 16.10, que trouxe no texto dos seus itens 36 e 40:

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

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

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

40 Os acréscimos ou os decréscimos do valor do ativo em decorrência, respectivamente, de reavaliação ou redução ao valor recuperável (*impairment*) devem ser registrados em contas de resultado.

A redação dos itens 36 e 40 da NBC T 16.10 não deixam dúvidas quanto a aplicação obrigatória da reavaliação e o teste de recuperabilidade no setor público.

E, por fim, destaca-se a obrigatoriedade do registro dos ativos de infraestrutura no setor público:

Os bens de uso comum que absorveram ou absorvem recursos públicos, ou aqueles eventualmente recebidos em doação, devem ser incluídos no ativo não circulante da entidade responsável pela sua administração ou controle, estejam, ou não, afetos a sua atividade operacional. (item 30 da NBC T 16.10)

A partir da obrigatoriedade de registro dos bens de infraestrutura, imposta pelo item 30 da NBC T 16.10, foi incluída no Manual SIAFI Web a macrofunção 020334 – Bens de infraestrutura, que define os bens contabilizáveis:

Podemos segmentar os bens públicos de uso comum em dois agrupamentos: os contabilizáveis e os não contabilizáveis. Entre os bens não contabilizáveis, encontram-se as florestas, os rios e os mares, por exemplo. Entre os bens contabilizáveis, encontram-se as estradas, as ruas, as praças, as redes de saneamento – água e esgoto - por exemplo. O surgimento desses bens é fruto do planejamento e da execução das leis de orçamento público, ou seja, da aplicação de recursos públicos. Esses bens, integrantes de ativos não circulantes, não se submetem aos procedimentos de depreciação, dado que não possuem vida útil econômica determinável.

Nota-se que a NBC T 16.10 usa o termo “bens de uso comum”, já o Manual SIAFI Web usa o termo “bens de infraestrutura”. A nomenclatura utilizada pela NBC T 16.10 consta no código civil brasileiro, quando o mesmo trata dos bens públicos. Já a nomenclatura adotada pelo Manual é uma subclassificação dos bens de uso comum do povo adotada pela CASP. Esta classifica os bens de uso comum do povo em ativos de infraestrutura (registro obrigatório) e ativos culturais (registro facultativo).

Diante dos procedimentos patrimoniais identificados anteriormente, percebe-se que as NBCASP representam uma evolução para a contabilidade pública brasileira, sendo que as premissas, que orientam a elaboração das mesmas, procuram atribuir um caráter

científico, não cumprindo apenas disposições legais. Além disso, as normas trazem inovações, tais como, previsão de depreciação, adoção do regime de competência para receitas e despesas, contabilização dos bens de uso comum e relatórios do fluxo de caixa. Essas inovações contribuem para que a contabilidade pública mude seu enfoque ligado, basicamente, a execução do orçamento e busca abranger, também, os aspectos do patrimônio estatal (CFC, 2010).

De acordo com o CFC (2010), as inovações geradas no âmbito do Setor Público brasileiro, em face da ampla discussão nacional, em relação à modernização da Contabilidade Pública Brasileira, são:

- a) Adoção do Enfoque Patrimonial e não Orçamentário;
- b) Reformulação de procedimentos e práticas contábeis, com a adoção do Regime de Competência Integral para Receitas e Despesas Pública;
- c) Reformulação e publicação dos Novos Manuais de Contabilidade pela STN com a incorporação dos Princípios e das Normas Brasileiras de Contabilidade.

As mudanças na Contabilidade Pública Brasileira foram tema da pesquisa efetuada por Bizerra e Ribeiro (2010), que investigaram a percepção dos Contadores das Instituições Federais de Ensino do Estado do Rio de Janeiro.

Na pesquisa supracitada os autores concluíram que 83% dos contadores pesquisados acreditam nos benefícios e nas vantagens que estas mudanças produzirão para a contabilidade pública e para a gestão pública. No entanto, apenas cerca de 50% dos respondentes estavam acompanhando bem o processo de convergência.

Xavier Junior (2011) buscou a percepção dos contadores vinculados ao Ministério da Educação em relação à relevância das mudanças introduzidas na CASP a partir da adoção das NBCASP. Neste estudo, o autor concluiu que 95% dos contadores pesquisados consideram as informações produzidas pela CASP, em decorrência das mudanças na NBCASP, capazes de contribuir para maximizar a utilidade da informação contábil para fins de tomada de decisão.

Com base nos estudos citados anteriormente, percebe-se que as mudanças na CASP, trazidas pelas NBCASP, em geral, foram aprovadas pelos contadores. Porém a operacionalização dessas mudanças ainda está em curso e apresenta entraves.

Bizerra e Ribeiro (2010) reconhecem a complexidade das mudanças na CASP e citam a necessidade da capacitação e do apoio institucional para o sucesso do processo de convergência da CASP às normas internacionais.

Com relação ao processo de mudança na CASP, Silva (2012), afirma que:

O maior desafio a ser superado é o da capacitação dos envolvidos no processo, a respeito do que é a convergência aos padrões internacionais, dos prazos, e do impacto na rotina de trabalho, através da divulgação e da educação continuada, sejam dos servidores que atuam diretamente com a Contabilidade Pública como daqueles que suprem a Contabilidade de informações para a realização de sua missão, devendo fazê-lo com informações disponíveis, confiáveis, transparentes e de forma menos burocrática.

Para auxiliar operacionalmente os Contadores das Entidades Governamentais, as alterações na CASP foram consolidadas no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) elaborado pela STN. Este manual traz as orientações que buscam a correta aplicação das NBCASP.

Já o detalhamento das rotinas dos registros contábeis está no Manual SIAFI Web, que é o manual de procedimentos do Sistema de Informação Contábil da Administração Pública Federal: o SIAFI.

A NBC T 16.5, que trata dos registros contábeis, dispõe em seu item 16:

As entidades do setor público devem desenvolver procedimentos que garantam a segurança, a preservação e a disponibilidade dos documentos e dos registros contábeis mantidos em sistemas eletrônicos.

Na União, o Sistema de que trata a referida norma é o Sistema SIAFI. Esta norma também obriga que os registros contábeis efetuados no SIAFI devem ser validados por contabilistas, com base em documentação hábil e em conformidade às normas e às técnicas contábeis.

2.5 O SISTEMA SIAFI

Diante do grande número de registros contábeis que a Administração Pública possui, torna-se necessária a utilização de um

sistema de informação para operacionalização destes. Na Administração Pública Federal o sistema de informação contábil é o SIAFI.

2.5.1 Conceitos

O SIAFI é o sistema informatizado que processa e controla a execução orçamentária, financeira, patrimonial e contábil da união. O Sistema foi criado em 1986 e implantado em 1987, tornando-se, desde então, em importante instrumento para o acompanhamento e controle da execução orçamentária, financeira, patrimonial e contábil do governo federal. Atualmente, apresenta-se como um dos maiores e mais abrangentes instrumentos de administração das finanças públicas, dentre os seus congêneres conhecidos no mundo (STN, 2014a).

O sistema foi criado visando atender a demanda por informações gerenciais e por um efetivo controle orçamentário, financeiro e patrimonial da Administração Pública Federal.

Machado e Reis (1998) ensinam que o controle interno contábil deve estar respaldado em um bom sistema de informações, que na Administração Pública é representado pelo SIAFI (Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal), que assume um importante papel em relação à padronização de procedimentos de escrituração contábil e possibilidade de controle sobre os atos e fatos da Administração Pública.

O SIAFI foi idealizado visando preencher uma lacuna que agravava a deficiência administrativa do Governo Federal e inviabilizava o uso de informações contábeis para fins gerenciais: a defasagem na escrituração contábil de pelo menos 45 dias entre o encerramento do mês e o levantamento das demonstrações orçamentárias, financeiras e patrimoniais (CASTRO; GARCIA, 2008).

A necessidade de informações que agilizassem o processo decisório exigiu o desenvolvimento e a implantação de um sistema informatizado para integrar os sistemas de programação financeira, de execução orçamentária e de controle interno do Poder Executivo, a fim de fornecer informações gerenciais, confiáveis e precisas, para todos os níveis da Administração Pública Federal.

No sítio eletrônico da Secretaria do Tesouro Nacional há uma seção que apresenta a história, os objetivos, vantagens e a estrutura do sistema SIAFI. As vantagens da implantação do sistema foram replicadas no Quadro 11.

Quadro 11 - Vantagens da implantação do Sistema SIAFI

SEGMENTO	VANTAGENS
----------	-----------

Contabilidade	O gestor ganha rapidez na informação, qualidade e precisão em seu trabalho;
Finanças	Agilização da programação financeira, otimizando a utilização dos recursos do Tesouro Nacional, por meio da unificação dos recursos de caixa do Governo Federal na Conta Única no Banco Central;
Orçamento	A execução orçamentária passou a ser realizada dentro do prazo e com transparência, completamente integrada a execução patrimonial e financeira;
Gestão do Sistema	São mais de 4.000 gestores cadastrados, que executam seus gastos através do sistema de forma "on-line";
Fiscal Operacional	No momento do pagamento, já é recolhido o imposto devido;
Auditoria	Facilidade na apuração de irregularidades com o dinheiro público;
Transparência	Detalhamento total do emprego dos gastos públicos disponível em relatórios publicados no site.
Financeiro	Os números da época indicavam 3.700 contas bancárias e o registro de aproximadamente 9.000 documentos por dia. Com a implantação do SIAFI, constatou-se que existiam em torno de 12.000 contas bancárias e se registravam em média 33.000 documentos diariamente. Hoje, 98% dos pagamentos são identificados de modo instantâneo na Conta Única e 2% deles com uma defasagem de, no máximo, cinco dias.

Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional (2014).

Conforme apresentado no Quadro 11, muitas foram as vantagens da implantação do Sistema SIAFI na Administração Pública Federal. Cita-se também a uniformização dos registros contábeis, que permitem agilidade no processo gerador da informação contábil.

2.5.2 Estrutura do Sistema SIAFI

O SIAFI é um sistema de informações centralizado em Brasília, ligado por teleprocessamento aos Órgãos do Governo Federal distribuídos no País e no exterior. Essa disponibilização, que é feita pela rede de telecomunicações da Empresa Pública de Serviço de Processamento de Dados (SERPRO) e também pela conexão a outras inúmeras redes externas, é que garante o acesso ao sistema às quase 17.874 Unidades Gestoras ativas no SIAFI (STN, 2014a).

O SIAFI é estruturado em sistemas, que são organizados por exercício financeiro, sendo que cada ano equivale a um sistema

diferente, conforme segue: SIAFI2010, SIAFI2011, SIAFI 2012 e assim sucessivamente. Cada sistema é dividido em subsistemas, que somam 21, e esses em módulos. Os módulos são compostos por transações e é por intermédio das transações que ocorre a execução e consulta das operações no SIAFI.

Ilustração 1 - Subsistemas do SIAFI



Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional, (2014).

A Ilustração 1 apresenta o subsistema manual, que é o manual de procedimentos do sistema SIAFI. Este manual detalha as rotinas dos procedimentos descritos no MCASP. O Manual do Sistema SIAFI também pode ser acessado de forma online por intermédio do Manual SIAFI Web na página da STN na internet. O Manual é dividido em macrofunções, que são códigos que remetem a conteúdos específicos. Os códigos das macrofunções facilitam a pesquisa e navegação no manual.

O sistema SIAFI é operacionalizado pelas Unidades Gestoras (UG) dos órgãos que o utilizam. De acordo com o Manual SIAFI – Web, as Unidades Gestoras são Unidades Orçamentárias ou Administrativas que realizam atos de gestão orçamentária, financeira e/ou patrimonial (STN, 2014a).

Diante da grande quantidade de registros contábeis efetuados diariamente no sistema de contas do Governo Federal, surgiu a necessidade de padronização destes registros para evitar disparidades, erros e excesso de discricionariedade no trato da informação contábil.

A demanda pela padronização dos registros contábeis foi quase totalmente atendida com a criação do evento no Sistema SIAFI. O evento é considerado o fundamento lógico do sistema e é representado por um código formado por seis dígitos.

O evento, quando digitado no SIAFI, efetua automaticamente todos os lançamentos a débito e a crédito necessários nos respectivos subsistemas contábeis. Deste modo, os operadores do SIAFI podem executar os registros da Contabilidade Pública de forma padronizada em todo território nacional, ainda que não tenham entendimento sobre o sistema de contas contábeis (CARVALHO; CECCATO, 2011, p. 526).

Os eventos são utilizados no SIAFI por intermédio dos chamados “documentos hábeis”. Estes são documentos parametrizados para receber dados de acordo com características de cada transação. Como exemplo cita-se o pagamento a um fornecedor, que será efetuado no SIAFI por intermédio do documento hábil denominado Ordem Bancária.

O Glossário do Manual SIAFI – Web apresenta a definição de todos os documentos hábeis utilizados no SIAFI. Para esta pesquisa, foram selecionados e consolidados em um quadro os principais documentos hábeis, conforme Quadro 12.

Quadro 12 – Documentos hábeis do SIAFI

DOCUMENTO HÁBIL	DEFINIÇÃO
Nota de Lançamento	Documento utilizado para registrar a apropriação/ liquidação de receitas e despesas, bem como outras transações não cobertos por outros documentos (ajustes contábeis).
Nota de Empenho	Documento utilizado para registrar as operações que envolvem despesas orçamentárias realizadas pela Administração Pública e que indica o nome do credor, a especificação e a importância da despesa, bem como a dedução desta do saldo da dotação própria. (art. 61, Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964).
Ordem Bancária	Documento destinado ao pagamento de compromissos, bem como à liberação de recursos para fins de adiantamento, em contas bancárias mantidas no Banco do Brasil.
Guia de Recebimento	Documento que tem a função de registrar

	cancelamento de OB (após a data de sua emissão), arrecadação de receitas próprias, recolhimento de recursos oriundos de anulação de despesas ou acolhimentos de depósitos de diversas origens.
DARF Eletrônico	Instrumento de registro da arrecadação, utilizado obrigatoriamente, por todas as UG integrantes da Conta Única, automática e simultaneamente saque na Conta Única da UG emitente e crédito na Conta Única da STN.

Fonte: Adaptado de Carvalho E Ceccato (2011, p. 529).

