



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ  
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA E  
CONTABILIDADE  
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**GUILHERME SALES VASCONCELOS**

**INFLUÊNCIA DAS NOVAS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE  
APLICADAS AO SETOR PÚBLICO NA ATIVIDADE PROFISSIONAL  
CONTÁBIL: ESTUDO NA SECRETARIA DE FINANÇAS DO MUNICÍPIO DE  
FORTALEZA/CE**

**FORTALEZA**

**2013**

**GUILHERME SALES VASCONCELOS**

**INFLUÊNCIA DAS NOVAS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE  
APLICADAS AO SETOR PÚBLICO NA ATIVIDADE PROFISSIONAL  
CONTÁBIL: ESTUDO NA SECRETARIA DE FINANÇAS DO MUNICÍPIO DE  
FORTALEZA/CE**

Artigo submetido à Coordenação do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Ceará, como requisito para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora: Profa. Joyce Arrais de Araújo Andrade.

**FORTALEZA**

**2013**

# **INFLUÊNCIA DAS NOVAS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO NA ATIVIDADE PROFISSIONAL CONTÁBIL: ESTUDO NA SECRETARIA DE FINANÇAS DO MUNICÍPIO DE FORTALEZA/CE**

Guilherme Sales Vasconcelos<sup>1</sup>

Joyce Arrais de Araújo Andrade<sup>2</sup>

## **RESUMO**

Com a aprovação em 2008, pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), das Novas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), a Contabilidade Pública vem passando por um processo de mudança em seus conceitos e em suas operacionalizações. O presente estudo propôs-se a verificar as dificuldades que estão sendo encontradas pelos contadores que atuam no setor público no processo de adaptação às NBCASP. Mais especificamente, foi realizado um estudo de caso na Secretaria de Finanças do Município de Fortaleza (Sefin/FOR), com o intuito de se identificar, na prática, como está acontecendo o processo de mudança nesse órgão. Os dados foram coletados mediante a aplicação de um questionário com oito contadores desse órgão e de uma entrevista com a diretora responsável pela implementação dessas novas regras na SEFIN. Os resultados demonstraram que a principal dificuldade verificada encontra-se no manuseio do Sistema de Execução Orçamentária do Município (SIOF), pois não se encontra devidamente atualizado com as informações necessárias para a aplicação das novas regras. Esse fato, segundo a direção do órgão, vai ser corrigido no ano de 2014.

**Palavras-chaves:** Contabilidade Pública. NBCASP. Profissão Contábil.

## **1 INTRODUÇÃO**

A Contabilidade é uma das áreas do conhecimento humano que vem experimentando mudanças expressivas em seus conceitos e procedimentos no mundo inteiro, motivadas, entre outros fatores, pela globalização da economia, fato que levou as empresas nacionais a voltarem seus olhos para os mercados externos e a investirem em conhecimento acerca das normas vigentes nesses mercados para a sua melhor atuação.

Por sua atuação abrangente, e como ocorre com outras ciências, a Contabilidade se divide em diversas áreas, dentre as quais interessa a este estudo a Contabilidade Pública, ramo da Ciência Contábil “[...] que estuda, orienta, controla e demonstra a organização e execução da Fazenda Pública; o patrimônio público e suas variações” (KOHAMA, 2009).

No âmbito da Contabilidade Pública, destaca-se a inserção das NBCASP, aprovadas em 21 de novembro de 2008 pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC). A aprovação dessas normas foi uma resposta revolucionária aos anseios nacionais por modernização e melhoria na gestão do patrimônio público.

Ocorre que, com relação à capacitação dos profissionais da contabilidade que atuam no setor público, e do próprio interesse e esforço desses profissionais destinado a dominar o manuseio dessas novas normas, a complexidade crescente das transações realizadas nessa instância e a intensificação das exigências por maior consistência e transparência em sua atuação, sobretudo econômica, faz com

---

<sup>1</sup> Estudante do curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Ceará.

<sup>2</sup> Professora Orientadora.

que ainda sejam muitos os desafios encontrados pelos profissionais de Contabilidade que oficiam no Setor Público, o que favoreceu o surgimento do seguinte questionamento: Quais as dificuldades encontradas pelos profissionais de contabilidade da Secretaria de Finanças do Município de Fortaleza (SEFIN) no processo de adaptação às mudanças provocadas pelas NBCASP?

O presente artigo tem como objetivo geral investigar a percepção dos profissionais do segmento contábil da SEFIN/FOR acerca das dificuldades encontradas na implementação das NBCASP.

Com o intuito de se atingir o objetivo geral, estabeleceram-se os seguintes objetivos específicos: relatar a evolução e os principais aspectos da contabilidade pública no Brasil; verificar as principais mudanças provenientes das NBCASP; e analisar o impacto das NBCASP na profissão do contador do setor público no âmbito da SEFIN.

A metodologia utilizada para o desenvolvimento desta pesquisa, devido ao seu caráter qualitativo, optou-se pela estratégia do estudo de caso, que foi realizado na Secretaria de Finanças do Município de Fortaleza, em específico, aplicando-se um questionário com contadores que trabalham no órgão. Além disso, o estudo é exploratório-descritivo, pois tanto se pretendeu ampliar os conhecimentos acerca do objeto de estudo, o que tornou a pesquisa exploratória bastante adequada, quanto produzir dados descritivos a partir da fala e do comportamento observável dos entrevistados, para o que a pesquisa descritiva se apresentou apropriada.

No que diz respeito a sua estrutura, este artigo é dividido em cinco seções: a presente introdução; a evolução da profissão contábil, a qual conterà um breve histórico da origem do profissional contábil; a contabilidade pública, em que serão evidenciadas as principais funções do contabilista que atua no setor público e também as mudanças a serem observadas com a inserção das NBCASP; desafios para os contadores no serviço público, em que será destacada a mudança de postura que o profissional contábil deve adotar; e conclusão.

## **2 A PROFISSÃO CONTÁBIL E AS MUDANÇAS NO ÂMBITO DA CONTABILIDADE PÚBLICA**

### **2.1 A evolução da profissão contábil**

A evolução da profissão contábil, como observa Sá (2005), acompanha o progresso da humanidade na acumulação de riqueza, que se inicia com a revolução agrícola do período Neolítico (entre 11.000 e 10.000 a.C.) e a produção de excedentes que ocasiona a necessidade de aprimoramento dos critérios de registro e a maior complexidade das inscrições.

Conforme Iudícibus, Marion e Faria (2009), o homem, por ser ambicioso desde o início da civilização, tinha a intenção de avaliar a sua riqueza e avaliar os acréscimos e decréscimos dessa riqueza. Porém, como contar o rebanho e avaliar seu crescimento se não existiam números, nem escrita e, muito menos, moeda? Na monotonia do inverno, entre os balidos ininterruptos das ovelhas, o homem tem uma ideia: havendo um pequeno monte de pedrinhas ao seu lado, o homem separa uma pedrinha para cada cabeça de ovelha, executando assim o que o contabilista chamaria hoje de inventário. Após o término dessa missão, o homem separa o conjunto de pedrinhas, guardando-as com muito cuidado, pois o conjunto representava a sua riqueza em determinado momento.

A partir daí, surgem os objetivos da profissão contábil: avaliar a riqueza, medir a variação dessa riqueza e proporcionar dados para a tomada de decisão. O homem fez a Contabilidade e tornou-se seu próprio usuário (IUDÍCIBUS; MARION; FARIA, 2009).

