

A PERCEÇÃO DE PROFISSIONAIS CONTÁBEIS SOBRE O RECONHECIMENTO DA DEPRECIÇÃO NO SETOR PÚBLICO

Resumo: O estudo objetiva verificar a percepção de profissionais contábeis mediante a obrigatoriedade do reconhecimento da depreciação pelos órgãos públicos do Estado do Espírito Santo e seus municípios. Para atingir o objetivo, realizou-se uma pesquisa descritiva, com abordagem quali-quantitativa, além de pesquisa bibliográfica e de levantamento. A coleta de dados foi realizada através de questionário online, elaborado com base em artigos em que foram discutidas as mudanças introduzidas pela NBCASP (Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público), em especial, quanto ao reconhecimento da depreciação e à implantação de sistemas de custo na administração. Os resultados demonstram que os profissionais contábeis consideram relevante o registro da depreciação na contabilidade do setor público e compreendem que esse procedimento, aliado à implantação do subsistema de custos, proporcionará uma melhor gestão patrimonial. Contudo, verifica-se que a percepção dos contabilistas é de que os órgãos do Estado do Espírito Santo e seus municípios não estão adotando providências efetivas para a implantação e realização dos procedimentos contábeis referentes ao reconhecimento, mensuração e evidenciação da depreciação.

Palavras-chave: Depreciação, Processo de convergência, Contabilidade aplicada ao setor público (CASP), Percepção de contadores.

THE PERCEPTION OF ACCOUNTING PROFESSIONALS ON THE RECOGNITION OF DEPRECIATION IN THE PUBLIC SECTOR

Abstract: The study aims to verify the perception of accounting professionals in relation to the mandatory depreciation recognition by the public bodies of the State of Espírito Santo and its municipalities. A descriptive research with a quali-quantitative approach was carried out, as well as bibliographical and survey research. Data collection was performed through an online questionnaire based on articles that discussed the changes introduced by Brazilian Public Sector Accounting Standards (NBCASP - Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público), in particular, regarding the recognition of depreciation and the cost in administration. The results show that accounting professionals consider the depreciation of public sector accounting to be relevant and understand that this procedure, combined with the implementation of the subsystem of costs, will provide better asset management. However, it is verified that the accountants' perception is that the bodies of the State of Espírito Santo and its municipalities are not adopting effective measures for the implementation and execution of the accounting procedures related to the recognition, measurement and disclosure of depreciation.

Key-words: Depreciation, convergence process, public sector accounting (PSA), accountants' perception.

1 INTRODUÇÃO

No Brasil, o processo de convergência da contabilidade pública às normas internacionais iniciou-se com o Comitê Gestor da Convergência criado pela Resolução CFC nº. 1.103/07, visando o alinhamento às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, por intermédio da tradução e validação da *Internacional Public Accounting Standards* (IPSAS) editadas pela *International Federation of Accountants* (IFAC).

Em 2008, o Ministério da Fazenda editou a Portaria nº. 184/08, a qual dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, bem como determinou à Secretaria do Tesouro Nacional (STN), órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, o desenvolvimento de ações no sentido de promover a convergência às Normas Internacionais de Contabilidade publicadas pelo IFAC.

Nesse contexto, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) elaborou e publicou, também em 2008, as Normas de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP) de acordo com as IPSAS. Em 2009 a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) editou o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) com a finalidade de implantação das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas do Setor Público (NBC T SP).

Dentre as normas, destaca-se a NBC T SP 16.9, a qual foi publicada pela resolução do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) nº. 1.136/08 e estabeleceu critérios para o registro da depreciação, amortização e exaustão, determinando a obrigatoriedade desse procedimento contábil desde 2010.

Em 2013 a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), por meio da Portaria nº. 634/2013, dispôs sobre regras gerais, diretrizes, normas e procedimentos contábeis aplicáveis aos entes da federação, com vistas à consolidação das contas públicas. Ressalta-se dentre as regras para os procedimentos contábeis patrimoniais (PCP), o registro dos fenômenos econômicos resultantes ou independentes da execução orçamentária, tais como depreciação, amortização e exaustão.

Em 2015, o STN estabeleceu prazos-limites de adoção dos procedimentos contábeis patrimoniais aplicáveis aos entes da federação, através da Portaria de nº.

548/2015, que aprovou o Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais – PIPCP definidos nos artigos 6º e 7º da Portaria STN nº. 634/2013.

No que diz respeito à aplicação das referidas normas pelos poderes e órgãos da administração pública direta e indireta do Estado do Espírito Santo e seus Municípios, em decorrência da Portaria do STN de nº. 548/2015, o Tribunal de Contas desse Estado estabeleceu prazos para as providências de implantação e registro dos procedimentos contábeis patrimoniais através da Instrução Normativa TC nº. 036/2016.

Nesse contexto de exigência legal, em que se observa que o prazo para adoção obrigatória dos registros contábeis de depreciação conforme as novas normas de contabilidade aplicada ao setor público já está em curso para o Estado do Espírito Santo, vigente desde 01/01/2017, e deverá ser aplicado também aos seus municípios a partir de 01/01/2019, o presente trabalho apresenta a seguinte questão problema: **Qual a percepção de profissionais contábeis mediante a obrigatoriedade do reconhecimento da depreciação no setor público do Estado do Espírito Santo e de seus respectivos Municípios?**

O estudo teve como objetivo geral verificar as percepções de distintos profissionais contábeis mediante a obrigatoriedade do reconhecimento, da mensuração e da evidenciação da depreciação de bens móveis e imóveis, pela contabilidade aplicada ao setor público do Estado do Espírito Santo e de seus Municípios.

Como objetivos específicos, buscou-se: identificar se os profissionais responsáveis pela contabilidade pública possuem conhecimento dos prazos para adoção dos procedimentos contábeis patrimoniais; verificar se no setor em que esses profissionais trabalham já foi iniciada e/ou concluída a etapa de preparação de sistemas a fim de adotar os referidos procedimentos contábeis; listar as principais dificuldades encontradas para a implantação e adoção de tais procedimentos; verificar como será realizada a contabilização da depreciação; e por fim identificar o maior impacto na contabilidade pública decorrente dos registros contábeis da depreciação.

Para Graciliano e Fialho (2013), o reconhecimento da depreciação permitirá à contabilidade pública a eficiência dos recursos aplicados, maior transparência das informações e a padronização da evidenciação do patrimônio público. Portanto a escolha do tema parte inicialmente do reconhecimento de sua importância não

somente pelo cumprimento dos aspectos legais e formais. Por outro lado, entender as percepções dos contadores torna-se relevante, pois são eles que fazem os apontamentos que permitem aprimorar a elaboração e a divulgação das demonstrações contábeis, proporcionando maiores subsídios para tomadas de decisão aos usuários da contabilidade.

Este estudo adotou uma abordagem quali-quantitativa com aplicação de questionários direcionados aos profissionais da área contábil, por meio de questões fechadas e relacionadas ao problema e associadas a uma escala *Likert* a fim de verificar a percepção dos contadores. As variáveis de percepção foram agrupadas segundo a semelhança das respostas, por meio da técnica hierárquica de agrupamento de *clusters*. Além desta introdução, este estudo será dividido em referencial teórico, procedimentos metodológicos, apresentação e análise de dados e considerações finais.

2 REFERÊNCIAL TEÓRICO

2.1 O processo de convergência no setor público

Em 21 de novembro de 2008, o CFC publicou as dez Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao setor Público, através das resoluções nº. 1.128 a 1.137 com a finalidade de alinhar a contabilidade às regras internacionais. Para Silva *et al.* (2017), a integração de mercados e operações entre entidades de diversos países trouxe à tona a necessidade de regulamentar à linguagem da ciência contábil.

As NBCASP editadas e aprovadas foram as seguintes: NBC T 16 – Aspectos Contábeis Específicos da Gestão Governamental; NBC T 16.1 - Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação; NBC T 16.2 - Patrimônio e Sistemas Contábeis; NBC T 16.3 - Planejamento e seus Instrumentos sob Enfoque Contábil; NBC T 16.4 - Transações no Setor Público; NBC T 16.5 - Registros Contábeis; NBC T 16.6 - Demonstrações Contábeis; NBC T 16.7 - Consolidação das Demonstrações Contábeis; NBC T 16.8 - Controle Interno; NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão; NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público; NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos no Setor Público.

Segundo Vicente, Morais e Platt Netto (2012), o movimento de convergência contábil teve sua origem vinculada ao setor privado, mas estendeu-se ao setor público diante de perspectivas comuns: possibilidade de comparabilidade dos

resultados alcançados pelos governos e a ampliação da qualidade da evidenciação contábil. Tedros *et al.* (2015) acredita que a convergência visa a correta avaliação do patrimônio público como suporte à prestação de contas e à tomada de decisão por parte dos gestores públicos.