O principal documento analisado nesta pesquisa é a Nota de Lançamento, pois é por intermédio deste que os Contabilistas da Administração Pública Federal efetuam os registros contábeis de forma manual, ou seja, efetuam os ajustes e os lançamentos que não estão previstos na tabela de eventos do SIAFI.

A Nota de Lançamento também é utilizada para registro das movimentações patrimoniais referente aos bens móveis e imóveis, bem como bens do almoxarifado, quando estes são controlados em sistemas próprios, não integrados ao sistema SIAFI.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

A metodologia adotada neste estudo compreende uma pesquisa de práticas e normas que descrevem o modelo de controle interno contábil adotado pelo DNIT, coleta de dados foi realizada no sistema SIAFI referente ao registro da conformidade contábil do DNIT e pela aplicação de um questionário junto aos responsáveis pela conformidade contábil das unidades gestoras do órgão.

A partir desse conjunto de dados, a pesquisa busca evidenciar os mecanismos de controle interno contábil adotados pelo DNIT, descrevendo quais garantem a aplicação do enfoque patrimonial da Contabilidade Pública exigido pelas NBCASP, e apontando possíveis falhas e oportunidades de melhorias nos controles internos contábeis.

Os procedimentos metodológicos adotados nesta pesquisa estão descritos nesta seção, que é composta por: (i) enquadramento metodológico; e (ii) procedimentos para coleta de dados.

3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO

Quanto aos objetivos, a abordagem desta pesquisa possui caráter descritivo. A abordagem descritiva implica na descrição das características de uma determinada população. Uma das características mais significativas neste tipo de pesquisa é a utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados (GIL, 2007). O levantamento dos dados por intermédio de questionário e as análises dos mesmos são indicativos da abordagem descritiva desta pesquisa.

Em relação aos procedimentos técnicos, é classificada como pesquisa documental e pesquisa de levantamento. A pesquisa documental é aquela em que são analisados documentos de fontes primárias, ou seja, aqueles que ainda não sofreram análises (GIL, 2007). Esta pesquisa é documental no sentido de que são analisados documentos de fontes primárias, como as listas de códigos de restrições contábeis extraídas do SIAFI e o relatório de conformidade contábil do DNIT.

Outro procedimento metodológico utilizado no desenvolvimento deste estudo é a pesquisa de levantamento, que, conforme Gil (2007, p. 52), são os que mais se adéquam às pesquisas descritivas.

As pesquisas deste tipo caracterizam-se pela interrogação direta das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer (GIL, 2007, p. 52).

Gil (2007, p.52) ensina também que os estudos de opiniões e atitudes são exemplos de pesquisa de levantamento.

Esta pesquisa é classificada como pesquisa de levantamento, pois utiliza-se de questionário para obter a percepção dos conformistas contábeis do DNIT com relação aos procedimentos patrimoniais exigidos pelas NBCASP.

Quanto aos instrumentos de coleta de dados, foi utilizada a base de dados do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal - SIAFI, as bases normativas do controle interno da autarquia estudada, bem como aplicação de questionário com Contadores responsáveis pela conformidade contábil das diversas unidades gestoras pertencentes ao DNIT.

A aplicação do questionário teve por objetivo identificar a adoção das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público na Autarquia Federal estudada, bem como a percepção dos profissionais com relação à operacionalização das mudanças contábeis na Contabilidade Pública.

O questionário foi aplicado de acordo com as diretrizes e normas regulamentadoras de pesquisa envolvendo seres humanos, dispostas na Resolução do Conselho Nacional de Saúde nº 466, de 12 de dezembro de 2012.

Quanto ao tipo de abordagem do problema, esta pesquisa se classifica em quantitativa e qualitativa. Na pesquisa qualitativa, segundo Raupp e Beuren (2003), é possível fazer uma análise mais profunda sobre o fenômeno que está sendo estudado, pois algumas características não são observadas na análise quantitativa devido à superficialidade da mesma. A abordagem qualitativa foi utilizada no tratamento dos dados extraídos do SIAFI, como, por exemplo, a análise dos códigos de restrição contábil e Auditores Contábeis no SIAFI.

Em relação ao método quantitativo, Raupp e Beuren (2003) afirmam que: “a abordagem quantitativa caracteriza-se pelo emprego de instrumentos estatísticos, tanto na coleta quanto no tratamento de dados.” Este tipo de abordagem é utilizado na aplicação e análise do questionário.

3.2 PROCEDIMENTOS PARA COLETA DE DADOS

A coleta de dados foi efetuada com o auxílio dos servidores da Seção de Contabilidade e Finanças da Superintendência Regional do DNIT em Santa Catarina, onde o autor desta pesquisa exerce o cargo de Analista Administrativo – Contador desde o ano de 2013.

O autor obteve o apoio da Chefe da Seção de Contabilidade e Finanças, bem como do Substituto do Responsável pela Conformidade

contábil, para ter acesso aos dados e informações utilizados nesta pesquisa.

Para evidenciar os mecanismos de controle interno contábil adotados pelo DNIT torna-se necessário apresentar o modelo atual dos controles internos do sistema contábil deste órgão. A descrição do modelo foi baseada no conteúdo do manual do Sistema SIAFI, o SIAFI Web, que está disponível na página da Secretaria do Tesouro Nacional na internet, bem como nas normas de controle interno do DNIT.

O manual do Sistema de Gestão Patrimonial – SIP.net. também foi analisado com o objetivo de identificar os controles dos registros contábeis patrimoniais do DNIT. O manual deste sistema somente está disponibilizado no acesso ao sistema (dentro do sistema), em plataforma de ajuda aos usuários.

A pesquisa no Manual SIAFI Web (STN, 2014) resultou na identificação de dois principais instrumentos de controle contábil adotados pelo Sistema SIAFI: A Conformidade Contábil e os Auditores Contábeis no SIAFI.

O primeiro instrumento estudado compreende a Conformidade Contábil. Para o mapeamento das rotinas referente à conformidade contábil no DNIT, foi utilizado o acesso à base de dados do Sistema SIAFI por intermédio das Transações >CONRESTCONT (Consulta Restrição Contábil) e >CONCONFCONT (consulta conformidade contábil).

A Transação >CONRESTCONT apresenta a lista e os detalhes referentes a cada código de restrição contábil que pode ser registrada pelos conformistas contábeis das Unidades Gestoras do DNIT. Por intermédio desta transação foi possível a extração de uma lista de códigos das restrições cadastradas no Sistema SIAFI no ano de 2007 e outra referente ao ano de 2014, assim as listas puderam ser comparadas para identificação de possíveis evoluções na validação dos registros contábeis no período citado.

O registro da conformidade contábil de cada Unidade Gestora abrangida por este estudo, referente ao primeiro semestre de 2014, foi coletado por intermédio da transação >CONRESTCONT. Esta transação apresenta os códigos de restrições contábeis (não conformidades) registradas mensalmente por cada Unidade.

Outro instrumento de coleta de dados utilizado nesta pesquisa constitui-se em um questionário que foi aplicado junto aos responsáveis pela Conformidade Contábil (Apêndice A). O questionário foi enviado por correio eletrônico para os Contadores responsáveis pela conformidade contábil das unidades gestoras descentralizadas do DNIT,

que somam 23 unidades e são denominadas superintendências regionais do DNIT. Cabe destacar que o questionário também foi enviado para os substitutos dos responsáveis pela conformidade contábil das unidades gestoras do órgão.

Para manter a integridade desta pesquisa o autor decidiu pela não aplicação do questionário com os Responsáveis pela Conformidade Contábil da Unidade Gestora do DNIT em Santa Catarina, uma vez que o mesmo possui vínculo empregatício com a Unidade e também por ter sido aplicado o pré-teste do questionário com os Contadores desta Unidade para verificar possíveis erros, omissões e ambiguidades.

O pré-teste foi aplicado na seção de contabilidade e finanças do DNIT Santa Catarina e contou com dois respondentes. Estes apontaram interpretações dúbias em duas questões elaboradas, então as questões foram debatidas com os respondentes e em seguida ajustadas na versão do questionário aplicado (Apêndice A).

Diante da exclusão da unidade gestora de Santa Catarina, restaram 22 unidades gestoras. Todas estas unidades gestoras possuem seus respectivos Contadores titulares responsáveis pela conformidade contábil. No entanto, apenas 12 possuem Contadores designados para substituir o titular da conformidade contábil, sendo assim o grupo de possíveis respondentes do questionário aplicado é formado por 34 Contadores (22 titulares e 12 substitutos).

Composto por 14 questões, o questionário objetivou avaliar a aplicação dos novos procedimentos contábeis exigidos pelas novas normas da CASP no DNIT e também avaliar a percepção dos Contadores responsáveis pela conformidade contábil em relação às dificuldades encontradas para aplicar o enfoque patrimonial das NBCASP.

O questionário foi dividido em dois blocos. O primeiro bloco é composto por cinco questões iniciais que objetiva coletar informações sobre o perfil dos respondentes, bem como a localização da Unidade Gestora. As demais questões (9) buscam identificar se o enfoque patrimonial exigido pelas novas normas da contabilidade aplicada ao setor público está sendo observado pelas unidades gestoras do DNIT e quais as dificuldades encontradas pelos profissionais contábeis na aplicação dos procedimentos necessários pra adequação ao enfoque patrimonial exigido pelas NBCASP.

O questionário foi incluído e editado no Google™ Docs e disponibilizado aos respondentes por meio do correio eletrônico de cada potencial respondente. O questionário ficou disponível para o recebimento de respostas no período de 02/10/2014 a 31/10/2014.

3.3 ELEMENTOS DE ANÁLISE DO QUESTIONÁRIO

O Quadro 13 apresenta as questões do questionário, bem como o objetivo da investigação que foi subsídio para a elaboração do instrumento de coleta de dados disponível no Apêndice A.

Quadro 13 – Elementos de análise do questionário

BLOCO 1	
Questões	Objetivos
1 - Em qual região do Brasil está localizada sua Unidade Gestora?	<p>a) Auxiliar no controle da quantidade de respostas obtidas.</p> <p>a) Poderá ser utilizada pela administração do órgão para identificar em quais regiões estão concentradas as melhores práticas e em quais são identificadas oportunidades de melhoria;</p>
2 - Há quantos anos você atua na Contabilidade Aplicada ao Setor Público - CASP?	<p>a) Constatar a experiência profissional dos responsáveis pela conformidade contábil do DNIT.</p> <p>b) Identificar a existência de pessoal qualificado e treinado, conforme princípios fundamentais do controle interno apontados por Attie (2000).</p> <p>b) Verificar se há renovação do quadro funcional, conforme diretriz estratégica da CASP identificada por CASTRO (2013): Fortalecer institucionalmente a Contabilidade Aplicada ao Setor Público.</p>
3 - Você é responsável pela conformidade contábil de sua Unidade Gestora (Titular e/ou Substituto)?	Certificar que os respondentes são responsáveis pela Conformidade Contábil, evitando respostas de servidores que não fazem parte da amostra.
4 - Você emite documentos no Sistema SIAFI?	<p>a) Verificar se o princípio da segregação de função está sendo respeitado, conforme Attie (2000), Crepaldi (2010) e Manual SIAFI Web (2014).</p> <p>b) Demonstrar o comprometimento dos responsáveis pela conformidade de gestão com o Ambiente de Controle proposto pelo COSO I e pela NBC T 16.8.</p>
5 - Qual o nível de	a) Verificar se há um quadro funcional

conhecimento/capacitação que você tem sobre as mudanças na CASP?	capacitado, conforme princípio do pessoal qualificado e treinado citado por Attie (2000). b) Demonstrar a aplicabilidade da letra “c” do item 2 da NBC T 16.8: Estimular adesão às normas e às diretrizes fixadas. b) Demonstrar o comprometimento dos responsáveis pela conformidade contábil e da Administração do Órgão em relação aos componentes propostos pelo COSO I e pela NBC T 16.8: Ambiente de Controle; e Informações e Comunicações.
BLOCO 2	
Questões	Objetivos
6 - Sua Unidade executa os procedimentos de depreciação, amortização e exaustão, conforme o MCASP?	Verificar: - a adoção da Contabilidade Patrimonial Integral (enfoque patrimonial) conforme citada por Nascimento (2008), Castro (2013), NBC T 16.5, NBC T 16.9 e NBC T 16.10.
7 - Quais as dificuldades encontradas pelos profissionais contábeis do DNIT na aplicação dos procedimentos relativos à depreciação, amortização e exaustão?	- o tratamento científico para os fenômenos e transações da área pública ,conforme premissas adotadas pelo CFC (2010) para elaboração das NBCASP.
8 - Sua Unidade executa os procedimentos de reavaliação de ativos conforme o MCASP?	- O comprometimento dos Contadores responsáveis pela conformidade contábil em relação aos componentes do controle interno proposto pelo COSO I e disposto na NBC T 16.8.
9 - Quais as dificuldades encontradas pelos profissionais contábeis do DNIT na aplicação dos procedimentos relativos à reavaliação dos ativos?	- a fidedignidade dos dados contábeis patrimoniais, conforme conceituação de controle interno proposta por Almeida (2010), Attie (2000), Castro (2013) e NBC T 16.8.
10 - Sua Unidade executa os procedimentos de redução ao valor recuperável de ativos conforme o MCASP?	
11 - Quais as dificuldades encontradas pelos profissionais contábeis do DNIT na aplicação dos procedimentos relativos à redução ao valor recuperável de ativos?	

12 - Sua Unidade registra os ativos de infraestrutura (exemplo: estradas, rodovias e pontes) conforme o MCASP?	
13 - Quais dos ativos de infraestrutura, listados abaixo, foram registrados em sua Unidade Gestora?	
14 - Quais as dificuldades encontradas pelos profissionais contábeis do DNIT na aplicação dos procedimentos relativos ao registro de ativos de infraestrutura?	

Fonte: Autor, (2014).

A Estrutura de análise proposta no Quadro 13 orientou a análise das respostas do questionário aplicado.

3.4 LIMITAÇÕES DA PESQUISA

Os resultados encontrados nesta pesquisa não podem ser generalizado para toda Administração Pública, pois foram obtidos, principalmente, por intermédio de análise de questionário fechado, que buscou a percepção dos conformistas contábeis de uma Autarquia Federal.

Cabe salientar que não se pode afirmar que a percepção de um determinado grupo de indivíduos possa ser considerada uma verdade absoluta, uma vez que esta pesquisa foi efetuada em um setor específico da Administração Pública Federal e por isso pode resultar em respostas enviesadas.

