

CALINE DELLA VALLE

**PERCEPÇÕES SOBRE A CONTABILIDADE GOVERNAMENTAL A
PARTIR DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL: UM ESTUDO NA
PREFEITURA MUNICIPAL DE CAXIAS DO SUL - RS**

Monografia apresentada como requisito
para a obtenção do Grau de Bacharel
em Ciências Contábeis da
Universidade de Caxias do Sul

Orientador: Prof. Ms. Alex Eckert

Caxias do Sul

2011

APROVAÇÃO

CALINE DELLA VALLE

PERCEPÇÕES SOBRE A CONTABILIDADE GOVERNAMENTAL A PARTIR DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL: UM ESTUDO NA PREFEITURA MUNICIPAL DE CAXIAS DO SUL - RS

Monografia apresentada como requisito para a obtenção do Grau de Bacharel em Ciências Contábeis da Universidade de Caxias do Sul.

Banca examinadora:

Presidente/orientador

Prof. Ms. Alex Eckert - UCS

Examinadores

Trabalho apresentado e aprovado pela banca examinadora em ___/___/___

DEDICATÓRIA

A todos vocês, que sempre estiveram ao meu lado, me incentivando, em especial ao meu namorado, Cristian, que muito me apoiou nos momentos em que construí este trabalho.

AGRADECIMENTOS

Quero expressar meus agradecimentos, primeiramente a Deus e todas as pessoas que, de uma forma ou de outra, colaboraram para que este trabalho fosse realizado. Em especial ao meu orientador, Prof. Ms. Alex Eckert, pela sua competência e orientação durante todo o desenvolvimento desta monografia. Agradeço de forma toda especial ao meu namorado Cristian, aos meus pais, amigos e colegas pelo carinho, compreensão e apoio dedicados, que foram fundamentais para o desenvolvimento deste trabalho.

PENSAMENTO

O descontentamento é o primeiro passo na evolução de um homem ou de uma nação.

Oscar Wilde

RESUMO

A administração pública, suas necessidades e evolução ao longo dos anos. Funcionamento de Entidades Governamentais. A contabilidade no âmbito público: conceitos e mudanças acompanhando a legislação e a modernização. Mudanças na legislação que rege as normas de direito financeiro para entes públicos ao longo dos últimos vinte anos. Considerando como motivação principal desse estudo a mudança, a pesquisa buscou responder ao questionamento: quais as mudanças de percepção sobre Contabilidade Governamental ocorreram com a vigência da Lei de Responsabilidade Fiscal entre gestores e funcionários públicos no município de Caxias do Sul nos últimos 20 anos? Este trabalho, além de evidenciar as mudanças provocadas pelo advento da lei citada anteriormente, busca entender o contexto histórico em que ela surgiu, e como tais fatos foram percebidos no município em estudo, bem como perspectivas futuras com a implantação das normas internacionais de contabilidade para o setor público, IPSAS. Para analisar se ocorreram mudanças utiliza-se a revisão de literatura e estudo de caso com técnica de coleta de entrevistas às quais é aplicada análise de conteúdo e análise qualitativa. Para realizar essa análise é fundamental conhecer a composição do governo municipal desta cidade, bem como entender o contexto socioeconômico do município e a evolução desse quadro ao longo desses vinte anos. Com toda essa análise é possível avaliar as mudanças ocorridas com a Lei 101/2000 que contribuiu para tornar a Contabilidade Governamental mais gerencial no município em estudo e conforme os dados coletados nas entrevistas a tendência é que esse novo padrão gerencial em Contabilidade Pública se acentue com a introdução das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público a partir de 2013.

Palavras-chave: Contabilidade Governamental. Administração Pública. Gestão Responsável. Lei de Responsabilidade Fiscal. Mudança. Percepção.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Organograma da Administração Pública Municipal.....	42
---	----

LISTAS DE QUADROS

Quadro 1: Análise Demonstrativa da Fundamentação Teórica das Hipóteses.....	37
Quadro 2: Roteiro Básico para Entrevista com Gestores e Servidores Públicos.....	45
Quadro 3: Perfil dos Gestores e Servidores Públicos Entrevistados.....	46
Quadro 4: Validação das Hipóteses pelos Entrevistados.....	57

LISTA DE SIGLAS

BNDES – Banco Nacional de Desenvolvimento Social

Cenlic – Central de Licitações

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

CGM – Controladoria Geral do Município

FPM – Fundo de Participação dos Municípios

ICMS – Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços

IFRS - International Financial Reporting Standard – Normas internacionais de Contabilidade

IPSAS - International Public Sector Accounting Standards – Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público

LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal

PMAT – Programa de Modernização da Administração Tributária e da Gestão dos Setores Sociais Básicos

PNAFM – Programa Nacional de Apoio à Gestão Administrativa e Fiscal dos Municípios Brasileiros

RCL – Receita Corrente Líquida

RGF – Relatório de Gestão Fiscal

RREO – Relatório Resumido de Execução Orçamentária

SINCONTEC – Sindicato dos Contadores e Técnicos em Contabilidade de Caxias do Sul - RS

TCE-RS – Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul

UCS – Universidade de Caxias do Sul

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	12
1.1 IMPORTÂNCIA DO ESTUDO.....	12
1.2 QUESTÃO DE PESQUISA.....	14
1.3 HIPÓTESES.....	15
1.4 OBJETIVOS.....	16
1.4.1 <i>Objetivo geral</i>	16
1.4.2 <i>Objetivos específicos</i>	16
1.5 METODOLOGIA.....	16
1.6 ESTRUTURA DO ESTUDO.....	18
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	20
2.1 A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.....	20
2.2 A CONTABILIDADE GOVERNAMENTAL E A LRF.....	22
2.3 O SETOR PÚBLICO ANTES E DEPOIS DA LRF.....	26
2.4 A ATUAL PERCEPÇÃO SOBRE A CONTABILIDADE GOVERNAMENTAL E SUA RELAÇÃO COM A RESPONSABILIDADE NA GESTÃO FISCAL.....	30
2.5. CONVERGÊNCIA ÀS NORMAS INTERNACIONAIS PARA O SETOR PÚBLICO.....	32
2.6 A CONTABILIDADE PÚBLICA E A LRF NA IMPRENSA: DEPOIMENTOS.....	34
2.7 CONSIDERAÇÕES FINAIS SOBRE A REVISÃO DE LITERATURA.....	35
3 O MUNICÍPIO DE CAXIAS DO SUL.....	38
3.1 CONTEXTO HISTÓRICO DO MUNICÍPIO EM ESTUDO.....	38
3.1.1 <i>Dados Gerais Sobre o Município</i>	40
3.2 A CONTABILIDADE PARA O GOVERNO MUNICIPAL.....	40
3.2.1 <i>A evolução da estrutura dos órgãos municipais de contabilidade</i>	41
3.2.2 <i>Os setores de contabilidade pública do município atualmente</i>	42
4 ESTUDO DE CASO E COLETA DE DADOS.....	44
4.1 METODOLOGIA DE COLETA DE DADOS.....	44

4.2 DEPOIMENTOS E ENTREVISTAS.....	44
4.2.1 <i>Entrevista com o gestor (A)</i>	46
4.2.2 <i>Entrevista com o gestor (B)</i>	48
4.2.3 <i>Entrevista com o servidor (C)</i>	49
4.2.4 <i>Entrevista com o servidor (D)</i>	50
4.2.5 <i>Entrevista com os tesoureiros (E) e (F)</i>	51
4.2.6 <i>Entrevista com o servidor (G)</i>	52
4.2.7 <i>Entrevista com o servidor (H)</i>	53
4.2.8 <i>Entrevista com o servidor (I)</i>	54
4.2.9 <i>Entrevista com os servidores (J) e (K)</i>	56
4.3 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS.....	57
5 CONCLUSÃO.....	60
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	62

1 INTRODUÇÃO

O tema administração pública sempre provoca inúmeras controvérsias: há aqueles que não acreditam em uma gestão livre de fraudes e há os que creem piamente que a administração de recursos públicos possa ser perfeitamente realizada de forma correta e justa.

Em meio a tantas controvérsias é necessário compreender uma série de componentes da administração pública, bem como seu funcionamento, seus trâmites. Uma gestão não é realizada apenas pelos governantes: prefeitos, vereadores, governadores de estados, deputados ou presidente da República. A administração é muito mais complexa do que o leigo imagina. Existe uma gama de servidores públicos que atuam para auxiliar em todo esse processo. Para realizar todas as atividades necessárias é crucial valorizar o trabalho do servidor, pois é por meio dele que muitas das necessidades da população são atendidas.

Em consonância com os entes que compõem a administração pública, é essencial ressaltar a importância da legislação em todo esse processo, pois no presente trabalho será avaliada a importância da edição das novas leis para a gestão pública, em especial a Lei 101/2000, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que surgiu com o intuito de instituir novas normas no que tange ao equilíbrio e transparência das contas públicas.

Dentro dessa proposta da LRF, é importante conhecer de que forma a gestão de recursos e sua contabilização ocorria antes da referida lei e como passou a proceder após a edição desta lei e averiguar se ela, com todos essas premissas, modificou a forma como a contabilidade é vista e que importância ela tem na administração pública.

1.1 IMPORTÂNCIA DO ESTUDO

O funcionamento de órgãos públicos sempre foi objeto de investigações, auditorias e fiscalizações. Alvos de denúncias de irregularidades, fraudes, equívocos, desvios de recursos, os órgãos públicos tinham como referência a Lei 4320/1964 para regulamentar seus sistemas de gestão financeira.

A partir do ano 2000, passam a contar com um novo instrumento importante e essencial no que tange à responsabilidade da Administração Pública: trata-se da Lei 101/2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal.

Tal lei estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, pressupondo a ação planejada e transparente, prevenindo riscos e corrigindo desvios que possam acarretar em desequilíbrio das contas públicas, nessas ações a contabilidade pode servir não apenas como uma obrigação, mas como um instrumento capaz de orientar e amparar a gestão pública. Por ser a gestão pública e a contabilidade áreas de atuação muito visadas em relação a fraudes e desvios torna-se crucial a verificação de que a LRF veio não apenas para normatizar o sistema de gestão pública e sua contabilização, mas também para mostrar que contabilidade e gestão pública devem andar juntas de forma que o acompanhamento dessas duas esferas possibilite um trabalho satisfatório, bem como a constatação de que a contabilidade, mais do que uma necessidade legal pode ser considerado um instrumento de gestão para a administração pública.

O presente trabalho visa analisar o crescimento da importância da contabilidade conforme percebido pelos gestores e funcionários públicos, justificando-se a pesquisa. O estudo é de suma importância para que gestores e servidores públicos tenham consciência da importância que a contabilidade e a LRF assumiram nas entidades que atuam e passem a valorizá-las como instrumento de gestão.

No meio acadêmico, esse trabalho é diferente da grande maioria das linhas abordadas em contabilidade, e pode representar um material de pesquisa e estudo para acadêmicos de ciências contábeis, administração, economia, direito e outras áreas relacionadas à gestão de recursos públicos e inspirar os estudantes que se interessem pelo tema a buscar informações e a realizar outros estudos nessa área de conhecimento.

Comenta-se muito acerca da importância da Contabilidade no meio empresarial, mas quando se trata de administração pública, a questão é mais delicada, pois se deve levar em consideração uma série de conceitos e legislações que têm importância fundamental em todo o processo da administração pública.

Com o passar dos anos, ocorreram muitas mudanças de sistemas de gestão pública, mas é essencial compreender que, mesmo mudando os administradores a cada quatro anos, as normas a serem seguidas são as mesmas, e só mudam quando ocorre mudança de legislação como ocorreu com a edição da Constituição de 1988, com a Lei 8666/1993 e com a Lei de Responsabilidade Fiscal em 2000.

A aplicação de recursos públicos sempre foi alvo de investigações, auditorias e fiscalizações, seja pela necessidade imposta pela legislação, seja por denúncias de fraudes e irregularidades. Com a finalidade de atender a essas necessidades e levar informações sobre o investimento dos recursos públicos para a população, que está cada vez mais exigente quanto à transparência da gestão pública, a administração e a contabilidade governamental passaram por uma série de mudanças que podem ter contribuído para que houvesse uma mudança em sua percepção ao longo dos anos.

Uma das principais mudanças ocorridas foi, sem dúvida, a edição da Lei de Responsabilidade Fiscal, em 2000, que criou novas normas voltadas para a responsabilidade na gestão pública e para manter o equilíbrio das contas públicas, atendendo principalmente aos princípios de equilíbrio e publicidade da administração pública.

Dentro desse contexto, o presente trabalho tem a análise das mudanças ocorridas na percepção da contabilidade e da administração pública por parte dos gestores e servidores públicos com a edição da Lei de Responsabilidade Fiscal.

1.2 QUESTÃO DE PESQUISA

A área de Contabilidade e Gestão Pública é muito abrangente, havendo uma infinidade de abordagens que poderiam ser utilizadas no presente estudo. Porém, como foi decidido ter foco na palavra-chave *mudança*, e como o principal motivador deste projeto de pesquisa foi a edição da LRF e as mudanças ocorridas com esse processo, optou-se por delimitar o assunto apenas na esfera municipal de Caxias do Sul - RS.

Com base na delimitação do tema proposto, a questão de pesquisa para o estudo é: Quais mudanças ocorreram na percepção sobre a Contabilidade

Governamental com a vigência da Lei de Responsabilidade Fiscal, entre os funcionários públicos e gestores, nos últimos 20 anos, no âmbito do Município de Caxias do Sul - RS?