Darós e Pereira (2009) ressaltam que um dos pontos principais da transição na contabilidade pública é a mudança do enfoque contábil, centrado no controle orçamentário, para uma contabilidade pública patrimonial, com a adoção do regime de competência para as receitas e despesas públicas. Segundo Viana *et al.* (2013), dentre as NBC T SP, aquela que se refere a depreciação traz uma nova visão da contabilidade: a patrimonial, uma vez que rege procedimentos obscuros na área pública, tais como *impairment*, avaliação de ativos, reavaliação e mensuração, vida útil, valor residual e métodos.

Em 04 de novembro de 2016, o CFC publicou no Diário Oficial da União (DIO) resolução sobre a Estrutura Conceitual para elaboração e divulgação de informação contábil de propósito geral pelas entidades do setor Público. A regra é a primeira da área convergida às normas internacionalmente aceitas e tem como propósito nortear toda a contabilidade pública. Observa-se que as onze NBCASP editadas pelo CFC anteriormente são inspiradas nas internacionais, porém não convergidas.

A Estrutura Conceitual entrou em vigor na data de sua publicação, tendo os seus efeitos aplicados a partir de 1º de janeiro de 2017. A referida norma revogou as NBC T SP 16.1 a 16.5 e alterou a NBC T SP 16.6. Ressalta-se que os conceitos básicos apresentados nas NBC T 16 permanecem inalterados, apenas substituídos por uma estrutura conceitual detalhada. Posteriormente o CFC aprovou a revogação, a partir de 01/01/2019, das NBC T SP 16.9 e 16.10. Verifica-se que para as últimas normas revogadas não há IPSAS correlatas editadas pelo IFAC.

2.2 Depreciação no setor público

O Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público - MCASP (2017) define depreciação como alocação sistemática do valor depreciável de um ativo ao longo de sua vida útil. Esclarece também que o valor depreciável é o custo de um ativo, ou outra base que substitua o custo, menos o seu valor residual. Na mesma direção, a NBC T SP 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão estabeleceu a depreciação como a redução do valor dos bens pelo desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência. (NBC T 16.9 SP, item 2).

Para Graciliano e Fialho (2013), a depreciação é um processo contábil de conversão gradativa do custo do ativo imobilizado em uma despesa, no período utilizado pela empresa. Para Ludícibus *et al.* (2006) há três problemas para calcular a amortização dos bens depreciables, a saber: (i) o problema da estimação da vida útil (ii) o problema da estimação do valor residual de venda e (iii) o problema da escolha do método de depreciação.

Ludícibus *et al.* (2006) complementa que a limitação da vida útil dos bens deve-se a duas causas: físicas e funcionais. A primeira refere-se ao desgaste natural e à ação dos elementos na natureza. Já a segunda, à inadequação e ao obsolescimento. A NBC T SP 16.9 menciona a capacidade de geração de benefícios futuros, os desgastes físicos decorrentes de fatores operacionais ou não, a obsolescência tecnológica e os limites legais sobre o uso ou exploração dos ativos, como fatores que devem ser considerados ao estimar a vida útil de um ativo. (NBC T 16.9 SP, item 9).

Para Miranda *et al.* (2010), no setor privado, para a determinação da vida útil e a respectiva taxa de depreciação dos ativos, são utilizados padrões pré-estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal (SRF), por meio do Regulamento do Imposto de Renda (RIR), que trata a depreciação como despesa passível de dedução fiscal na apuração do lucro. As estimativas de vida útil dos ativos imobilizados e as respectivas taxas de depreciação estão dispostas nas Instruções Normativas da SRF de nº. 162/1998 e 130/1999.

No setor público, conforme disposto no MCASP (2017), as tabelas de depreciação contendo o tempo de vida útil do bem e os valores residuais a serem aplicados pela entidade serão estabelecidas de acordo com as características de uso e segundo as peculiaridades da gestão. Para Miranda *et al.* (2010), o fato de os contadores públicos não serem obrigados a restringir-se às imposições da legislação fiscal, permite o registro da depreciação conforme a teoria contábil, fazendo prevalecer a essência da transação sobre a forma legal.

De acordo com a NBC T SP 16.9, os métodos de depreciação devem ser compatíveis com a vida útil econômica do ativo e aplicado uniformemente sem prejuízo da adoção de outros métodos de cálculos. Podem ser utilizados: o método das quotas constantes, o método das somas dos dígitos dos anos e o método das unidades produzidas. (NBC T SP 16.9, item 13 e 14).

Conforme Ludícibus *et al.* (2006), são vários os métodos de cálculo da depreciação, porém poucos são usados. O método das quotas constantes distribui o custo do bem em função exclusivamente do tempo. É o método usado universalmente em razão de sua simplicidade. Para Graciliano e Fialho (2013), o uso mais comum do método das quotas constantes se justifica não só pela simplicidade, mas também pela aceitabilidade fiscal, devido às premissas: depreciação em função do tempo, o fato de não levar em consideração o custo de capital e a eficiência do equipamento como constante.

Para Bezerra Filho (2014), o método das somas constantes dos dígitos dos anos resulta em uma taxa decrescente durante a vida útil, proporcionando quotas de depreciação maiores no início e menores no fim, possibilitando uniformidade nos custos, de acordo com a demanda de manutenção e reparos. Segundo o MCASP (2017), o método das unidades produzidas resulta em uma taxa baseada no uso ou na produção esperados. A vida útil do bem é determinada pela capacidade de produção.

2.3 Depreciação e patrimônio público

A contabilidade pública tem como objetivo o estudo do patrimônio público e por meio das demonstrações contábeis apresenta a realidade do patrimônio e as suas variações no decorrer do exercício, mas, por ser o orçamento uma peça de suma importância na previsão e execução de gastos, é nele que a contabilidade pública baseia os seus registros e análises ao invés das alterações patrimoniais. Essa problemática pode ser percebida pela prática de não registrar a depreciação, bem como não apurar os custos dos serviços disponibilizados à sociedade (SILVA, 2011).

Para Bezerra Filho (2014), e em conformidade com o MCASP (2017), o reconhecimento da depreciação provocará uma Variação Patrimonial Diminutiva (VPD), pois reduz o resultado e o patrimônio líquido. Porém ao apropriar a depreciação faz-se necessária uma base monetária inicial confiável e que represente o valor justo do ativo imobilizado.

Segundo Miranda *et al.* (2010), os ajustes no ativo imobilizado com o objetivo de alcançar um reestabelecimento da base de cálculo para a apuração da depreciação, caso necessários, devem considerar a reavaliação de bens registrados e a redução ao valor recuperável (*impairment*). O MCASP (2017) define tais conceitos, respectivamente, como o valor de mercado ou de consenso entre as

partes para bens do ativo e a redução dos benefícios econômicos futuros ou do potencial de serviços de um ativo, o qual reflete um declínio na sua utilidade além do reconhecimento sistemático por meio da depreciação.

Viana *et al.* (2014) conclui que os ativos da organização devem ser inicialmente reconhecidos como tal, tanto nos aspectos patrimoniais quanto contábeis, em seguida mensurados, sendo quantificados e valorizados com base confiável. Por último, avaliados por teste de recuperabilidade, seja por aumento de reavaliação ou perdas por teste de valor recuperável ou depreciação.

Segundo a NBC T SP 16.10, que dispõe sobre a avaliação e mensuração de ativos e passivos em entidades do setor público, após a inclusão da Resolução CFC nº. 1.437/13 definiu-se que posteriormente ao reconhecimento como ativo, um item do ativo imobilizado deve ser evidenciado pelo custo menos qualquer depreciação e redução ao valor recuperável acumulado. (NBC T SP 16.10, item 35B).

Tedros *et al.* (2015) esclarece que a necessidade do reconhecimento e evidenciação da depreciação pelas entidades públicas resultou na mudança do enfoque orçamentário para o patrimonial. Silva (2011) complementa que ao proceder à depreciação ocorrerá no setor público uma evidenciação mais precisa do patrimônio, o que se justifica pela transição do regime misto para o regime de competência, o qual permitirá o reconhecimento das perdas e alterações sofridas por conta da depreciação.

2.4 Custos no setor público

A Gestão de custos em qualquer tipo de organização é útil e proporciona ao administrador uma visão mais acurada e ampliada da realidade financeira, pois permite olhar como são gastos os recursos disponíveis (ALMEIDA, BORBA, FLORES, 2009).

Para Silva e Rosa (2015), as primeiras ideias sobre a utilização de informações de custos no setor público surgiram com a Lei nº. 4.320/1964, que estabelece normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, e nos artigos 85 e 99 apresenta a necessidade de apuração dos custos dos serviços públicos.

Os autores Fernandes e Bezerra Filho (2016) corroboram esse entendimento e acrescentam que outros normativos posteriores também trazem previsão legal da

adoção de sistema de custos no setor público, como o Decreto-Lei nº. 200/67, a Emenda Constitucional 19/1998, que introduziu na Constituição Federal a obrigatoriedade do princípio da eficiência pelas entidades da administração pública, e a Lei Complementar nº. 101/2000, também conhecida como a Lei de Responsabilidade Fiscal.