De acordo com Toledo Filho (1980), a contabilidade já era vista, no século XIX, como uma ciência, e vários fatores alavancaram seu desenvolvimento e reconhecimento, destacando-se os seguintes:

- a regulamentação da profissão de contador, em 1805, pelo imperador da França, Napoleão I;
- a disciplina Contabilidade passou a ser ministrada nas Universidades de Viena, Pádua e Praga;
- Francesco Villa publica *La Contabilità Applicata alle Amministrazioni Private e Pubbliche*, considerada pelos autores italianos o marco que afirma a contabilidade como ciência;
- a fundação da *Société Académique de Comptabilité*, na França, com o objetivo de propagar o ensino comercial e aperfeiçoar a contabilidade;
- a publicação de *La Ragioneria Scientifica*, por Giuseppe Cerboni, segundo o qual “a contabilidade é a ciência da administração econômico-administrativa”.

A profissão contábil possui uma longa história, e o profissional da contabilidade tem hoje uma posição bem definida na economia global, um campo de trabalho bastante amplo e diversificado, e objetivos bem claros acerca do que pretende alcançar (IUDÍCIBUS; MARION; FARIA, 2009).

### 2.1.1 A profissão contábil no Brasil

O ensino de Contabilidade, no Brasil, foi instituído pelo Decreto-Lei nº 7.988, de 22 de setembro de 1945. Alguns meses depois, foi criado o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), por meio do Decreto-Lei nº 9.295, em 27 de maio de 1946. De acordo com o CFC, somente os profissionais formados em Ciências Contábeis, com curso de graduação reconhecido pelo Ministério da Educação, aprovados no Exame de Suficiência e registrados no Conselho Regional de Contabilidade (CRC) podem exercer a profissão de contador.

Iudícibus e Marion (2000) afirmam que o profissional graduado em um curso superior de Ciências Contábeis possui, como horizonte de trabalho, uma extensa lista de áreas para atuar. Essas opções se estendem por setores privados e públicos, com ou sem fins lucrativos, abrangendo inclusive a área da docência, entre outras. Mas, devido à economia emergente brasileira, o setor público tem atraído a atenção dos contabilistas por oferecer vantagens, como estabilidade (RAUPP *et al.*, 2010).

## 2.2 O Contador no serviço público

Para os graduados em Ciências Contábeis que almejam entrar no serviço público, a gama de oportunidades é grande. Os Bacharéis em Contabilidade podem atuar como Auditores Fiscais, Auditores de Tribunais de Contas, Analistas Judiciários com especialidade em Contabilidade, Peritos Contábeis, dentre outros cargos (ROCHA, 2012). O Quadro 1 apresenta uma síntese da atuação de cada um desses profissionais:

Quadro 1 – Profissionais da contabilidade no setor público

Cargo Público	Função Principal
Auditor Fiscal	Exerce a fiscalização e a análise do cumprimento das obrigações tributárias pelos contribuintes.

Auditor de Tribunal de Contas	Julga as contas públicas do País.
Analista judiciário com especialidade em Contabilidade	Executa atividades de nível superior relacionadas com a análise contábil e auditoria.
Perito Contábil	Emite um laudo sobre questões contábeis mediante investigação prévia.

Fonte: Adaptado de Rocha (2012).

Os cargos supracitados possuem uma média salarial alta, compreendendo uma remuneração entre \$5.000,00 e \$20.000,00, além de proporcionarem estabilidade para o profissional.

Nesse mesmo prisma, Andrade (2002, p. 29) discorre sobre os tipos de funções que devem ser exercidas pelo contador da área pública:

- **classificação dos fatos contábeis:** os diversos fatos são organizados em contas, representações sintéticas que se identificam pela natureza em ordem de liquidez no lado do ativo e pela ordem de exigibilidade do lado do passivo;
- **registro dos fatos contábeis:** aponta o fato ocorrido e o transforma, tempestivamente ou em data futura, em uma prova em favor da entidade e de outros usuários;
- **informação dos demonstrativos contábeis:** interpretação das demonstrações e dos registros com base na classificação dos fatos;
- **controle:** acompanhamento e fiscalização dos atos, fatos e das demonstrações oriundas destes, buscando a integridade da entidade; e
- **análise da natureza dos fatos contábeis:** exame de cada parte e do todo contábil, mediante a aplicação de procedimentos próprios ou externos, buscando o conhecimento da natureza dos fatos.

No que tange à função do contador público em geral, destaca-se o Art. 83 da Lei nº 4.320/64, transcrito a seguir: “A contabilidade evidenciará perante a Fazenda Pública a situação de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiados”.

São várias as funções do contador público, mas todas elas convergem para um produto final: fornecer informações confiáveis para a correta tomada de decisões.

### 2.2.1 A Contabilidade Pública

De acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), a contabilidade aplicada ao setor público é o ramo da ciência contábil que aplica, no processo gerador

de informações, os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as normas gerais contábeis direcionadas ao controle patrimonial de entidades do setor público.

Nóbrega *et al.* (2011, p. 5) afirmam que:

A Contabilidade Pública não tem como papel principal apenas a escrituração e os registros das entidades públicas. O controle e acompanhamento da gestão bem como a observação quanto à legalidade dos atos emanados da aplicação de recursos públicos também abrangem os objetivos desse eixo da Contabilidade.

Aplica-se a Contabilidade Pública às pessoas jurídicas de direito público interno, bem como às entidades vinculadas que recebem recursos à conta do orçamento público, quais sejam, as fundações e empresas públicas. Aplica-se, ainda, por equiparação, para efeito contábil, às pessoas físicas que recebam subvenção, benefício ou incentivo, fiscal ou creditício, de órgão público, as quais devem prestar contas dos recursos que foram por elas recebidos e aplicados (ROSA, 2011).

A Contabilidade Pública tem sua base legal fundamentada na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, que estatui normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. A referida lei, em seu Art. 85, define que os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros (NÓBREGA *et al.*, 2011).

Outra referência importante na área é a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), pois veio reforçar a aplicação de alguns princípios que já eram constantes na Constituição Federal de 1988 e na Lei nº 4.320/64. A LRF “Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências”. A CF/88, por sua vez, trata da contabilidade pública do art. 163 ao art. 169. A Magna Carta, em seu Art. 163, dispõe que lei complementar disporá sobre finanças públicas.

Tendo em vista que a finalidade da contabilidade é fornecer informações para a tomada de decisões dos diversos usuários da informação contábil, apresentam-se, na continuidade, os principais destinatários das informações prestadas no âmbito da contabilidade pública.

Conforme Silva (2011, p. 15), “[...] a contabilidade pública assume um caráter utilitário que considera como fim último da contabilidade o fornecimento de informação útil para tomada de decisões”.

Nesse aspecto, é possível vislumbrar três tipos de usuários dessas informações:

- a) O cidadão, para quem o governo é o principal responsável;
- b) Os membros do Legislativo, que representam os cidadãos; e
- c) Os investigadores e os credores que emprestam recursos ou que participam no processo de financiamento.

É importante destacar as mudanças que a contabilidade pública está vivenciando, para que os diversos usuários das informações contábeis possam aplicar e reivindicar a aplicação desses novos procedimentos.

A globalização da economia traz junto de si a necessidade de uma padronização das informações contábeis, para que possam ser interpretadas pelos mais diversos profissionais de contabilidade espalhados pelo mundo. Nesse contexto, o setor público, por força da maior complexidade que a cada dia se verifica em suas transações, e da intensificação das exigências por maior consistência e transparência em sua atuação, sobretudo econômica, não ficou de fora do movimento de uniformização dos procedimentos contábeis, e, em 21 de novembro de 2008, foram publicadas pelo CFC as primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), de forma a tornar os procedimentos e práticas convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, relacionadas na sequência:

- Resolução CFC nº 1.128/08 – aprova a NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação;
- Resolução CFC nº 1.129/08 – aprova a NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis;
- Resolução CFC nº 1.130/08 – aprova a NBC T 16.3 – Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil;
- Resolução CFC nº 1.131/08 – aprova a NBC T 16.4 – Transações no Setor Público;
- Resolução CFC nº 1.132/08 – aprova a NBC T 16.5 – Registro Contábil;
- Resolução CFC nº 1.133/08 – aprova a NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis;
- Resolução CFC nº 1.134/08 – aprova a NBC T 16.7 – Consolidação das Demonstrações Contábeis;
- Resolução CFC nº 1.135/08 – aprova a NBC T 16.8 – Controle Interno;
- Resolução CFC nº 1.136/08 – aprova a NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão;
- Resolução CFC nº 1.137/08 – aprova a NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público).