A definição da questão de pesquisa, além de levar em consideração a delimitação do tema, também avaliou a necessidade de conhecer a opinião de gestores públicos e servidores, uma vez que na maioria das pesquisas nesta área é avaliada a opinião da população em geral. Mas, como o presente estudo é de ordem estritamente técnica é interessante e produtivo avaliar a mudança de percepção para os administradores e funcionários públicos, que são os principais usuários da Contabilidade Governamental no município.

Dessa forma, os dados gerados pela contabilidade devem interessar fortemente para eles, pois são os principais agentes e tomadores de decisões no âmbito do município de Caxias do Sul – RS.

1.3 HIPÓTESES

Em um estudo científico como este se busca encontrar respostas para a questão de pesquisa, que dentro do contexto são as três citadas posteriormente, que, ao longo do estudo são testadas e, ao final, validadas ou não.

- H1: Nos períodos anteriores ao ano de 2000, ano em que foi criada a Lei de Responsabilidade Fiscal, a Contabilidade em órgãos Públicos era vista como uma obrigação acessória, necessária apenas pela obrigatoriedade gerada pela Lei 4320/1964 e para atender às fiscalizações de controle externo.
- H2: Após a criação da LRF, a Lei 101/2000, houve uma mudança dessa percepção e a Contabilidade passou a ser vista como um instrumento de apoio à Gestão Pública e não apenas uma obrigação acessória.
- H3: Embora a implantação da LRF, em 2000, tenha instituído novas normas para a Contabilidade Pública a partir dessa data, não provocou mudanças

significativas de percepção sobre a Contabilidade Governamental por parte dos gestores e servidores públicos.

1.4 OBJETIVOS

1.4.1 *Objetivo geral*

O presente estudo tem como objetivo geral e principal identificar quais mudanças na percepção sobre a Contabilidade Governamental ocorreram com vigência da Lei de Responsabilidade Fiscal, entre servidores e gestores envolvidos, nos últimos 20 anos, no âmbito do Município de Caxias do Sul - RS .

1.4.2 *Objetivos específicos*

Podem-se definir além do objetivo geral deste trabalho alguns objetivos específicos, citados a seguir:

- a) Verificar se a Contabilidade Governamental até o ano 2000, período anterior a LRF entrar em vigor, era apenas uma obrigação acessória e não era entendida como ferramenta de gestão.
- b) Examinar como a Lei de Responsabilidade Fiscal refletiu uma mudança dessa percepção e de que forma ocorreu esse processo.
- c) Coletar dados com servidores públicos efetivos, detentores de cargos em comissão e gestores, que atuaram no município dentro do período em estudo, para averiguar essa questão de pesquisa.
- d) Confrontar os dados obtidos com o resultado da revisão da literatura e com as hipóteses iniciais.

1.5 METODOLOGIA

Segundo Oliveira (2003), método é o caminho a percorrer para atingir um objetivo proposto. Já para Alves (2003), metodologia é um instrumento do pesquisador, uma vez que é através da especificação dos caminhos a serem adotados que se torna possível delimitar a criatividade e definir o como, onde, com

quem, com quê, quando e de que maneira se pretende captar a realidade e seus fenômenos. Para Alexandre (2003) os níveis de pesquisa do trabalho científico são: pesquisa exploratória, pesquisa descritiva e pesquisa explicativa. Segundo, Hair et al. (2005), um plano de pesquisa fornece as orientações básicas ou “receita” para realização de um projeto.

Quanto aos objetivos, a pesquisa aplicada ao presente estudo pode ser definida como exploratória. Para Sampieri, Collado e Lucio (2008) os estudos exploratórios são utilizados para melhorar o grau de familiaridade com o problema em questão e estabelecer prioridades para investigações posteriores.

O método investigativo inicial a ser utilizado é a pesquisa bibliográfica, importante na maioria dos trabalhos científicos e, segundo Gil (1999) é desenvolvida a partir de material já elaborado, baseado principalmente em livros e artigos científicos, na qual será realizado um levantamento de títulos e autores que definem a contabilidade governamental em momentos anteriores e posteriores à LRF. Ao longo da pesquisa bibliográfica também será realizada uma busca pelo entendimento do contexto histórico de criação e implantação da LRF, o qual poderá ser obtido com a leitura de diversos autores que escrevem sobre contabilidade e administração pública, como Silva (2002), Angélico (1995), Kohama (2001), Andrade (2007), Giambiagi e Alem (2001) e a reflexão acerca dessas obras e de sua contribuição para a solução do problema de pesquisa.

Posteriormente, é aplicado outro procedimento, o estudo de caso, que segundo Fachin (2001), caracteriza-se por ser um estudo intensivo. Leva-se em consideração, especialmente, a compreensão de todos os aspectos do assunto investigado. Por ser um estudo concentrado, pode trazer descobertas que não seriam obtidas apenas com a pesquisa bibliográfica. Porém Gil (1999) identifica o estudo de caso como profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, permitindo conhecimento amplo e detalhado acerca do assunto pesquisado.

O estudo de caso ocorre com a coleta de depoimentos de profissionais envolvidos com o problema de pesquisa e por meio de pesquisa documental, pois serão analisados reportagens, documentários, entrevistas e artigos jornalísticos que sejam relacionados ao tema em estudo aos quais será aplicada análise de conteúdo.

Quanto à abordagem, a pesquisa é puramente qualitativa, com o emprego da técnica de coleta entrevistas, que pode ser definida por Marconi e Lakatos (2001, p.107) como “uma conversação efetuada face a face, de maneira metódica; proporciona ao entrevistador, verbalmente, a informação necessária” e também a análise de conteúdo que, segundo Marconi e Lakatos (2001) permite descrição sistemática e objetiva do conteúdo em estudo, pois uma pesquisa quantitativa neste estudo não caberia uma vez que perguntas objetivas relativas ao tema em questão poderiam induzir determinadas respostas, prejudicando a eficácia da pesquisa.

1.6 ESTRUTURA DO ESTUDO

Ao longo dos capítulos da monografia são desenvolvidos inúmeros procedimentos necessários para a conclusão desse estudo. Como a tarefa é árdua e bastante complexa a sequência de capítulos determinada é fundamental. Assim, no Capítulo 1, é realizada uma breve introdução, com o objetivo de orientar o interlocutor acerca do assunto desenvolvido ao longo da pesquisa, bem como mostrar os objetivos deste estudo e onde se pretende chegar, sua importância e, enfim, a questão de pesquisa.

No capítulo 2 é apresentada uma fundamentação teórica, essencial a todo trabalho científico, onde são abordados os pontos cruciais da pesquisa e onde há a teoria base para fundamentar as hipóteses a serem comprovadas posteriormente com a pesquisa empírica.

Ao longo do Capítulo 3 são descritos alguns dados acerca do município de Caxias do Sul, evolução histórica e organização da administração municipal, para entender o ambiente em que o setor de contabilidade do município está situado dentro da administração pública.

A demonstração da realização da pesquisa ocorre no capítulo 4, onde são abordados os temas referentes ao estudo de caso, as coleta de dados, entrevistas e depoimentos. E, no próprio capítulo 4, ocorre o confronto entre os resultados obtidos com a coleta de dados empíricos com e as hipóteses iniciais.

No capítulo 5, finalmente, ocorre à confrontação de todos os dados obtidos na revisão da literatura e no estudo de caso com as hipóteses iniciais. Neste capítulo

também é feita uma reflexão acerca do alcance dos objetivos iniciais e dos resultados obtidos. A partir dessas análises é gerada a conclusão da pesquisa.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

O objetivo do presente capítulo é mostrar a) a factibilidade do problema de pesquisa de que trata a presente proposta de investigação e b) a fundamentação para as hipóteses ou proposições iniciais. O texto a seguir mostra a sistematização dos estudos atuais a respeito do tema/problema do presente estudo, a fim de fundamentar especificamente as hipóteses ou proposições iniciais formuladas para o problema de pesquisa.

2.1 A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

A administração pública é muito complexa e difícil de ser compreendida. Habitualmente costuma-se ver as pessoas debatendo a respeito do tema, embora poucos o conheçam. Para o presente estudo é crucial entender o que é a administração pública, para tanto, a seguir tem-se algumas definições.

Em sentido formal, é o conjunto de órgãos instituídos para consecução dos objetivos do governo; em sentido material é o conjunto das funções necessárias aos serviços públicos em geral; em acepção operacional, é o desempenho perene e sistemático, legal e técnico, dos serviços próprios do Estado ou por ele assumidos em benefício da coletividade. Numa visão global, a administração é pois, todo aparelhamento do Estado preordenado à realização de serviços, visando à satisfação das necessidades coletivas. (MEIRELLES, 2004, p.64).

Conforme Di Pietro (2005, p.61) a administração pública pode ser entendida como “Conjunto de órgãos e de pessoas jurídicas ao qual a lei atribui o exercício da função administrativa do Estado”.

Em tempo, Di Pietro (2005, p.59-61) ainda afirma que a administração pública “abrange as atividades exercidas pelas pessoas jurídicas, órgãos e agentes incumbidos de atender concretamente às necessidades coletivas”.

Dessa forma, *grosso modo*, define-se a administração pública como o ente responsável pelas ações a serem realizadas para atender às necessidades da população, se constituindo na função administrativa do governo.

Dentre as diversas funções atribuídas ao governo, pode-se afirmar que a função administrativa é a que tem relevância fundamental neste estudo de caso.

A função administrativa é a mais ampla e abrangente. É através desta função que o Estado promove a gestão de todos os seus interesses, bem como os da população. É desempenhada por todos os Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios e abrange todos os órgãos que, na gestão de interesses de Estado ou da coletividade, não estejam atuando legislativa ou jurisdicionalmente. (COCHRANE, MOREIRA E PINHO, 2003).

Visivelmente a função administrativa é atribuída ao poder executivo do governo, que é a área que efetivamente atua na administração e aplicação de recursos em educação, saúde e outras necessidades sociais, ficando evidente quando a atuação ocorre em conformidade com os princípios constitucionais da administração pública.

Lembrando que a Constituição de 1988 e a Emenda Constitucional nº 19 determinam que “a administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos municípios obedecerá aos princípios da legalidade, moralidade, impessoalidade, publicidade e eficiência”.

Para seguir esses princípios, a gestão de recursos públicos deverá atender irrestritamente à legislação vigente e atuar com total transparência das contas públicas. Nesse ponto a contabilidade é essencial, pois através dela que se conhece a situação patrimonial do ente público.

Ao longo dos anos, principalmente a partir da década de 1990, segundo Kim (2008) com o processo de globalização, a transparência e a gestão integrada passaram a ser exigência da administração pública em praticamente todos os países.

Segundo Debus (2003), a gestão integrada e os sistemas de transparência de países como a Nova Zelândia, Estados Unidos e outras nações europeias serviram como inspiração para a criação de uma lei que regulamentasse e exigisse responsabilidade no gerenciamento das finanças públicas para atender a essas necessidades.

Coelho (2010) defende que o processo de Globalização além de trazer à tona a necessidade de procedimentos de gestão integrada para a administração pública, trouxe o empreendedorismo, comum em entidades privadas, para dentro das organizações públicas. Para empreendedores a contabilidade tem papel decisivo na tomada de decisão.

A globalização, assim, contribuiu fortemente para a dinamização da Administração Pública no país, que, segundo Sá (2010), juntamente com o advento da LRF, o PNAFM, Programa Nacional de Apoio à Gestão Administrativa e Fiscal dos Municípios e completando com o PMAT, Programa de Modernização da Administração Tributária criado pelo BNDES, Banco Nacional de Desenvolvimento Social identificando as realidades em busca da modernidade administrativa para os municípios, estabelecendo diretrizes para o planejamento municipal.

Aliando ideias empreendedoras, planejamento e modernidade na administração pública, torna-se crucial conhecer e valorizar a atuação da contabilidade e dos órgãos de municipais de controladoria.

2.2 A CONTABILIDADE GOVERNAMENTAL E A LRF

Antes de comentar sobre contabilidade pública é crucial entender que ela é uma ramificação, ou seja, uma área de atuação da contabilidade tradicional a qual é definida na citação abaixo.

É a ciência que estuda os fenômenos ocorridos no patrimônio das entidades, mediante o registro, a classificação, a demonstração expositiva, a análise e a interpretação desses fatos, com o fim de oferecer informações e orientação – necessárias à tomada de decisões – sobre a composição do patrimônio, suas variações e o resultado econômicas decorrente da gestão da riqueza patrimonial. (FRANCO, 1997, P.21).

Assim, a Contabilidade possui diversas áreas de atuação, pois existem muitos tipos de entidades e, diferentes focos para cada uma delas. Dentre essas áreas podem ser destacadas a Contabilidade Tradicional ou Societária e a Contabilidade Governamental, objeto de estudo deste trabalho.

Segundo o Portal de Contabilidade (2011), na contabilidade societária o foco é o patrimônio e o lucro tendo como principal peça o balanço patrimonial, enquanto na contabilidade da área pública o principal foco é a gestão, importando o balanço de resultados, de que forma os recursos foram arrecadados e aplicados.

Por trabalhar com recursos públicos, a Contabilidade Governamental é estruturada de maneira um pouco diferente da Societária, pois o objetivo de

entidades públicas não é o lucro, mas investir os recursos onde eles são mais importantes e necessários.

Dessa maneira, a Contabilidade Governamental é um dos ramos mais importantes e ao mesmo tempo complexos da Ciência Contábil. Segundo Kohama (2001, p.50) “tem por objetivo captar, registrar, acumular, resumir e interpretar os fenômenos que afetam as situações orçamentárias, financeiras das entidades de direito público”.