Segundo Araújo, Carneiro e Santana (2015), o conselho Federal de Contabilidade (CFC) elaborou e publicou as Normas de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP), em 2008, com o objetivo de incorporar técnicas gerenciais e noções de qualidade para a administração pública. Dentre elas destacou-se a NBC TSP 16.2, que determinava o uso obrigatório do sistema de custos em todo setor público a partir de 2010.

Neste sentido, em 2009, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) editou o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público, o qual se encontra na 7ª edição e que em sua parte II, aprovada pela Portaria STN nº. 840 de 21 de dezembro de 2016, trata de procedimentos contábeis patrimoniais. Em 2011 o CFC aprovou a NBC TSP 16.11, aprovada pela Resolução CFC nº. 1.366/11, que estabelece a conceituação, os objetivos e as regras para a implementação do subsistema de custos no setor público.

O Subsistema de Informações de Custos no Setor Público (SICSP) têm por objetivo registrar, processar e evidenciar os custos de bens e serviços e outros objetos de custos, produzidos e oferecidos à sociedade pela entidade pública (CFC, 2011). Machado e Holanda (2010) acreditam que os administradores do setor público necessitam de um conjunto de informações gerenciais como a mensuração de custos para auxiliar as decisões, permitir comparações entre custos de atividades e melhorar o desempenho com a finalidade de alcançar a eficiência.

Para Rezende, Cunha e Bevilacqua (2010), a contabilidade pública ao se concentrar nos fluxos de caixa gera informações que indicam o quanto foi gasto em determinado programa em dado período, porém não consegue atribuir o seu real custo, pois para isso seria necessário saber o valor dos materiais empregados na prestação dos serviços, a depreciação de equipamentos e instalações, os custos do pessoal empregado, inclusive os encargos previdenciários e demais gastos com o funcionamento do órgão.

Segundo Vicente, Morais e Platt Netto (2012) as perspectivas associadas à reforma na contabilidade pública brasileira com a convergência decorrente da

implantação das NBCASP referem-se à utilização da depreciação e a implantação do sistema de custos, que visam contribuir com a busca da eficiência no setor público, bem como amplo reconhecimento, avaliação e apresentação dos ativos estatais. Os autores acrescentam também que o conhecimento sobre custos das ações governamentais tende a afetar o processo de elaboração dos orçamentos públicos, pois o foco em desempenho passaria a utilizar o conceito de custos na alocação de recursos.

2.5 Estudos sobre a percepção de contadores

Estudos com o objetivo de conhecer a percepção dos contadores mostram-se relevantes, uma vez que permitem a análise do saber com a finalidade de aprimorar o conhecimento. Para Rabusque (1986), os estudos da percepção são importantes, não para julgar a opinião certa ou errada, mas para compreender o que determinados grupos pensam sobre algum assunto. (Rabusque, 1986 *apud* Galvão 2016, p.50).

Píccoli e Klann (2015) realizaram um estudo com o objetivo de identificar a percepção dos contadores públicos em relação às normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público - NBCASP, por meio de questionário enviado aos profissionais dos municípios da região da Associação dos Municípios do Meio Oeste de Santa Catarina, com base em três áreas: sistema de informação, atualização profissional e mudança de cultura organizacional.

O referido levantamento apontou que 50% dos entrevistados não possuem amplo conhecimento sobre as NBCASP e que as maiores deficiências estão nos procedimentos a serem adotados a partir das normas 16.9 e 16.10, que versam sobre a depreciação e a avaliação e mensuração de ativos e passivos em entidades do setor público, respectivamente. Concluiu-se que os contadores ainda não estavam aptos a elaborar e analisar as demonstrações contábeis aplicadas ao setor público - DCASP.

Almeida *et al.* (2017) analisaram a percepção dos profissionais de contabilidade de prefeituras municipais de Alagoas quanto à relevância das mudanças introduzidas pelas NBCASP e observaram que entre os respondentes do questionário enviado, 66,7% possuem um grau elevado de conhecimento da matéria, porém apenas 57,5% dos contabilistas possuem conhecimento médio sobre procedimentos de depreciação, amortização, exaustão e reavaliação dos seus bens.

Por fim os autores destacam que não há consenso nas variáveis analisadas e inferem que a maioria dos contabilistas está em fase de conhecimento para posterior aplicação em suas atividades profissionais.

Rosa, Silva e Soares (2015) pesquisaram sobre a percepção de contadores dos municípios do Estado de Santa Catarina em relação à implantação de um sistema de custos para o setor público. Segundo eles, os resultados evidenciaram que os contadores reconhecem a importância da implantação desse sistema e sua utilidade no planejamento orçamentário e demais fases da administração pública, assim como na tomada de decisões e na busca pela transparência. Contudo, observaram que apenas uma prefeitura havia efetivamente implantado um sistema de contabilidade de custos.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O método utilizado quanto aos procedimentos para essa pesquisa foi o bibliográfico e o de levantamento. Para Silva (2010), o método de levantamento consiste na coleta de dados referentes a uma dada população com base em uma amostra selecionada, da qual se objetiva saber o comportamento. Para o autor, a pesquisa-levantamento utiliza técnicas estatísticas e análise quantitativa que permite a generalização dos resultados obtidos para o total da população.

A tipologia adotada quanto aos objetivos da pesquisa é descritiva, na medida em que são relatadas as percepções dos profissionais contábeis, que atuam ou atuaram no Estado do Espírito Santo e em seus respectivos Municípios, sobre a implantação dos novos procedimentos da contabilidade aplicada ao setor público, em especial a NBC T 16.9 que estabeleceu regras e formas para o reconhecimento da depreciação no setor público.

Quanto à abordagem do problema da pesquisa, a metodologia define-se como quantitativa na coleta dos dados e qualitativa quanto ao tratamento das informações. Segundo Silva (2010), a abordagem quantitativa é usada quando se objetiva medir opiniões, reações, sensações, hábitos e atitudes de um universo (público-alvo), através de amostra que o represente de forma estatisticamente comprovada.

Os dados da pesquisa foram coletados por meio de questionário online baseado em artigos que tiveram como objetivo verificar a percepção dos profissionais contábeis quanto às mudanças introduzidas pela NBCASP, em

especial, os que discutiram sobre o reconhecimento da depreciação e a implantação de sistema de custos na administração.

O questionário foi aplicado em quatro blocos com questões fechadas, conforme apêndice A. No primeiro, com 07 perguntas, buscou-se caracterizar os respondentes. O segundo, também com 07 questões, visou à percepção do conhecimento geral e opinião do respondente sobre as normas internacionais. No terceiro, composto por 09 perguntas, objetivou-se verificar a percepção sobre a implantação de sistema e outras providências para realização dos registros contábeis.

O quarto e último bloco, com 12 questões, refere-se ao objetivo principal da pesquisa e teve a finalidade de entender a percepção dos profissionais contábeis sobre a obrigatoriedade dos registros e procedimentos contábeis patrimoniais – reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens móveis e imóveis e sua respectiva depreciação, conforme quadro a seguir:

Quadro 1: Reconhecimento da Depreciação

Questões

P24	Em razão de sua convergência às normas internacionais, o foco da contabilidade pública foi alterado de orçamentário para patrimonial.
P25	Os levantamentos de bens móveis e imóveis e sua respectiva confrontação com os registros existentes, as incorporações, baixas e reavaliação são atividades importantes para a apuração do patrimônio público.
P26	A incorporação de bens de uso comum ao patrimônio público é uma tarefa relevante para a apuração do patrimônio da entidade pública.
P27	O registro da depreciação, amortização e exaustão são atividades relevantes para a contabilidade do setor público.
P28	Na entidade pública em que trabalho, o registro da depreciação, amortização e exaustão provocará alteração significativa no patrimônio.
P29	No meu local de trabalho já existe definição quanto à vida útil e método de depreciação de ativos.
P30	Os procedimentos contábeis de depreciação, amortização e exaustão estão sendo realizados no meu local de trabalho.
P31	O registro da depreciação gerará informações que serão utilizadas na gestão do patrimônio e na tomada de decisões gerenciais.
P32	A mensuração de custos no setor público é importante para avaliação de resultados e desempenho das entidades.
P33	Tenho conhecimento sobre subsistema de custos na administração pública.
P34	Na entidade em que trabalho há subsistema de custos implantado.
P35	Na entidade pública em que trabalho há subsistema de custos implantado, o qual considera a integração de diversas áreas como almoxarifado, patrimônio, orçamento e finanças.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Ressalta-se que o segundo, terceiro e quarto blocos foram apresentados em escala de *Likert*, cujas alternativas foram propostas em escala de 1 a 5, sendo: 1:

Discordo totalmente, 2: Discordo, 3: Não concordo nem discordo, 4: Concordo e 5: Concordo Plenamente.