Conforme Siu (2010, p. 16),

As Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público são uma iniciativa de convergência dos padrões contábeis brasileiros aos internacionais, com a justificativa de que é importante que os entes públicos disponibilizem informações contábeis transparentes e comparáveis, que sejam compreendidas por analistas financeiros, investidores, auditores, contabilistas e demais usuários, independente de sua origem e localização.

As Normas Brasileiras aplicadas ao setor público introduzem, no âmbito contábil, além de conceitos já conhecidos de gestores públicos, novos procedimentos contábeis patrimoniais até então não praticados pelos entes públicos. Essas normas estabeleceram diretrizes a serem observadas no setor público quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-las convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (MARTINS *et al.*, 2013).

### **2.3 Principais mudanças implementadas pelas NBCASP**

Atualmente, pode-se observar uma preocupação dos governos de vários países em tornar viável a convergência de suas normas contábeis internas às normas internacionais. Do ponto de vista do setor

público, a preocupação está relacionada à viabilização da análise comparativa das informações contábeis fornecidas nas diferentes esferas de governo de um país com as de outros países, com a máxima compreensibilidade para todos os usuários (ROSA, 2011).

As NBCASP vieram contribuir para esse processo de convergência dos procedimentos contábeis. Nesse contexto, seguem algumas importantes alterações provocadas com a inserção dessas novas normas: planejamento governamental voltado a resultados; convergência aos padrões internacionais de contabilidade; mudança do foco estritamente orçamentário para o patrimonial; regime de competência para as receitas e despesas; inclusão da demonstração do fluxo de caixa e da demonstração do resultado econômico no rol de demonstrativos a serem elaborados e divulgados; registro da depreciação, amortização e exaustão; e contabilização dos bens de uso comum.

Como se sabe, durante muito tempo maior importância foi dada, contabilmente, para as transações relativas ao orçamento público e sua execução. Tal procedimento limitou a integral aplicação dos princípios contábeis e a adequada demonstração da situação patrimonial das entidades públicas (ROSA, 2011).

Com a mudança do foco estritamente orçamentário para o patrimonial, os fatos administrativos serão examinados e registrados não porque têm origem no orçamento, mas em razão de produzirem alterações em algum elemento do ativo, passivo ou patrimônio líquido (CAPIBERIBE; MARTINS, 2012).

Vale destacar, também, a mudança nos subsistemas de informações contábeis, os quais deverão estar integrados entre si e a outros subsistemas de informações para oferecer produtos diferentes em razão das suas finalidades, mas cujo produto final resulta na informação sobre o patrimônio público. O Quadro 2 apresenta essa mudança:

Quadro 2 – Subsistemas de informações contábeis

<b>De acordo com a lei nº4320/64</b>	<b>De acordo com a NBC T 16.2</b>
Sistema Orçamentário	Subsistema de informações Orçamentárias
Sistema Financeiro	Subsistema de informações Patrimoniais
Sistema Patrimonial	<b>Subsistema de Custos</b>
Sistema de Compensação	Subsistema de Compensação

Fonte: Adaptado de Quintana *et al.* (2011).

Destaca-se, na mudança evidenciada, a integração dos antigos sistemas financeiro e patrimonial em um único subsistema de informações patrimoniais e a criação do subsistema de custos, que assume uma visão mais profissional no trato das contas públicas (QUINTANA *et al.*, 2011).

De acordo com Quintana (2011, p. 5), os subsistemas de informações contábeis devem subsidiar a administração pública sobre: desempenho da unidade contábil no cumprimento da sua missão; avaliação dos resultados obtidos na execução dos programas de trabalho com relação à economicidade, à eficiência, à eficácia e à efetividade; avaliação das metas estabelecidas pelo planejamento e avaliação dos riscos e das contingências.

Além disso, é importante evidenciar as novas demonstrações contábeis que devem ser elaboradas e divulgadas pelo contador público. Nos termos do disposto no art. 201 da Lei nº 4.320/1964, os resultados gerais do exercício serão demonstrados no Balanço Orçamentário, no Balanço Financeiro, no Balanço Patrimonial e na Demonstração das Variações Patrimoniais. Com a edição da Norma

Brasileira de Contabilidade Técnica (NBC T) 16.6/08 e da Portaria da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) nº 665/10 houve o acréscimo de três demonstrações, destacadas no Quadro 3:

Quadro 3 – Novas Demonstrações Contábeis exigidas no setor público

<b>Lei nº4320/64</b>	<b>NBC T 16.6/08</b>	<b>Portaria/STN nº665/10</b>
Balanço Orçamentário	Balanço Orçamentário	Balanço Orçamentário
Balanço Financeiro	Balanço Financeiro	Balanço Financeiro
Balanço Patrimonial	Balanço Patrimonial	Balanço Patrimonial
Demonstração das Variações Patrimoniais	Demonstração das Variações Patrimoniais	Demonstração das Variações Patrimoniais
	<b>Demonstração dos Fluxos de Caixa</b>	Demonstração dos Fluxos de Caixa
	<b>Demonstração do Resultado Econômico</b>	Demonstração do Resultado Econômico
		<b>Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido</b>

Fonte: Adaptado de Rosa (2011).

De acordo com o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP), as demonstrações contábeis assumem papel fundamental, pois representam importantes saídas de informações geradas pela Contabilidade Aplicada ao Setor Público, promovendo transparência dos resultados orçamentário, financeiro, econômico e patrimonial do setor público.

Nos termos da NBC T 16.6, a Demonstração dos Fluxos de Caixa permite aos usuários projetar cenários de fluxos futuros de caixa e elaborar análise sobre eventuais mudanças em torno da capacidade de manutenção do regular financiamento dos serviços públicos, bem como evidencia as movimentações ocorridas no caixa e seus equivalentes, nos fluxos das operações, dos investimentos e dos financiamentos.

A NBC T 16.6 também trata da Demonstração do Resultado Econômico, afirmando que essa demonstração evidencia o resultado econômico de ações do setor público. A parte V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público, do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), estabeleceu ser facultativa a elaboração da Demonstração do Resultado Econômico pelos entes da Federação.

Já a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL), de acordo com o MCASP, é obrigatória apenas para as empresas estatais dependentes e para os entes que as incorporarem no processo de consolidação das contas. Essa demonstração, segundo a Portaria da STN nº 665/10, tem o objetivo de demonstrar cada mutação reconhecida no Patrimônio Líquido.

## 2.4 Desafios para os contadores no serviço público

No início do ano de 2013, passou a vigorar o novo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), o qual deve ser padronizado para os três entes da Federação (União, Estados e Municípios). Conforme Rosa (2011, p. 381),

O estabelecimento de um tratamento contábil padronizado dos atos e fatos administrativos no âmbito do setor público nos três níveis de governo e a elaboração de demonstrações contábeis consolidadas e padronizadas constituíram necessidades da STN que, em conjunto com o Grupo Técnico de Procedimentos Contábeis, elaborou e aprovou o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP).

O PCASP objetiva, em geral, o estabelecimento de normas e procedimentos para o registro contábil pelas entidades do setor público, de forma a viabilizar a consolidação das contas públicas. Objetiva, mais especificamente, atender às necessidades de informações das organizações do setor público, garantir a observância das legislações vigentes, dos Princípios de Contabilidade e das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, e adaptar-se, dentro das possibilidades, às exigências dos agentes externos, principalmente às Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público (NICSP) (ROSA, 2011).