Outro fator limitante é o uso de Sistema Patrimonial específico no DNIT, que restringe a possibilidade de comparação do estudo com outros similares.

4 RESULTADOS

Este capítulo apresenta a caracterização da instituição estudada, o modelo dos controles internos contábeis do DNIT, os dados coletados na instituição pesquisada, bem como a análise dos mesmos.

4.1 CARACTERIZAÇÃO DA INSTITUIÇÃO ESTUDADA

O Departamento Nacional de Infraestrutura de Transportes (DNIT) é uma autarquia federal vinculada ao Ministério dos transportes, criada pela lei nº 10.233, de 05 de junho de 2001. De acordo com os dados extraídos do sítio eletrônico da instituição, o DNIT atua por meio das 23 Superintendências Regionais, que tem a função de manter, melhorar, expandir e operar a infraestrutura do Sistema Federal de Viação. Com a reestruturação da legislação, extinguiu-se o antigo Departamento Nacional de Estradas e Rodagem (DNER).

Os recursos para a execução das obras são da União. Ou seja, o órgão é gestor e executor, sob a jurisdição do Ministério dos Transportes, das vias navegáveis, ferrovias e rodovias federais, instalações de vias de transbordo e de interface intermodal e instalações portuárias fluviais e lacustres.

Além disso, o DNIT é o órgão da União competente para exercer as atribuições elencadas no art. 21 do Código de Trânsito Brasileiro: nas rodovias federais, ele é responsável pela aplicação de multas por excesso de peso e ou de velocidade, por meio dos postos de pesagem e das lombadas eletrônicas.

O DNIT é administrado pelo diretor geral e por mais seis diretores setoriais nomeados pelo Presidente da República, que integram a Diretoria Colegiada. As deliberações ocorrem por meio desta Diretoria e do Conselho Administrativo, que é composto por seis membros: secretário executivo do Ministério dos Transportes, diretor geral do DNIT, dois representantes do Ministério dos Transportes, um representante do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão e um representante do Ministério da Fazenda.

4.2 CONTROLE INTERNO CONTÁBIL NO DNIT

O controle interno contábil no DNIT é coordenado pela Coordenação de Contabilidade (sediada em Brasília/DF), que é subordinada à Diretoria de Administração Financeira - Coordenação

Geral de Orçamento e Finanças. A estrutura administrativa do DNIT foi regulamentada pela Resolução DNIT nº 10, de 31 de janeiro de 2007.

A seguir, apresentam-se os fragmentos da resolução supracitada, que apresenta a estrutura organizacional do DNIT no que dispõe sobre o controle interno contábil:

Art. 5º O DNIT tem a seguinte estrutura organizacional:

[...]

IV – Órgãos seccionais:

- a) Procuradoria Federal Especializada;
- b) Corregedoria;
- c) Auditoria Interna;

d) Diretoria de Administração e Finanças:

- Setor de Publicações e Contratos;

d1) Coordenação-Geral de Orçamento e Finanças:

Coordenação de Finanças:

- Serviço de Execução Orçamentária e Financeira;
- Serviço Financeiro;

Coordenação de Contabilidade:

- Divisão de Análise e Controles Contábeis, Prestação e Tomada de Contas;

- Divisão de Controle de Convênios e Contratos;
- Coordenação de Controle Orçamentário;

[...]

VI – órgãos descentralizados:

a) Superintendências Regionais:

a1) Serviço de Engenharia;

a2) Serviço de Administração e Finanças:

- Seção de Contabilidade e Finanças;

- Seção de Recursos Humanos;
- Seção de Administração Geral;
- Núcleo de Informática.

[...]

Art. 35 À Divisão de Análise e Controles Contábeis, Prestação e Tomada de Contas compete:

I – analisar, orientar e acompanhar as atividades relacionadas à execução da movimentação contábil do DNIT;

II – realizar a análise, classificação, registros e arquivamento da documentação referentes aos atos e fatos relativos às gestões orçamentárias,

- financeiras e patrimoniais passíveis de contabilização;
- III – controlar, analisar e efetuar registros dos responsáveis por suprimento de fundos, valores e outros bens públicos;
- IV – efetuar, quando solicitada, as tomadas de contas especiais;
- V – analisar as demonstrações contábeis;
- VI – efetuar com a colaboração de todas as setoriais do órgão, a Prestação de Contas Anual do DNIT;
- VII – propor inspeções periódicas nas unidades administrativas descentralizadas;
- VIII – registrar a conformidade contábil do DNIT;**
- IX – prestar assistência, orientação e apoio técnico aos ordenadores de despesa e responsáveis por bens, direitos e obrigação do DNIT.

Na estrutura organizacional, apresentada no art. 35 da Resolução DNIT n° 10/2007, identifica-se o primeiro dispositivo de controle interno contábil: a conformidade contábil. O inciso VIII do mesmo artigo delega competência à Divisão de Análise e Controles Contábeis, Prestação e Tomada de Contas para registrar a conformidade contábil do DNIT em âmbito nacional. No entanto, essa competência pode ser delegada aos Contabilistas das unidades descentralizadas do DNIT.

As unidades descentralizadas do DNIT são denominadas Superintendências Regionais e cada uma desta possui uma unidade gestora coordenada por sua respectiva Seção de Contabilidade e Finanças, à qual, de acordo com o art. 117 da Resolução DNIT n° 10/2007, compete:

Art. 117 À Seção de Contabilidade e Finanças compete:

- I – planejar, programar, controlar, organizar, orientar, coordenar e supervisionar as atividades relacionadas com a contabilidade da Superintendência Regional, fazendo a análise de documentos de empenhos e pagamentos, do balancete, do registro da conformidade documental, do registro contábil, da elaboração da prestação de contas, dos registros de responsáveis por perdas e danos, dos registros de operadores e da regularização contábil;

II – planejar, programar, controlar, organizar, orientar, coordenar e supervisionar as atividades relacionadas com a execução orçamentária e financeira da Superintendência Regional, executando empenhos, liquidação, pagamento de despesas, controle da receita, recolhimento de cauções, registro de cauções no SIAFI, cobrança de danos ao patrimônio público, registro de conformidade diária, recolhimento de impostos e controle das disponibilidades orçamentária e financeira;

III – administrar e controlar as atividades inerentes a contabilização dos atos e fatos administrativos e a execução orçamentária.

A competência pela Conformidade Contábil é da Coordenação de Contabilidade, que é considerada a setorial contábil das unidades gestoras. A Instrução Normativa da Secretaria do Tesouro Nacional nº 6, de 31 de outubro de 2007, em seu art. 4º, Inciso I, define:

Setorial Contábil de Unidade Gestora é a unidade responsável pelo acompanhamento da execução contábil de um determinado número de Unidades Gestoras Executoras e pelo registro da respectiva conformidade contábil.

A Coordenação de Contabilidade do DNIT possui uma Divisão de Análise e Controles Contábeis, Prestação e Tomada de Contas que é responsável pelo registro da conformidade contábil do órgão. No entanto, as Unidades descentralizadas (Superintendências Regionais), que possuem Profissional Contábil habilitado, recebem a delegação de competência para registro da Conformidade Contábil das mesmas.

O Decreto Federal nº 6.976, de 07 de outubro de 2009, dispõe em seu art. 9º que as unidades contábeis delegadas ficarão subordinadas tecnicamente às setoriais de contabilidade delegantes, que deverão prestar, complementarmente, toda a assistência, orientação e apoio técnico quanto aos procedimentos e aspectos contábeis a serem observados, principalmente quando da realização da conformidade contábil.

No âmbito federal, todas as informações contábeis de natureza orçamentária, financeira e patrimonial são registradas, obrigatoriamente, no SIAFI. Porém, esses registros estão sujeitos a impropriedades que podem ser cometidas por operadores, seja por erro/engano, ou por desconhecimento das rotinas contábeis. Para garantir a fidedignidade

das transações registradas, a Administração Pública necessita de instrumentos que identifiquem as inconformidades e faça as correções e/ou ajustes necessários para que a contabilidade represente, de forma fiel, o patrimônio público.

Um desses instrumentos é a Conformidade Contábil. Este procedimento visa identificar as impropriedades contábeis nos registros efetuados pelas Unidades Gestoras. A conformidade contábil deve ser efetuada, no sistema SIAFI, por contabilista devidamente designado. O registro da conformidade contábil, além de evidenciar as impropriedades, orienta a regularização que deve ser realizada pelos gestores de cada UG, responsáveis pelas autorizações e pelos registros no SIAFI.

A Instrução Normativa da Secretaria do Tesouro Nacional nº 6, de 31 de outubro de 2007, regulamenta a Conformidade Contábil. O primeiro artigo da referida norma traz o conceito deste instrumento de controle contábil:

Art. 1º A Conformidade Contábil dos atos e fatos da gestão orçamentária, financeira e patrimonial consiste na certificação dos demonstrativos contábeis gerados pelo Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal – SIAFI, decorrentes dos registros da execução orçamentária, financeira e patrimonial.

De acordo com a resolução supracitada, o registro da Conformidade Contábil compete à Contabilista devidamente habilitado no Conselho Regional de Contabilidade, designado e credenciado no SIAFI para este fim. Esta designação deve ocorrer por intermédio de portaria assinada pelos dirigentes dos órgãos e publicada em diário oficial.

De acordo com o Manual SIAFI Web (2014), “O conformista contábil, em observância ao princípio da segregação de função, não poderá, concomitantemente, exercer quaisquer funções conflitantes com sua atividade de realizar a conformidade contábil”. Então, o responsável pela Conformidade Contábil somente poderá efetuar registros nos sistemas que estejam relacionados aos acertos contábeis exigidos pela sua atuação no controle dos registros contábeis, ou seja, não poderá ser executor dos registros rotineiros (ordinários).

A Conformidade Contábil é necessária para verificar se as salvaguardas adotadas pelo SIAFI garantem que os registros efetuados

no sistema e os demonstrativos deles originados correspondem à realidade dos atos e fatos.

O Item 11 da macrofunção 020314 do Manual SIAFI Web (2014) relaciona a Conformidade Contábil com os ditames da NBCT 16.5, que traz em seu texto a obrigatoriedade da validação dos registros contábeis por contabilistas, com base em documentação hábil e em conformidade às normas e às técnicas contábeis.

O registro da Conformidade Contábil pode ser efetuado com restrição ou sem restrição, conforme determina o art. 5º da Instrução Normativa STN nº 06/2007, conforme evidenciado no Quadro 14.

Quadro 14 - Tipos de Conformidade Contábil

TIPO DE CONFORMIDADE	SITUAÇÕES OBSERVADAS
Sem restrição	<p>Quando observadas as seguintes situações, cumulativamente:</p> <p>I – as Demonstrações Contábeis não apresentarem inconsistências ou desequilíbrios;</p> <p>II – as Demonstrações Contábeis espelharem as atividades fins do órgão;</p> <p>III – os dados da UG não apresentarem inconsistências na transação CONCONTIR e CONINCONS; e</p> <p>IV – a UG tenha registrado a Conformidade de Registros de Gestão de todos os dias em que ocorreram registros contábeis.</p>
Com Restrição	<p>Quando observada qualquer uma das seguintes situações:</p> <p>I – falta do registro, pela UG, da Conformidade de Registros de Gestão;</p> <p>II – quando houver inconsistências ou desequilíbrios nas Demonstrações Contábeis;</p> <p>III – quando as Demonstrações Contábeis não espelharem as atividades fins do Órgão;</p> <p>IV – quando a UG possuir inconsistências apresentadas na transação CONCONTIR ou CONINCONS; e</p> <p>V – quando houver quaisquer inconsistências que comprometam a qualidade das informações contábeis, observados os esclarecimentos constantes de manuais e análise disponibilizados no Manual SIAFI.</p>

Fonte: Adaptado da Instrução Normativa STN nº 06/2007.

Em resumo, a Conformidade Contábil será registrada sem restrição quando os registros contábeis refletirem fielmente as transações ocorridas. Então, se houver situações em desacordo com o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, o Contabilista Responsável pela Conformidade Contábil deverá registrar uma restrição contábil no SIAFI.

A Conformidade Contábil deve ser registrada mensalmente. Os prazos para que as Unidades Gestoras façam os registros das mesmas são definidas pela Secretaria do Tesouro Nacional e são cadastradas no SIAFI para ciência dos Contabilistas. Para o exercício de 2014 as datas definidas estão apresentadas no Quadro 15.

Quadro 15 - Data Limite para Conformidade Contábil 2014

MÊS	DATA DE FECHAMENTO	LIMITE PARA CONFORMIDADE CONTÁBIL
Janeiro	10/02/2014	12/02/2014
Fevereiro	10/03/2014	12/03/2014
Março	08/04/2014	10/04/2014
Abril	10/05/2014	13/05/2014
Maiο	09/06/2014	11/06/2014
Junho	08/07/2014	10/07/2014
Julho	08/08/2014	12/08/2014
Agosto	08/09/2014	10/09/2014
Setembro	08/10/2014	10/10/2014
Outubro	10/11/2014	12/11/2014
Novembro	08/12/2014	10/12/2014
Dezembro	A DEFINIR	A DEFINIR

Fonte: Construído com base em dados do Sistema SIAFI2014.

Em geral, o Contabilista tem dois dias úteis para efetuar o registro da Conformidade Contábil. O prazo começa no dia posterior ao fechamento do sistema para registros no período (mês) referência. (MANUL SIAFI WEB, 2014).

O registro da conformidade contábil no SIAFI é feito por meio da transação >ATUCONFCON (atualiza conformidade contábil). O registro deverá ser realizado independente da origem das inconformidades, pois o objetivo do registro é evidenciar as ocorrências que necessitam de regularização, ajuste de rotina ou de sistema (MANUAL SIAFI WEB, 2014).

De acordo com a macro função 020314 do Manual SIAFI Web (2014), o código de restrição é composto por um código sequencial de 3 (três) dígitos, da seguinte forma: entre 300 e 399, indica as ocorrências de alerta; entre 600 e 799, indica as ocorrências de ressalva.

A restrição contábil deverá ser de alerta quando há sinalização de existência de uma ocorrência que impede a verificação da regularidade nos registros, como por exemplo, a falta de envio de relatórios para conciliação com os dados contábeis. A restrição contábil deverá ser de ressalva quando indica uma ocorrência contábil que não reflete adequadamente as informações dispostas nos demonstrativos contábeis, como, por exemplo: saldos invertidos, falta de lançamentos na contabilidade identificados em relatórios passíveis de conciliação, uso indevido de eventos ou situação no subsistema de contas a pagar e a receber, registro na conta “outros” acima do percentual estabelecido no MCASP, outros eventos que comprometam a fiel representação do patrimônio público, conforme orientações do MCASP (MANUAL SIAFI WEB, 2014).