Os dados referentes ao quarto bloco tiveram suas variáveis analisadas e tabuladas. Para verificar a tendência central das respostas dos participantes, em relação à percepção deles sobre o reconhecimento da depreciação, foi utilizado a mediana. Segundo Marôco (2014), a mediana é a medida estatística apropriada para dados que envolvem a escala *Likert*, pois esta é do tipo ordinal.

As variáveis de percepção foram agrupadas segundo a semelhança das respostas, por meio da técnica hierárquica de agrupamento de *clusters*. Para garantir uma estrutura mais adequada de representação das variáveis de percepção, bem como a confiabilidade, utilizou-se o alfa de *Cronbach*, que, segundo Rodrigues e Paulo (2012), é o modelo que tem por objetivo verificar a consistência interna das respostas de cada grupo formado.

O questionário foi disponibilizado por meio da ferramenta *Google Docs* e enviado aos profissionais contábeis do setor público do Estado do Espírito Santo e das Prefeituras Municipais, no mês de novembro de 2017, por meio de dados de correio eletrônico do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo (TCE).

Também foram encaminhados formulários diretamente para setores contábeis e financeiros de diversas unidades gestoras do Estado, bem como para e-mails de contadores, com base em lista de contato do pesquisador. Da totalidade de 120 formulários enviados, 47 foram respondidos. Preliminarmente ao envio do questionário foi elaborado um pré-teste com o intuito de verificar possíveis inconsistências nas questões.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DE DADOS

4.1 Caracterização dos respondentes

Para conhecer o perfil dos respondentes foram realizadas questões no primeiro bloco do questionário, conforme tabela a seguir:

Tabela 1: Perfil dos Respondentes

Questões	Frequência (%)
Formação Acadêmica	
Técnico em contabilidade	-
Contador	100
Sexo	
Feminino	40,4
Masculino	59,6
Faixa Etária	
Até 30 anos	25,5
Entre 31 a 50 anos	70,2
Acima de 50 anos	4,3
Especialização	
Pós Graduação	55,3
Mestrado	12,8
Doutorado	2,1
Sem Especialização	29,8
Trabalha diretamente com Contabilidade Pública	
Sim	68,1
Não	31,9
Tempo em que atua com a CASP	
1 ano ou menos	17,6
Entre 1 e 3anos	17,6
Entre 3 a 5 anos	23,5
Entre 5 a 10 anos	23,5
Mais de 10 anos	17,6
Cursos realizados sobre as NBCASP	
Até 2 cursos	23,4
3 cursos ou mais	40,4
Nenhum curso	36,2

Fonte: Dados da pesquisa.

Conforme exposto na tabela acima, verifica-se que 100% da amostra é de contadores. Quanto ao gênero observa-se que a maioria é do sexo masculino. No quesito faixa etária percebe-se um elevado percentual entre 31 a 50 anos, representando 70,2% dos respondentes. Quando questionados sobre especialização, 72,2% possuem algum tipo de especialização e apenas 29,8% responderam não possuir especialização.

Em relação à atuação dos profissionais contábeis, 72,3%, ou seja, 34 contabilistas trabalham diretamente com contabilidade aplicada ao setor público e 13 respondentes, 27,7%, disseram não trabalhar atualmente ou diretamente com contabilidade pública. Dos profissionais que atuam diretamente com a CASP, 47% possuem 05 anos ou mais de exercício da profissão. Quando perguntados sobre a participação em cursos realizados sobre as NBCASP, verificou-se alta frequência dos contabilistas, totalizando 63,8%.

4.2 O processo de convergência às normas internacionais

No segundo bloco, para avaliar a percepção dos contadores, elaboraram-se questões, que avaliaram o grau de relação dos profissionais de contabilidade pública com o processo de convergência às normas internacionais, conforme tabela a seguir.

Tabela 2: O Processo de Convergência

Questões	Respostas em (%)				
	1	2	3	4	5
P08 Tenho conhecimento sobre as mudanças que vem ocorrendo na Contabilidade Aplicada ao Setor Público – CASP.	2,1	4,3	17,0	55,3	21,3
P09 A adequação dos procedimentos contábeis mediante a convergência das normas brasileiras de contabilidade às normas internacionais promoverá melhorias na gestão pública.	-	4,3	6,4	57,4	31,9
P10 A convergência das Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público às Normas Internacionais permitirá uma maior transparência na administração pública.	-	2,1	4,3	57,4	36,2
P11 A padronização das contas de acordo com o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público – PCASP é relevante na medida em que permite a consolidação das contas públicas e a otimização da tomada de decisão por parte dos usuários.	-	2,1	4,3	59,6	34,0
P12 O profissional de contabilidade será mais valorizado dentro da organização devido às mudanças exigidas a partir das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público.	4,3	19,1	19,1	51,1	6,4
P13 As alterações na contabilidade pública, em razão de sua convergência às normas internacionais, trouxeram mais responsabilidade para o contador público.	-	2,1	6,4	63,8	27,7
P14 O trabalho do contador público foi dificultado em razão das alterações de procedimentos estabelecidas pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – NBCASP.	8,5	34,0	29,8	23,4	4,3

Fonte: Dados da pesquisa.

Observa-se, conforme exposto no quadro acima, que 76,6% dos profissionais contábeis possuem conhecimento sobre as mudanças que vem ocorrendo na CASP. Para 89,3% dos respondentes, a adequação dos procedimentos contábeis às normas internacionais proporcionará melhorias na gestão pública e 93,6% acreditam em uma maior transparência na administração pública, devido ao processo de convergência, bem como na consolidação das contas públicas e na otimização da tomada de decisão por parte dos usuários da contabilidade.

Quando perguntados sobre o impacto da convergência às normas internacionais na profissão do contador público, 91,5% concordaram que o profissional contábil do setor público terá maiores responsabilidades. Píccoli e Klann (2015) apontaram resultado semelhante, com 95%, em seu estudo sobre a percepção dos contadores públicos dos municípios da região da Associação dos Municípios do Meio Oeste de Santa Catarina (AMMOC). 57,5% corroboram que o

contador público será mais valorizado dentro das organizações com as mudanças exigidas com as NBCASP e 42,5% discordam da afirmação de que essas alterações de procedimentos dificultaram o trabalho do contador público.

4.3 A implantação de sistema e outras providências

O terceiro bloco teve por finalidade conhecer a percepção dos profissionais contábeis quanto à implantação de sistema e outras providências para realização dos registros contábeis segundo as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – NBCASP. Foram realizadas 09 questões, conforme tabela a seguir:

Tabela 3: A implantação de Sistemas e outras Providências

Questões	Respostas em (%)				
	1	2	3	4	5
P15 Tenho conhecimento sobre os prazos para preparação de sistemas e demais providências de implantação e registro de procedimentos contábeis, definidos pela Secretaria do Tesouro Nacional e corroborados pela portaria nº 036/2016 do Tribunal de Contas.	12,8	14,9	31,9	36,2	4,3
P16 Os procedimentos contábeis previstos nas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – NBCASP tem sido adotados no meu local de trabalho.	8,5	17,0	34,0	40,4	-
P17 O sistema de informática está parametrizado para elaboração dos eventos contábeis conforme o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público – MCASP.	2,1	34,0	38,3	21,3	4,3
P18 No meu local de trabalho, as demonstrações contábeis já estão adaptadas aos novos padrões da contabilidade pública.	8,5	25,5	31,9	29,8	4,3
P19 A entidade em que trabalho cumprirá os prazos estabelecidos pela Secretaria do Tesouro Nacional – STN e Tribunal de Conta Estadual referentes à adequação dos procedimentos contábeis às Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Públicas – NBCASP.	6,4	36,2	38,3	17,0	2,1
P20 A entidade pública tem realizado investimentos com a finalidade de adequação e adaptação de seus sistemas e procedimentos contábeis às novas Normas de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – NBCASP.	10,6	27,7	38,3	17,0	6,4
P21 A entidade pública fornece capacitação (cursos, treinamentos) em razão das mudanças de procedimentos contábeis exigidas com as NBCASP.	6,4	19,1	40,4	27,7	6,4
P22 Houve alterações nos procedimentos de controle interno devido às mudanças definidas pela NBCASP.	2,1	29,8	38,3	27,7	2,1
P23 Os sistemas de gestão do almoxarifado, patrimônio, orçamento e finanças possuem integração, de forma que as suas informações facilitam a tomada de decisão pelos gestores.	14,9	29,8	36,2	19,1	-

Fonte: Dados da pesquisa.

Ao serem questionados quanto à preparação de sistemas e demais providências de implantação e registros contábeis nos prazos estipulados pelo STN e corroborados pelo TCES, 40,5% dos respondentes disseram possuir conhecimento. 42,6% acreditam que esses prazos não serão cumpridos pelas

entidades em que trabalham e 40,4% informaram que os novos procedimentos contábeis têm sido adotados nos seus locais de trabalho.