Conforme Angélico (1995, p.107) a contabilidade pública “examina as operações de crédito, exerce controle interno, acompanhando passo a passo a execução orçamentária, a fim de que ela se processe em conformidade com as normas gerais do Direito Financeiro” o que evidencia a essencialidade da contabilidade como ciência no processo de gestão pública.

O processo de gestão pública é muito mais complexo do que se imagina, pois engloba uma organização de sistemas orçamentários, financeiros e patrimoniais com a finalidade de atender às necessidades públicas.

Para nós, a contabilidade é um dos instrumentos fundamentais de controle e deve ser o canal para a introdução da sistemática do controle, pois sem ela as mudanças estão condenadas ao fracasso, principalmente quando os dirigentes não acreditam nas novas técnicas ou não as compreendem. (SILVA, 2002, p.192).

O trecho citado anteriormente reforça a importância da contabilidade para a administração pública e o quanto se faz necessário sua valorização pelos usuários, servidores e gestores para que as mudanças necessárias sejam implementadas com sucesso.

Todo o processo financeiro do Estado é essencial para a manutenção da máquina pública, uma vez que a obtenção de receitas é crucial para atender às despesas públicas, como manutenção das atividades de caráter continuado, despesas com pessoal, dentre outros. Dentro dessa ideia, a citação anterior é fundamental, pois nem sempre os gestores estão preparados para entender as sistemáticas impostas pela legislação, ou mesmo o porquê delas e como o ente pode se beneficiar disso.

Por tal motivo Angélico (1995) defende que a atuação da contabilidade na administração pública abrange todas as áreas envolvidas com o orçamento e sua execução, com a escrituração, patrimônio e controle interno.

Assim, os sistemas de Contabilidade devem estar orientados para processar esse controle e fazer com que os membros do Poder Executivo e Legislativo entendam sua necessidade. Para que esse processo ocorra da maneira mais correta e equilibrada possível, a Lei de Responsabilidade Fiscal dispôs novas normas de gestão pública, antes definidas sem tanto rigor na Lei 4320/1964, incentivando a atuação da Contabilidade nesse processo, uma vez que a própria lei citada anteriormente já ressaltava em seu Artigo 85 que:

Os serviços de Contabilidade serão organizados de forma a permitir o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros. (Lei 4320/1964).

Se antes já existia essa determinação para os serviços de Contabilidade, com a vigência da LRF, isso se tornou ainda mais necessário. A LRF, em seu Artigo 50, complementa esse dispositivo, incluindo novas normas, dentre elas, a de promover demonstrações consolidadas.

Conforme o Portal de Contabilidade (2011), “outra inovação é que a lei exigiu que as receitas vinculadas tenham a contabilização de onde está evidenciado o que já foi aplicado e qual é o saldo”.

Assim, torna-se evidente que as exigências impostas pela LRF vieram com o intuito de auxiliar o trabalho dos gestores que deverão estar sempre atentos às informações fornecidas pelos setores de contabilidade.

Essas novas normas têm o objetivo de evidenciar todos os elementos com o intuito de facilitar que os procedimentos de gestão pública ocorram de forma transparente e livre de fraudes e desvios, e segundo o Portal de Contabilidade (2011) “a lei também passou a dar uma maior importância e visibilidade à contabilidade”, conforme a linha proposta por Kohama citada a seguir:

A Contabilidade Pública não deve ser entendida apenas como destinada ao registro e escrituração contábil, mas também à observação da legalidade dos atos da execução orçamentária, através do controle e

acompanhamento, que será prévio, concomitante e subsequente. (KOHAMA, 2001, p.52).

Conforme a referência mencionada anteriormente, a contabilidade é essencial para os órgãos públicos, tanto nos processos de escrituração, como para apoio aos Gestores Públicos nos processos de tomada de decisão e nas prestações de contas que se tornaram necessidade com a LRF.

A contabilidade governamental opera como um sistema integrador dos registros orçamentários, econômicos, financeiros e patrimoniais, com o objetivo de evidenciar todas as movimentações do patrimônio público e identificar os responsáveis por tais movimentações com vistas à prestação de contas que todo o agente público deve apresentar, pelo menos, ao final de cada exercício. Para isso aplica os princípios de contabilidade geralmente aceitos e as normas específicas para as organizações públicas. (SILVA, 2002, p.194).

Dentro dessa ideia é crucial conhecer todos os usuários da Contabilidade Governamental e procurar alertar os gestores para essa necessidade, uma vez que, além do controle externo, o público em geral também é usuário de alguma forma, pois o contribuinte investe parte de seus recursos na área pública por meio de impostos e contribuições e quer ver o retorno desses investimentos nas estradas, nas escolas, na saúde, e, principalmente os funcionários públicos e gestores que trabalham direta ou indiretamente com os recursos a serem arrecadados e investidos.

Nesse aspecto a própria LRF (2001) define a participação popular como imprescindível devendo ocorrer por meio de audiência pública para os processos de elaboração e de discussão de planos e orçamentos. Assim, torna-se crucial atender a todos os usuários da Contabilidade Governamental.

Sem dúvida, conhecer e estudar os tipos de usuários é uma obrigação das instituições governamentais e dos responsáveis pelo sistema contábil do governo, pois o contribuinte tem o direito de conhecer a realidade, principalmente a partir da Lei de Responsabilidade Fiscal, que estabelece a transparência como uma das premissas básicas da gestão responsável e instrumento para melhorar a interação entre o Estado e o cidadão. (SILVA, 2002, p.198).

Importante observar que essa linha proposta por Silva de que a Lei de Responsabilidade Fiscal estabelece a transparência como uma das premissas

básicas de instrumento para melhorar interação entre Estado e cidadão vai ao encontro da segunda hipótese, H2, desse trabalho, pois enfatiza o papel que a Contabilidade Governamental tem atualmente e que foi provocado pela LRF. Importante também é conhecer brevemente o contexto histórico do processo de criação dessa lei, verificar em que condições sua implantação se tornou favorável e o porquê dessa transformação na área das finanças públicas, o que será visto a seguir.

2.3. O SETOR PÚBLICO ANTES DE DEPOIS DA LRF

É essencial ter em mente o funcionamento da Contabilidade Governamental antes da Lei de Responsabilidade Fiscal, uma vez que esta veio para regulamentar normas voltadas a gestão financeira dos órgãos públicos, isso significa que anteriormente a sua edição, havia muitas ações que deveriam ser modificadas no sistema de gerenciamento de recursos públicos.

A edição da LRF tem como premissa básica a responsabilidade na gestão fiscal e o equilíbrio das contas públicas. Conforme Baer (2002, p. 314), tratando do setor público brasileiro, afirma que “não se pode ignorar o potencial político e as consequências sociais desse recente padrão de desenvolvimento”.

Conforme o Portal Wikipédia (2010) a referida lei reforça os princípios da Lei Federal 4320/64, apontando a necessidade da gestão responsável da receita e da administração da despesa pública com eficiência buscando o equilíbrio orçamentário.

Ao analisar-se o funcionamento das atividades do setor público no século passado percebe-se que a necessidade da edição da Lei de Responsabilidade Fiscal é decorrente de todo um processo de evolução da Contabilidade e da Gestão Pública ao longo dos anos, Silva (2002,p.204), por exemplo, defende que “os estudos dos sistemas de controle no Brasil revelam que desde 1922 foi estabelecido que o controle no setor público envolvia a ação de órgãos clássicos”, dentre esses órgãos clássicos pode-se citar o Tribunal de Contas. Mas a existência de tais órgãos fundamentava-se em atender as exigências legais.

Aprofundando a análise, verifica-se que, naquela época, o controle interno sempre atuou examinando e validando os aspectos da legalidade e da formalidade. Para atender a esse objetivo, o órgão contábil era estruturado segundo os produtos decorrentes de sua ação institucional. Para tal, era dividido em contabilidade orçamentária, financeira e patrimonial, revelando preocupação com esses produtos finais (Balanço Orçamentário, Financeiro e Patrimonial) em detrimento de uma atuação voltada para o estudo e análise dos processos internos de atuação do setor público. Vale dizer, estavam mais preocupados em atender formalmente aos órgãos de fiscalização externa do que com a avaliação da forma como os administradores atuavam na prestação dos serviços públicos. (SILVA, 2002, p.205).

A citação anterior fundamenta a primeira hipótese deste estudo, pois se entende que a contabilidade era apenas uma obrigação nesse período anterior a LRF. Posteriormente, ocorreram algumas mudanças nos processos de fiscalização, que obrigaram os sistemas de Contabilidade Governamental a modificar sua estrutura, como ação importante, pode-se destacar a edição da Constituição Federal de 1988.

Com a edição da Constituição de 1988, embora os aspectos de legalidade e da formalidade ainda permaneçam como focos culturalmente importantes por parte dos órgãos de controle interno e externo, constatam-se diversas experiências inovadoras em que os sistemas tradicionais estão sendo gradativamente abandonados e, conseqüentemente, a contabilidade e a auditoria passam a estar mais voltadas para aspectos gerenciais. (SILVA, 2002, p.206).

Assim, pode-se constatar que a Constituição de 1988 também teve papel fundamental na mudança de percepção sobre a Contabilidade como um novo instrumento de gestão.

Conforme Silva (2002) percebe-se que, com a Constituição de 1988, já há uma movimentação no sentido de transformar a Contabilidade Governamental em uma Contabilidade mais Gerencial. Entretanto, esse processo de mudança é muito lento, e, se acompanharmos a conjuntura econômica dos anos 1990 poderíamos nos deparar com atuações que indicam o pouco entendimento em Contabilidade Pública Gerencial por parte dos administradores públicos conforme citado por Giambiagi e Além (2001):

O Governo divulgou um novo resultado negativo das contas públicas, medido pelo déficit nominal. O resultado primário, porém, foi superavitário. No critério de competência, porém, o resultado teria sido deficitário, já que a

despesa de caixa do mês foi artificialmente contida pela transferência do pagamento de parte da folha do funcionalismo para o próximo mês. (GIAMBIAGI e ALÉM, 2001, p.65).

O parágrafo anterior que, segundo Giambiagi e Além (2001), constituiu matérias jornalísticas nos anos 1990 é uma clássica evidência de que os gestores públicos nessa década não tinham muito conhecimento acerca de Contabilidade e tampouco valorizavam o teor das informações trazidas por ela, pois se assim fosse, teriam a consciência de que a prática de adiar o pagamento de uma despesa não vai melhorar os resultados uma vez que na Contabilidade Governamental, segundo Andrade (2007, p.51) “as receitas públicas, por convenção contábil, são vislumbradas por regime de caixa, enquanto as despesas públicas o são por regime de competência”, independente de quando ocorreu o seu pagamento.

É importante ressaltar que o regime de competência constitui num dos tripés da Contabilidade Geral, sendo um dos Princípios Fundamentais de Contabilidade. Lembrando que a Contabilidade Governamental, conforme citado anteriormente, segue esses Princípios, é regra que as despesas sejam registradas pelo regime de Competência.

Percebe-se, que, apesar das mudanças nos processos de gestão e contabilização dos recursos públicos vindas com Lei 4320 e com a Constituição Federal de 1988, ainda faltava regulamentar esses processos, principalmente no que tange ao equilíbrio, uma vez que registrar e analisar despesas pelo regime de caixa fere completamente ao princípio de equilíbrio das contas públicas e ao princípio contábil da competência.

Todos esses acontecimentos mencionados anteriormente estão em concordância com primeira hipótese, H1, de que a contabilidade governamental anteriormente à LRF era entendida como uma obrigação acessória e pouco conhecimento os gestores tinham acerca dela e após esse período ganhou *status* de informação gerencial.

É importante tornar claro que o papel da contabilidade é manter o sistema de informações contábeis produzindo informações úteis e tempestivas sendo que o papel de tomar decisões é exclusividade do gerente. O Contador Gerencial, enquanto tal, não é o tomador de decisões com relação aos negócios da entidade. (FILHO, 2000).

Com a edição da Lei de Responsabilidade Fiscal, em 2000, a administração pública deve seguir uma série de normas que priorizam o equilíbrio das contas públicas e a transparência da obtenção e aplicação de recursos, e das despesas de caráter continuado, bem como das despesas com pessoal, inclusive com a imposição de limites.

A definição desses limites busca simplesmente permitir que o administrador público cumpra o papel que a sociedade lhe atribuiu: proporcionar bem-estar à população, a partir dos recursos que lhe são entregues na forma de impostos. (DEBUS,2003, p.25).

Segundo Silva (2002, p.211), “com a edição da Lei de Responsabilidade Fiscal, os entes públicos, com certeza, necessitam fortalecer a área de controle.” Assim, passa a existir a Controladoria nos órgãos públicos, que vai muito além da Contabilidade, segundo Kalife (2004) caracterizando o *Controller* governamental em sua essência, temos aí uma contabilidade de cunho gerencial na área pública.

No que se refere à Contabilidade, a criação da Controladoria como órgão independente enseja maior veracidade e fidedignidade dos dados e registros e, conseqüentemente, dos relatórios e demonstrações contábeis, pois a identificação e análise dos fluxos econômicos e financeiros ficam fora da esfera de influência dos administradores, passando a ser registrados segundo a boa técnica contábil, independentemente de seu exame pelo aspecto da legalidade formal. (SILVA, 2002, p.216).