No Quadro 16 consta a lista dos códigos de restrição contábil utilizado pelo DNIT no primeiro semestre de 2014.

Quadro 16 - Códigos de Restrição Contábil

Código	Descrição
315	Falta ou restrição da conformidade de registros de gestão.
316	Falta ou atraso no cumprimento de diligências.
603	Saldo contábil do almoxarifado não confere com o relatório de materiais em almoxarifado.
608	Saldo invertido no ativo circulante
634	Falta avaliação de bens móveis/imóveis/intangíveis/outros
640	Saldo contábil de bens móveis não confere com o relatório de bens móveis.
642	Falta/evolução incompatível de depreciação do ativo imobilizado.
674	Saldo alongado/indevido em contas transitórias do passivo circulante
676	Saldo invertido no passivo circulante
677	Falta/atraso no recolhimento de retenções e obrigações tributárias.
703	Erro na classificação orçamentária da despesa.
737	Utilização inadequada de eventos/situação no sistema de contas a pagar e a receber.
764	Saldo alongado/indevido em contas transitórias do passivo compensado.

Fonte: Construído com base em dados do Sistema SIAFI2014.

Dos códigos apresentados no Quadro 16, apenas o 634 e o 642 são relacionados ao enfoque patrimonial da CASP. Os demais códigos são de natureza orçamentária, financeira e compensatória.

De acordo com o Sistema SIAFI 2014, o código de restrição contábil 634 deve ser utilizado para registrar a falta de avaliação de bens móveis, imóveis, intangíveis e outros, a mais ou a menos. E o código 642 deve ser utilizado para registrar a falta dos registros de depreciação de ativos permanentes da unidade.

Os Contabilistas responsáveis pela Conformidade Contábil do DNIT devem usar, como padrão de registros contábeis, o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP). A Portaria STN nº 437/2012 aprovou a 5ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, que visa colaborar com o processo de elaboração e execução do orçamento, além de contribuir para resgatar o objeto da contabilidade como ciência: o patrimônio.

O MCASP apresenta os conceitos e os procedimentos a serem adotados pelos Contabilistas da Administração Pública e traz a consolidação das alterações promovidas pelas NBCASP no processo de geração da informação contábil no setor público, no entanto, não apresenta as rotinas de registros das transações contábeis nos sistemas contábeis.

Além do MCASP, o Contabilista responsável pela Conformidade Contábil conta com o auxílio do Manual SIAFI Web (disponível no sítio eletrônico da Secretaria do Tesouro Nacional), que detalha as rotinas de registros das transações do setor público. Este manual foi elaborado pela STN em conjunto com o SERPRO e apresenta os procedimentos operacionais a serem adotados para correta escrituração das transações contábeis no setor público.

Conforme art. 5º da Instrução Normativa STN nº 06/2007, o Contabilista responsável pela Conformidade Contábil conta também com instrumentos do sistema SIAFI que apontam impropriedades cometidas pelos operadores do sistema. Esses instrumentos são denominados Auditores Contábeis no SIAFI.

Há, no sistema, vários tipos de Auditores Contábeis, conforme apresentados no Quadro 17.

Quadro 17 - Auditores Contábeis no SIAFI

TRANSAÇÃO	FUNÇÃO
CONCONSOL	Consulta Regras de Consolidação
CONCONTR	Consulta Contas a Regularizar

CONEQBAL	Consulta Equações de Balanço
CONINDBAL	Consulta Indicadores de Balanço
CONEQCONT	Consulta Equação Equilíbrio Contábil
CONGERAREL	Consulta Regras de Balanço
CONINCONS	Consulta Inconsistência-Outros
CONPARINC	Consulta Parâmetros de Inconsistências

Fonte: Construído com base em dados do Sistema SIAFI2014.

Entre os auditores contábeis listados no Quadro 17, destaca-se um: transação > CONCONTIR (consulta contas a regularizar). Este permite consultar as inconsistências contábeis geradas de forma automática, a partir de equações contábeis do SIAFI que visam verificar a consistência das informações, demonstrando-as por UG e outros critérios de pesquisa. O documento que acarretou a impropriedade, se houver, pode ser verificado a partir desse instrumento do sistema. (MANUAL SIAFI WEB, 2014).

Ainda de acordo com o Manual SIAFI Web (2014), essa transação tem por finalidade:

Permitir consultar as inconsistências contábeis geradas de forma automática a partir das equações disponíveis, demonstrando-as por órgão/gestão, gestão, unidade gestora, setorial contábil, tipo de administração, código da equação, conta contábil além do código de restrição contábil, se houver. Em alguns casos, se a equação permitir, pode ainda ser consultado o documento de entrada de dados que ocasionou a inconsistência.

As relações matemáticas entre as contas que compõem cada equação são verificadas diariamente pelo sistema. Cada equação criada para verificação de inconsistências é registrada no SIAFI por intermédio de um código de três dígitos. As inadequações porventura existentes são demonstradas na transação >CONCONTIR, funcionando como alerta ao Contador de que alguma medida precisa ser adotada com vistas à regularização da pendência (NAVES, 2011).

Os desequilíbrios levantados pelas equações contábeis do SIAFI são também apresentados aos usuários da Unidade Gestora por meio de mensagens do Sistema, que indicam o número das equações que apresentam desequilíbrio.

4.3 ANÁLISE DAS EQUAÇÕES CONCONTIR - CONSULTA CONTAS A REGULARIZAR

A análise da lista de códigos de restrição automática do sistema SIAFI, sob o aspecto patrimonial, representado pelo auditor contábil CONCONTIR, resultou na identificação dos seguintes códigos:

0191 – Redução a Valor Recup. Bens Mov/Imov/ Intangível

0193 – Valorizacao Bens mov/imov/intangíveis/outros

0194 – Depreciação

0195 – Amortização

0196 – Exaustão

O Sistema SIAFI apresenta códigos de restrições contábeis, aplicados pelos auditores contábeis, que podem identificar inconsistências referentes à aplicação dos procedimentos relacionados ao enfoque patrimonial das NBCASP, conforme códigos apresentados acima.

Porém, esses códigos representam restrições automáticas resultantes do módulo do sistema de controle patrimonial compatível com o SIAFI. Como o DNIT utiliza o sistema SIP.net para fazer o controle patrimonial dos seus bens e esse sistema não está integrado com o SIAFI, esses códigos de restrição não se aplicam ao DNIT.

Pode-se inferir que os auditores contábeis do SIAFI que visam à identificação de inconsistências contábeis sob o enfoque patrimonial não funcionam para o DNIT, ou seja, não pode ser considerado um controle contábil patrimonial do DNIT.

O fato de não haver integração entre o Sistema SIAFI e o Sistema Patrimonial do DNIT (SIP.net), deixa a contabilidade do órgão mais vulnerável aos riscos referentes às incorreções nos registros contábeis, já que os benefícios dos Auditores Contábeis automáticos do SIAFI não alcançam os registros do ativo permanente do DNIT.

Os lançamentos no SIAFI dos saldos gerados no sistema SIP.net são efetuados por intermédio de notas de lançamentos (NL), que são os documentos utilizados para ajustes contábeis. Essa sistemática não é adequada, pois há riscos de lançamentos incorretos por parte dos operadores do sistema.

Diante do exposto, nota-se que aumenta, no DNIT, a responsabilidade da conformidade contábil, por aparentemente ser o único mecanismo de controle interno contábil do DNIT pra identificar erros e omissões em relação aos registros de depreciação, amortização,

exaustão, redução à valor recuperável de ativos, reavaliação de ativos e registro de ativos de infraestrutura.

4.4 ANÁLISE DOS CÓDIGOS DE RESTRIÇÃO CONTÁBIL

De acordo com a macro função 020314 do Manual SIAFI Web (2014), o código de restrição é composto por um código sequencial de 3 (três) dígitos. No Sistema SIAFI há uma tabela de códigos de restrições contábeis que poderão ser registradas pelos conformistas contábeis de cada unidade gestora. Essa tabela de códigos deve contemplar, de forma geral, todas as situações que possam gerar não conformidades contábeis.

As não conformidades são resultantes, principalmente, da inobservância dos princípios e normas contábeis aplicadas ao setor público, a inobservância do plano de contas aplicado ao setor público, a falta de conformidade de registros de gestão e procedimentos em desacordo com o Manual SIAFI Web.

As NBCASP foram publicadas no ano de 2008 e a partir da sua vigência, as transações registradas no SIAFI em desacordo com essas normas são passíveis de restrição contábil. Com as mudanças na CASP torna-se necessário que os códigos de restrição contábil sejam atualizados para que a validade e a fidedignidade das informações contábeis possam ser atestadas pelos conformistas contábeis de acordo com o enfoque patrimonial exigido pelas novas normas.

Para verificar se o módulo de registro de Conformidade Contábil do Sistema SIAFI foi atualizado e se já contempla o enfoque patrimonial, foi feito um estudo dos códigos de restrição contábil para identificar a evolução dos referidos códigos e também se os existentes atualmente são capazes de demonstrar as restrições decorrentes da não aplicação das NBCASP.

Com o objetivo de verificar se o sistema SIAFI permite o registro das restrições contábeis derivadas da aplicação do enfoque patrimonial constante nas NBCASP, extraiu-se a lista de códigos de restrições contábeis referente ao ano de 2007 (antes da publicação das NBCASP) e a lista de códigos referente ao ano de 2014.

A análise da lista de códigos de restrições contábeis referente aos anos de 2007 e 2014 resultou na identificação dos códigos apresentados no Quadro 18.

Quadro 18 - Códigos de Restrição Contábil sob o enfoque patrimonial, extraídos do SIAFI 2007 e 2014.

Ano 2007	Ano 2014
----------	----------

106 - Falta de depreciação de ativos permanentes.	634 - Falta avaliação bens móveis, imóveis, intangíveis e outros.
107 - Falta de amortização de ativos permanentes.	643- Falta/evolução incompatível de amortização do ativo intangível.
108 - Falta de exaustão de ativos permanentes.	644 - Falta/evolução incompatível de exaustão do ativo imobilizado.
	642 - Falta/evolução incompatível de depreciação do ativo imobilizado.
	645 - Outros - ativo permanente.

Fonte: Construído com base em dados dos Sistemas SIAFI2007 e SIAFI2014.

Comparando as listas de códigos, percebe-se uma evolução gerada pelas NBCASP no sistema SIAFI. Apesar de não ser obrigatória a depreciação, amortização e exaustão no exercício de 2007, o sistema SIAFI já apresentava códigos de restrição para as referidas transações. Em 2014 os números dos códigos mudaram, mas todas as restrições apresentadas em 2007 foram incluídas no sistema de 2014. Os códigos 106, 107 e 108 de 2007 foram substituídos pelos códigos 642, 643 e 644, respectivamente, em 2014.

Também em 2014 foi incluído o código 634 para atender as exigências referentes à reavaliação e redução ao valor recuperável de ativos que constam na NBC T 16.10.

Outro ponto observado é a inclusão, em 2014, de códigos com descrição genérica que permitem ao conformista contábil registrar restrições contábeis não elencadas na lista de restrições contábeis, como, por exemplo, o código “645-outros - ativo permanente”.

Os códigos com descrição genérica não havia na lista de restrições contábeis de 2007, fato que restringia a atuação do conformista contábil, uma vez que não poderia registrar restrições contábeis diferentes das listadas pelo SIAFI.

De modo geral, a lista de códigos de restrições contábeis abrange as mudanças referentes ao enfoque patrimonial introduzidas na CASP pelas NBCASP. No entanto, nota-se a falta de um código específico para a restrição derivada da falta de contabilização dos ativos de infraestrutura no ativo imobilizado. Por intermédio da análise supracitada, pode-se inferir que esse tipo de restrição poderá ser registrada com o código 645. No entanto, essa lacuna vem de encontro

aos componentes do controle interno: ambiente de controle, avaliação de riscos e atividade de controle (componentes dispostos na NBC T 16.8 e no modelo COSO I).

Verificou-se que o Sistema SIAFI está parametrizado para o registro de restrições contábeis oriundas da inobservância do enfoque patrimonial das NBCASP. Resta saber se os conformistas contábeis estão utilizando os referidos códigos de restrição contábil conforme o Manual SIAFI Web e o MCASP.

Por intermédio da transação > CONCONFCONT (sistema SIFI), apuraram-se os registros da conformidade contábil das 23 unidades gestoras descentralizadas do DNIT referentes ao primeiro semestre de 2014. A Tabela 1 apresenta a consolidação destes dados.

Tabela 1 - Registro da Conformidade Contábil do DNIT no primeiro semestre de 2014

Tipo de conformidade		2014					
		jan	fev	mar	abr	mai	jun
Sem conf.	Freq. Simples	3	0	0	1	0	0
	Freq. Relat. (%)	13,04	0,00	0,00	4,35	0,00	0,00
Sem restrição	Freq. Simples	16	17	15	15	17	11
	Freq. Relat. (%)	69,57	73,91	65,22	65,22	73,91	47,83
Com restrição	Freq. Simples	4	6	8	7	6	12
	Freq. Relat. (%)	17,39	26,09	34,78	30,43	26,09	52,17
Total de UGs		23	23	23	23	23	23

Fonte: Construído com base em dados do Sistema SIAFI2014.

A Tabela 1 apresenta os tipos de conformidade contábil registradas pelos conformistas contábeis do DNIT no primeiro semestre de 2014. As unidades gestoras foram distribuídas de acordo com o tipo de conformidade contábil registrada. A tabela apresenta também o percentual de unidades gestoras que aplicam cada tipo de conformidade

e a quantidade de unidades gestoras que aplicou cada código contábil quando do registro da conformidade contábil com restrição.

A partir da análise da Tabela 1, pode-se inferir que janeiro foi o mês com maior abstinência do registro de conformidade (sem conformidade), uma vez que 13,04% (4) das unidades gestoras não tiveram a conformidade contábil registrada, seguida do mês de abril, em que houve apenas 1 unidade (4,35%) que não registrou a conformidade contábil. Nos demais meses pesquisados todas as unidades receberam registros de conformidade contábil.