O PCASP deverá ser utilizado por todos os Poderes de cada ente da Federação, seus fundos, órgãos, autarquias, inclusive especiais, e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, bem como pelas empresas estatais dependentes, sendo de uso facultativo a partir do exercício de 2011 e obrigatório a partir de 2012 para a União, os Estados e o Distrito Federal, e a partir de 2013, para os Municípios (QUINTANA *et al.*, 2011).

São muitas as mudanças implementadas, aumentando conseqüentemente os desafios encontrados pelos contadores do setor público para incorporarem às suas rotinas diárias as novas determinações contidas nas NBCASP. A tendência é que, quanto mais tempo o contador tiver de carreira na área contábil pública, esses desafios só aumentem, pois o contabilista vai ter que deixar de lado as suas práticas costumeiras, com o intuito de adaptar-se à nova rotina.

Deve-se ter em mente que a efetiva aplicação das novas normas não dependerá somente da sua publicação e aprovação pelo Conselho Federal de Contabilidade e outras instituições, mas do seu entendimento pelos profissionais da área. Na atualidade, seja no comércio, na indústria ou no serviço público, o contador deve ser parte integrante da equipe estratégica mediante o desempenho de um papel operacional importante (SILVA, 2011).

O profissional contábil que possui capacidade suficiente para exercer sua profissão deve buscar um diferencial, ou seja, um destaque em relação a seus concorrentes. O diferencial essencial é a busca continuada do conhecimento, pois a legislação está em constantes alterações. Portanto, o profissional deve sempre acompanhar as mudanças, as atualizações que ocorrem no seu mercado de trabalho (MACHADO, 2010).

Nesse sentido, Rocha (2012), em entrevista acerca dos impactos das NBCASP para a empresa GOVBR, cita Feijó, segundo o qual “[...] não bastam bons sistemas para se fazer uma boa contabilidade”. O que Rocha (2012) tem em mente com essa colocação é alertar os servidores públicos para a necessidade premente de que estejam capacitados para que possam compreender e aplicar as novas

normas. Para o autor, a adequação dos recursos humanos, tanto em relação à sua formação, quanto em relação à quantidade de servidores, além da sua capacitação é essencial para o sucesso da entrada nessa nova era da informação contábil. Todos os setores serão impactados, não somente a contabilidade (ROCHA, 2012).

Tendo em vista que a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), órgão central de contabilidade do Governo Federal, publicou as Portarias nºs 828/2011 e 231/2012, estabelecendo diretrizes para a implementação do novo modelo de contabilidade no Brasil a serem adotadas até 2014, é importante verificar se os contadores da área pública estão sendo preparados para essas mudanças.

Todos os profissionais de Ciências Contábeis que buscam exercer um cargo ou emprego público na área de contabilidade devem ter em mente que a demanda por posturas menos tradicionais está progredindo e que o desafio das mudanças e aplicabilidade das normas voltadas para o setor público estará presente. Cabe a este futuro servidor público empregar meios no alcance de novas habilidades que o capacitem a enfrentar esses novos desafios (NÓBREGA *et al.*, 2011).

Portanto, nessa fase de transição da Contabilidade Pública, os contabilistas que oficiam no setor público devem buscar participar de seminários, palestras, entre outros eventos, buscando adquirir conhecimentos através de uma educação continuada, com vistas a atenderem às novas regras trazidas pelas NBCASP com maior eficiência.

### 3 METODOLOGIA

A construção do trajeto metodológico a ser utilizado no âmbito desta pesquisa iniciou-se com um levantamento bibliográfico na literatura especializada sobre a matéria destinada a prover o pesquisador dos conhecimentos necessários acerca do tema aprovação das NBCASP e os desafios dessa medida para os profissionais da Contabilidade que atuam no setor público.

No que diz respeito aos objetivos da pesquisa, entre as diversas classificações propostas pelos mais variados estudiosos da metodologia científica, optou-se pela que a apresenta nos níveis exploratório e descritivo, com base nos ensinamentos de Gil (1999) e Minayo (2000).

A opção pelos dois níveis apontados justificou-se porquanto se pretendeu ampliar os conhecimentos acerca do objeto de estudo, o que tornou a pesquisa exploratória bastante adequada, e também produzir dados descritivos a partir da fala e do comportamento observável dos entrevistados, para o que a pesquisa descritiva se apresentou apropriada (GIL, 1999; MINAYO, 2000).

Quanto à abordagem ou natureza da pesquisa, é qualitativa, em razão de o objetivo do tema em estudo dizer respeito a uma realidade que se apresenta bem mais rica do que qualquer teoria que se possa tecer sobre ela (MINAYO, 2000).

O delineamento desta pesquisa envolveu a realização de uma pesquisa bibliográfica em fontes secundárias de dados (GIL, 1999) e, em um segundo momento, de um estudo de caso, definido por Yin (2010) como um meio pelo qual se podem investigar fenômenos contemporâneos no próprio contexto em que se verificam, entre outros, cujos dados foram obtidos por meio de um questionário aplicado com os profissionais de Contabilidade que trabalham na Secretaria de Finanças do Município (Sefin) de Fortaleza.

Foi aplicado um questionário, com dez perguntas fechadas e de múltipla escolha, com oito contadores que trabalham no setor de Contabilidade do órgão. A amostra selecionada representa o universo de profissionais que trabalham na área contábil da entidade. Além disso,

realizou-se uma entrevista com a diretora responsável pela implementação das novas normas na Sefin/FOR.

#### 4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

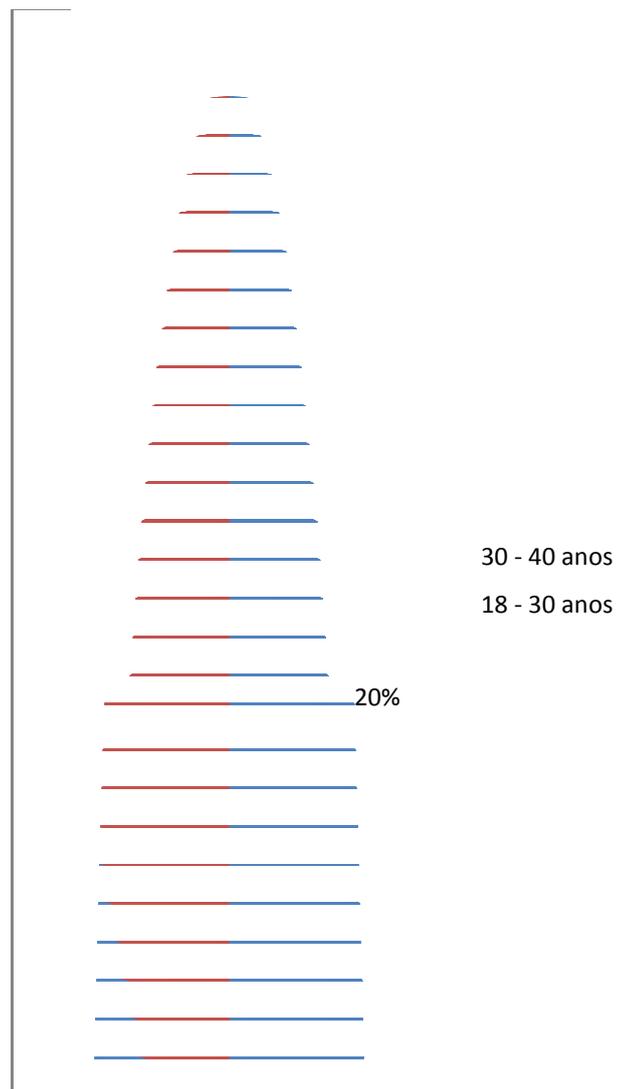
A Secretaria Municipal de Finanças (SEFIN) de Fortaleza é órgão integrante da administração direta do município de Fortaleza e tem como finalidade planejar, coordenar, supervisionar, executar, controlar e avaliar as atividades financeiras do Município por meio da política fiscal nas suas vertentes tributária e orçamentária.