Dentro desse aspecto, é importante salientar que a Contabilidade, com a edição da Lei de Responsabilidade Fiscal, ganhou maior destaque, funcionalidade e importância em todo processo de gestão pública, inclusive nos processos de tomada de decisão conforme citação anterior do autor Filho (2000), que vem com a controladoria governamental e a contabilidade gerencial no setor público.

Segundo Peixe (2002) a controladoria não tem como objetivo primordial a função de apurar fraudes ou falcatruas, mas dar consultoria e orientação permanentes aos gestores nos diversos órgãos e secretarias municipais.

A criação de setores de controladoria em municípios não foi necessariamente imposta pela LRF, mas ao longo dos artigos desta lei verifica-se que um novo modelo para divisões de contabilidade é crucial para atender às novas

necessidades, uma vez que ela deve ser ligada ao orçamento, ao planejamento, controle e responsabilidade na administração de recursos públicos.

A Lei de Responsabilidade Fiscal está apoiada em quatro eixos: o planejamento, a transparência, o controle e a responsabilização, que, em seu conjunto, são orientadores para a implantação do modelo de informações gerenciais, pois o planejamento e o controle são instrumentos fundamentais para a geração de informações úteis não só para o atendimento da Lei, como também para auxiliar o processo decisório e conseqüentemente melhorar os demais eixos: a transparência e a responsabilização. (SILVA, 2002, p.217).

A transparência, que atualmente vem sendo verificada e concretizada pela divulgação dos relatórios resumidos de execução orçamentária (RREO) e de gestão fiscal (RGF), obrigatórios pela LRF, permite identificar as receitas e despesas e a responsabilização dos agentes em casos de descumprimento das regras e princípios estabelecidos.

Tais exigências obrigaram os gestores, que embora possuíssem alguma resistência, a acompanhar e entender os processos de contabilização de receitas, despesas e investimentos e a cumprir o orçamento anual e isso gera maior responsabilidade na gestão uma vez que segundo Kalife (2004) “as previsões orçamentárias são peças criadas após o advento da LRF que se propõe a diminuir riscos que afetem o cumprimento de metas de resultados”.

Os entes que não cumprirem sua execução orçamentária e que não emitirem seus relatórios em conformidade e dentro dos prazos estão sujeitos a penalidades como o impedimento de recebimento de transferências voluntárias por parte do Governo Federal ou Estadual.

2.4. A ATUAL PERCEPÇÃO SOBRE A CONTABILIDADE GOVERNAMENTAL E SUA RELAÇÃO COM A RESPONSABILIDADE NA GESTÃO FISCAL

Pode-se definir a Lei de Responsabilidade Fiscal como a base legal mais importante no que se refere à obrigatoriedade da transparência nas contas públicas, sendo importante por estabelecer uma série de normas com a finalidade de evitar desvios que possam acarretar no desequilíbrio das finanças públicas e conforme o artigo de Sousa e Souza (2008), *Gestão da ética na administração pública estadual*

brasileira: um estudo em órgãos de controle governamental, “os efeitos dos atos ditos corruptos se estendem por um grande número de áreas e afetam a imagem interna e externa da Administração Pública”.

O trecho destacado do artigo anterior que foi publicado na edição de julho/agosto de 2008 da *Revista Brasileira de Contabilidade* evidencia o que o desequilíbrio das contas públicas provoca na sociedade. Quando se percebe a ocorrência de fraudes e desvios, a imagem de todos que trabalham para o Governo fica escandalizada: servidores, políticos e demais agentes públicos passam a ser vistos como corruptos, incluindo, nesse contexto, os contadores públicos, evidentemente.

Dentro dessa linha de raciocínio, Sousa e Souza (2008) explicam que servidores e gestores devem estar conscientes de suas atividades e limitações, devendo sempre prestar contas ao contribuinte e defendem que “nesse sentido torna-se evidente a necessidade do estabelecimento e da difusão de normas e procedimentos simples, claros e de fácil compreensão com vistas a firmar um padrão ético de conduta efetivo que vá ao encontro das expectativas da sociedade”.

Assim, pode-se observar a importância da LRF nesse sentido, da necessidade da existência de um controle interno, da criação de um órgão de controladoria na administração pública e como salientado nas fases anteriores desta revisão, com o advento da LRF a Contabilidade Governamental ganhou importância, destaque, funcionalidade e passou a ser vista como uma importante ferramenta, devendo fazer parte da estrutura administrativa dos entes públicos.

Segundo Andrade (2007, p.300) “somente na atualidade os administradores públicos estão utilizando análise de balanços para verificar aumentos, diminuições e anormalidades nas variações de seus balanços ano a ano”, o que evidencia a contabilidade pública moderna como uma ferramenta de gestão.

O estabelecimento de uma estrutura de responsabilidade é acompanhado do esclarecimento e da definição do papel do orçamento na organização. Numerosas organizações públicas não empregam orçamentos de capital, operativo e de caixa, nem a contabilidade de incremento, de maneira tal que possam adequar-se à estrutura de responsabilidade da organização. Porém, a contabilidade e o orçamento devem estar a serviço dessa estrutura, para permitir que o sistema de responsabilidades seja plenamente coerente com a mesma e que lhe prestem contas. O estabelecimento desse vínculo possibilita a análise das relações entre as metas da organização e seus insumos, produtos e resultados. A vinculação do orçamento e da

prestação de contas com a estrutura de responsabilidades define os mecanismos que permitem que a organização controle a si mesma, como por exemplo, o sistema de controle gerencial. (JONES E THOMPSON, 2000).

O parágrafo anterior contribui para demonstrar a segunda hipótese desse trabalho, pois com a transparência na gestão fiscal proposta pela LRF, a Contabilidade Governamental passou a ser essencial nos processos de tomada de decisão nas organizações.

Conforme a linha proposta por Jones e Thompson (2000) no estudo citado anteriormente, o que atribuiu à Contabilidade nas organizações públicas status de órgão de controle gerencial.

2.5. CONVERGÊNCIA ÀS NORMAS INTERNACIONAIS PARA O SETOR PÚBLICO

Segundo o Valor Econômico (2011), “o debate sobre contas públicas, um dos mais quentes em períodos de eleição, deve ganhar novos contornos a partir da próxima legislatura”, pois a mudança das normas de contabilidade do setor público para o padrão internacional está prestes a ocorrer a exemplo do que aconteceu no setor privado. O processo será parecido com o vivido pelo meio empresarial com o padrão de contabilidade do setor privado conhecido como IFRS – International Financial Reporting Standards, em língua portuguesa, Normas Internacionais de Contabilidade, mas no caso das normas aplicadas ao setor público recebem o nome de IPSAS, International Public Sector Accounting Standards.

Grosso modo pode-se dizer que as IPSAS são as IFRS para o setor público, são as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

Conforme Pascoaloto (2010) ao tirar o foco apenas do resultado fiscal, representado pelo conhecido superávit primário, “esse novo padrão dará maior visibilidade à situação patrimonial de União, Estados e municípios”. Por um lado, os ativos, inúmeras vezes registrados por valores muito baixos, deverão ser contabilizados por um valor mais próximo da realidade. Por outro, passivos como compromissos atuariais com regimes próprios de previdência e pensão também deverão ser calculados e registrados no balanço, o que poderá revelar verdadeiros rombos escondidos até o prezado momento.

Com a adequação do setor público à essas novas normas, o registro contábil segundo princípios contábeis torna-se crucial, o que possibilitará maior valorização do profissional contábil no setor público.

Em linhas gerais, as IPSAS dispõem sobre uma contabilidade patrimonial integral, o que requer o registro de todos os itens de bens, direitos, obrigações e patrimônio líquido da entidade considerada, e estabelecem o regime de competência para o reconhecimento de receitas e despesas. Sem a adoção desse regime, diversos ativos e passivos podem não ser reconhecidos, e o objetivo de evidenciar a situação financeira e os resultados do exercício fica fortemente prejudicado. (MACEDO, 2004).

Embora a necessidade de adequação a essas novas normas seja exigida para os municípios somente a partir de 2013 e para os estados, a contar de 2012, a União, neste ano de 2011, já está se adequando a esse novo padrão.

Todas essas exigências não têm relação apenas com a importância da contabilidade, envolve também questões de economia internacional, pois uma vez que as demonstrações financeiras estiverem de acordo com as normas internacionais, serão mais facilmente compreendidos, uma vez que atualmente é complicado entender os demonstrativos de entes públicos, facilitando operações de crédito, inclusive no exterior, pois existem cerca de 60 países se adequando a essas novas normas.

Assim, torna-se crucial para entes públicos brasileiros se adequarem às normas internacionais, pois além de valorizar a contabilidade pública como ciência, tais mudanças irão não apenas trazer maior veracidade às origens e aplicações de recursos, mas representar a real situação patrimonial das entidades públicas bem como facilitar suas operações financeiras, uma vez que segundo Macedo, tais normas exigem a adoção do princípio da competência como regra para receitas e despesas, a implantação de um sistema de custos, que interessará principalmente aos gestores e uma intensificação do controle patrimonial e do correto registro das depreciações, bem como provisões para despesas com regime de previdência geral ou próprio.

2.6 A CONTABILIDADE GOVERNAMENTAL E A LRF NA IMPRENSA: DEPOIMENTOS

Analisar publicações realizadas na imprensa também é importante na análise acerca do tema desta monografia, pois por ser um estudo de percepção, os meios de comunicação têm sua contribuição e influência em todos os processos de mudanças, assim serão vistas alguns trechos de entrevistas e reportagens pertinentes ao tema em estudo.

Um dos depoimentos prestados à imprensa que pode ser considerado interessante é do Deputado Federal em 2004 e também contador Arnaldo Faria de Sá para a Revista Brasileira de Contabilidade em 2004. Ele afirmou à época que o “Governo (federal) peca em não ouvir a classe contábil”, constatou que a avaliação pelo exame de suficiência dá mais credibilidade aos contabilistas e ressaltou que entende a contabilidade como uma atividade extremamente importante.

Além disso, Sá ressaltou que o perfil do contabilista está se modificando devendo o profissional ter noções de Economia e Direito. Outra constatação interessante foi quando ele afirmou que “se tivéssemos mais contabilistas nas atividades, tanto no legislativo como no Executivo, certamente, não teríamos tantos erros e tantos desacertos” e também concluiu que “a Contabilidade terá a oportunidade, no futuro, de responder por mais espaço no Legislativo e no Executivo”.

Percebe-se que o depoimento de Sá salienta a importância que a contabilidade deve assumir no setor público e que a tendência é que essa importância aumente ao longo dos anos.

Outro depoimento importante prestado foi o do atual Secretário Municipal do Urbanismo de Caxias do Sul Francisco de Assis Spiandorello que destacou a importância do contador no site em manchete sobre o SINCONTEC (Sindicato dos Contadores e Técnicos em Contabilidade de Caxias do Sul) divulgada no *site* do vereador Édio Elói Frizzo em 2008, período em que atuava como vereador. Spiandorello nesse depoimento destaca o aprimoramento e a importância do contador e segundo ele, Caxias do Sul deve muito a esses profissionais.

Figura conhecida na região de Caxias do Sul, a atual deputada estadual e ex-vice-prefeita no período de 1997 a 2000 Marisa Formolo destacou sua preocupação

com relação à aplicação de recursos em uma entrevista a um programa de televisão da rede local. Marisa afirmou que a escassez de recursos pode ocorrer, mas que é necessário cuidado e, nessas situações definir prioridades respeitando sempre os limites legais para determinados investimentos. Marisa, assim, destaca a importância da contabilização na administração de recursos.

Outra personalidade importante no município, o vereador e ex-secretário municipal de obras, Mauro Pereira também manifestou, em nota, valorização do serviço público, citando que, como foi secretário do município por três anos entende a importância dos servidores públicos para o desenvolvimento de uma boa gestão. Assim, Mauro Pereira valoriza todos os servidores públicos que atuam em todas as áreas, inclusive contábil.

2.7. CONSIDERAÇÕES FINAIS SOBRE A REVISÃO DE LITERATURA

A seguir, têm-se algumas conclusões obtidas com essa revisão de literatura:

- Anteriormente à LRF, a Lei 101/2000, a Contabilidade Governamental era apenas uma obrigação acessória, uma necessidade imposta pela Lei 4320/1964, que exigia uma certa organização das contas públicas;
- Com o passar dos anos, com a evolução da sociedade, com o crescimento dos grandes centros urbanos, com a expansão das indústrias e dos potenciais contribuintes, passou a existir uma exigência de transparência no processo de obtenção receitas e aplicação de recursos na área pública.
- Nos anos 1990, mesmo após a edição da Constituição Federal de 1988, que previa novas normas que apontavam para a criação de uma Contabilidade Pública de cunho gerencial, ainda assim, percebe-se que nesse período os gestores públicos pouco conheciam acerca de contabilidade, economia e gerenciamento de contas públicas, prova disso é a avaliação de despesas pelo regime de caixa, norma que fere o princípio contábil da competência, sendo inadmissível que seja aplicado para análises econômicas;
- Com a edição da LRF, no ano de 2000, houve uma regulamentação dos processos de gestão pública baseada nas premissas de transparência e equilíbrio das contas públicas, o que só pode ocorrer, conforme verificações

obtidas nesta revisão, se os usuários da contabilidade governamental (gestores, contribuintes e principalmente agentes políticos) tiverem o conhecimento necessário para utilizarem as informações de maneira correta, sendo que isso possibilita que a Contabilidade exerça um papel gerencial dentro das organizações públicas;

- Percebe-se, que, com a edição da LRF, a Contabilidade Governamental passou a ser vista não apenas como uma obrigação, mas como um instrumento de gestão das finanças públicas.
- Com a adoção das normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público, a tendência é que ocorra uma maior valorização da atuação dos setores de contabilidade e que as demonstrações dos entes públicos imprimam a real situação patrimonial desses entes.