A falta do registro de conformidade pode estar atrelada à falta de pessoal qualificado no quadro de Contadores do DNIT, pois 10 unidades gestoras não possuem substitutos do responsável pela conformidade contábil e na falta do titular a unidade corre o risco de ficar sem a validação dos dados contábeis.

A unidade gestora que não registrar a conformidade contábil infringe o item 11 da NBCT 16.5, que determina a validação dos registros contábeis por contabilistas, com base em documentação hábil e em conformidade às normas e às técnicas contábeis.

Já a conformidade contábil registrada com restrição é decorrente do processo de controle interno contábil que visa à correção de erros e inconsistências. Nestes casos presume-se que o contabilista contábil analisou a contabilidade de sua unidade gestora e conseguiu identificar registros em desacordo com as normas contábeis. As restrições contábeis registradas nas unidades gestoras do DNIT no primeiro semestre de 2014 foram consolidadas e apresentadas na Tabela 2.

Tabela 2 - Restrições contábeis registradas nas unidades gestoras do DNIT no primeiro semestre de 2014

Código	jan	fev	mar	abr	mai	jun	Total
315	-	2	2	1	3	6	14
316	-	-	-	1	1	1	3
603	3	-	-	4	2	4	13
608	-	1	-	-	-	-	1
634	-	1	2	2	2	2	9
640	1	3	3	2	1	1	11
642	1	1	-	-	1	1	4
674	-	1	-	-	-	1	2
676	-	1	-	-	-	-	1

677	-	-	-	-	-	1	1
703	1		1	-	-	1	3
737	1		-	-	-	-	1
764	-	-	-	1	-	-	1
Total	7	10	8	11	10	18	64
Registro de restrição contábil relacionada ao enfoque patrimonial das NBCASP							
mês	jan	fev	mar	abr	mai	jun	Total
Quant. UGs	1	1	2	2	2	2	10

Fonte: Construído com base em dados do Sistema SIAFI2014.

Com relação ao registro de conformidade contábil com restrição (Tabela 1), o mês de junho é o que mais apresenta não conformidades, pois mais da metade das unidades gestoras do DNIT apresentam inconformidades contábeis, porém apenas 8,70% (2 unidades gestoras) apresentaram inconformidades sob a ótica patrimonial contábil.

Seguindo essa análise, as inconformidades contábeis sob a ótica patrimonial (códigos 634 e 642) foram registradas por 4,35% (1 unidade gestora) das unidades gestoras em janeiro e fevereiro; 8,70% (2 unidades gestoras) em março, abril, maio e junho.

No primeiro semestre de 2014, os conformistas contábeis do DNIT registraram 13 diferentes códigos de restrição contábil, conforme apresentado na Tabela 2. Destes códigos, apenas o 634 e 642 são referentes ao enfoque patrimonial das NBCASP.

A Tabela 2 demonstra também que os códigos de restrição contábil referente ao enfoque patrimonial das NBCASP são pouco utilizados, indicando de forma preliminar que o DNIT está próximo da aplicação integral dos procedimentos patrimoniais das NBCASP, considerando apenas os dados das Tabelas 1 e 2.

Sob o enfoque patrimonial, somente os códigos 634 e 642 foram utilizados. Com relação ao código 634, a Tabela 2 demonstra que, no período estudado, houve apenas nove registros de restrições com relação à reavaliação ou a redução a valor recuperável de ativos.

Quanto ao código 642, a partir da análise da Tabela 2, infere-se que houve apenas 4 registros de restrições contábeis, nas unidades gestoras do DNIT, por apresentarem inconsistência em relação à aplicação do procedimento de depreciação.

Cabe destacar que os resultados apresentados nas Tabelas 1 e 2 não provam que o procedimento de registro da conformidade contábil

do DNIT garante a correta aplicação do enfoque patrimonial da Contabilidade Pública exigido pelas NBCASP, pois as possíveis omissões dos conformistas contábeis, com relação à correta validação dos dados contábeis das unidades gestoras, não são perceptíveis nestas tabelas. Este fato pode levar a uma conclusão equivocada, por isso, considera-se importante a análise das Tabelas 1 e 2 juntamente com o resultado do questionário aplicado.

4.5 ANÁLISE DAS RESPOSTAS DO QUESTIONÁRIO

O questionário foi enviado para 22 Contadores responsáveis pela conformidade contábil das unidades gestoras descentralizadas do DNIT e também para os 12 substitutos designados e cadastrados no SIAFI. Dos questionários enviados, 20 foram respondidos, resultando em 58,82% de adesão a esta pesquisa. Os resultados e as análises são apresentados em dois blocos: Bloco 1 - composto pelas cinco questões iniciais (perfil dos respondentes); e o Bloco 2 – composto pelas nove questões restantes (aplicação do enfoque patrimonial).

4.5.1 Perfil dos respondentes

O Bloco 1 tem o objetivo de coletar informações sobre o perfil dos respondentes, bem como a localização da Unidade Gestora. A Tabela 3 apresenta o resultado da pesquisa relativo ao perfil dos respondentes em relação à localização.

Tabela 3 - Região geográfica em que se localizam as unidades gestoras dos respondentes

Região em que se localiza a Unidade Gestora	Frequência Simples	Frequência Relativa (%)
Norte	3	15
Nordeste	9	45
Centro-oeste	2	10
Sudeste	2	10
Sul	4	20
Total	20	100

Fonte: Dados da pesquisa, (2014).

A Tabela 3 apresenta a quantidade de respondentes por região geográfica do Brasil. Estes dados serão fornecidos ao órgão pesquisado,

com a finalidade de identificar as regiões com melhores práticas e com pessoal potencialmente mais qualificado e também as regiões com maior carência de informação e capacitação. Se necessário, o órgão poderá utilizar o diagnóstico para desenvolver ações regionalizadas de capacitação e sensibilização em relação à aplicação do enfoque patrimonial das NBCASP. Considera-se importante destacar que as capacitações regionalizadas estão se tornando uma tendência na Administração Pública brasileira, pois representam redução de custos com deslocamento de servidores.

Com relação a esta pesquisa, não se considera necessária a separação das respostas por região. Esta questão apenas contribuiu pra o controle da quantidade de respostas recebidas durante o período em que o questionário ficou disponível aos conformistas contábeis do DNIT.

Na Tabela 4 apresenta-se o resultado da pesquisa em relação ao tempo de atuação dos Conformistas Contábeis do DNIT na CASP.

Tabela 4 - Tempo de atuação na Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

Há quanto tempo atua na CASP?	Frequência Simples	Frequência Relativa (%)
00 -01 (ano)	6	30
01-02 (anos)	2	10
02-05 (anos)	6	30
05-10 (anos)	2	10
Mais de 10 (anos)	4	20
Nunca atuei	0	0
Total	20	100

Fonte: Dados da pesquisa, (2014).

Quanto ao tempo de atuação na CASP (Questão 2), pode-se observar na Tabela 4 que a maioria dos respondentes (70%) atua há menos de cinco anos. Apenas 20% possui mais de 10 anos de experiência em Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Esses dados indicam uma renovação do quadro de Contadores do órgão e apontam a necessidade de ações de capacitação e de gestão do conhecimento para que a memória organizacional contábil não se perca.

A renovação do quadro funcional contábil do órgão, observado na Tabela 4, vem ao encontro das ideias de Castro (2013) em relação à diretriz estratégica de fortalecer institucionalmente a Contabilidade

Aplicada ao Setor Público, principalmente em relação à reestruturação das áreas de contabilidade e do quadro funcional.

O DNIT conta com 23 unidades gestoras descentralizadas, sendo que apenas 12 destas unidades possuem um substituto do responsável pela conformidade contábil. Fica evidente que o quadro funcional contábil do órgão não está completo e que ainda existem unidades gestoras que correm o risco de ficar temporariamente sem o registro de conformidade contábil. O papel do substituto do responsável pela conformidade contábil é substituir o titular em suas faltas e impedimentos legais. Se o titular ficar afastado por motivo de doença, por exemplo, pode comprometer a validação dos dados contábeis da respectiva unidade gestora.

A Questão 3 foi aplicada com o objetivo de certificar que todos os respondentes são responsáveis ou substitutos pela conformidade contábil das unidades gestoras. O resultado indica que todos os respondentes (20) cumprem os requisitos para participação desta pesquisa.

A segregação de função foi tema da Questão 4, que abordou a emissão de documentos no sistema SIAFI, cujos resultados constam na Tabela 5.

Tabela 5 - Emissão de Documentos no Sistema SIAFI

Emite documentos no SIAFI?	Frequência Simples	Frequência Relativa (%)
Somente documentos para ajustes decorrentes da conformidade contábil	1	5
Emito documentos rotineiros como NL, OB, NE e/ ou outros	19	95
Não emito documentos no SIAFI	0	0
Total	20	100

Fonte: Dados da pesquisa, (2014).

Na Tabela 5, observa-se que 95% dos respondentes afirmaram que emitem documentos rotineiros no SIAFI, ignorando o princípio da segregação de função apontado por Attie (2000) e Crepaldi (2010).

Os responsáveis pela conformidade contábil do DNIT estão em desacordo com o Manual SIAFI Web (2014) que orienta a observância do princípio da segregação de função quando afirma que o conformista contábil não poderá, concomitantemente, exercer quaisquer funções conflitantes com sua atividade de realizar a conformidade contábil.

Apenas 5% dos respondentes agem de forma imparcial e apresentam a rotina ideal para buscar assegurar a veracidade dos componentes patrimoniais, conferir fidedignidade aos dados contábeis e assegurar as informações resultantes destes dados.

O princípio da segregação de função, constante no Manual SIAFI Web (2014), é citado por Crepaldi (2010), quando ensina que deve-se criar independência entre a execução operacional (lançamentos rotineiros) e sua contabilização. Sendo assim, o Conformista Contábil somente deveria emitir documentos do tipo NL, que, conforme Carvalho e Ceccato (2011), servem para lançamento de ajustes contábeis.

A última questão do Bloco 1 (Questão 5) trata o nível de conhecimento/capacitação dos conformistas contábeis do DNIT. Os resultados foram consolidados na Tabela 6.

Tabela 6 - Nível de conhecimento/capacitação dos conformistas contábeis do DNIT em relação às mudanças na CASP.

Nível de Conhecimento/capacitação sobre as mudanças na CASP	Frequência Simples	Frequência Relativa (%)
Desconheço as mudanças na CASP	0	0
Recebi capacitação sobre as mudanças na CASP	6	30
Procuro me manter atualizado (a) sobre as mudanças na CASP	19	95
Recebi orientações sobre as mudanças na CASP da setorial contábil do meu órgão	3	15
Considero-me apto a adotar as mudanças na CASP	4	20
Total	32	160

Fonte: Dados da pesquisa, (2014).

Na Tabela 6 percebe-se que a maioria dos conformistas contábeis do DNIT (80%) não se consideram aptos a adotar as mudanças na CASP decorrentes do enfoque patrimonial exigido pelas NBCASP, embora nenhum respondente tenha assinalado que desconheça as mudanças na CASP.

Observa-se também que 95% dos respondentes indicaram que procuram se atualizar sobre as mudanças na CASP, no entanto, esse resultado é contrastante com a indicação de que apenas 30% dos respondentes indicaram ter recebido capacitação sobre o tema e 15% ter

recebido orientações sobre as mudanças na CASP da setorial contábil do órgão.

Os dados da Tabela 6 indicam que os conformistas contábeis procuram atualização por conta própria, já que informaram que procuram se atualizar sobre as mudanças na CASP, mas não receberam capacitação e orientação suficientes para que os mesmos se considerassem aptos a adotar as novas normas da CASP.

Ainda com base na Tabela 6, pode-se inferir que a Setorial Contábil do DNIT não está cumprindo o disposto no art. 9º do Decreto Federal nº 6.976, de 07 de outubro de 2009, que obriga as Setoriais Contábeis de Unidade Gestora a prestar, complementarmente, toda a assistência, orientação e apoio técnico quanto aos procedimentos e aspectos contábeis a serem observados, principalmente quando da realização da conformidade contábil.

A falta de capacitação também é um fator preocupante, pois, conforme Tabela 4, 40% dos conformistas contábeis do DNIT possuem no máximo 2 anos de atuação na CASP. O quadro de conformistas contábeis com pouca experiência, aliado às recentes mudanças na CASP, torna necessária a intensificação da capacitação dos Contadores do órgão, bem como a implantação e/ou o aprimoramento de outras ferramentas de disseminação do conhecimento.

A partir da análise da Tabela 6 e da Tabela 4, pode-se dizer que parece não haver comprometimento por parte da Administração do Órgão em proporcionar um Ambiente de Controle e também parece não haver a observação do componente: Informações e Comunicações (proposto pelo COSO I e disposto na NBC T 16.8).

Estimular adesão às normas e às diretrizes fixadas também é uma finalidade do controle interno sob o enfoque contábil (item 2 da NBC T 16.8), que pode estar sendo ignorada pelo órgão, já que apenas 15% dos respondentes informaram ter recebido orientações do órgão sobre as mudanças na CASP.

4.5.2 Aplicação do enfoque patrimonial

O Bloco 2 tem o objetivo de identificar se as novas normas da contabilidade aplicada ao setor público estão sendo aplicadas pelas unidades gestoras do DNIT e quais as dificuldades encontradas pelos profissionais contábeis na aplicação dos procedimentos necessários para adequação ao enfoque patrimonial exigido pelas NBCASP.

As Questões 6 e 7 abordam os procedimentos patrimoniais de depreciação, amortização e exaustão, bem como as dificuldades encontradas na execução de tais procedimentos. A exigência dos

registros de depreciação, amortização e exaustão no setor público está contida na NBC T 16.9. A Tabela 7 apresenta o resultado da pesquisa em relação à execução dos procedimentos de depreciação, amortização e exaustão nas unidades gestoras do DNIT.

Tabela 7 - Execução dos procedimentos de depreciação, amortização e exaustão nas unidades gestoras do DNIT

Executa os procedimentos de depreciação, amortização e exaustão?	Frequência Simples	Frequência Relativa (%)
Sim	10	50
Não	1	5
Parcialmente	9	45
Não se aplica	0	0
Total	20	100

Fonte: Dados da pesquisa, (2014).