Os profissionais também foram questionados sobre alterações no controle interno, bem como na capacitação por meio de cursos e treinamentos em razão das mudanças de procedimentos. Os contabilistas que informaram não observar estas afirmativas são 31,9% e 25,5%, respectivamente. Em relação à parametrização dos sistemas de informática, conforme o MCASP, 36,1% discorda e 34% entende que as demonstrações contábeis não estão adaptadas aos novos padrões da contabilidade.

Sobre o levantamento de investimentos para a adaptação e adequação de sistemas e procedimentos contábeis, 38,3% dos questionados entendem que não há recursos para esta finalidade e 44,7% dos entrevistados informaram que não existe integração de gestão dos sistemas patrimoniais, almoxarifado, orçamento e finanças. Ressalta-se que os percentuais desse bloco podem ser bem maiores se consideradas as respostas dos contabilistas que disseram não concordar nem discordar.

Tres e Rissardo (2014), em sua pesquisa sobre a percepção de profissionais contábeis dos Conselhos Regionais de Desenvolvimento (COREDE) da região serrana do Rio Grande do Sul em relação à reforma da contabilidade governamental, apontaram que 95,7% dos contabilistas acreditam ser relevante a integração de diversos sistemas no setor público e complementam que os contadores somente terão êxito no processo de convergência contábil se houver interligação entre os diversos setores responsáveis pelo envio de dados à contabilidade. Segundo os autores, os principais entraves que dificultam a aplicação plena das NBCASP são: a informática, a integração entre os sistemas, a capacitação e o apoio da administração.

4.4 A percepção sobre o reconhecimento da depreciação no setor público

No que diz respeito aos itens de percepção dos profissionais contábeis sobre a obrigatoriedade dos registros e procedimentos contábeis patrimoniais – reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens móveis e imóveis e sua respectiva depreciação – foi aplicada a análise de *cluster*.

Segundo Marôco (2014) a análise de grupos ou de *clusters*, é uma técnica exploratória de análise multivariada que permite agrupar sujeitos ou variáveis em grupos homogêneos relativamente a uma ou mais características comuns. Cada

observação que pertence a um determinado *cluster* é similar a todas as outras pertencentes a esse *cluster*, e é diferente das observações pertencentes aos outros *clusters*. Para o autor a identificação de agrupamentos naturais de sujeitos ou variáveis permite levantar hipóteses relativas estruturais entre as variáveis.

Para análise da confiabilidade dos dados utilizou-se o *Alfa de Cronbach* (α). Segundo Almeida, Santos e Costa (2010), o *alfa de Cronbach* é uma ferramenta estatística que quantifica, numa escala de 0 a 1, a confiabilidade de um questionário. De acordo com eles, o valor mínimo aceitável para se considerar um questionário confiável é 0,7. Rodrigues e Paulo (2012) complementam que o referido modelo é o mais comum e permite verificar a consistência interna baseada na correlação média entre os itens e quanto mais próximo de 1 estiver seu valor, maior a fidedignidade das dimensões do construto. Para os autores é possível aceitar Alfa igual a 0,6 e não existe consenso quanto ao mínimo aceitável.

Buscou-se uma configuração de agrupamentos com o intuito de não permitir que nenhuma das 12 variáveis ficasse isolada em uma das ramificações dos *clusters*. Sendo assim, verificou-se que a formatação mais consistente para representar as variáveis do quarto bloco do questionário foi a que gerou 02 *clusters*, conforme gráfico a seguir:

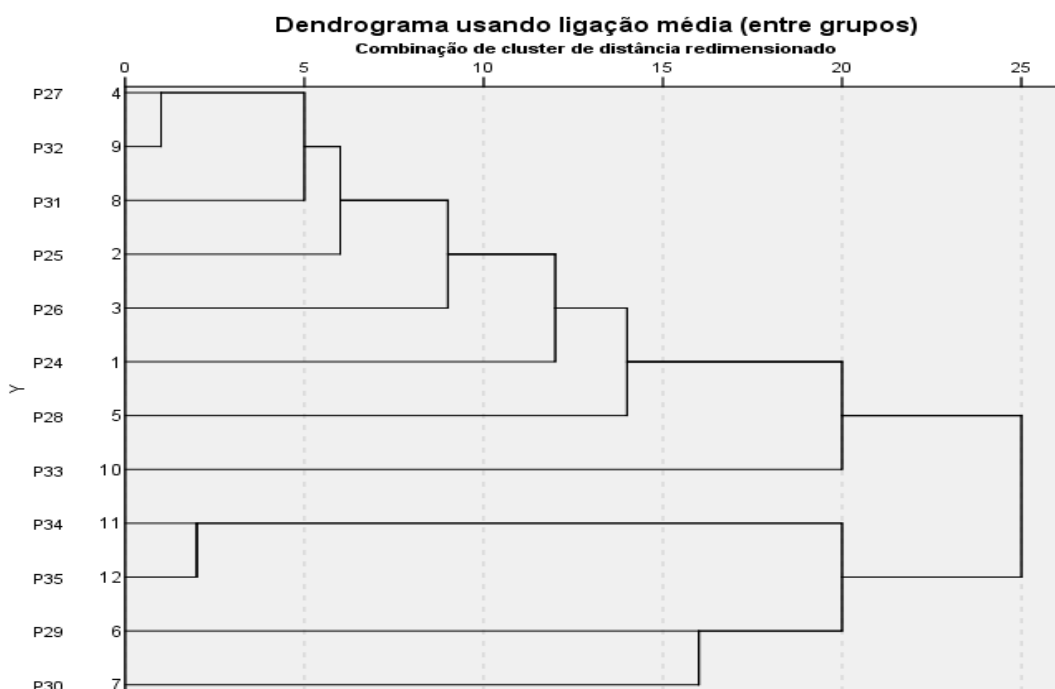


Gráfico 1: *Clusters* formados com as variáveis de percepção
Fonte: Dados da pesquisa aplicados no software IBM SPSS Statistics 22

No gráfico exposto é possível identificar a formação de dois agrupamentos, o primeiro formado pelas questões P24, P25, P26, P27, P28, P31, P32 e P33 e o segundo formado pelas questões P29, P30, P34 e P35. Observa-se que a partir de 03 *clusters* foram gerados agrupamentos com variáveis isoladas, fato exemplificado pela questão P33, uma vez que ela apresentou muita divergência com relação às similaridades das respostas, conforme associação de *clusters* no apêndice B.

Na formatação com dois *clusters*, quanto à estatística de confiabilidade, o α do primeiro agrupamento foi igual a 0,694, porém ao excluir a questão de nº 33 obtém-se α igual a 0,725. Nota-se que a exclusão da referida pergunta não proporcionou aumento significativo do percentual de α . Para o segundo agrupamento o α é igual a 0,746. Observa-se que há confiabilidade aceitável das respostas dos participantes para os itens do questionário e na medida em que se utiliza mais de dois *clusters* verifica-se um α menor que 0,6. A tabela 5 apresenta as variáveis do *cluster* analisado.

Tabela 5 Clusters - Qualidade Informacional Interna

Item	Likert					Mediana	Moda
	1	2	3	4	5		
P24	0	5	15	20	7	4	4
P25	0	1	9	20	17	4	4
P26	0	4	6	28	9	4	4
P27	0	0	5	22	20	4	4
P28	2	0	11	23	11	4	4
P29	7	11	23	4	2	3	3
P30	9	10	20	5	3	3	3
P31	1	1	7	29	9	4	4
P32	0	0	4	23	20	4	4
P33	4	10	14	16	3	3	4
P34	11	16	17	2	1	2	3
P35	13	14	17	2	1	2	3

Fonte: Dados da pesquisa.

A tabela 5 expressa os clusters compostos pelos itens P24 a P35, representando de forma geral a percepção dos profissionais contábeis quanto à obrigatoriedade do reconhecimento da depreciação no setor público do Estado do Espírito Santo e de seus respectivos Municípios.

Conforme exposto na tabela acima, é possível afirmar que o registro da depreciação, amortização e exaustão é atividade relevante para a contabilidade do setor público, pois 89,4% dos respondentes concordam com a afirmativa da questão P27. A mediana e a moda para essa variável foi a classe 4 da escala de *Likert*.

Assim é possível afirmar que a maioria dos integrantes tem a mesma percepção concordante acerca da questão P27. Para os demais itens de percepção desta tabela segue-se o mesmo raciocínio adotado e por isso não foram detalhados, pois o que será destacado são as similaridades dessas variáveis.

No primeiro *cluster*, conforme gráfico 1, verifica-se que os itens P27 e P32 são originários de um mesmo nó e por isso estão fortemente correlacionados. Esta similaridade está relacionada à percepção dos profissionais contábeis quanto à relevância do registro da depreciação na contabilidade do setor público para mensurar os custos e avaliar os resultados e desempenhos das entidades com a finalidade de proporcionar maior eficiência. Ambas afirmativas apresentam mediana e moda na classe 4 e representam os maiores percentuais de 89,4% e 91,5%, respectivamente.