Na página a seguir, tem-se um quadro contendo a constatação acerca da revisão da literatura em confronto com as hipóteses iniciais.

Hipótese H1: Nos períodos anteriores ao ano de 2000, ano em que foi criada a Lei de Responsabilidade Fiscal, a Contabilidade em órgãos Públicos era vista como uma obrigação acessória, necessária apenas pela obrigatoriedade gerada pela Lei 4320 e para atender às fiscalizações de controle externo.

Fundamentação teórica: Lino Martins da Silva (2002)

Teoria proposta pelo autor: Anteriormente à LRF, a contabilidade governamental era apenas uma exigência a ser cumprida para satisfazer à legislação vigente na época e aos órgãos de controle.

Hipótese H2: Após a criação da LRF, a Lei 101/2000, houve uma mudança dessa percepção e a Contabilidade passou a ser vista como um instrumento de apoio à Gestão Pública e não apenas uma obrigação acessória.

Fundamentação Teórica: Jones e Thompson (2000)

Teoria Proposta: Após a edição da LRF, as instituições públicas passam por um processo de adequação às novas normas propostas, ao entendimento da LRF.

Hipótese H3: Embora a implantação da LRF, em 2000, tenha instituído novas normas para a Contabilidade Pública a partir dessa data, não provocou mudanças significativas de percepção sobre a Contabilidade Governamental por parte dos gestores e servidores públicos.

Fundamentação Teórica: Andrade (2007)

Teoria Proposta: Embora a LRF tenha contribuído para que houvessem mudanças nos sistemas de gestão pública, o processo de valorização da contabilidade pelos gestores públicos está em lenta expansão. Esta teoria não está em total concordância com a H3, pois esta hipótese afirma não ter ocorrido mudanças significativas e a teoria de Andrade não concorda com H3.

Quadro 1: Análise demonstrativa da fundamentação teórica das hipóteses

Fonte: Elaborado pela autora

3 O MUNICÍPIO DE CAXIAS DO SUL

3.1 CONTEXTO HISTÓRICO DO MUNICÍPIO EM ESTUDO

Conforme o site da Prefeitura Municipal de Caxias do Sul, a história da cidade de Caxias do Sul inicia anteriormente à chegada dos imigrantes italianos, ainda quando a região era percorrida pelos tropeiros, habitada por povos indígenas e denominada "Campo dos Bugres". A ocupação pelos imigrantes italianos, em sua maioria camponesa da região italiana do Vêneto, ocorreu a partir de 1875, instalando-se na localidade de Nova Milano. Estes procuravam um local com melhores condições de vida. Entretanto, encontraram povos de outras regiões da Itália. Embora recebessem auxílio do governo, através de ferramentas, alimentação e sementes, esse valor teve de ser reembolsado aos cofres públicos.

Posteriormente, a sede da colônia do Campo dos Bugres ganhou o nome de Colônia de Caxias. Em 1890 foi criado o Município e no mesmo ano ocorreu efetivamente a sua instalação. A evolução do município ao longo desse século ocorreu com diversos ciclos econômicos. O primeiro deles está vinculado ao traço mais forte da cultura caxiense: o Cultivo da Videira e a Produção de Vinho. Inicialmente para subsistência e depois para comercialização.

Em 1910 a Colônia de Caxias foi elevada à categoria de cidade e, neste mesmo ano, chegava o primeiro trem, ligando a região à capital do Estado. Os imigrantes eram agricultores, mas muitos possuíam outras ocupações. Estabeleceram-se na região, urbanizando-a e começando um acelerado processo de industrialização.

Nas áreas rurais predominava a agricultura de subsistência, que se detinha ao cultivo de uva, trigo e milho, iniciando a industrialização em nível doméstico. O excedente era vendido. No começo, a uva e o trigo. Com o passar do tempo, a indústria caseira evolui para uma ampliação do leque de produtos manufaturados.

Em 1967 é fundada a Universidade de Caxias do Sul, considerada um núcleo da cultura sistematizada que ao longo dos anos ganhou destaque por sua excelente estrutura e se tornou referência regional e até mesmo nacional em cultura e ensino.

Caxias do Sul é atualmente o centro da região mais diversificada do Brasil, com

seus trabalhadores, seus parreirais, suas cantinas, seu amplo e diversificado parque industrial e um vasto comércio, razão pela qual "Caxias do Sul" é segundo a Prefeitura Municipal, a "Capital da Montanha", a "Pérola das Colônias", a "Colméia do Trabalho" e centralizadora da tradição italiana no sul do Brasil.

Juntamente com os imigrantes, outros povos partilharam desse caminho, o que propiciou a miscigenação e a aculturação. Cantos e linguagem, hábitos e tradições se entrelaçaram. Em conjunto com a cultura ítalo-brasileira, convivem as tradições gauchescas. Foi por meio da uva e do vinho, que Caxias do Sul ganhou visibilidade no Brasil quando, em 1931, lançava a Festa da Uva.

Inicialmente, a Colônia de Caxias possuía 3.849 habitantes, a maioria deles agricultores. Embora esse fosse o perfil predominante, haviam casas comerciais e fabriquetas como funilarias, carpintarias, marcenarias, olarias, ferrarias, moinhos, seleiros, sapatarias e alfaiatarias, que produziam os bens de consumo dos moradores.

Entretanto, a atividade mais próspera era o comércio exercido pelos armazéns de secos e molhados, locais que comercializavam desde tecidos e artigos de perfumaria até ferragens e produtos agrícolas.

Em 1883, havia na futura cidade 93 estabelecimentos comerciais para uma população de 7.359 habitantes. Um número surpreendente se considerarmos que, em 1878, contava com apenas três casas deste gênero.

As casas comerciais e os pequenos artesãos, nas zonas urbanas e no interior, assumiam relativa importância como centros de informações e de trocas. Eram os locais para onde se dirigiam os colonos com suas mercadorias e de onde saíam com insumos para sua produção e gêneros para seu consumo. Gradativamente, os produtos coloniais passaram a ser vistos como possibilidades de negócio.

Havia mercado para produtos como vinho, graspa, banha, queijos e embutidos. Então, coube ao comércio colocar os produtos coloniais em potenciais mercados consumidores. Os tropeiros e cargueiros, condutores de tropas de animais que traziam gêneros mais sofisticados, levavam para outras localidades os produtos oriundos da região.

A indústria de transformação passou a crescer progressivamente, sendo que

grande parte do capital investido nestas atividades era gerado pelas trocas comerciais.

Segundo o portal Wikipédia a cidade cresceu aceleradamente, multiplicando sua população, atingindo elevados índices de desenvolvimento econômico e humano, e transformando sua economia numa das mais dinâmicas do Brasil, atuante em mercados internacionais. Também sua cultura se internacionalizou, dispondo de várias faculdades gabaritadas e apresentando uma significativa vida artística e cultural em suas mais variadas manifestações, ao mesmo tempo em que passava a experimentar problemas típicos de cidades com alta taxa de crescimento como saneamento básico, moradia, saúde, educação, formação de periferias, dentre outros.

3.1.1 Dados gerais sobre o município

O município de Caxias do Sul localiza-se na encosta superior do Nordeste do Rio Grande do Sul, parte na extremidade leste da microrregião vitivinícola e parte no planalto dos Campos de Cima da Serra. Segundo informações da Prefeitura do município conta, oficialmente, com 435.482 habitantes.

Pode-se dizer que a cidade possui um dos maiores parques industriais do estado do Rio Grande do Sul, sediando grupos empresariais de abrangência internacional, compostos por empresas como Guerra, Randon Implementos, Marcopolo, Fras-le, dentre outras de renome.

A existência desses grupos empresariais atraiu novos investidores e abriu o mercado para diferentes atividades, transformando a cidade em um pólo industrial e comercial, abrilhantado pela agropecuária mantida nas regiões interioranas do município. Tais atividades acarretam numa vasta arrecadação e retorno de tributos.

3.2 A CONTABILIDADE PARA O GOVERNO MUNICIPAL

Como observado no item anterior a cidade de Caxias do Sul, passou por uma transformação imensa desde sua origem. Tamanhas mudanças nos segmentos industriais e na economia do município exigiram que a administração pública

municipal se modificasse ao longo dos anos para atender às necessidades das atividades econômicas e da população, que também cresceu ao longo dos anos. Tais modificações se refletiram na arrecadação de impostos e inclusive na administração financeira e na contabilidade do município.

3.2.1 A evolução da estrutura dos órgãos municipais de contabilidade

Conforme os entrevistados que atuaram na Prefeitura Municipal de Caxias do Sul em períodos anteriores ao ano de 2000, as necessidades gerais do município eram atendidas com um número bem menor que o atual de servidores e gestores públicos. Atualmente, a Prefeitura conta com cerca de seis mil colaboradores, entre servidores estatutários, celetistas, cargos em comissão, mais conhecidos como CCs, e gestores.

Inclusive, nesses períodos, tanto os gestores quanto os servidores já conheciam um pouco acerca da importância da contabilidade, que na época, era apenas um setor que fazia parte da Secretaria Municipal da Fazenda, que hoje está fragmentada em duas secretarias distintas: a Secretaria Municipal de Gestão e Finanças, onde se tem a Controladoria Geral do Município, a divisão de orçamento, tesouraria, dentre outras atividades financeiras e a Secretaria Municipal da Receita, que é responsável por controlar a arrecadação dos tributos municipais e fiscalizá-los.

Tais mudanças ocorreram não apenas com a vigência da LRF que exigiu um sistema mais eficaz de Controle Interno, hoje vinculado ao Gabinete do Prefeito, mas com a necessidade de se ter controles mais centralizados das finanças do município. A estrutura atual da administração pública municipal pode ser verificada no organograma a seguir.

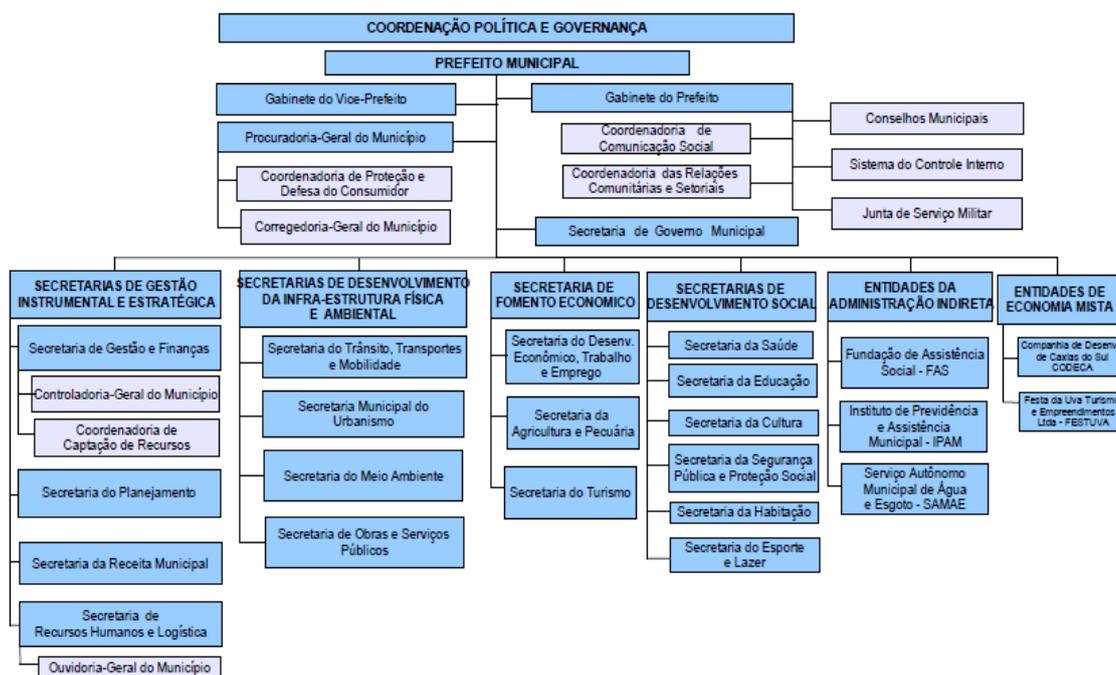


Figura 1: Organograma da Administração Pública Municipal
Fonte: Prefeitura Municipal de Caxias do Sul (2011)

Importante salientar que antigamente a chamada Auditoria Interna era vinculada ao setor de Contabilidade da Secretaria da Fazenda e hoje existe o setor de Controle Interno, vinculado ao Gabinete do Prefeito, sendo hierarquicamente independente da Secretaria Municipal de Gestão e Finanças ou da Receita Municipal e essa independência gera maior credibilidade aos sistemas de controle e gestão, bem como à própria administração municipal.

3.2.2 Os setores de contabilidade pública do município atualmente

Para atender a Lei de Responsabilidade Fiscal, que exige a organização do Controle Interno foi criada a CGM, a Controladoria Geral do Município. O setor de Controladoria pertence a atual Secretaria Municipal de Gestão e Finanças e foi criada através de Lei nº. 5.649/01. Tal Controladoria é pioneira no Estado do RS, e nela estão incorporadas as divisões de Orçamento (planejamento), Contadoria Geral (controle) e Auditoria Geral (fiscalização). A ação da CGM abrange a Administração Direta, Indireta e Fundacional.