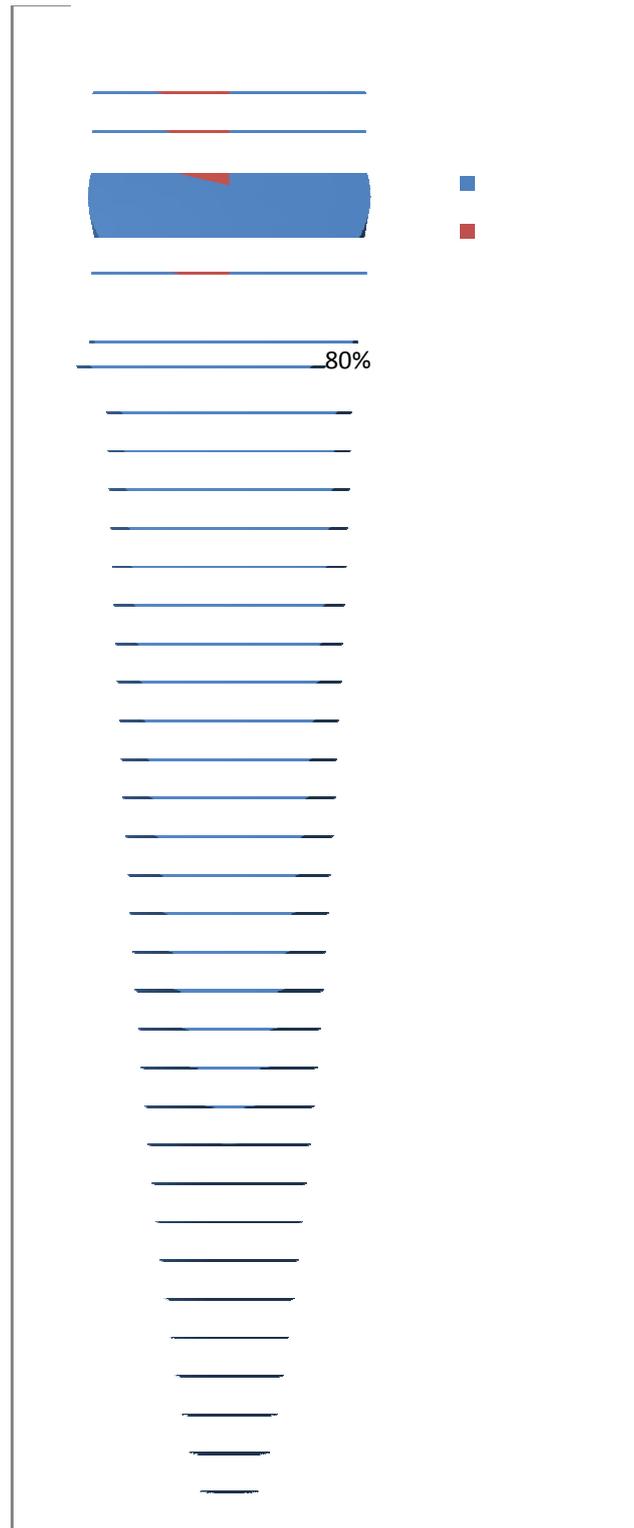
Tendo em vista que a Sefin tem como uma de suas funções efetuar a contabilidade do Município em todos os seus sistemas, foi elaborado um questionário a ser aplicado com os contadores que oficiam no órgão com o intuito de analisar a real situação de sua adaptação às Novas Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público (NBCASP). A seguir, apresenta-se a análise descritiva dos dados coletados.

##### 4.1 Perfil dos entrevistados

Indagados sobre a idade, 80% dos entrevistados assinalaram que possuem entre 30 e 40 anos. Já o restante (20%) tem entre 18 e 30 anos, conforme se pode visualizar no Gráfico 1:

Gráfico 1 – Idade dos entrevistados





Fonte: Elaborado pelo autor (2013).

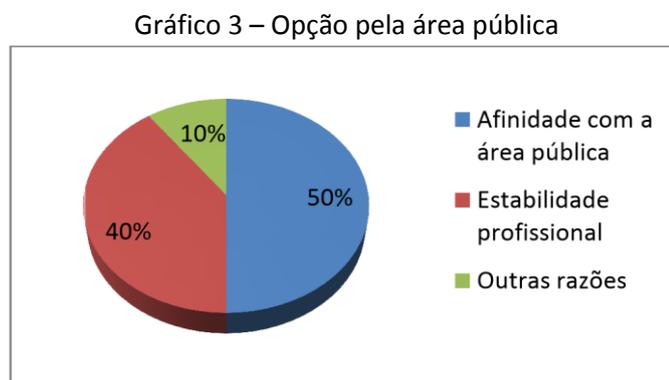
As respostas permitem inferir que a maioria dos contadores do órgão possui idade entre o intervalo de 30 e 40 anos, o que pode ser considerado um fator favorável à adaptação desses profissionais às novas regras, pois não é considerada uma faixa etária alta, fazendo com que esses profissionais possam ter menos resistências às mudanças.

## 4.2 Formação dos entrevistados

Indagados sobre a sua formação, 100% dos entrevistados declararam ser contadores. Pode-se observar, a partir das informações prestadas pelos respondentes, que todos que trabalham no setor de Contabilidade do órgão são bacharéis em contabilidade. Esse fato é favorável à adaptação desses profissionais às novas regras, pois eles já têm familiaridade com as diversas informações contábeis.

## 4.3 Razão de terem optado pela área pública

Com relação às motivações que os levaram a optar por desenvolver seu trabalho no âmbito do setor público, 50% declararam ter afinidade com a área pública, 40% apontaram a estabilidade profissional como motivo e os 10% restantes assinalaram outras razões (Gráfico 3):



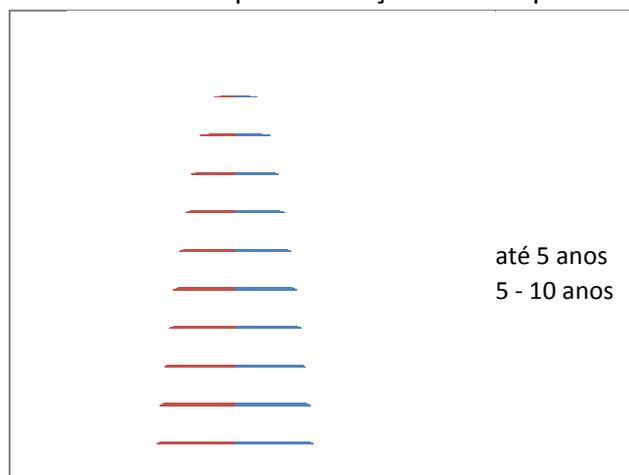
Fonte: Elaborado pelo autor (2013).