Metade das Unidades Gestoras do DNIT executam os procedimentos de Depreciação, Amortização e Exaustão, isso é o que mostram os dados da Tabela 7. Apenas 5% não executam e 45% ainda encontram dificuldades na aplicação integral de tais procedimentos. Nenhum respondente apontou que tal procedimento não se aplica a sua unidade gestora, assim infere-se que todos os respondentes conhecem as exigências da NBC T 16.9, que obriga o registro da depreciação, amortização e exaustão no setor público. Na Tabela 8 apresentam-se as dificuldades encontradas pelos conformistas contábeis do DNIT na aplicação dos procedimentos de depreciação, amortização e exaustão.

Tabela 8 - Dificuldades encontradas pelos conformistas contábeis do DNIT na aplicação dos procedimentos de depreciação, amortização e exaustão

Quais as dificuldades encontradas na execução dos procedimentos de depreciação, amortização e exaustão?	Frequência Simples	Frequência Relativa (%)
O sistema patrimonial não está integrado ao SIAFI	13	65
Não há sistema para calcular a depreciação, amortização e exaustão	1	5

O SIAFI não está estruturado para receber tais lançamentos	1	5
Tenho dúvidas quanto à aplicação das NBCASP	5	25
Não recebi capacitação para executar tais procedimentos	10	50
Não há dificuldades	3	15
Minha Unidade Gestora não executa os procedimentos relativos à depreciação, amortização e exaustão	0	0
Outros (indique quais)	0	0
Total	33	165

Fonte: Dados da pesquisa, (2014).

A Tabela 8 evidencia que a maior dificuldade encontrada pelos conformistas contábeis do DNIT 65% é a falta de integração entre o Sistema SIAFI e o sistema patrimonial. A falta de capacitação também pode ser percebida na análise desta tabela, pois metade dos respondentes indicaram que não receberam capacitação para executar os procedimentos de depreciação, amortização e exaustão no DNIT e 25% possuem dúvidas quanto à aplicação das NBCASP.

As Questões 8 e 9 abordam o procedimento de reavaliação de ativos, bem como as dificuldades encontradas na execução de tal procedimento. A exigência da reavaliação no setor público está contida na NBC T 16.10. A Tabela 9 apresenta o resultado da pesquisa em relação à execução dos procedimentos de reavaliação dos ativos no DNIT.

Tabela 9 - Execução dos procedimentos de reavaliação dos ativos das unidades gestoras descentralizadas do DNIT

Executa os procedimentos de reavaliação de ativos conforme MCASP?	Frequência Simples	Frequência Relativa (%)
Sim	1	5
Não	18	90
Parcialmente	0	0
Não se aplica	1	5

Total	20	100
--------------	-----------	------------

Fonte: Dados da pesquisa, (2014).

De acordo com a Tabela 9, quando o assunto é reavaliação de ativos, 90% dos conformistas contábeis do DNIT indicam que não executam tais procedimentos. A reavaliação de ativos no setor público é uma exigência do item 36 da NBC T 16.10 e visa atualizar o valor dos bens do setor público que estão desatualizados. O enfoque orçamentário que possuía a CASP antes da edição das NBCASP ajudou na defasagem dos valores do patrimônio público, pois a execução orçamentária prevalecia sobre o registro patrimonial.

Apenas 5% (1 unidade gestora) dos respondentes aderiram às normas referentes à reavaliação de ativos. Esta falta de adesão compromete um dos objetivos do controle interno contábil: a fidedignidade dos dados contábeis patrimoniais. Este objetivo é citado nas definições de controle interno propostas por Attie (2000), Almeida (2010), Castro (2013) e NBC T 16.8. A Tabela 10 apresenta as dificuldades encontradas pelos conformistas contábeis do DNIT na aplicação dos procedimentos de reavaliação de ativos.

Tabela 10 - Dificuldades encontradas pelos conformistas contábeis do DNIT na aplicação dos procedimentos de reavaliação de ativos

Quais as dificuldades encontradas na execução dos procedimentos de reavaliação de ativos?	Frequência Simples	Frequência Relativa (%)
O Sistema Patrimonial não está integrado ao SIAFI	10	50
O SIAFI não está estruturado para receber tais lançamentos	0	0
Tenho dúvidas quanto à aplicação das NBCASP	10	50
Não recebi capacitação para executar tais procedimentos	16	80
Não há profissionais no órgão que possuam conhecimentos para elaborar laudos de reavaliação de ativos	8	40
Não há dificuldades	1	5

Outros (indique quais)	2	10
Total	47	235

Fonte: Dados da pesquisa, (2014).

A Tabela 10 apresenta as dificuldades encontradas pelos conformistas contábeis do DNIT na aplicação da reavaliação de ativos. O maior destaque está na falta de capacitação para realização de tais procedimentos, uma vez que 80% dos respondentes informaram que não receberam capacitação para executar a reavaliação de ativos e 50% possuem dúvidas quanto à aplicação das NBCASP.

A falta de integração entre o Sistema Patrimonial e o Sistema SIAFI é apontada por 50% dos conformistas contábeis como uma dificuldade encontrada na execução da reavaliação de ativos, assim como 40% afirmam não haver profissionais no órgão para a elaboração de laudos de reavaliação de ativos.

Mais uma vez nota-se a falta de Ambiente de Controle proporcionada pelo órgão e também a falta da observação do componente Informações e Comunicações proposto pelo COSO I e NBCT 16.8.

A redução ao valor recuperável de ativos foi abordada por intermédio das Questões 10 e 11. A base normativa para a realização obrigatória do procedimento de redução ao valor recuperável de ativos é o item 40 da NBC T 16.10. A Tabela 11 apresenta a consolidação das respostas referentes à execução dos procedimentos de redução ao valor recuperável de ativos nas unidades gestoras do DNIT.

Tabela 11 - Execução dos procedimentos de redução ao valor recuperável do patrimônio das unidades gestoras do DNIT

Executa os procedimentos de redução ao valor recuperável conforme MCASP?	Frequência Simples	Frequência Relativa (%)
Sim	1	5
Não	19	95
Parcialmente	0	0
Não se aplica	0	0
Total	20	100

Fonte: Dados da pesquisa, (2014).

De acordo com os dados da Tabela 11, 95% dos conformistas contábeis informaram que não executam a redução ao valor recuperável do patrimônio de suas unidades gestoras, demonstrando a inobservância das exigências contidas na NBC T 16.10.

Nesta questão infere-se também a falta de Ambiente de Controle proporcionada pelo órgão e a inobservância do componente do controle interno: Informações e Comunicações (proposto pelo COSO I e disposto na NBC T 16.8). Na Tabela 12 apresentam-se as dificuldades encontradas pelos conformistas contábeis do DNIT na aplicação dos procedimentos de redução ao valor recuperável de ativos.

Tabela 12 - Dificuldades encontradas pelos conformistas contábeis do DNIT na aplicação dos procedimentos de redução ao valor recuperável

Quais as dificuldades encontradas na execução dos procedimentos de redução ao valor recuperável?	Frequência Simples	Frequência Relativa (%)
O sistema patrimonial não está integrado ao SIAFI	10	50
O SIAFI não está estruturado para receber tais lançamentos	0	0
Tenho dúvidas quanto à aplicação das NBCASP	11	55
Não recebi capacitação para executar tais procedimentos	16	80
Não há dificuldades	1	5
Outros (indique quais)	0	0
Total	38	190

Fonte: Dados da pesquisa, (2014).

Com relação ao procedimento de redução ao valor recuperável dos ativos, a falta de capacitação foi citada como dificuldade para execução de tais procedimentos por 80% dos conformistas contábeis do DNIT. A Tabela 12 mostra também que 55% dos respondentes possuem dúvidas quanto à aplicação das NBCASP.

A falta de integração entre o Sistema SIAFI e o Sistema Patrimonial do DNIT foi apontada como dificuldade por metade dos conformistas contábeis do DNIT.

As Questões 12, 13 e 14 são as últimas do questionário e aborda o registro dos ativos de infraestrutura pelo DNIT. A exigência do registro dos ativos de infraestrutura também está prevista no item 30 NBC T 16.10. Na Tabela 13 apresenta-se o resultado da pesquisa em relação ao registro dos ativos de infraestrutura no DNIT.

Tabela 13 - Registro dos ativos de infraestrutura pelas Unidades Gestoras Descentralizadas do DNIT

Registra os ativos de infraestrutura conforme MCASP?	Frequência Simples	Frequência Relativa (%)
Sim	1	5
Não	18	90
Parcialmente	0	0
Não se aplica	1	5
Total	20	100

Fonte: Dados da pesquisa, (2014).

Na Tabela 13 observa-se que 90% dos conformistas contábeis do DNIT não registram os ativos de infraestrutura. Esses dados representam um risco à fidedignidade dos dados contábeis patrimoniais da União, uma vez que o DNIT é o órgão gestor e executor, sob a jurisdição do Ministério dos Transportes, das vias navegáveis, ferrovias e rodovias federais, instalações de vias de transbordo e de interface intermodal e instalações portuárias fluviais e lacustres.

Todos os bens de uso comum supracitados deveriam ser contabilizados nas unidades, pois conforme o item 30 da NBC T 16.10, quando recursos públicos são aplicados na construção ou produção de bens de uso comum, estes bens deverão ser objetos de contabilização. Na Tabela 14 apresenta-se o resultado da pesquisa em relação aos tipos de ativos de infraestrutura registrados pelo DNIT.

Tabela 14 - Ativos de infraestrutura registrados pelas Unidades Gestoras do DNIT

Ativos de infraestrutura registrados pela Unidade Gestora	Frequência Simples	Frequência Relativa (%)
Estradas	0	0
Pontes	0	0
Viadutos	0	0
Tuneis	0	0

Rodovias	0	0
Não se Aplica	4	20
Minha Unidade Gestora não registra os ativos de infraestrutura	15	75
Outros (indique quais)	1	5
Total	20	100

Fonte: Dados da pesquisa, (2014).

A Questão 13 objetivou validar as informações prestadas na Questão 12. Assim, se os conformistas contábeis informassem que faziam o registro dos ativos de infraestrutura, deveriam informar quais destes ativos estavam sendo contabilizados em suas unidades gestoras.

A Tabela 13 mostra que apenas um dos respondentes faz os registros de ativos de infraestrutura. Este mesmo conformista contábil informou no campo “outros” da Questão 13 (Tabela 14) que registra como ativo de infraestrutura, os gastos com desapropriação de imóveis para construção de rodovias.

As dificuldades encontradas pelos conformistas contábeis do DNIT em relação ao registro dos ativos de infraestrutura são apresentadas na Tabela 15.

Tabela 15 - Dificuldades encontradas pelos conformistas contábeis do DNIT no registro dos ativos de infraestrutura

Quais as dificuldades encontradas na execução dos procedimentos de registro de ativos de infraestrutura?	Frequência Simples	Frequência Relativa (%)
O sistema patrimonial não está integrado ao SIAFI	10	50
Falta de padronização dos procedimentos pelo DNIT	9	45
O SIAFI não está estruturado para receber tais lançamentos	1	5
Tenho dúvidas quanto à aplicação das NBCASP	11	55
Não recebi capacitação para executar tais procedimentos	15	75
Não há dificuldades	0	0

Outros (indique quais)	4	20
Total	50	250

Fonte: Dados da pesquisa, (2014).

A partir da análise da Tabela 15 infere-se que a falta de capacitação é a dificuldade apontada pela maioria dos respondentes (75%). As dúvidas quanto à aplicação das NBCASP também foram apontadas por 55% dos conformistas contábeis do DNIT, bem como a falta de integração entre o Sistema SIAFI e o Sistema Patrimonial do DNIT, que foi citada por metade dos respondentes.

A falta de padronização dos procedimentos por parte do DNIT foi citada por 45% dos respondentes e indica o descumprimento do art. 9º do Decreto nº 6.976/2009, que obriga as Setoriais Contábeis de Unidade Gestora a prestar, complementarmente, toda a assistência, orientação e apoio técnico quanto aos procedimentos e aspectos contábeis a serem observados.

No campo “outros” (Tabela 15), 10% dos respondentes indicaram que os registros dos Ativos de Infraestrutura são feitos pela Setorial Contábil e um respondente indicou que os ativos de infraestrutura não devem ser contabilizados, demonstrando o desconhecimento do item 30 da NBCT 16.10 e também a macrofunção 020334 – Bens de Infraestrutura do Manual SIAFI Web.

4.5.3 Aderência entre o registro da conformidade contábil e as respostas do questionário

Para efetuar a análise comparativa da aderência entre o registro da conformidade contábil com a percepção dos responsáveis pela conformidade contábil em relação ao cumprimento das exigências das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, elaborou-se o Quadro 19.

Quadro 19 – Análise comparativa entre o resultado do questionário e a conformidade contábil

Procedimen to	Resultado Questionário	Conformidade Contábil
--------------------------	-------------------------------	----------------------------------

Procedimen to	Resultado Questionário	Conformidade Contábil
Depreciação , Amortizaçã o e Exaustão. Base normativa: NBCT 16.9	Executa o procedimento? Sim – 50% Parcialmente – 45% Não – 5% Quais dificuldades? Sistema Patrimonial não integrado – 65% Não recebeu capacitação – 50% Dúvidas quanto à aplicação – 25%	No período pesquisa, apenas quatro unidades gestoras do DNIT registram restrições contábeis relacionadas ao procedimento de depreciação (código 642) e nenhuma delas registra restrição referente à amortização ou exaustão.
Reavaliação de Ativos. Base normativa: NBCT 16.10	Executa o Procedimento? Não – 90% Sim – 5% Não se aplica – 5% Quais dificuldades? Não recebeu capacitação – 80% Sistema Patrimonial não integrado – 50% Dúvidas quanto à aplicação – 50%	No período pesquisado, houve apenas nove registros de restrições contábeis referentes à reavaliação de bens (código 634).
Redução a valor recuperável. Base normativa: NBCT 16.10	Executa o Procedimento? Não – 95% Sim – 5% Quais dificuldades? Não recebeu capacitação – 80% Dúvidas quanto à aplicação – 55% Sistema Patrimonial não integrado – 50%	No período pesquisado, houve apenas nove registros de restrições contábeis referentes à reavaliação de bens (código 634).
Registro dos ativos de infraestrutu ra. Base Normativa:	Executa o Procedimento? Não – 90% Sim – 5% Não se Aplica – 5% Quais dificuldades? Não recebeu capacitação – 75% Dúvidas quanto à aplicação – 55% Sistema Patrimonial não integrado – 50%	No período pesquisado, nenhuma restrição contábil relacionada aos ativos de infraestrutura foi registrada pelos conformistas contábeis do DNIT.