Segundo Rebién e Amorim (2008) a estrutura administrativa da CGM de Caxias do Sul é de um órgão de *staff*, um órgão gerencial que se relaciona aos processos decisórios e aos mais elevados graus de hierarquia.

Conforme citado na secção anterior, a Controladoria é um órgão que faz parte da atual Secretaria Municipal de Gestão e Finanças, a qual também pertence a divisão de orçamento e de tesouraria.

O setor de Auditoria Interna, que antigamente já existia com o intuito de inspecionar as subvenções, outras aplicações e investimentos, ganhou maior destaque e importância, pois hoje existe também o chamado Sistema de Controle Interno, pertencente ao Gabinete do Prefeito não possuindo vínculo direto com a Controladoria, caracterizando uma situação de independência, o que torna os controles internos mais eficazes.

Além de auditar registros internos, o setor de controle interno também fiscaliza entidades públicas, privadas e de economia mista, onde o município investe seus recursos, com o objetivo de evitar a má utilização do dinheiro público e fraudes que possam configurar em enriquecimento ilícito por parte dos envolvidos e evitar registros errôneos que possam gerar dúvidas e problemas futuros com o TCE, Tribunal de Contas do Estado do RS.

4 ESTUDO DE CASO E COLETA DE DADOS

4.1 METODOLOGIA DE COLETA DE DADOS

A coleta de dados utilizada foi realizada conforme o item 1.5 onde é abordada a metodologia do estudo.

A tarefa de coletar dados provindos da *internet* se tornou inviável, pois por se tratar de um meio universal de comunicação nem todas as informações contidas são idôneas, por isso buscou-se utilizar dados publicados por *sítes* idôneos, como os de universidades, revistas conhecidas, órgãos públicos, dentre outros.

Mas ainda pode-se considerar como meio mais eficaz para validar as proposições iniciais a coleta de dados por meio de depoimentos e entrevistas, pois foram realizadas com profissionais e gestores que atuaram ou ainda atuam na Prefeitura Municipal de Caxias do Sul, pois além de estar efetuando a coleta com respeito ao local de abrangência da pesquisa, tem-se o conhecimento de quem vivencia na prática as mudanças que já ocorreram e as que estão por vir. A opinião do gestor também é importante, uma vez que cargos em comissão não têm estabilidade como os servidores concursados, estando sujeitos a permanecer em seus cargos durante uma determinada administração e depois saírem, tendo assim percepções diferentes das que os servidores têm.

4.2 DEPOIMENTOS E ENTREVISTAS

As coletas de dados por meio de entrevistas e depoimentos buscam conhecer a experiência do servidor e do gestor enquanto ocupante de cargo público, suas percepções acerca da contabilidade pública no passado, as atuais, com a vigência da Lei de Responsabilidade Fiscal e suas perspectivas futuras perante as mudanças a ocorrerem com a implantação das normas internacionais de contabilidade para o setor público.

Para efetuar a pesquisa com a menor margem de indução a respostas e evitar a abordagem de questões políticas principalmente por parte dos gestores e ex-gestores foi criado um roteiro de entrevista em que os entrevistados respondem

de acordo com seus conhecimentos e experiências profissionais às questões contidas nesse roteiro conforme pode ser verificado no quadro a seguir.

Roteiro Básico para Abordagem

- Breve apresentação da entrevistadora como concluinte de graduação em ciências contábeis e sobre o tema de pesquisa do trabalho de conclusão de curso.
- Início do diálogo e dos questionamentos abordando naturalidade do entrevistado, formação acadêmica, cargo e atuação na administração pública.
- Opiniões sobre a Lei de Responsabilidade Fiscal. Explicações sobre como funcionava o trabalho antes dela e o que mudou e importância que atribui a ela.
- Evolução dos sistemas de contabilidade no município e relevância dos serviços de contabilidade nos processos decisórios.
- Breve questionamento a respeito das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.
- Autorização para publicação das informações fornecidas durante a entrevista no TCC da entrevistadora e em pesquisas futuras.

Quadro 2: Roteiro Básico para entrevista com gestores e servidores públicos

Fonte: Elaborado pela autora

Importante salientar que a identidade dos entrevistados será preservada, evitando com que eles tivessem receio de realizar qualquer declaração acerca do assunto. A análise dos dados gerados por essas entrevistas será efetuada no capítulo 5 e não serão transcritos os depoimentos na íntegra, sendo relatadas apenas as declarações pertinentes à questão de pesquisa.

Sobre os entrevistados, são em maioria naturais de Caxias do Sul, exceto (F) e (H) naturais de Lages-SC e Dourados-MS, respectivamente.

Na sequência tem-se um quadro contendo o perfil acadêmico, os cargos ocupados pelos entrevistados e períodos de atuação no município de Caxias do Sul.

Entrevistado	Formação Acadêmica	Cargo(s)	Período	Observações
(A)	Graduações em Administração, Direito, Pós Graduação em Finanças e Mestrado em Educação	Secretário da Fazenda	1994 a 1996	Gestor Exonerado
(B)	Graduação em Economia, Pós Graduação em Planejamento e cursa Graduação em Contabilidade	Controlador Geral do Município	2007	Gestor - Cargo em comissão
(C)	Graduação em Contabilidade, Pós Graduação em gestão pública	Téc. Contabilidade e Contador	1995	
(D)	Graduação em Ciências Contábeis	Ag. Adm, Assistente, Téc. Contabilidade	1982 a 2009	Aposentado
(E)	Graduação em Economia e Pós Graduação em Gestão Pública	Tesoureiro	1995	
(F)	Graduação em Direito (em andamento)	Tesoureiro	2005	
(G)	Graduação em Administração	Agente Administrativo	1990	
(H)	Graduação em Contabilidade e Pós Graduação em Tributos	Contador	1990	
(I)	Graduação em Contabilidade e Pós Graduação em Controladoria	Auxiliar e Contador	1975	Foi diretor de setor
(J)	Graduação em Ciências Contábeis	Ag. Adm e Técnico Contábil	1998	
(K)	Graduação em Ciências Jurídicas	Agente Administrativo	2001	

Quadro 3: Perfil dos gestores e servidores públicos entrevistados

Fonte: Elaborado pela autora

4.2.1 Entrevista com o gestor (A)

(A) era detentor do cargo em comissão de Secretário da Fazenda em período anterior à vigência da LRF, mas já atuava conforme determinações da Constituição Federal como as transferências para verbas de saúde e educação obedecendo percentuais sobre a receita corrente a cada dez dias.

Ele afirma que o cargo de secretário Municipal da Fazenda exigia muito trabalho, pois era responsável pelas divisões de tributos, licitações, orçamento, tesouraria e contabilidade, hoje pertencentes a outras secretarias como é o caso da Central de Licitações, Cenlic que integra a Secretaria Municipal de Recursos Humanos e Logística.

O ex-secretário classifica sua participação como muito técnica, ou seja, ele era um gestor de equipe, colocava suas experiências para o Prefeito que era quem decidia. Mas ele controlava as aplicações financeiras, atendia aos fornecedores,

efetuava outras atividades operacionais e gerenciais também como as negociações com gerentes bancários, por exemplo.

Embora tenha atuado apenas anteriormente à LRF, (A) classifica a administração da época como responsável, pois em virtude da Constituição já existia um cuidado maior com as contas públicas, como os repasses do Fundo de Participação dos Municípios, FPM e do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços, ICMS, que constituíam um percentual importante das receitas correntes do município.

(A) ainda informa sobre um limite para a folha de pagamento que não podia assumir valores excedentes a um determinado percentual sobre as receitas correntes, excluídas as provenientes de convênios ou outras transferências voluntárias eventuais.

(A) afirma que considerava a Contabilidade importante pois é o reflexo da prática, da situação patrimonial, mas considera a escrituração como algo do passado que não traz perspectivas futuras. Acredita que atualmente a Contabilidade no setor público segue o mesmo caminho de valorização que ocorre nas instituições privadas.

(A) enfatiza que a administração das finanças evoluiu muito ao longo dos anos. No período em que ele atuou citou reformas importantes decorrentes da aplicação em verbas necessárias e pensa que quando a legislação regeu melhor isso, ela contribuiu para que o gestor atue de maneira correta.

Quanto às normas internacionais de contabilidade para o setor público, o entrevistado afirma que não sabia a respeito desse processo de convergência para os entes públicos. Afirma que as conhece para o setor privado, o padrão IFRS que considera importante para a padronização dos demonstrativos das entidades para um melhor entendimento dos usuários externos e da comunidade em geral.

Conforme o depoimento do ex-gestor do município (A), pode-se classificá-lo como alinhado à primeira hipótese deste estudo, H1, pois não considerava a contabilidade instrumento gerencial quando atuava no município, embora hoje sua visão seja um pouco diferente acerca desse instrumento, mas torna-se inviável a validação das demais hipóteses com o depoimento de (A).

4.2.2 Entrevista com o gestor (B)

(B) que atualmente é o Controlador Geral do Município e anteriormente havia atuado como assessor de governo, outro Cargo em Comissão, efetua o gerenciamento financeiro, a divisão de orçamento, a contabilidade, a divisão de tesouraria e a projeção de receitas. Retornou à universidade por acreditar ser necessário para o seu cargo de gestor ter conhecimentos em contabilidade.

Como gestor na Secretaria de Gestão e Finanças, (B) acredita na importância do setor de contabilidade e controladoria em todo o processo de projeção e execução orçamentária, sendo crucial, inclusive nos processos de tomada de decisão. Considera todo esse trabalho essencial pois as cobranças são muitas, seja por parte da população, que no município em estudo é elevada e crescente, seja pelo Tribunal de Contas. Assim, o Secretário se baseia fortemente nas informações geradas pelo setor de contabilidade para tomar suas decisões.

Quanto à LRF, (B) afirma que hoje é uma das mais importantes para a gestão de recursos públicos pois todo o trabalho de transparência e prestações de contas é norteado pela Lei 101/2000. Deve-se ter muito cuidado para que as despesas não superem a arrecadação gerando déficits. Os limites com despesas de pessoal também são muito importantes, o regramento prevê inclusive penalidades para os municípios que estejam irregulares, podendo inclusive o gestor ser penalizado.

(B) revela que, pelos relatos dos servidores mais antigos da Secretaria, anteriormente à LRF não havia tantos limites para as despesas como atualmente, não havia a questão do endividamento, da antecipação de receita orçamentária. A necessidade de servidores na área contábil era bem menor, com ela a demanda de servidores na área cresceu muito. Ele acredita que a LRF concedeu à contabilidade um papel importante para o processo decisório, pois orienta o gestor.

Com tudo isso, (B) acredita que a grande mudança foi que a contabilidade deixou de ser escritural, pois antes era apenas isso, a informação não era utilizada para a tomada de decisão, hoje se trata de um instrumento gerencial.

(B) ainda afirma que a Lei 4320/1964 já previa o planejamento, mas foi a LRF que definiu a importância do planejamento que obrigou a existência dele para traçar rumos definidos para a despesa pública, que passou a ser melhor controlada.

Quanto às IPSAS, (B) acredita que vão ser importantes pois também estão voltadas para a responsabilidade da gestão pública, principalmente com relação a sistemas de custos e controle patrimonial cujo regramento não estava bem definido até o momento. Acredita que o modelo de demonstrativos que será muito parecido com o das entidades privadas trará maior compreensão por parte dos usuários. Exigirá mais estudo, adequação. Será um processo bastante difícil, embora o município já esteja buscando essa adequação pois é um processo de transição. Ele acredita que essas novas normas irão contribuir para que a contabilidade seja vista cada vez mais como um poderoso instrumento de gestão.

Conforme o depoimento do atual gestor (B) percebe-se que as duas primeiras hipóteses iniciais H1 e H2 podem ser verdadeiras, pois ele considera que houve uma evolução da importância da contabilidade governamental no município ao longo dos anos, que hoje a contabilidade é vista como instrumento gerencial e que anteriormente à LRF a preocupação com ela não era muito significativa.

4.2.3 Entrevista com o servidor (C)

(C) como contador do município atua na escrituração contábil, nos lançamentos contábeis, no fechamento de balancetes, efetua as prestações de contas e presta apoio no fechamento do balancete consolidado. Considera seu trabalho operacional, mas sabe da importância dele para o gestor nos processos decisórios.

Como já atuava no município há alguns anos quando à LRF entrou em vigor, (C) não tem dificuldades em citar as mudanças que ocorreram com a lei e de que forma elas repercutiram na importância da contabilidade. Afirma que antes da lei citada não havia muito critério no que tange ao equilíbrio das contas públicas, que não havia rigor na prestação de contas pelo Relatório resumido de Execução Orçamentária, RREO e pelo Relatório de Gestão Fiscal (RGF). Com todas as exigências impostas pela LRF, não pode mais haver atrasos na escrituração contábil, pois o gestor depende dessas informações.

Com tudo isso, (C) afirma que a Contabilidade se tornou muito mais gerencial com o advento da LRF, pois através dos relatórios citados anteriormente o gestor

pode fazer suas análises e até mesmo efetuar projeções e correções de metas, mas que as mudanças até chegar ao estágio atual foram difíceis, pois havia dúvidas se a lei realmente iria vigorar, então a transição ocorreu com pouco preparo, mas o Conselho Federal de Contabilidade, CFC, auxiliou bastante nesse processo. O que auxiliou foi que os municípios tiveram alguns prazos para regularizar suas situações até se adaptarem às novas exigências.

Sobre as IPSAS, (C) afirma que serão muito importantes para definir a contabilidade como instrumento de gestão definitivamente. Segundo o entrevistado, uma das maiores mudanças será o sistema de custos e outra será o controle patrimonial que nunca foram importantes para os gestores até o momento e que é preciso com tudo isso mudar essa crença, essa cultura.