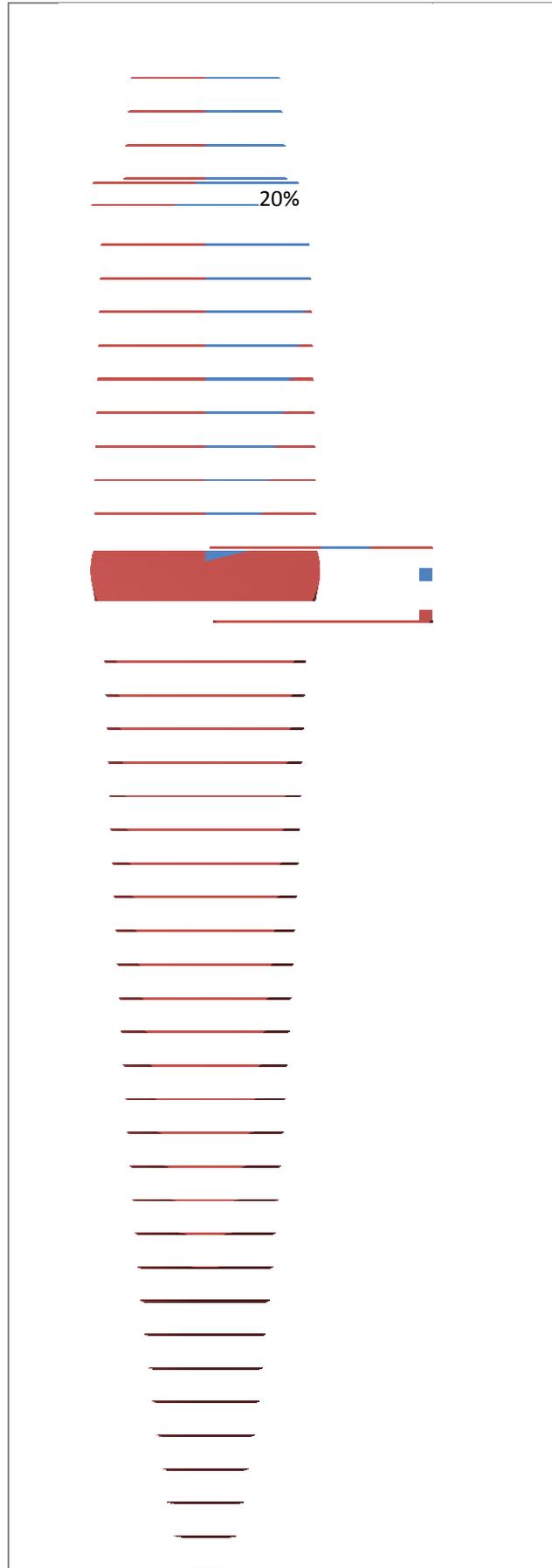
Com base nas informações obtidas, percebe-se que a maioria dos contadores da Sefin tem afinidade com a área pública, o que se considera um fator favorável ao manuseio das novas normas.

## 4.4 Tempo de atuação em órgão público

Indagados sobre o tempo de trabalho em órgão público, 80% dos respondentes informaram estar atuando nesse setor pelo período correspondente ao intervalo compreendido entre 5 e 10 anos, enquanto os 20% restantes trabalham até 5 anos, conforme se pode visualizar a partir das disposições desses dados no Gráfico 4:

Gráfico 4 – Tempo de atuação na área pública





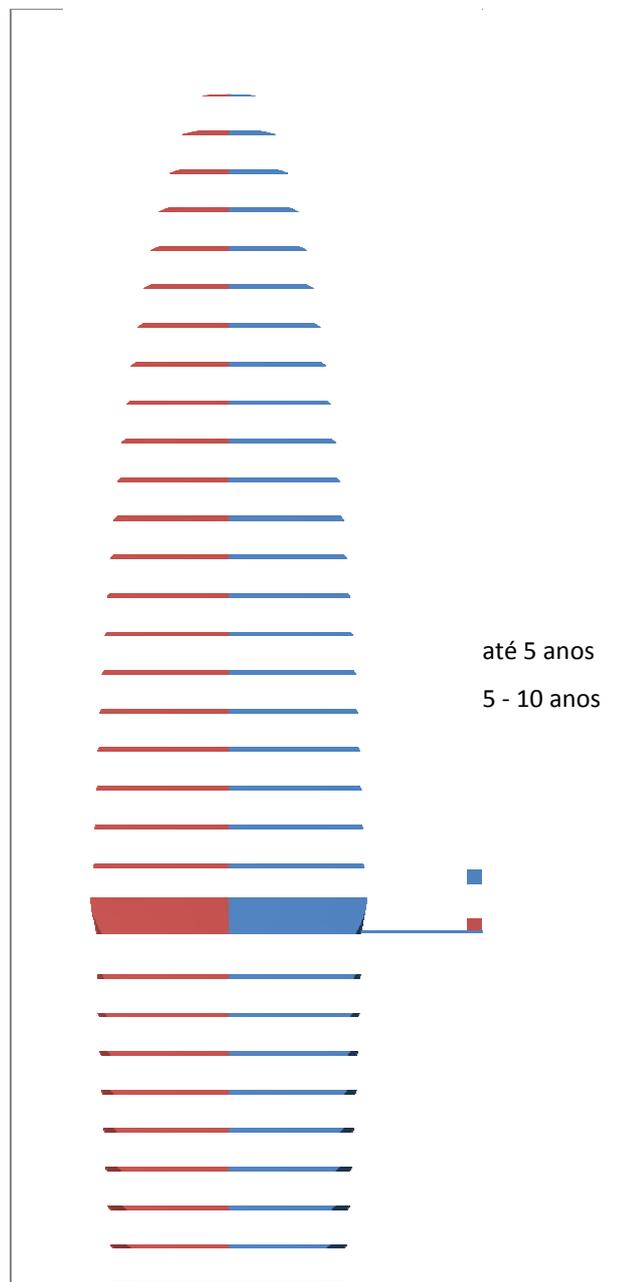
Fonte: Elaborado pelo autor (2013).

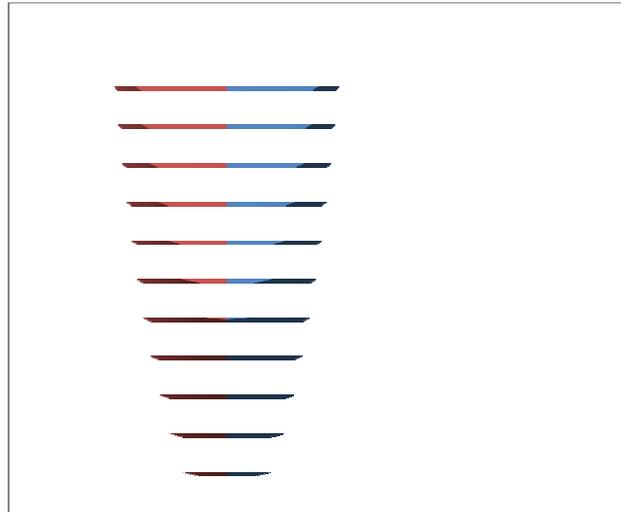
As respostas permitem inferir que os contadores da Sefin não trabalham há muito tempo na esfera pública, o que pode ser considerado um dado favorável em relação à adaptação desses profissionais às NBCASP, pois, caso estivessem há bastante tempo laborando na área pública, poderiam ser mais resistentes às mudanças, ou viciados em alguns procedimentos.

#### 4.5 Tempo de atuação na área contábil da entidade

Questionados com relação ao tempo em que trabalham na área contábil do órgão, 50% dos entrevistados responderam que oficiam nessa área por um período que não ultrapassa os 5 anos, enquanto os 50% restantes afirmaram que trabalham na área contábil por entre 5 e 10 anos.

Gráfico 5 – Tempo de atuação na área contábil da entidade





Fonte: Elaborado pelo autor (2013).

As respostas permitem inferir que os contadores do órgão não trabalham há muito tempo na área contábil da entidade, o que se considera um fator favorável à adaptação desses profissionais às novas normas, pois podem ser menos resistentes às mudanças.

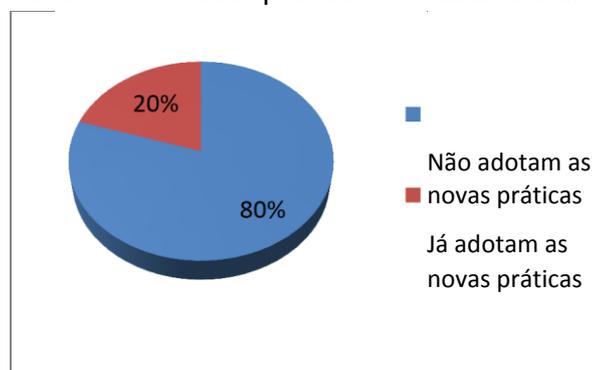
#### **4.6 Conhecimento acerca das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP)**

Em relação ao questionamento acerca do conhecimento ou não das NBCASP, 100% dos entrevistados declararam que estão cientes do surgimento dessas normas. Pode-se observar, a partir das informações prestadas pelos respondentes, que todos os contadores do órgão estão cientes da aprovação das NBCASP.