Dentre os itens P24, P25, P26, P28, P31 e P33, a questão P31 é a que apresenta menor distância em relação aos itens P27 e P32. Nesta assertiva, nota-se que 80,9% acreditam que o registro da depreciação gerará informações que serão utilizadas na gestão do patrimônio e na tomada de decisões gerenciais. Já a questão P33 é a que apresenta maior dissemelhança e a maior distância dentro do primeiro *cluster*.

Na sequência os itens P25 e P26 demonstram que 78,7% dos profissionais contábeis acreditam que os levantamentos de bens móveis e imóveis, e sua respectiva confrontação com os registros existentes, as incorporações, baixas e reavaliação, são atividades importantes para a apuração do patrimônio público, bem como a incorporação de bens de uso comum. Fato é que as assertivas acima corroboram para a questão P24 a qual trata da mudança do foco da contabilidade pública, pois 51,1% disseram que o processo de convergência alterou o foco do orçamentário para o patrimonial e 72,3% informaram que o registro da depreciação, amortização e exaustão provocará alteração significativa no patrimônio.

Já no segundo *cluster*, nota-se a alta similaridade de respostas entre as questões P34 e P35, o que demonstra que a percepção dos contabilistas é de que no setor público do Estado do Espírito Santo e nos seus respectivos Municípios não há subsistema de custos implantados e conseqüentemente não existe integração de diversas áreas como almoxarifado, patrimônio, orçamento e finanças. Apenas 6,4% dos respondentes disseram que nas entidades em que trabalham existem

subsistema de custos implantados e com integração de diversas áreas. A mediana apresenta-se na classe 2 e a moda na classe 3 da escala de *Likert*.

Nos outros dois itens, P29 e P30, pertencentes ao segundo *cluster*, é possível fazer inferências sobre a percepção dos contadores, pois se não há subsistemas de custos implantados, também não são feitos os procedimentos contábeis de depreciação e vice versa. Como não existe o registro da depreciação, conseqüentemente não há definição quanto à vida útil e ao método de depreciação a ser utilizado no setor público. As respostas representam 38,3% e 40,4% das afirmativas P29 e P30, respectivamente. Observa-se que a mediana e a moda para essas afirmativas estão na classe 3 da escala, o que representa neutralidade, uma vez que os profissionais não concordam nem discordam das assertivas.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A contabilidade pública brasileira vem passando por um processo de convergência para atender as normas internacionais. As mudanças iniciaram em 2007 com a criação do Comitê Gestor da Convergência e com a elaboração e publicação das NBCASP pelo CFC no ano de 2008. Em 2016, o CFC publicou resolução sobre a Estrutura Conceitual para elaboração e divulgação de informação contábil de propósito geral pelas entidades do setor público, tendo os seus efeitos aplicados a partir de 1º de janeiro de 2017.

Em 2015, o STN aprovou o Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP) e estabeleceu prazos-limites para a implantação, e registro dos procedimentos contábeis patrimoniais. Tal prazo foi corroborado pelo TCES pela TC nº 036/2016. Nesse contexto de exigência legal, observa-se que o prazo para adoção obrigatória dos registros contábeis de depreciação, conforme as novas normas de contabilidade aplicada ao setor público, já está em curso para o Estado do Espírito Santo, vigente desde 01/01/2017. O prazo também já está definido para os seus municípios, os quais devem aplicar os referidos procedimentos a partir de 01/01/2019.

O presente artigo foi delineado com o objetivo de avaliar a percepção de profissionais contábeis mediante a obrigatoriedade do reconhecimento da depreciação no setor público do Estado do Espírito Santo e de seus respectivos Municípios. Os resultados demonstram que 89,4% dos profissionais contábeis consideram relevante o registro da depreciação na contabilidade do setor público e

72,3% acreditam que ela provocará alterações significativas no patrimônio, no entanto apenas 17,0% disseram realizar os procedimentos contábeis da depreciação, amortização e exaustão em seus locais de trabalho.

Quanto ao subsistema de custos, 40,4% dos entrevistados responderam ter conhecimento na administração pública, mas somente 6,4% informaram que há subsistema de custos implantados nas suas respectivas unidades de trabalho de forma integrada com diversos setores, principalmente com o setor contábil.

Os respondentes apresentam percepções positivas quanto ao fato de que o registro da depreciação e a implantação de sistema de custos no setor público proporcionarão melhor gestão patrimonial, em virtude de um tratamento mais adequado às confrontações com os registros existentes, as incorporações, baixas e reavaliações, e que conseqüentemente haverá alterações significativas nas entidades, com mudança no foco da contabilidade pública do orçamentário para o patrimonial.

Por outro lado, profissionais contábeis do setor público do Estado do Espírito Santo e de seus respectivos Municípios percebem que atualmente não há implantação efetiva de subsistema de custos, o que prejudica a integração de diversos setores com a contabilidade e, conseqüentemente, a adoção dos procedimentos de reconhecimento, mensuração e evidenciação da depreciação na administração pública.

As análises gerais das questões esclarecem que a maioria dos contadores possui conhecimento dos prazos estabelecidos pelo STN e TCES para implantação e registro de procedimentos contábeis, porém não acredita no cumprimento dos prazos pelas entidades públicas, devido a não parametrização do sistema de informática, conforme o MCASP, em virtude do seguinte: falta de adoção de novos procedimentos contábeis e de mudanças significativas no controle interno; não adaptação das demonstrações; não realização de investimentos e capacitações; além da não integração de sistemas de gestão.

Observou-se também que os profissionais contábeis do setor público têm conhecimento quanto às mudanças que vem ocorrendo na CASP, e que eles entendem que a convergência às normas internacionais trouxe melhorias à gestão pública, maior transparência e otimização na tomada de decisão pelo usuário da contabilidade. Os respondentes consideram que o processo de convergência

possibilitará maior responsabilidade e valorização do profissional do setor público, apesar de aumentar o nível de dificuldade do trabalho executado.

Por fim, conclui-se que a relevância do reconhecimento da depreciação se justifica, uma vez que ela permitirá mensurar os custos e conseqüentemente avaliar os resultados e desempenhos das entidades com a finalidade de proporcionar maior eficiência à administração do setor público.

Portanto, é preciso dar continuidade sobre os estudos do reconhecimento da depreciação no setor público, em virtude do contexto legal do Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIP-CP), de novas alterações que poderão ocorrer com o tema em questão, bem como pela sua importância e impacto no patrimônio público das entidades.

Sugere-se ainda o avançar no desenvolvimento da pesquisa, investigando-a por meio de um maior percentual de contadores, bem como amostras de outras regiões e estados, a fim de verificar o alinhamento dos resultados apresentados.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, J.E.G.S.; JUNIOR, L.A.; MIRANDA, L.C.; VASCONCELLOS.; M.T.C.; LAGIOIA, U.C.T. **Análise das percepções dos profissionais contábeis de prefeituras municipais quanto a relevância das mudanças introduzidas pela adoção das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público.** Revista Contexto, Porto Alegre, v.16, n.34, p. 82-97, set./dez. 2016.

ALMEIDA, A.G.; BORBA, J.A.; FLORES, C.S. **A utilização das informações de custos na gestão da saúde pública: um estudo preliminar em secretarias municipais de saúde do estado de Santa Catarina.** RAP – Revista de Administração Pública, Rio de Janeiro, 579-607, MAIO./JUN. 2019.

ALMEIDA, D.; SANTOS, M.A.R.; COSTA, A.F.B. **Aplicação do coeficiente Alfa de Crobach nos resultados de um questionário para Avaliação de Desempenho da Saúde Pública.** XXX Encontro Nacional de Engenharia de Produção. Maturidade e desafios da engenharia de produção: competitividade das empresas, condição de trabalho, meio ambiente. São Carlos, SP, Brasil, 12 a 15 de out de 2010.

ARAÚJO, C.A.; CARNEIRO, A.F.; SANTANA, A.F.B. **Sistema de custos públicos: entendimento e implantação nos municípios de Rondônia** – Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciência Contábeis da UFRJ (online), Rio de Janeiro, v.2, n.2, p.70-p.89, mai./ago. 2015.

SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL (STN). **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP).** 7.ed. STN: Brasília, 2017b. Disponível em:<
[http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/456785/MCASP+7%C2%AA%](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/456785/MCASP+7%C2%AA%20)

20edi%C3%A7%C3%A3o+Vers%C3%A3o+Final.pdf/6e874adb-44d7-490c-8967-b0acd3923f6d>. Acesso em: 30 nov.2017.

_____. **PORTARIA Nº 634/2013**. Dispõe sobre regras gerais acerca das diretrizes, normas e procedimentos contábeis. Brasília, 19 de novembro de 2013. Disponível em: <http://www.sjc.sp.gov.br/media/544209/portaria_stn_634_2013_processo_convergencia.pdf>. Brasília, 19 de dezembro de 2013. Acesso em: 30 nov.2017.