É preciso mostrar para o gestor que mais que uma exigência é algo que vai auxiliar nas decisões. As normas novas colocam a contabilidade como um todo, coloca a importância de informações gerenciais. A mudança será difícil, pois a resistência por parte dos gestores é muito grande, mas acredita que as mudanças serão positivas.

Analisando o depoimento concedido pelo servidor (C) é possível verificar que, segundo ele, antes da LRF não havia muita valorização da contabilidade na administração pública municipal, tendo um papel mais na escrituração e que após a LRF passou a ter *status* de informações gerenciais, órgão de *staff*. Dessa forma o depoimento de (C) concorda com as hipóteses H1 e H2 deste trabalho.

4.2.4 Entrevista com o servidor (D)

(D) é servidor público municipal aposentado e atuou em diversos cargos e secretarias municipais. Ao longo de todos os anos que atuou no município, (D) relata sua vasta experiência profissional no serviço público. Trabalhou na secretaria da habitação, administração e fazenda, período em que era técnico em contabilidade e contribuía para a contadoria, no serviço inicial de conciliações bancárias e posteriormente na auditoria interna.

Em seus afazeres iniciais no setor, não via muita conexão direta com os processos de tomada de decisão, mas no período em que atuou na auditoria interna

percebia uma relevância maior para os gestores, embora a auditoria fosse mais relacionada às aplicações externas de recursos, tais como subvenções sociais, do que ligada às obras, gestão e aplicação de recursos em saúde, educação, prestações de contas e outros itens que possuem maior relevância atualmente.

(D) atuava na contadoria no período que a Lei 101/2000, entretanto não foi convocada para fazer cursos e se atualizar. Os cursos eram pagos apenas para os servidores que atuavam diretamente na área. Mas era interessante para (D) se atualizar, pois trabalhava na auditoria interna.

Para (D) as mudanças mais significativas que houveram com a LRF foi a criação da Auditoria Interna e do setor de Controladoria.

(D) é graduado em Ciências Contábeis e afirma que o profissional contábil sempre foi importante, mas com o advento da Constituição Federal de 1988 e da LRF em 2000 sua importância cresceu tornando-se fundamental em processos de tomada de decisões e em investimentos. (D) ainda afirma que com todas essas mudanças passou a haver um controle mais rígido das finanças públicas em Caxias do Sul.

Por estar aposentado e distanciado do mercado de trabalho (D) não está por dentro das Normas Internacionais de Contabilidade Pública.

Conforme a experiência de (D) ao longo dos anos nos diversos setores do município observa-se que no início dos anos 1990 a contabilidade não tinha a importância que tem atualmente no que se refere à utilização das informações na área gerencial. Assim, pode-se dizer que o depoimento de (D) segue a mesma linha das hipóteses H1 e H2.

4.2.5 Entrevista com os tesoureiros (E) e (F)

O cargo de tesoureiro é de suma importância para o município pois são os tesoureiros que lidam com os recursos em moeda, cheques, aplicações, contas bancárias e pagamentos no dia-a-dia. A contabilidade efetua seus registros e a tesouraria depende deles para que representem fidedignamente os saldos reais existentes em poder do município.

Atuantes na prefeitura há muitos anos, (E), por exemplo, exerce a mesma função desde 1995, ambos afirmam que sua principal atividade é efetuar os pagamentos devidamente empenhados e liquidados pelo setor de contabilidade.

Ambos não acreditam que o trabalho da tesouraria por si apenas seja essencial para os processos de gestão, mas acredita que o trabalho da secretaria de gestão e finanças como um todo é importante para os processos de gestão, mas (E) afirma que tem a capacidade de influenciar no fluxo interno de tomada de decisões.

Os tesoureiros não conhecem muito acerca da LRF, o que sabem é decorrente de leituras eventuais e de informações prestadas pela Controladoria, mas destacam mudanças como as transferências de recursos decorrentes das receitas orçamentárias para saúde e educação a cada decêndio e (E) credita à informática papel fundamental em todo esse processo.

Sobre as normas internacionais de contabilidade pública (E) afirma não ter conhecimento e (F) sabe das mudanças que irão ocorrer, mas tecnicamente não sabe muito a respeito.

Analisando o depoimento dos tesoureiros, percebe-se que as mudanças para o setor deles não foi tão significativa quanto para o setor de contabilidade e para os gestores, porém eles reconhecem que a importância dos setores ligados à contabilidade cresceu ao longo dos anos no que tange aos sistemas de gestão, fundamentando as hipóteses H1 e H2.

4.2.6 Entrevista com o servidor (G)

O servidor (G) que atua no setor financeiro de secretarias há muitos anos acompanhou as mudanças ocorridas com a vigência da Lei de Responsabilidade Fiscal e ressalta que apesar de não conhecer a lei na íntegra, as mudanças ocorridas com o passar dos anos foram positivas, pois passou a se administrar os recursos com mais responsabilidade, seriedade e cuidado.

Embora curto e sucinto, o depoimento concedido pelo servidor (G) está totalmente de acordo com as hipóteses iniciais H1 e H2, pois ela classifica o atual trabalho do setor de controladoria como uma melhoria que veio com a LRF e que está em constante evolução.

4.2.7 Entrevista com o servidor (H)

(H) é servidor público concursado investido no cargo de contador no município, exercendo a função desde 1999, trabalhando no serviço de contabilidade, escrituração, demonstrativos, prestação de contas dentre outros. Acompanhou as modificações que ocorreram com a edição da LRF e afirma que o processo foi difícil pois a lei impôs mudanças, mas o município teve um prazo tranquilo para se adequar, tornando o processo menos traumático.

Considera a contabilidade atualmente como um setor chave onde os gestores buscam informações, o que obriga a escrituração estar sempre em dia, o que não ocorria em outros períodos.

Para (H) a LRF foi muito importante pois regulamentou o que era previsto na Lei 4320/1964 e na própria Constituição Federal obrigando os entes públicos a atingir uma situação equilibrada, barrando o endividamento para exercícios seguintes e regrido alguns instrumentos como a antecipação de receita orçamentária.

(H) cita a lei como criadora de uma série de cobranças e obrigações para os entes públicos que levaram a contabilidade para uma posição mais gerencial, pois como os gestores dependem mais das informações contábeis para gerar relatórios exigidos pela LRF.

O servidor ainda acredita que tais mudanças foram positivas para o setor de contabilidade e para os profissionais da área e demais usuários das informações geradas por eles pois passou a haver maior agilidade na escrituração que antes era o grande foco da contabilidade cujo foco atual é auxiliar na gestão assim como o orçamento que passou a ser um instrumento de execução.

Sobre as normas internacionais de contabilidade pública (H) afirma que a contabilidade pública sempre foi deixada de lado, não havia preocupação, nem regramentos para depreciações, custos, controle patrimonial, que passam a existir com as novas normas, antes o grande enfoque da contabilidade pública era a despesa. Após 2013, com todas as mudanças que ocorrerão a administração terá

maiores condições e estará mais munida de informações para gerenciar melhor seus recursos.

A experiência do servidor (H) ao longo dos anos e suas declarações nesse depoimento classificam a LRF como uma mudança importante para transformar a contabilidade em um instrumento gerencial, o que não ocorria em períodos anteriores, estando assim em conformidade com H1 e H2.

4.2.8 Entrevista com o servidor (I)

(I) atua no município desde muito antes de se pensar em LRF. No período em que iniciou sua atuação havia apenas a Lei 4320/1964 e (I) no período inicial de sua atuação exercia atividades mais operacionais na área de lançamentos e escrituração contábil e após 1988 assumiu o cargo de diretor da divisão de contabilidade e a partir de então passou a se envolver com outras atividades relativas ao setor.

Acredita que a contabilidade sempre foi importante para os gestores, mas com a Constituição de 1988 e com a LRF em 2000 assumiu um papel ainda mais fundamental pois o gestor realmente passou a depender das informações geradas pelo orçamento e pela contabilidade para poder aplicar corretamente os recursos. Atualmente a questão dos controles é a mais importante com as obrigações impostas pela legislação.

Uma das consequências das mudanças impostas pela LRF foi a criação do setor de Controladoria, que veio abrangendo todas as áreas envolvidas com a questão dos controles, escrituração contábil, prestações de contas, orçamento, captação de recursos e planejamento, alinhando a contabilidade com a gestão de recursos e uma das questões que exigiram maior cuidado foi o limite com despesas de pessoal, pois se o município ultrapassar os limites em função da Receita Corrente Líquida, RCL, implica numa série de impedimentos como o de transferências voluntárias, tais como convênios com a União para construção de estradas, passarelas, entre outras.

Assim, a mudança mais significativa veio com a exigência de equilíbrio das contas públicas, embora (I) afirme que o município em estudo não tinha grandes

problemas com déficits, mas foi necessário se adequar e aprimorar os controles por meio da criação da controladoria.

Conforme (I) as mudanças na gestão das finanças públicas do município ao longo dos anos não vieram apenas com a LRF, mas inicialmente com a Constituição de 1988 que regrou melhor a distribuição tributária, possibilitando melhor gerenciamento possibilitando melhor aplicação dos mesmos. Ainda assim, (I) ressalta a LRF como um “divisor de águas”, pois ela veio pra regradar as prestações de contas e impor que os entes que não estivessem em equilíbrio sofressem penalidades, obrigando todos os entes, em especial os municípios a terem o máximo de equilíbrio no gerenciamento de recursos. E (I) ainda coloca a importância da informática nesse processo, pois sem ela seria muito mais difícil acompanhar todas essas mudanças.

(I) acredita que com as novas normas essa contabilidade gerencial na área pública irá se intensificar, pois o acompanhamento dessas mudanças irá possibilitar a criação de sistemas em controladoria, como custos e controle patrimonial que irão gerar informações gerenciais que são importantes para os gestores. E, também com as novas normas ocorrerá uma padronização, facilitando um entendimento das demonstrações pelos usuários externos, como bancos, investidores, participantes de licitações.

(I) classifica todas essas mudanças como positivas, tanto para os profissionais da área contábil, quanto para os gestores, como para a população do município, que só tem a ganhar com a melhor aplicação dos recursos municipais.

A experiência do servidor (I) necessita ser valorizada e seu depoimento deve ser levado em consideração com muito cuidado e avaliação uma vez que este servidor é atuante no município há mais de trinta e cinco anos. Com tanto conhecimento é crucial ressaltar o interesse que o servidor demonstrou em se atualizar ao longo dos anos e a forma como ele analisa as mudanças ocorridas ao longo desses trinta e cinco anos.

Todas as evidências citadas por (I) apontam para a validação das hipóteses H1 e H2, mas com uma ressalva, percebe-se ao longo da entrevista que ele considera a LRF um “divisor de águas” para a contabilidade gerencial na área pública, porém (I) valoriza também a edição da Constituição Federal de 1988 como

outro marco na valorização da contabilidade pública municipal uma vez que ela possibilitou mais recursos para os municípios e instituiu algumas mudanças quanto à aplicação do dinheiro público.

4.2.9 Entrevista com os Servidores (J) e (K)

Os servidores (J) e (K) bem como os servidores (E), (F) e (G) não atuam diretamente no setor de contabilidade, mas possuem determinada relação com a controladoria do município e em suas atividades nos setores financeiro e pessoal das secretarias sempre buscaram seguir as orientações prestadas pelo setor de contabilidade do município.

Tanto (J) quanto (K) afirmam que a contabilidade é crucial para o funcionamento dos órgãos públicos, pois na prefeitura em que atuam a controladoria não apenas cuida da área de escrituração, mas orienta os gestores dos mais diversos setores sobre o cumprimento das normas legais de finanças públicas.

(J) enfatiza que essa funcionalidade do setor de contabilidade veio com as exigências impostas pela Lei de Responsabilidade Fiscal. Como (K) afirma a lei veio como uma imposição, mas trouxe muitas melhorias na gestão de recursos, no controle e responsabilidade com o dinheiro público.

O depoimento de (J) e (K) está alinhado com as hipóteses H1 e H2, pois concordam que a lei trouxe maior funcionalidade para a contabilidade governamental no município, que antes era apenas uma necessidade imposta pela legislação.

É importante destacar que parte dos gestores e ex-gestores abordados não quiseram se manifestar. Algumas dessas pessoas que atuaram em períodos anteriores à LRF preferiram não prestar depoimento por conhecerem pouco acerca de LRF e até mesmo de Contabilidade e por terem ciência que os sistemas de Contabilidade mudaram radicalmente ao longo dos últimos anos. Quanto aos servidores, a abordagem foi bem sucedida em todos os casos.

4.3 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Conforme os depoimentos das pessoas entrevistadas pode-se verificar que a hipótese H1 foi validada pela grande maioria delas, inclusive por aqueles que atuaram em períodos anteriores à LRF, assim como H2, que teve sua validação inviabilizada em casos de algumas pessoas atuantes em períodos anteriores à LRF.

Verifica-se a validação das hipóteses H1 e H2, conforme percebe-se pelo quadro a seguir.