#### **4.7 Adoção das novas práticas no trabalho diário de escrituração contábil**

Indagados se já adotam as novas práticas no trabalho diário de escrituração contábil, 80% dos contadores responderam que ainda não o fazem, já os 20% restantes declararam que já estão adotando as novas práticas no dia-a-dia, como é possível evidenciar a partir dos dados expostos no Gráfico 7:

Gráfico 7 – Novas práticas no trabalho diário



Fonte: Elaborado pelo autor (2013).

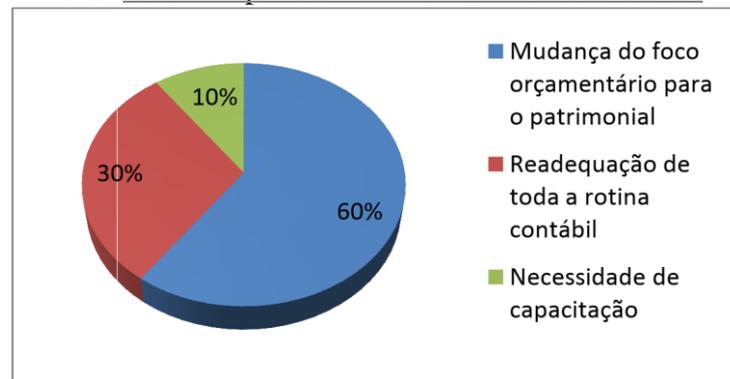
As respostas permitem inferir que a maioria dos contadores do órgão ainda não está adotando as novas práticas contábeis trazidas pelas NBCASP, o que pode ser considerado um fator desfavorável à

adaptação desses profissionais às novas regras, pois, no começo de 2014, as novas normas serão obrigatórias e eles já deverão estar adotando-as no seu trabalho cotidiano.

#### 4.8 Principal impacto verificado após a publicação das NBCASP

Indagados se o seu trabalho como contabilista sofreu algum impacto após a publicação das NBCASP e, em caso de resposta afirmativa, qual o principal impacto verificado, 100% dos contadores afirmaram que sofreram algum impacto com a publicação das NBCASP. Desses 100%, 60% declararam que o principal impacto foi a mudança do foco orçamentário para o patrimonial, 30% assinalaram que consistiu na necessidade que se impôs de readequação de toda a rotina contábil, e os 10% restantes apontaram para a necessidade de capacitação como o fator mais impactante resultante da aprovação das NBCASP. O Gráfico 8, na sequência, permite visualizar essas informações:

Gráfico 8 – Impacto das NBCASP na rotina diária



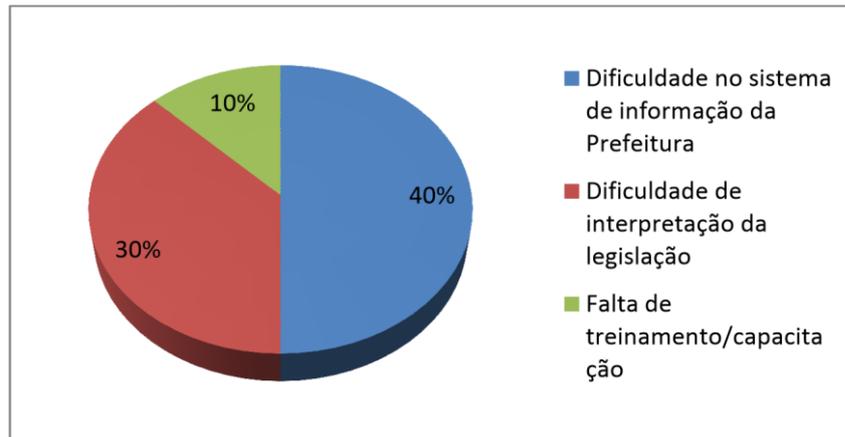
Fonte: Elaborado pelo autor (2013).

As respostas permitem inferir que a maioria dos contadores afirma que o principal impacto verificado é a mudança do foco orçamentário para o patrimonial, o que traduz a mudança do cerne existente na Contabilidade Pública. Esse fato gera uma dúvida: como os contadores sentiram impacto em suas atividades, se 80% ainda não está adotando as novas práticas no cotidiano?

#### 4.9 Principais dificuldades encontradas no processo de adaptação às mudanças provocadas pelas NBCASP

Indagados sobre as principais dificuldades encontradas no processo de adaptação às novas normas, 60% assinalaram que constitui na dificuldade no Sistema de Execução Orçamentária do Município, 30% afirmaram que há uma dificuldade de interpretação da legislação e 10% apontaram a falta de treinamento/capacitação.

Gráfico 9 – Dificuldades na adaptação às NBCASP



Fonte: Elaborado pelo autor (2013).

As respostas permitem inferir que a principal dificuldade que está sendo verificada pela maioria dos contadores da SEFIN, no processo de adaptação às novas normas, é a dificuldade encontrada no Sistema de Execução Orçamentária do Município (SIOF), o qual se encontra com uma tecnologia obsoleta e pouco amigável para os seus usuários.

#### **4.10 Incentivo pela gestão da entidade em relação à busca da atualização profissional**

No que diz respeito especificamente à existência de incentivo por parte da gestão do órgão para que se atualizem profissionalmente, 100% dos contadores afirmaram que a gestão da entidade os estimula continuamente a buscar novos conhecimentos. As respostas permitem inferir que não falta, por parte da gerência do órgão, incentivo com o intuito de fazer que os contadores busquem a atualização profissional. Esse dado é importante, pois a cultura do órgão não está enraizada, ou seja, há uma flexibilização, por parte da gerência do órgão, com o intuito de tornar práticas essas novas regras.

A seguir é destacada a entrevista que foi realizada com a diretora da SEFIN, que está responsável pelo processo de adaptação às novas regras no âmbito desse órgão.

Na primeira pergunta, indagou-se como está sendo o processo de adaptação às mudanças trazidas pelas NBCASP no setor de contabilidade da SEFIN Fortaleza.

O processo é complexo e exige a adoção de um novo modelo de gestão, o desenvolvimento de sistemas de informação integrados, e uma forte mudança cultural. O processo de adaptação está sendo executado com treinamento para os servidores das áreas contábil, administrativa e financeira, com o redesenho de processo e com o desenvolvimento de um novo sistema de execução contábil.

Dando continuidade à entrevista, questionou-se se houve algum tipo de treinamento com vistas à capacitação dos contadores do órgão e, se positivo, quais foram esses treinamentos.

Sim, os servidores da célula de contabilidade da SEFIN estão participando ativamente dos eventos realizados pelo Conselho Regional de Contabilidade do Estado do Ceará e pela Secretaria do Tesouro Nacional. Além disso, estão previstos outros treinamentos ao longo do exercício de 2014.

Na terceira pergunta realizada, procurou-se identificar, na opinião da diretora, qual o principal impacto verificado na profissão do contador da área pública com a aprovação das novas normas.

Para o contador que passou muito tempo focado em uma visão orçamentária, o impacto é enorme. Para o profissional que se manteve atualizado com as mudanças contábeis nos últimos anos, é uma oportunidade para mostrar um serviço de qualidade, uma informação útil para o processo decisório e também para proporcionar um controle social mais efetivo.

Por último, procurou-se responder a uma dúvida que foi gerada. Em virtude de alguns contadores da SEFIN terem afirmado que estão tendo uma certa dificuldade com o Sistema de Execução Orçamentária atual do município (SIOF), indagou-se quais seriam essas dificuldades.