Fonte: Dados da pesquisa, (2014).

A partir da análise do Quadro 19, percebe-se a discrepância entre as respostas do questionário e o registro da conformidade contábil. Como o resultado do questionário apontou para uma baixa adesão à aplicação das NBCT, esperava-se que houvesse muitos registros de restrições contábeis em relação à aplicação do enfoque patrimonial da CASP, mas não foi isso que a análise da conformidade contábil mostrou.

Quando questionados sobre a aplicação dos procedimentos de depreciação, amortização e exaustão (Tabela 7), 45% dos respondentes afirmaram que aplicavam o procedimento de forma parcial. No entanto, a partir da análise do Quadro 19, infere-se que apenas quatro unidades gestoras do DNIT registram restrições contábeis relacionadas ao procedimento de depreciação (código 642) e nenhuma delas registra restrição referente à amortização ou exaustão.

Quanto questionados sobre a aplicação dos procedimentos de reavaliação e de redução a valor recuperável de ativos, 90% e 95%, respectivamente, dos respondentes indicaram que não executam tais procedimentos. Porém a partir da análise do Quadro 19, infere-se que houve apenas nove registros de restrições contábeis referentes à reavaliação de bens (código 634).

Quando questionados sobre o procedimento de registro de ativos de infraestrutura, 90% dos respondentes afirmaram que não realizam tal procedimento. No entanto, de acordo com o Quadro 19, nenhuma restrição contábil relacionada aos ativos de infraestrutura foi registrada pelos conformistas contábeis do DNIT no primeiro semestre de 2014.

O confronto das informações supracitadas indica uma incoerência entre as respostas do questionário e o registro da conformidade contábil efetuado pelos conformistas contábeis do DNIT.

O fato que pode justificar tal incoerência é a falta de capacitação e orientação citada pela maioria dos respondentes em todos os tópicos abordados no Bloco2, além da falta de integração entre o sistema SIAFI e o sistema patrimonial do DNIT (SIP.net).

A complexidade na aplicação das mudanças introduzidas na CASP, reconhecida por Bizerra e Ribeiro (2010), pode ter contribuído para a baixa aplicação das restrições contábeis no DNIT. Se apenas 20% dos contadores do DNIT se consideram aptos a aplicarem as NBCT, infere-se que esses profissionais também não estão aptos a utilizarem o procedimento da conformidade de gestão da forma correta.

A falta de conhecimento sobre o sistema de conformidade contábil do SIAFI e sobre as NBCASP podem induzir os conformistas contábeis a registrarem a conformidade contábil sem restrição, quando

na verdade deveriam indicar códigos de restrição contábil referentes ao não atendimento do aspecto patrimonial exigido pelas normas.

Cabe destacar que os códigos 634 e 642 estão entre os códigos 600 e 799, que, de acordo com a macrofunção 020314 do Manual SIAFI Web, indicam as ocorrências de ressalva. Essas ressalvas devem ser aplicadas não só pela inconsistência na aplicação do procedimento, mas também na falta de aplicação de procedimentos exigidos pelas NBCASP.

Esta pesquisa corrobora com os resultados apontados por Silva (2012), Bizerra e Ribeiro (2010) e Xavier Junior (2011), que apontaram a falta de capacitação dos agentes envolvidos no processo de mudanças da CASP.

As pesquisas anteriores abordaram as mudanças da CASP e também a percepção dos contadores em relação à utilidade das novas informações produzidas com a adoção de tais mudanças, no entanto, havia uma lacuna quanto à aplicação das NBCT. Neste sentido, esta pesquisa inova por apresentar a visão dos contadores do DNIT em relação à aplicação dos aspectos patrimoniais das NBCT e também das dificuldades encontradas nesse processo.

Para instituição estudada, esta pesquisa traz um panorama da situação da aplicação das novas normas e quais os entraves encontrados na operacionalização dos sistemas envolvidos.

5 CONCLUSÕES E SUGESTÕES

Neste capítulo são apresentadas as principais conclusões do estudo realizado, bem como as sugestões para futuras pesquisas.

5.1 CONCLUSÕES

Os resultados da pesquisa permitiram evidenciar o principal mecanismo de controle interno contábil do DNIT relacionado à aplicação do enfoque patrimonial das NBCASP. Evidenciou-se também um baixo nível de aderência às NBCASP, por parte das unidades gestoras do DNIT, no que diz respeito ao enfoque patrimonial. Os controles internos contábeis do órgão não são capazes de garantir a aplicação do enfoque patrimonial exigido pelas normas.

Pode-se afirmar que o objetivo geral da pesquisa em evidenciar os mecanismos de controle interno contábil, adotados pelo Departamento Nacional de Infraestrutura de Transportes (DNIT), que garantam a aplicação do enfoque patrimonial exigido pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público foi atingido.

Para obtenção dos resultados, procedeu-se à pesquisa com coleta de dados qualitativos e quantitativos. A aplicação de questionário com os conformistas contábeis do DNIT e análise das respostas dos mesmos foi enriquecida com a obtenção de dados referente ao registro da conformidade do órgão no primeiro semestre de 2014.

As conclusões da pesquisa em relação aos mecanismos de controle interno contábil do DNIT, adotados para atender às exigências do enfoque patrimonial das NBCASP, resultaram na identificação de um único mecanismo de controle: a conformidade contábil. Esse mecanismo por si só não é capaz de garantir a aplicação do enfoque patrimonial das NBCASP, nem tão pouco a confiabilidade das informações contábeis do DNIT.

Identificou-se também que há necessidade de criação de um código de restrição contábil para as inconsistências geradas no procedimento de registro dos ativos de infraestrutura. Outra necessidade apontada foi a integração entre o sistema patrimonial do DNIT e o sistema SIAFI.

O cumprimento do primeiro objetivo específico permitiu apresentar o modelo atual dos controles internos do sistema contábil do DNIT. O modelo foi apresentado por intermédio da legislação do DNIT, que versa sobre determinado controle, e também pela apresentação dos controles internos contábeis do sistema SIAFI.

O segundo objetivo específico da pesquisa foi atendido a partir da identificação das mudanças contábeis no DNIT decorrentes das

NBCASP. As mudanças foram identificadas no item 2.4.7 (mudanças na Contabilidade Pública) da fundamentação teórica, especificamente nos Quadros 9 e 10. Neste item da fundamentação teórica foram evidenciadas as novas exigências referentes aos procedimentos de depreciação, amortização e exaustão (item 3 da NBC T 16.9), redução ao valor recuperável de ativos (item 40 da NBC T 16.10), reavaliação de ativos (item 36 da NBC T 16.10) e registro dos ativos de infraestrutura (item 30 da NBC T 16.10).

Os novos procedimentos de controles internos do sistema contábil do DNIT necessários para adoção do enfoque patrimonial exigido pelas NBCASP caracterizam o terceiro objetivo específico. Neste sentido, conclui-se que a lista de códigos de restrições contábeis do sistema SIAFI foi atualizada visando adequação ao enfoque patrimonial da CASP. No entanto, ainda não contempla um código específico para o registro de não conformidades relacionadas ao registro dos ativos de infraestrutura. Outro ponto que merece destaque é a falta de integração entre o sistema SIAFI e o sistema patrimonial do DNIT, pois o fato torna o mecanismo de Auditores Contábeis automáticos do SIAFI inoperantes nos registros patrimoniais do DNIT, sendo assim, o órgão perde um importante aliado no controle interno contábil sob a ótica patrimonial.

Com relação ao último objetivo específico de verificar a aderência entre o registro da conformidade contábil e a percepção dos responsáveis pela conformidade contábil do DNIT em relação ao cumprimento das exigências das NBCASP, percebeu-se incoerência entre o registro da conformidade contábil e as respostas dos questionários. A análise das respostas do questionário indica que existe uma baixa aderência aos procedimentos patrimoniais exigidos pelas NBCASP (50% procedimentos de depreciação, amortização e exaustão, 5% reavaliação de ativos, redução ao valor recuperável e registro de ativos de infraestrutura). No entanto, os dados referentes ao registro da conformidade contábil do DNIT no primeiro semestre de 2014 mostram que em média, apenas 9,43% das unidades gestoras registram restrições contábeis relacionadas ao enfoque patrimonial das NBCASP.

Ressalta-se que a falta de capacitação e orientação disponibilizada pelo órgão aos conformistas contábeis do DNIT, bem como a pouca experiência dos Contadores do órgão podem ser a causa da incoerência apontada acima.

Por fim, conclui-se que há não conformidades na execução dos controles internos contábeis do DNIT que põem em risco a qualidade e a fidedignidade da informação contábil patrimonial do órgão. Os

instrumentos atuais de controle não se mostram eficazes. Assim, é importante que o órgão aprimore os mecanismos de controle contábil e estabeleça um ambiente de controle eficiente, principalmente em relação à capitação e orientação de seus conformistas contábeis.

5.2 SUGESTÕES PARA FUTURAS PESQUISAS

Em relação às futuras pesquisas, sugere-se realizar pesquisa similar em outras instituições públicas das diversas esferas de governo, com o objetivo de obter-se a percepção de outros pesquisadores, bem como sugestões e/ou complementações para aplicação do enfoque patrimonial exigido pelas NBCASP.

Sugere-se também investigar as setoriais contábeis em relação à adoção do enfoque patrimonial exigidos pela NBCASP.

Por fim, sugere-se realizar pesquisa com o objetivo de mensurar os impactos contábeis causados pelo enfoque patrimonial das NBCASP nos relatórios contábeis das entidades públicas.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Karla Katiuscia Nóbrega; SANTOS, Clydemberg Barbosa. Análise introdutória das mudanças provocadas na Contabilidade Pública pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. **Revista Reunir**, v. 2, n. 1, 2012. Disponível em: <<http://150.165.111.246/revistaadmin/index.php/uacc/article/view/40/pdf>> Acesso em: 20 jul. 2014.

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria: um curso moderno e completo**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010. 517p.

AMARAL, E; ALBERTON, I; RONCÁLIO, M. P. Adoção do enfoque patrimonial, previsto nas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, em municípios de Santa Catarina. **Revista Gestão Contemporânea**, v.1, n. 13, p. 181-202, 2013. Disponível em: <<http://seer2.fapa.com.br/index.php/arquivo>>. Acesso em: 30 jul. 2014.

ATTIE, Willian. **Auditoria: Conceitos e aplicações**. 5. ed.. São Paulo: Atlas, 2000.

AZAMBUJA, Darcy. **Teoria Geral do Estado**. 28. ed. São Paulo: Globo, 1998. 397p.

BIZERRA, A. L. V; RIBEIRO, C. M . A. **Convergência Contábil na Administração Pública Federal: o caso das Instituições Federais de Ensino do Estado do Rio de Janeiro**. XII Encontro do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ, XI Prêmio Contador Geraldo de La Rocque, III Congresso Latino Americano de Contabilidade de Gestão. Rio de Janeiro, 2010.

BORGES, Thiago Bernardo. **Utilização da Informação Gerencial no Setor Público: Perspectiva Diante das Novas Normas de Contabilidade do Setor Público**. Dissertação (Mestrado) - Universidade Federal de Minas Gerais, UFMG, Belo Horizonte, 2012.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 05 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompila.do.htm>. Acesso em: 05 jul. 2014.

BRASIL, **Decreto Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/Decreto-Lei/Del0200.htm>>. Acesso em 05 jul. 2014.

BRASIL, **Decreto nº 3.591, de 06 de setembro de 2000**. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3591.htm>. Acesso em 05 jul. 2014.

BRASIL, **Decreto nº 6.976, de 07 de outubro de 2009**. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Decreto/D6976.htm>. Acesso em 23 nov. 2014.

BRASIL, **Lei Federal nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm >. Acesso em 10 mai. 2014.

BRASIL, **Lei Federal nº 10.180, de 06 de fevereiro de 2001**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/l10180.htm>. Acesso em 05 jun. 2014.

BRITO, Claudenir; FONTENELLE, Rodrigo. **Auditoria privada e governamental: teoria de forma objetiva e questões comentadas**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013. 512p.

CARLIN, Diego de Oliveira. Considerações sobre o processo de convergência na contabilidade pública brasileira. **Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul – CRCRS**. n. 8, 2008. Disponível em: <http://www.crcrs.org.br/revistaeletronica/artigos/08_diego.pdf>. Acesso em: 15 out. 2014.

CARVALHO, Deusvaldo; CECCATO Marcio. **Manual Completo de Contabilidade Pública**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011. 952p.

CASTRO, Domingos Poubel de; GARCIA, Leice Maria. **Contabilidade Pública no Governo Federal: guia para reformulação do ensino e implantação da lógica do SIAFI nos governos municipais e estaduais com utilização do excel**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público**: integração das áreas do ciclo de gestão: planejamento, orçamento, finanças, contabilidade e auditoria e organização dos controles internos, como suporte à governança corporativa. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2013. 603 p.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION - COSO. **Controle Interno – Estrutura Integrada**, 2013. Disponível em: http://www.pwc.com.br/pt_BR/br/auditoria-interna/assets/coso-13.pdf. Acesso em 16 de ago. 2014.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION - COSO. **COSO – Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada**, 2007. Disponível em: http://www.coso.org/documents/COSO_ERM_ExecutiveSummary_Portuguese.pdf. Acesso em 16 de ago. 2014.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas Aplicadas ao Setor Público**. I Congresso Informação de Custo e Qualidade do Gasto Público. Brasília, 2010. Disponível em: <http://www3.tesouro.gov.br/Sistema_Informacao_custos/downloads/Apresentacao_NBCT_SP.pdf>. Acesso em 28 jul. 2014.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 750, de 29 de dezembro de 1993**. Dispõe sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade. Disponível em:< www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_750.doc>. Acesso em 15 out. 2014.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 1.111, de 29 de novembro de 2007**. Aprova o Apêndice II da Resolução CFC nº. 750/93 sobre os Princípios de Contabilidade . Disponível em:< www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1111.doc>. Acesso em 15 out. 2014.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 1.128, de 21 de novembro de 2008**. Aprova a NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação. Disponível em:<http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001128>. Acesso em 05 jul. 2014.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 1.129, de 21 de novembro de 2008.** Aprova a NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001129>. Acesso em 05 jul. 2014.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 1.130, de 21 de novembro de 2008.** Aprova a NBC T 16.3 – Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001130>. Acesso em 05 jul. 2014.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 1.1131, de 21 de novembro de 2008.** Aprova a NBC T 16.4 – Transações no Setor Público. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001131>. Acesso em 05 jul. 2014.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 1.1132, de 21 de novembro de 2008.** Aprova a NBC T 16.5 – Registro Contábil. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001132>. Acesso em 05 jul. 2014.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 1.133, de 21 de novembro de 2008.** Aprova a NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001133>. Acesso em 05 de jul. 2014.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 1.134, de 21 de novembro de 2008.** Aprova a NBC T 16.7 – Consolidação das Demonstrações Contábeis. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001134>. Acesso em 05 jul. 2014.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 1.135, de 21 de novembro de 2008.** Aprova a NBC T 16.8 – Controle Interno. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001135>. Acesso em: Acesso em 05 jul. 2014.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 1.136, de 21 de novembro de 2008.** Aprova a NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001136>. Acesso em 05 jul. 2014.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 1.137, de 21 de novembro de 2008.** Aprova a NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001137>. Acesso em 05 jul. 2014.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 1.366, de 25 de novembro de 2011.** Aprova a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2011/001366>. Acesso em 15 jul. 2014.