_____. **PORTARIA Nº 548/2015**. Dispõe sobre prazos-limite de adoção dos procedimentos contábeis patrimoniais aplicáveis aos entes da Federação. Brasília, 24 de setembro de 2015. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/publicado-o-plano-de-implantacao-dos-procedimentos-contabeis-patrimoniais>>. Acesso em: 30 nov.2017.

BEUREN, I.M. et al. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2006.

BEZERRA FILHO, J.E. **Contabilidade Aplicada ao Setor Público**: abordagem simples e objetiva. São Paulo: Atlas, 2014.

BEZERRA FILHO, J.E.; FERNANDES, E.S. **Subsistema de informação de custos no setor público: proposta de um modelo de mensuração e acumulação com base no regime de competência**. Advances in Scientific and Applied Accounting. São Paulo, v.9, n.2, p.204-233 Maio./Ago. de 2016.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Normas Brasileiras de Contabilidade: contabilidade aplicada ao setor público. NBCs T 16.1 a 16.11**. Brasília: CFC, 2017. Disponível em: http://cfc.org.br/wp-content/uploads/2016/02/NBC_TSP_061216.pdf. Acesso em 30 nov. 2017.

_____. **Resolução 1.103/2007**, Cria o **Comitê Gestor da Convergência no Brasil**. Brasília, DF, 2007. Disponível em: <http://cfc.org.br/tecnica/grupos-de-trabalho/comite-de-convergencia/>. Acesso em: 15 set. 2017.

_____. **Resolução 1.136/2008**, Aprova a NBC T SP 16.9 – **Depreciação, Amortização e Exaustão**. Brasília, DF, 2008. Disponível em: http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1136.pdf. Acesso em: 15 set. 2017.

_____. **Resolução 1.137/2008**, Aprova a NBC T SP 16.10 – **Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público**. Brasília, DF, 2008. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1137.pdf>. Acesso em: 15 set. 2017.

_____. **Resolução 1.366/2011**, Aprova a NBC T SP 16.11 – **Sistema de Informação de Custos do Setor Público**. Brasília, DF, 2008. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1366.pdf>. Acesso em: 15 set. 2017.

_____. **Ata CFC n.º 1.022/2016** Publicação de **Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público**. Brasília, 2016. Disponível em: <http://cfc.org.br/noticias/cfc-publica-a-norma-estrutura-conceitual-da-contabilidade-publica/>. Acesso em: 30 nov. 2017.

DARÓS, L.L.; PEREIRA, A.S. **Análise das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**: NBCTS: mudanças e desafios para a contabilidade pública. In: 9º CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 2009, São Paulo.

ESPIRITO SANTO. **Tribunal de Contas do Estado. INSTRUÇÃO NORMATIVA TC Nº 036**. Dispõe sobre os novos prazos-limite de adoção dos procedimentos contábeis patrimoniais aplicáveis ao Estado e aos municípios, em decorrência da Portaria STN nº 548, de 24 de setembro de 2015, revoga as Resoluções TC 221/2010, 242/2012, 258/2013 e 280/2014, e dá outras providências. Vitória, 23 de fevereiro de 2016. Disponível em: < <https://www.tce.es.gov.br/wp-content/uploads/2017/07/036-2016-Disp%C3%B5e-sobre-os-novos-prazos-para-ado%C3%A7%C3%A3o-de-proced-cont%C3%A1beis-port-STN-548-15-1.pdf>>. Acesso em: 30 nov.2017.

GALVÃO, N. **Percepção dos Contadores sobre o Exame de Suficiência do CFC**. Revista Catarinense da Ciência Contábil – RCCSC, Florianópolis, v.15, n.45, p.49-62, mai./ago.2016.

GRACILIANO, E.A.; FIALHO, W.C.D. **Registro da Depreciação na Contabilidade Pública: uma Contribuição para o Disclosure de Gestão**. Revista Pensar Contábil, Rio de Janeiro, v.15, n.56, p.14-21, jan./abr. 2013.

GIL, A. C. **Métodos e Técnica de Pesquisa Social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

IUDÍCIBUS, S. **Contabilidade Introdutória** / equipe de professores da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da USP; Coordenação Sérgio de Iudícibus. – 10. ed. – São Paulo: Atlas, 2006.

MACHADO, N.; HOLANDA, V.B. **Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil**. RAP – Revista de Administração Pública, Rio de Janeiro, 44(4): 791-820 JUL./AGO. 2010.

MARÔCO, J. **Análise estatística com o SPSS** Statistic. 6. ed. Portugal: Perô Pinheiro, 2014.

MIRANDA, G.C.; LIMA, D.V.; FERREIRA, L.O.G. **Modelo de Processo de Depreciação de Bens Móveis no Setor Público: um estudo de caso no Tribunal Regional do Trabalho da 10ª Região**. XXXIV EnAMPAD. Rio de Janeiro/RJ-25 a 29 de Setembro de 2010.

MINISTÉRIO DA FAZENDA (MF). **Portaria nº 184/2008** – Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/legislacao/portarias-ministerial/2008/portaria184>. Acesso em: 30/11/2017.

_____. **RECEITA FEDERAL DO BRASIL: Instrução Normativa SRF nº 162/1998**. Fixa prazo de vida útil e taxa de depreciação dos bens que relaciona. Brasília, 31 de dezembro. Disponível em:

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15004>. Acesso em: 30 nov. 2017.

_____. RECEITA FEDERAL DO BRASIL: **Instrução Normativa SRF nº 130/1999**. Altera Instrução Normativa SFR nº 162/1998. Brasília, 31 de dezembro. Disponível em:

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15004>. Acesso em: 30 nov. 2017.

OLIVEIRA, A.B.S. et al. **Métodos e Técnicas de Pesquisa em Contabilidade**: São Paulo: Saraiva, 2003.

PICOLLI, M.R.; KLANN, C.R. **A percepção dos contadores públicos em relação às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP)**. Revista do Serviço Público, Brasília, v.66, n.3, p. 425-448, jul./set. 2015.

REZENDE, F.; CUNHA, A.; BEVILACQUA, R. **Informações de custos e qualidade do gasto público: lições da experiência internacional** – RAP Revista de Administração Pública, Rio de Janeiro. 44(4), JUL./AGO. 2010.

RODRIGUES, A.; PAULO, E. **Introdução a análise multivariada**. In: CORRAR, L.J.; PAULO, E.; DIAS FILHO, J.M (Coord.). Análise Multivariada: para os cursos de administração, ciências contábeis e economia. 1. ed. 4 reimpr. São Paulo: Atlas, 2012. p. 1-72.

ROSA, F.S.; SILVA, L.C.; SOARES, S.V. **Aspectos de convergência da contabilidade no setor público: um enfoque sobre a implantação do sistema de custos segundo a percepção de contadores municipais do estado de Santa Catarina**. Contabilidad y Negocios, Lima, v.10, n.19, p. 27-42, jul./dez. 2015.

SILVA, L.L.; ELEUTÉRIO, R.A.S.; VIANA, C.C.; LIMA, M.S. **DEPRECIAÇÃO NO SETOR PÚBLICO: UMA ANÁLISE DA EVOLUÇÃO DA EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL NOS ORGÃOS DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA DO ESTADO DO AMAZONAS**. Revista de Contabilidade da UFBA, Salvador-Bahia, v.11, n.2, p. 03-23, maio-ago. 2017.

SILVA, A.C. R. **Metodologia da Pesquisa Aplicada à Contabilidade**: Orientações de Estudos, Projetos, Artigos, Relatórios, Monografias, Dissertações, Teses. 3. Ed. São Paulo: Atlas, 2010.

SILVA, M.C.; COSTA, G.B.; BOENTE, D.R.; BATISTA, E.M. **Depreciação no setor público: análises de procedimentos em uma unidade gestora**. Publicado no boletim de orçamentos e finanças - Governet , nº 73 – maio de 2011, p. 418-432.

SILVA, L.C.; ROSA, F.S. **Aspectos de convergência da contabilidade no setor público: um enfoque sobre a implantação do sistema de custos segundo a percepção de contadores municipais do estado de Santa Catarina**. XXII CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS-Foz do Iguaçu, PR, Brasil, 11-13 de novembro de 2015.

TEDROS, L.S.; CAITANO, R.C.; GAMA, J.R.; CALIMAN, D. **Depreciação no Setor Público: um estudo em uma instituição pública de ensino superior.** In: 9º CONGRESSO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIENCIAS CONTÁBEIS, 2015. Curitiba.

TRES, T.G.F.; RISSARDO, A. **A reforma da contabilidade governamental brasileira: análise da percepção dos profissionais contábeis da região do Corede Serra/Rs.** XII Congresso USP: contabilidade e controladoria do século XXI. Iniciação científica em contabilidade. São Paulo, 29 a31 de Julho de 2015.