Esse sistema utiliza uma tecnologia obsoleta e pouco amigável para os usuários. Está em desenvolvimento um novo sistema para o exercício de 2014, em ambiente web, completamente adequado às NBCASP, espera-se que esse novo sistema supra as dificuldades relatadas pelos contadores.

Pode-se observar, a partir das respostas prestadas, que, apesar de o processo de adaptação às NBCASP ser complexo, os servidores da SEFIN/FOR estão se mobilizando para atender à exigência de obrigatoriedade para o ano de 2014.

## **5 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Avaliar as opiniões dos envolvidos no processo de adaptação às novas regras incidentes na Contabilidade Pública é indispensável para a excelência dessa nova era da informação contábil.

A pesquisa evidenciou que a maioria dos contadores que trabalham na Sefin/FOR afirma que a principal dificuldade verificada nesse processo de mudança refere-se ao manuseio do Sistema de Execução Orçamentária do Município (SIOF), devido à falta de informações atualizadas acerca das novas normas. A direção do órgão espera que essa dificuldade seja suprida, pois está em desenvolvimento um novo sistema para o exercício de 2014, em ambiente web, completamente adequado às NBCASP.

Outro fato observado na pesquisa diz respeito ao principal impacto verificado pelos contadores do órgão com a inserção das novas regras. Apesar de não adotarem ainda as novas práticas no trabalho diário de escrituração contábil, o principal impacto apontado pela maioria dos respondentes foi a mudança do foco orçamentário para o patrimonial. A direção do órgão afirmou que, para o contador que passou muito tempo focado em uma visão orçamentária, esse impacto é grande. Mas, para o profissional que se manteve atualizado com as mudanças contábeis nos últimos anos, pode ser uma oportunidade de mostrar um serviço de qualidade.

Essa conjuntura traduz a mudança de ênfase na Contabilidade Pública. O orçamento deixa de ser o protagonista da história da administração pública e passa a ser um coadjuvante importante que trata do fluxo de caixa do governo.

Vale também destacar a mudança de postura que deve ser adotada pelos contadores do setor público, os quais devem estar sempre buscando novos conhecimentos acerca da sua profissão, com o

intuito de contribuir para a eficiência da entrada nessa nova era da informação contábil. Conforme a gerência do órgão, os servidores da célula de contabilidade da Sefin estão participando ativamente dos eventos realizados pelo Conselho Regional de Contabilidade do Estado do Ceará e pela Secretaria do Tesouro Nacional.

Além disso, importa mencionar que os contadores que oficiam na Sefin/FOR estão sendo devidamente capacitados para atenderem a essas mudanças, as quais deverão estar obrigatoriamente inseridas no trabalho cotidiano desses profissionais no início do ano de 2014. O processo de adaptação está sendo executado com treinamento para os servidores das áreas contábil, administrativa e financeira, com o redesenho de processo e com o desenvolvimento de um novo sistema de execução contábil.

Diante disso, a pesquisa atingiu o seu objetivo, uma vez que identificou, na percepção dos profissionais do segmento contábil da Sefin/FOR, as dificuldades que estão sendo encontradas no processo de adaptação às NBCASP. Contribui-se, assim, para a eficiência na aplicação dessas novas regras.

Todavia, são muitas as mudanças trazidas pelas novas normas, o que requer mais atenção, mais dedicação por parte dos contadores do órgão. Deve-se considerar, também, que os resultados obtidos representam a realidade dos profissionais da contabilidade da Secretaria de Finanças do Município de Fortaleza (Sefin/FOR), sugerindo-se a realização de outras pesquisas que permitam identificar se o mesmo fenômeno está se repetindo em outras instituições, de modo a se obter um quadro consistente das principais dificuldades existentes nesse processo.

## REFERÊNCIAS

ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade Pública na gestão municipal**. São Paulo: Atlas, 2002.

CAPIBERIBE, Zélia Inácio Mendonça; MARTINS, Mário de Souza. **Considerações sobre as novas normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público e seus impactos**. 2012. Disponível em: <[http://www.tce.ms.gov.br/portal/lista\\_artigos/detalhes/161113](http://www.tce.ms.gov.br/portal/lista_artigos/detalhes/161113)>. Acesso em: 20 set. 2013.

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

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. **Introdução à teoria da contabilidade**: para o nível de graduação. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos; FARIA, Ana Cristina de. **Introdução à teoria da contabilidade para o nível de graduação**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade pública**: teoria e prática. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MACHADO, Patrícia de Souza. **A profissão do contador público na visão dos acadêmicos do curso de Ciências Contábeis e profissionais públicos atuantes na esfera municipal da região da Amesc e Amrec**. 2010. 74 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) – Faculdade de Ciências Contábeis, Universidade do Extremo Sul Catarinense, Criciúma, 2010. Disponível em: <<http://www.bib.unesc.net/biblioteca/sumario/00004C/00004CAB.pdf>>. Acesso em: 10 set. 2013.

MARTINS, Mônica Maria Echeverria *et al.* Novo modelo de gestão patrimonial do estado de Pernambuco: o controle dos bens públicos à luz das novas normas brasileiras de contabilidade

(NBCASP). In: CONGRESSO CONSAD DE GESTÃO PÚBLICA, 6, 16 a 18 abr. 2013, Brasília, DF. **Anais...**, Brasília, DF. Disponível em: <[http://www.escoladegoverno.pr.gov.br/arquivos/File/2013/V\\_CONSAD/VI\\_CONSAD/173.pdf](http://www.escoladegoverno.pr.gov.br/arquivos/File/2013/V_CONSAD/VI_CONSAD/173.pdf)>. Acesso em: 1º set. 2013.

MINAYO, Maria Cecília de Souza (Org.). **Pesquisa social: teoria, método e criatividade**. 16. ed. Petrópolis, RJ: Vozes, 2000.

NÓBREGA, Thaise Corcino *et al.* O que se exige na área de Contabilidade Pública em concurso público?. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 11., 28-29 jul. 2011, São Paulo. **Anais...**, São Paulo: USP, 2011. Disponível em: <<http://repositorio.bc.ufg.br/bitstream/handle/123456789/419/O%20que%20se%20exige%20na%20%C3%A1rea%20de%20contabilidade%20p%C3%ABblica%20em%20concurso%20p%C3%ABlico.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 6 set. 2013.

QUINTANA, Alexandra C. *et al.* **Contabilidade Pública: de acordo com as Novas Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público e a Lei de Responsabilidade Fiscal**. São Paulo: Atlas, 2011.

RAUPP, Bruna L. *et al.* **O perfil do profissional da contabilidade do ramo de serviço público**. 2010. Disponível em: <<http://www.nemac.ufsc.br/visualizar/publico.pdf>>. Acesso em: 3 set. 2013.

ROCHA, Ricardo. **Nós estamos preparados. E você?** GovBR, 22 out. 2012. Disponível em: <<http://www.govbr.com.br/casp/nbcasp-nos-estamos-preparados-e-voce/>>. Acesso em: 15 ago. 2013.

ROSA, Maria Berenice. **Contabilidade do setor público**. São Paulo: Atlas, 2011.

SÁ, Antonio Lopes de. **Fundamentos de contabilidade geral**. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2005.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental: um enfoque administrativo da nova contabilidade pública**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

SIU, Marx Chi Kong. Fortalecimento da contabilidade governamental a partir das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, n.181, p.15-25, jan./fev., 2010.

SLOMSKI, V. **Manual de Contabilidade Pública: um enfoque na contabilidade municipal, de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

TOLEDO FILHO, Jorge Ribeiro. **A Evolução do Pensamento Contábil: crítica de alguns aspectos contábeis da legislação brasileira**. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Economia e Administração, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1980.

YIN, R. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 4. ed. Porto Alegre. Bookman, 2010.