Entrevistado	H1	H2	H3
(A)	X		
(B)	X	X	
(C)	X	X	
(D)	X	X	
(E)	X	X	
(F)	X	X	
(G)	X	X	
(H)	X	X	
(I)	X	X	
(J)	X	X	
(K)	X	X	
Frequência	11	10	0

Quadro 4: Validação das hipóteses pelos entrevistados

Fonte: Elaborado pela autora

Além da validação das hipóteses H1 e H2 por meio da grande maioria dos depoimentos coletados, sendo H1 validada por unanimidade, é importante ressaltar que todos os entrevistados que possuem conhecimento acerca das normas internacionais de contabilidade pública acreditam que esse novo padrão vai ao encontro dessas modificações, valorizando cada vez mais a contabilidade pública como instrumento gerencial. É crucial também destacar que todos os depoimentos revelaram mudanças no sentido de tornar a contabilidade mais importante no processo de gestão pública, inviabilizando a validação de H3.

O ex-secretário da fazenda do município (A), por exemplo, conhece a importância da contabilidade para representar a situação econômica, mas em nenhum momento afirmou que utilizava os dados e informações contábeis para

processos decisórios, para ele a contabilidade naquele período era essencial pela escrituração, mas não tinha *status* de informação gerencial, afirmando a veracidade da hipótese H1 deste trabalho, assim como o depoimento do servidor aposentado (D), que acredita que hoje a contabilidade é considerada muito mais importante que na época em que ele atuava nessa área, validando H2 também.

A entrevista com o Controlador Geral do Município (B) aponta a veracidade das hipóteses H1 e H2, pois ele mesmo afirma que antes da LRF a contabilidade não tinha a importância que tem atualmente nos processos decisórios, e destaca o importante papel que ela tem na responsabilidade das contas públicas, como nas prestações de contas, validando as hipóteses H1 e H2 deste estudo.

As afirmações prestadas pelos entrevistados (C) e (H), contadores do município desde períodos anteriores à LRF evidenciam a veracidade das hipóteses H1 e H2, em especial por citarem que anteriormente a contabilidade não era vista como órgão orientador em processos decisórios como é atualmente. Ambos afirmam que com as novas normas essa percepção de contabilidade gerencial na área pública será ainda mais evidente.

Quanto aos depoimentos dos tesoureiros (E) e (F) é interessante avaliar a diferença de visão que eles têm de contabilidade e de LRF em relação aos demais entrevistados. Analisando a entrevista deles individualmente, poderia levar a imaginar que as proposições iniciais H1 e H2 deste trabalho não sejam tão verdadeiras e tampouco H3. Porém ao analisar a opinião deles em relação à dos demais entrevistados, verifica-se que a percepção deles é a de usuário que utiliza as informações contábeis em atividades que não envolvem processos decisórios, pois o pagamento das despesas é posterior às etapas de decisão. Assim, o depoimento dos tesoureiros valida H1 e H2 mais pela percepção das mudanças do que pela experiência.

O sucinto depoimento fornecido pelo servidor (G) que atua no financeiro de secretarias é bastante claro ao validar H1 e H2, pois afirma que com a LRF as mudanças foram muitas na valorização do dinheiro público e dos setores de contabilidade como auxiliares nos processos de gestão.

Quanto ao depoimento do servidor mais antigo no município (I) dentre os entrevistados, é interessante a forma como ele valida H1 e H2 com certa ressalva,

pois ele considera que a contabilidade pública se tornou muito mais gerencial ao longo dos últimos vinte e cinco anos no município. Mas ele não considera a LRF como única responsável neste processo, embora a avalie como um “divisor de águas”. É importante o fato de ele considerar a grande importância que a Constituição de 1988 e a evolução dos sistemas de informática tiveram nessas mudanças.

O depoimento prestado pelos servidores (J) e (K) possui certa relação com o prestado por (G) cujas atividades são semelhantes. O trio ressalta a importância que a Lei de Responsabilidade teve para definir maior critério quanto aos gastos públicos e colocar a contabilidade num *status* gerencial, ganhando maior importância no município.

Assim, ao analisar-se todos os depoimentos num conjunto torna-se evidente a validade das hipóteses iniciais H1 e H2, pois todos os entrevistados destacaram a ocorrência de mudanças que valorizaram a contabilidade como instrumento de gestão ao longo dos últimos anos, inviabilizando a validação de H3, hipótese que aponta para a inexistência de mudanças significativas com a vigência da Lei de Responsabilidade Fiscal.

5 CONCLUSÃO

Este trabalho é um estudo acerca das percepções sobre a Contabilidade Governamental na Prefeitura Municipal de Caxias do Sul, município muito próspero, com ampla captação de recursos e com demandas dignas de um município que conta com mais de 400 mil habitantes. Tamanhas exigências apontam para a necessidade de uma administração pública eficiente e responsável. A Lei de Responsabilidade Fiscal surgiu com o intuito de regulamentar o equilíbrio das contas públicas, sendo crucial em um município que possui os recursos e as demandas como os de Caxias do Sul.

Se o presente estudo tivesse sido realizado em outro município, as condições poderiam ser completamente diferentes, bem como as estruturas, as necessidades, as mudanças ocorridas e as percepções. Dessa forma, um estudo em outro município poderia levar a conclusões diferentes das obtidas neste.

Essa monografia tinha como objetivo geral identificar as mudanças de percepção sobre a Contabilidade Governamental ocorridas nos últimos 20 anos no município de Caxias do Sul – RS. Pode-se dizer que este objetivo foi totalmente atingido, em parte através da revisão da literatura que serviu para fundamentar as hipóteses iniciais deste estudo, em outra por meio do estudo de caso com coletas de entrevistas que viabilizaram a validação das hipóteses iniciais H1 e H2, as quais consideravam que a contabilidade anteriormente era mais escritural e com a LRF passou a ser considerada instrumento da gestão pública.

Quanto aos objetivos específicos também foram amplamente alcançados, pois foi possível verificar que em períodos anteriores à LRF a Contabilidade Governamental era basicamente uma obrigação acessória e não era considerado instrumento de gestão por meio da pesquisa bibliográfica que expôs claramente essa situação que foi confirmada pelos depoimentos coletados, bem como foi completamente possível confirmar que essa percepção mudou radicalmente através das entrevistas coletadas e dos depoimentos extraídos da imprensa.

A coleta de dados com servidores e detentores de cargos comissionados foi bem-sucedida uma vez que todos foram receptivos no momento da abordagem

respondendo claramente as questões, contribuindo para a validação das hipóteses iniciais e possibilitando resultados satisfatórios para o presente estudo.

O confronto entre os dados obtidos no estudo de caso com a revisão da literatura e com as hipóteses iniciais foi outro objetivo atingido, com a facilidade de que tanto a pesquisa bibliográfica quanto a pesquisa qualitativa das entrevistas coletadas viabilizaram a validação das proposições iniciais H1 e H2, que apontavam para a pouca importância que a contabilidade tinha como instrumento gerencial anteriormente à LRF e como passou a ser considerada instrumento de gestão com a vigência da referida lei, respectivamente.

Dessa forma foi completamente possível atingir todos os objetivos deste trabalho apesar de algumas limitações inesperadas como dificuldades na abordagem de alguns servidores e gestores, resistência a responder as questões propostas, fuga do tema por parte de alguns entrevistados, dificuldade em captar e selecionar itens abordados realmente relevantes para a validação das hipóteses. A abordagem ao chefe do executivo, desejável para enriquecer o trabalho também se mostrou inviável devido às limitações temporais. Caso não houvesse tais limitações, os resultados poderiam ser ainda mais satisfatórios.

A abordagem das normas internacionais se mostrou muito interessante, pois se trata de um tema atualmente em discussão uma vez que essas normas passam a ser obrigatórias a partir de 2013 para os municípios brasileiros e prometem trazer muitas mudanças transformando a contabilidade na área pública ainda mais gerencial do que tem se mostrado até o presente momento. Dessa forma, realizar um estudo acerca das mudanças que acarretarão esses novos padrões pode ser muito interessante para verificar que a contabilidade pode ser ainda mais útil e importante também na administração pública. A possibilidade de efetuar este estudo em outro município também pode ser surpreendente, pois se torna possível avaliar a influência das estruturas municipais nessas mudanças.

Por meio deste estudo foi possível verificar o quanto a profissão contábil evoluiu na área pública se tornando um instrumento de gestão ao longo dos últimos anos e a tendência com os novos padrões é que essa funcionalidade se acentue, e isso pode ser objeto de estudo para trabalhos futuros.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXANDRE, Mário J. de Oliveira. *A Construção do Trabalho Científico – Um guia para projetos, pesquisas e relatórios científicos*. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2003.

ALVES, Magda. *Como Escrever Teses e Monografias – Um roteiro passo a passo*. São Paulo: Campus, 2003.

ANDRADE, Nilton de Aquino. *Contabilidade Pública na Gestão Municipal*. São Paulo: Atlas, 2007.

ANGÉLICO, João. *Contabilidade Pública*. São Paulo: Atlas, 1995.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. NBR 6023. Rio de Janeiro, 2002.

BAER, Werner. *A Economia Brasileira*. São Paulo: Nobel, 2002.

COCHRANE, Teresinha M; MOREIRA, Stenio da Silva; PINHO, Ruth C de Santana. *A importância do Controle interno na administração pública brasileira e a contribuição da contabilidade como principal instrumento de controle na busca da eficiência da gestão pública*. Artigo Publicado na IX Convenção de Contabilidade do Rio Grande do Sul, em Gramado, 2003.

COELHO, Meire Lúcia Gomes Monteiro Mota. *Intraempreendedorismo e a inovação na Gestão Pública Federal*. Revista do Serviço Público. Jul./Set./2010.

CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL. Disponível em <www.planalto.gov.br>. Acesso em 25 set.2011.

DEBUS, Edson Ronaldo Nascimento Ilvo. *Entendendo a Lei de Responsabilidade Fiscal*. 2003.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 18ª ed. São Paulo: Atlas, 2005.

ELÓI FRIZZO. *Nota sobre o SINCONTEC*. Disponível em <<http://eloifrizzo-imprensa.blogspot.com/2008/11/sindicato-dos-contadores-e-technicos-em.html>>. Acesso em 26 set.2011.

FACHIN, Odília. *Fundamentos de Metodologia*. São Paulo: Saraiva, 2001.

FILHO, José Francisco Ribeiro. *Controle Gerencial Para Entidades da Administração Pública*. 2000.

FORMOLO, Marisa. Depoimento prestado a programa de entrevistas na TV Câmara Caxias, exibido em 06 nov.2011.

FRANCO, Hilário. *Contabilidade Geral*. São Paulo: Atlas, 1997.

GIAMBIAGI, Fabio; ALEM, A. *Finanças Públicas*. Rio de Janeiro: Campus, 2001.

GIL, Antônio Carlos. *Métodos e técnicas de pesquisa social*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

HAIR, Jr., Joseph F.; BABIN, Barry; MONEY, Arthur H.; SAMOUEL, Phillip. *Fundamentos de métodos de pesquisa em administração*. Trad. Lene Belon Riberio. Porto Alegre: Bookman, 2005.

JONES, Lawrence R; THOMPSON, Fred. *Um modelo para a nova gerência pública*. Publicação na Revista do Serviço Público ed. jan./mar. de 2000.

KALIFE, Marco Aurélio. *Administração Pública: Lei de Responsabilidade Fiscal e a Controladoria*. Revista Eletrônica de Contabilidade. Santa Maria: UFSM, 2004.

KIM, Chon-Kyun. *Administração Pública na Era da Globalização*. International Public Management Review - electronic Journal, 2010. Disponível em <<http://www.ipmr.net>>. Acesso em 27 ago.2011.

KOHAMA, Heilio. *Contabilidade Pública: Teoria e Prática*. São Paulo: Atlas, 2001.

LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL. Disponível em <www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em 15 ago.2011.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. *Metodologia do Trabalho Científico*. São Paulo: Atlas, 2001.

MEIRELLES, Helly Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 2004.

OLIVEIRA, Antonio B.Silva (coordenador). *Métodos e Técnicas de Pesquisa em Contabilidade*. São Paulo: Saraiva. 2003.

PASCOALOTO, Fabiana. *Valor Econômico. Normas Internacionais de Contabilidade*. Disponível em <www.valoreconomico.com.br> publicado em 2010. Acesso em 21 set.2011.

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

PEREIRA, Mauro. *Nota Sobre os Salários da Câmara Municipal*. Publicado em 17 out.2011.

PORTAL DE CONTABILIDADE. *Contabilidade Pública*. 2011. Disponível em <www.portaldecontabilidade.com.br>. Acesso em 15 ago.2011.

PREFEITURA MUNICIPAL DE CAXIAS DO SUL. Disponível em <www.caxias.rs.gov.br>. Acesso em 25 ago.2011.

REBIEN, Airton Roberto; AMORIM, Adriana Viegas de. *Controladoria na Administração Pública Municipal*. Unilasalle – RS, 2008

SÁ, José Augusto de. *Contabilidade e Administração Pública*. São Paulo: IOB, 2010.

SAMPIERI, Roberto Hernandez; COLLADO, Carlos Fernandez; LUCIO, Pilar Baptista. *Metodologia de Pesquisa*. São Paulo: Artmed, 2008.

SILVA, Lino Martins. *Contabilidade Governamental*. São Paulo: Atlas, 2002.

SOUSA, Rossana Guerra de; SOUZA, Aldacilene Sobreira de Medeiros. *Gestão da ética na administração pública estadual brasileira: estudo em órgãos de controle governamental*. Publicação na Revista Brasileira de Contabilidade ed. julho/agosto de 2009.

VALOR ECONÔMICO. *Normas Internacionais de Contabilidade*. Disponível em <www.valoreconomico.com.br>. Acesso em 21 set.2011.

WIKIPEDIA, A ENCICLOPEDIA LIVRE. *Caxias do Sul*. Disponível em <www.wikipedia.com.br>. Acesso em 20 ago.2011.