CONSELHO NACIONAL DE SAÚDE. **Resolução CNS nº 466, de 12 de dezembro de 2012.** Aprova as diretrizes e normas regulamentadoras de pesquisas envolvendo seres humanos. Disponível em: <conselho.saude.gov.br/resolucoes/2012/Reso466.pdf>. Acesso em 15 out. 2014

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria contábil: teoria e prática.** 6. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

CRUZ, Flávio da. **Contabilidade e movimentação patrimonial do setor público.** Rio de Janeiro: do Autor, 1988.

DEPARTAMENTO NACIONAL DE INFRAESTRUTURA DE TRANSPORTES. **Resolução DNIT nº 10, de 31 de janeiro de 2007.** Aprova o Regimento interno do DNIT. Disponível em: <http://www.dnit.gov.br/aceso-a-informacao/insitucional/novo-regimento-interno.pdf>. Acesso em 02 ago. 2014.

DAVIS, Marcelo David; BLASCHEK, José Roberto de Souza. **Deficiências dos sistemas de controle interno governamentais atuais em função da evolução da economia.** In: 6º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. São Paulo: Universidade de São Paulo,

27 e 28 jul. 2006. Disponível em: <<http://www.congressoeac.locaweb.com.br/artigos62006/1.pdf>>. Acesso em: 15 out. 2014.

FARIAS, Sueli. **Aplicação do Procedimento de Conformidade dos Registros de Gestão**: Um estudo de caso em uma instituição pública federal. Dissertação (Mestrado) - Universidade Federal de Santa Catarina, UFSC, Florianópolis, 2013.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

HINNANT, Charles C; WELCH, Eric W. **Use, Transparency, and Interactivity Effects on Trust in Government**. In: system sciences proceedings of the annual hawaii international conference ON, 36., Hawaii, 2003. *Anais...Hawaii*: IEEE, 2003. Disponível em: <<http://www.hicss.hawaii.edu/HICSS36/HICSSpapers/ETEDE05.pdf>>. Acesso em: 13 fev. 2014.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública: teoria e prática**. São Paulo: Atlas. 10. ed. 2008.

MACHADO JÚNIOR, José Teixeira e REIS, Heraldo da Costa. **A Lei 4.320/64 Comentada**. 28ª ed. Rio de Janeiro: Ibm, 1998.

MALUF, Sahid. **Teoria Geral do Estado**. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. 839 p.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 35. ed. (atual. Eurico Azevedo et al.) São Paulo: Malheiros, 2009.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 15. ed São Paulo: Atlas, 2004. 863p.

NASCIMENTO, Leonardo Silveira do. **A Contabilidade Patrimonial Integral no Setor Público**: Os parâmetros, desafios e benefícios de sua implementação no Brasil. Finanças Públicas – XIII Prêmio Tesouro Nacional, 2008.

NAVES, Gladston Guimarães. **A contribuição do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI) para a**

promoção da *Accountability*: A percepção dos Usuários. Dissertação (Mestrado) Fundação Getúlio Vargas – Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas, 2011. 132p.

PEIXE, Blênio César Severo. **Finanças Públicas – Controladoria Governamental, Em Busca do Atendimento da Lei de Responsabilidade Fiscal.** Curitiba: Juruá Editora, 2002.

PEREIRA, José Matias. A Governança Corporativa Aplicada ao Setor Público Brasileiro. **Revista Administração Pública e Gestão Social**, v.2, n. 1, p. 110-135, 2010. Disponível em:<<http://www.apgs.ufrv.br/index.php/apgs/article/view/21>>. Acesso em: 15 out. 2014.

PEREZ JUNIOR, José Hernandez. **Auditoria de Demonstrações Contábeis – Normas e Procedimentos.** São Paulo: Atlas, 1995.

PIETRO, Maria Sylvia Zanella Di. **Manual de Direito Administrativo.** 20. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia de Pesquisa Aplicável às Ciências Sociais. In: BEUREN, I. M. (Org.) **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade:** teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2003.

REIS, Kleber Rodger. **Controle interno em órgão público:** um estudo do Sistema de pagamento da Marinha do Brasil. Dissertação (Mestrado) – Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade de Administração e Finanças, 2012. 155p.

SCIULLI, N. The use of management accounting informations to support contracting out decision making in the public sector. **Qualitative research in accounting e management**, v.1, n.2. 2004. Disponível em:<<http://www.emeraldinsight.com/doi/abs/10.1108/11766090410813355>>. Acesso em: 15 out. 2014.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. **Instrução Normativa nº 06, de 31 de outubro de 2007.** Disciplina os procedimentos relativos ao registro das Conformidades Contábil e de Registro de Gestão. Disponível em: http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/gestao_orcamentaria/contabilidade/Conformidades.pdf. Acesso em: 02 de ago. 2014.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. **Portaria STN n° 437, de 12 de julho de 2012.** Aprova o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP. Disponível em: [/, www3.tesouro.gov.br/legislacao/.../Portaria_STN_437_MCASP.pdf](http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/.../Portaria_STN_437_MCASP.pdf)>. Acesso em 15 out. 2014.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. **Manual SIAFI – Web,** 2014. Disponível em: <http://manualsiafi.tesouro.fazenda.gov.br/>. Acesso em: 10 de jul. 2014.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. **Artigo SIAFI.** 2014a. Disponível em: http://www.tesouro.fazenda.gov.br/modelo-artigo-siafi//asset_publisher/G4pwX6fShrZj/content/vantagens>. Acesso em 10 de jul. 2014.

SILVA, Jose Afonso da. **Curso de Direito Constitucional positivo.** 16. ed. rev. e atual. São Paulo (SP): Malheiros, 2009a. 871p.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental:** um enfoque administrativo da nova contabilidade pública. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

SILVA, Marcus Vinícius Barros da. **Controle interno e controle externo:** teoria e mais de 350 questões. Rio de Janeiro: Ed. Ferreira, 2011.

SILVA, A. S. **Avaliação de Ativos Imobilizados no Setor Público no Contexto da Convergência às Normas Internacionais de Contabilidade:** O Caso de uma Organização Militar. Dissertação (Mestrado) - Faculdade de Administração e Ciências Contábeis, UFRJ, Rio de Janeiro, 2011a.

SILVA, R. D. M. **A percepção de servidores públicos sobre os desafios para o sucesso da convergência aos padrões internacionais da Contabilidade Aplicada ao Setor Público.** Dissertação (Mestrado) – Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade de Administração e Finanças, 2012. 117p.

XAVIER JUNIOR, A. R. **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 (Mestrado) – Programa Multiinstitucional e Inter-Regional
de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, 2011, UNB, UFPB, UFRN,
108p.

ANEXO A – Autorização para realização da pesquisa

APÊNDICE A – Questionário da Pesquisa

PESQUISA CONTROLE INTERNO CONTÁBIL NO DNIT

Prezado (a) Servidor (a),

Você está sendo convidado (a) para participar da pesquisa intitulada “As mudanças no controle interno contábil de uma Autarquia Federal para adequação ao enfoque patrimonial da Contabilidade Pública”, de responsabilidade do pesquisador Fabiano Domingos Bernardo, sob orientação do Prof. Dr. Luiz Alberton.

Essa pesquisa tem como objetivo verificar se o controle interno contábil do Departamento Nacional de Infraestrutura de Transportes - DNIT possui mecanismos que garantam a aplicação do enfoque patrimonial exigido pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

Sua participação compreende o preenchimento de um questionário, sendo que em nenhum momento você será identificado. Os resultados da pesquisa serão publicados, no entanto, a sua identidade e de sua unidade gestora serão mantidas em sigilo. Ressalta-se que você não terá gastos e nem ganhos financeiro por participar desta pesquisa.

A presente pesquisa está de acordo com as diretrizes da Resolução do Conselho Nacional de Saúde nº 466 de 12 de dezembro de 2012 e por isso não apresenta riscos aos participantes, pois os mesmos somente participarão respondendo um questionário. Os benefícios aos participantes da pesquisa serão indiretos, caracterizados pelo maior conhecimento e esclarecimentos a respeito do enfoque patrimonial da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, que de certa forma já era previsto na Lei nº 4.320/64, contudo, na prática contábil, até a edição das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, prevalecia a ênfase ao aspecto orçamentário.

Você é livre para deixar de participar da pesquisa a qualquer momento sem nenhum prejuízo ou intimidação. Qualquer dúvida a respeito da pesquisa, você poderá entrar em contato com: Fabiano Domingos Bernardo – profabianobernardo@gmail.com. Os resultados desta pesquisa serão publicados e você será informado posteriormente, por e-mail, de como ter acesso aos mesmos.

Ao clicar no link de acesso ao questionário, você estará concordando em participar livremente e voluntariamente após ter sido esclarecido.

Agradecemos antecipadamente sua colaboração!

Atenciosamente.

Fabiano Domingos Bernardo

Mestrando do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade (UFSC)

Luiz Alberton

Professor Doutor do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade (UFSC)

1) Em qual região do Brasil está localizada sua Unidade Gestora?

Norte

Nordeste

Centro-oeste

Sudeste

Sul

2) Há quantos anos você atua na Contabilidade Aplicada ao Setor Público - CASP?

00 -01 (ano)

01-02 (anos)

02-05 (anos)

05-10 (anos)

Mais de 10 (anos)

Nunca atuei

3) Você é responsável pela conformidade contábil de sua Unidade Gestora (Titular e/ou Substituto)?

Sim

Não

4) Você emite documentos no Sistema SIAFI?

Somente documentos para ajustes decorrentes da conformidade contábil

Emito documentos rotineiros como NL, OB, NE e/ ou outros

Não emito documentos no SIAFI

5) Qual o nível de conhecimento/capacitação que você tem sobre as mudanças na CASP?

Texto de ajuda (Você pode assinalar mais de uma dificuldade)

Desconheço as mudanças na CASP

Recebi capacitação sobre as mudanças na CASP
Procuo me manter atualizado (a) sobre as mudanças na CASP
Recebi orientações sobre as mudanças na CASP da setorial contábil do meu órgão
Considero-me apto a adotar as mudanças na CASP

06) Sua Unidade executa os procedimentos de depreciação, amortização e exaustão, conforme o MCASP?

Sim
Não
Parcialmente
Não se aplica

07) Quais as dificuldades encontradas pelos profissionais contábeis do DNIT na aplicação dos procedimentos relativos à depreciação, amortização e exaustão?

Texto de ajuda (Você pode assinalar mais de uma dificuldade)

O sistema patrimonial não está integrado ao SIAFI
Não há sistema para calcular a depreciação, amortização e exaustão
O SIAFI não está estruturado para receber tais lançamentos
Tenho dúvidas quanto à aplicação das NBCASP
Não recebi capacitação para executar tais procedimentos
Não há dificuldades
Minha Unidade Gestora não executa os procedimentos relativos à depreciação, amortização e exaustão
Outros (indique quais)

08) Sua Unidade executa os procedimentos de reavaliação de ativos conforme o MCASP?

Sim
Não
Parcialmente
Não se aplica

09) Quais as dificuldades encontradas pelos profissionais contábeis do DNIT na aplicação dos procedimentos relativos à reavaliação dos ativos?

Texto de ajuda (Você pode assinalar mais de uma dificuldade)

O Sistema Patrimonial não está integrado ao SIAFI
O SIAFI não está estruturado para receber tais lançamentos

Tenho dúvidas quanto à aplicação das NBCASP
Não recebi capacitação para executar tais procedimentos
Não há profissionais no órgão que possuam conhecimentos para elaborar laudos de reavaliação de ativos
Não há dificuldades
Outros (indique quais)

10) Sua Unidade executa os procedimentos de redução ao valor recuperável de ativos conforme o MCASP?

Sim
Não
Parcialmente
Não se aplica

11) Quais as dificuldades encontradas pelos profissionais contábeis do DNIT na aplicação dos procedimentos relativos à redução ao valor recuperável de ativos?

Texto de ajuda (Você pode assinalar mais de uma dificuldade)

O sistema patrimonial não está integrado ao SIAFI
O SIAFI não está estruturado para receber tais lançamentos
Tenho dúvidas quanto à aplicação das NBCASP
Não recebi capacitação para executar tais procedimentos
Não há dificuldades
Outros (indique quais)

12) Sua Unidade registra os ativos de infraestrutura (exemplo: estradas, rodovias e pontes) conforme o MCASP?

Sim
Não
Parcialmente
Não se aplica

13) Quais dos ativos de infraestrutura, listados abaixo, foram registrados em sua Unidade Gestora?

Estradas
Pontes
Viadutos
Tuneis
Rodovias
Não se Aplica

Minha Unidade Gestora não registra os ativos de infraestrutura
Outros (indique quais)

14) Quais as dificuldades encontradas pelos profissionais contábeis do DNIT na aplicação dos procedimentos relativos ao registro de ativos de infraestrutura?

Texto de ajuda (Você pode assinalar mais de uma dificuldade)

O sistema patrimonial não está integrado ao SIAFI
Falta de padronização dos procedimentos pelo DNIT
O SIAFI não está estruturado para receber tais lançamentos
Tenho dúvidas quanto à aplicação das NBCASP
Não recebi capacitação para executar tais procedimentos
Não há dificuldades
Outros (indique quais)