VIANA, C.C.; TAMER, C.M.V.S.; SOARES, L.A.C.F.; LIMA, M.S. **Implantação da depreciação no setor público e procedimentos contábeis: um estudo em uma instituição pública de ensino superior.** Revista Contemporânea de Contabilidade, Florianópolis, v.10, n.20, p.113-138, mai./ago.2013.

VICENTE, E.F.R.; MORAIS, L.M. de; PLATT NETTO, O.A.A. **A Reforma na Contabilidade Pública Brasileira e o processo de convergência: Implicações e Perspectivas.** Revista de Informação Contábil. Recife, v.6, n.2, p.01-20, 31 maio 2012. Trimestral.

APÊNDICE – A
QUESTIONÁRIO PESQUISA

Pesquisa realizada com o objetivo de verificar as percepções de profissionais contábeis no Estado do Espírito Santo e seus Municípios sobre as normas brasileiras de contabilidade aplicada ao setor público – NBCASP.

Parte I – Informações Gerais – Questões 1 a 7.

Marque com X uma única resposta, a qual melhor se apresente para você.

1. Formação Profissional

() Técnico em Contabilidade () Contador

2. Sexo

() Masculino () Feminino

3. Faixa etária

() Até 30 anos () 31 a 50 anos () Acima de 50 anos

4. Especialização

() Pós graduação () Mestrado

() Doutorado () Sem especialidade

5. Trabalha diretamente com Contabilidade Pública?

() Sim () Não (pular para a questão

07).

6. Tempo em que atua com Contabilidade Aplicada ao Setor Público -
CASP?

() 1 ano ou menos () Entre 1 e 3 anos () Entre 3

e 5 anos

() Entre 5 e 10 anos () Mais de 10 anos

7. Cursos realizados sobre as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada
ao Setor Público

() Até 02 cursos () 03 cursos ou mais () Nenhum curso

Parte II – Conhecimento geral e opinião do respondente sobre a convergências das Normas de Contabilidade Aplicada ao Setor Público às Normas Internacionais

Avalie se concorda ou discorda com as afirmativas apresentadas com os números de 8 a 14. Depois marque um <u>X</u> no seu grau de concordância ou discordância. A escala varia conforme segue: 1 – Discordo totalmente; 2 – Discordo; 3 – Não concordo nem discordo; 4 – Concordo; 5 – Concordo plenamente.						
8	Tenho conhecimento sobre as mudanças que vem ocorrendo na Contabilidade Aplicada ao Setor Público – CASP.	1	2	3	4	5
9	A adequação dos procedimentos contábeis mediante a convergência das normas brasileiras de contabilidade às normas internacionais promoverá melhorias na gestão pública.	1	2	3	4	5
10	A convergência das Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público às Normas Internacionais permitirá uma maior transparência na administração pública.	1	2	3	4	5
11	A padronização das contas de acordo com o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público – PCASP é relevante na medida em que permite a consolidação das contas públicas e a otimização da tomada de decisão por parte dos usuários.	1	2	3	4	5
12	O profissional de contabilidade será mais valorizado dentro da organização devido às mudanças exigidas a partir das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público.	1	2	3	4	5
13	As alterações na contabilidade pública, em razão de sua convergência às normas internacionais, trouxeram mais responsabilidade para o contador público.	1	2	3	4	5
14	O trabalho do contador público foi dificultado em razão das alterações de procedimentos estabelecidas pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – NBCASP.	1	2	3	4	5

Parte III – Sobre a implantação de sistema e outras providências para realização dos registros contábeis segundo as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – NBCASP.

Avalie se concorda ou discorda com as afirmativas apresentadas com os números de 15 a 23. Depois marque um <u>X</u> no seu grau de concordância ou discordância. A escala varia conforme segue: 1 – Discordo totalmente; 2 – Discordo; 3 – Não concordo nem discordo; 4 – Concordo; 5 – Concordo plenamente.						
15	Tenho conhecimento sobre os prazos para preparação de sistemas e demais providências de implantação e registro de procedimentos contábeis, definidos pela Secretaria do Tesouro Nacional e corroborados pela portaria nº 036/2016 do Tribunal de Contas.	1	2	3	4	5
16	Os procedimentos contábeis previstos nas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – NBCASP tem sido adotados no meu local de trabalho.	1	2	3	4	5
17	O sistema de informática está parametrizado para elaboração dos eventos contábeis conforme o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público – MCASP.	1	2	3	4	5

Avalie se concorda ou discorda com as afirmativas apresentadas com os números de 15 a 23. Depois marque um X no seu grau de concordância ou discordância. A escala varia conforme segue: 1 – Discordo totalmente; 2 – Discordo; 3 – Não concordo nem discordo; 4 – Concordo; 5 – Concordo plenamente.

18	No meu local de trabalho, as demonstrações contábeis já estão adaptadas aos novos padrões da contabilidade pública.	1	2	3	4	5
19	A entidade em que trabalho cumprirá os prazos estabelecidos pela Secretaria do Tesouro Nacional – STN e Tribunal de Conta Estadual referentes à adequação dos procedimentos contábeis às Normas de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – NBCASP.	1	2	3	4	5
20	A entidade pública tem realizado investimentos com a finalidade de adequação e adaptação de seus sistemas e procedimentos contábeis às novas Normas de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – NBCASP.	1	2	3	4	5
21	A entidade pública fornece capacitação (cursos, treinamentos) em razão das mudanças de procedimentos contábeis exigidas com as NBCASP.	1	2	3	4	5
22	Houve alterações nos procedimentos de controle interno devido às mudanças definidas pela NBCASP.	1	2	3	4	5
23	Os sistemas de gestão do almoxarifado, patrimônio, orçamento e finanças possuem integração, de forma que as suas informações facilitam a tomada de decisão pelos gestores.	1	2	3	4	5

Parte IV– Sobre a obrigatoriedade dos registros e procedimentos contábeis patrimoniais – reconhecimento, mensuração e evidência dos bens moveis e imóveis e sua respectiva depreciação.

Avalie se concorda ou discorda com as afirmativas apresentadas com os números de 23 a 34. Depois marque um X no seu grau de concordância ou discordância. A escala varia conforme segue: 1 – Discordo totalmente; 2 – Discordo; 3 – Não concordo nem discordo; 4 – Concordo; 5 – Concordo plenamente.

24	Em razão de sua convergência às normas internacionais, o foco da contabilidade pública foi alterado de orçamentário para patrimonial.	1	2	3	4	5
25	Os levantamentos de bens móveis e imóveis e sua respectiva confrontação com os registros existentes, as incorporações, baixas e reavaliação são atividades importantes para a apuração do patrimônio público.	1	2	3	4	5
26	A incorporação de bens de uso comum ao patrimônio público é uma tarefa relevante para a apuração do patrimônio da entidade pública.	1	2	3	4	5
27	O registro da depreciação, amortização e exaustão são atividades relevantes para a contabilidade do setor público.	1	2	3	4	5
28	Na entidade pública em que trabalho, o registro da depreciação, amortização e exaustão provocará alteração significativa no patrimônio.	1	2	3	4	5
29	No meu local de trabalho já existe definição quanto à vida útil e método de depreciação de ativos.	1	2	3	4	5
30	Os procedimentos contábeis de depreciação, amortização e exaustão estão sendo realizados no meu local de trabalho.	1	2	3	4	5

Avalie se concorda ou discorda com as afirmativas apresentadas com os números de 23 a 34. Depois marque um X no seu grau de concordância ou discordância. A escala varia conforme segue: 1 – Discordo totalmente; 2 – Discordo; 3 – Não concordo nem discordo; 4 – Concordo; 5 – Concordo plenamente.

31	O registro da depreciação gerará informações que serão utilizadas na gestão do patrimônio e na tomada de decisões gerenciais.	1	2	3	4	5
32	A mensuração de custos no setor público é importante para avaliação de resultados e desempenho das entidades.	1	2	3	4	5
33	Tenho conhecimento sobre subsistema de custos na administração pública.	1	2	3	4	5
34	Na entidade em que trabalho há subsistema de custos implantado.	1	2	3	4	5
35	Na entidade pública em que trabalho há subsistema de custos implantado, o qual considera a integração de diversas áreas como almoxarifado, patrimônio, orçamento e finanças.	1	2	3	4	5

APÊNDICE – B
Associação do cluster

Caso	9 Clusters	8 Clusters	7 Clusters	6 Clusters	5 Clusters	4 Clusters	3 Clusters	2 Clusters
P24	1	1	1	1	1	1	1	1
P25	2	2	2	1	1	1	1	1
P26	3	3	2	1	1	1	1	1
P27	4	2	2	1	1	1	1	1
P28	5	4	3	2	1	1	1	1
P29	6	5	4	3	2	2	2	2
P30	7	6	5	4	3	2	2	2
P31	4	2	2	1	1	1	1	1
P32	4	2	2	1	1	1	1	1
P33	8	7	6	5	4	3	3	1
P34	9	8	7	6	5	4	2	2
P35	9	8	7	6	5	4	2	2