



Universidade Federal da Paraíba - UFPB
Centro de Educação – Centro de Ciências Sociais Aplicadas
Mestrado Profissional Gestão em Organizações Aprendentes

SUELI DA SILVA BEZERRA

**INFORMAÇÕES CONTÁBEIS DE MUNICÍPIOS: propostas para superação de
erros, através de práticas alinhadas à Gestão do Conhecimento**

João Pessoa
2013

SUELI DA SILVA BEZERRA

INFORMAÇÕES CONTÁBEIS DE MUNICÍPIOS: propostas para superação de erros, através de práticas alinhadas à Gestão do Conhecimento

Dissertação apresentada ao Curso de Mestrado Profissional: Gestão em Organizações Aprendentes, da Universidade Federal da Paraíba – UFPB, da linha de pesquisa Aprendizagem em Organizações, como requisito para obtenção do título de mestre em Gestão em Organizações Aprendentes.

Orientadora: Profa. Dra. Marisete Fernandes de Lima
Coorientadora: Profa. Dra. Simone Bastos Paiva

João Pessoa
2013

SUELI DA SILVA BEZERRA

INFORMAÇÕES CONTÁBEIS DE MUNICÍPIOS: propostas para superação de erros, através de práticas alinhadas à Gestão do Conhecimento

Dissertação apresentada ao Curso de Mestrado Profissional: Gestão em Organizações Aprendentes, da Universidade Federal da Paraíba – UFPB, da linha de pesquisa Aprendizagem em Organizações, como requisito para obtenção do título de mestre em Gestão em Organizações Aprendentes.

Orientadora: Marisete Fernandes de Lima, Profa. Dra.
Coorientadora: Simone Bastos Paiva, Profa. Dra.

Dissertação aprovada em: 27/06/2013

Banca Examinadora:

Profa. Dra Marisete Fernandes de Lima
Orientadora

Profa. Dra. Marcia Reis Machado
Examinador Externo - PMI PGCC/UFPB

Profa. Dra. Emeide Nóbrega Duarte
Membro MPGOA - UFPB

*Ninguém educa ninguém, ninguém
educa a si mesmo, os homens se educam
entre si, mediatizados pelo mundo.
(Paulo Freire)*

AGRADECIMENTOS

A DEUS por tudo que recebi na vida, afinal, é dele a VITÓRIA.

A meus pais (in memoriam), pela vida.

A Paulo, meu esposo, pela colaboração e compreensão em minhas ausências.

A meus filhos, Filipe e Pedro, fontes de inspiração no meu caminhar.

A minha orientadora, Marisete Fernandes, pela dedicação, compreensão e paciência com que norteou a pesquisa.

A coorientadora Simone Bastos, pela valiosa contribuição.

Aos docentes do MPGOA, pela disponibilidade e atenção.

Aos servidores da secretaria do MPGOA, pela cordialidade.

As colegas de turma, pela troca de experiência e contribuições quando solicitadas, especialmente, as amigas Josi e Patrícia.

Aos dirigentes do TCE-PB, incluindo o Secretário da Escola de Contas, que se empenharam na concretização do convênio firmado com a UFPB, dando a oportunidade aos servidores daquele órgão cursar o Mestrado Profissional.

Aos servidores da Assessoria Técnica do TCE-PB, especialmente a Fábio, pelos valiosos saberes compartilhados sobre as ferramentas de tecnologia de informação a serviço dos jurisdicionados;

Aos colegas de trabalho pelo incentivo.

Aos sujeitos da pesquisa que responderam inquietações da pesquisadora, contribuindo para apresentação de resultados.

RESUMO

BEZERRA, Sueli da Silva. **Informações contábeis de municípios:** propostas para superação de erros, através de práticas alinhadas à Gestão do Conhecimento. 106 fl. Dissertação (Mestrado Profissional de Gestões em Organizações Aprendentes). Universidade Federal da Paraíba – UFPB, João Pessoa - PB, 2013.

O estudo teve como objetivo diagnosticar os fatores causadores de erros nas informações contábeis, evidenciados em prestações de contas municipais, de modo a propor práticas alinhadas à Gestão do Conhecimento, no intuito de superação desses erros. Buscou-se: identificar quais os erros nas informações contábeis são evidenciados nos relatórios dos técnicos de controle externo; compreender a natureza dos erros; e identificar as competências necessárias aos profissionais para desenvolver as atividades na área contábil. A pesquisa caracteriza-se como descritiva, com abordagem qualitativa. O universo da pesquisa de campo foi constituído por Contadores, bem como por técnicos de controle externo no âmbito do Tribunal de Contas do Estado da Paraíba (TCE-PB), sujeitos estes que, respectivamente, elaboram e analisam as prestações de contas municipais, perfazendo um total de 95 profissionais. A coleta dos dados foi através de entrevistas semiestruturadas, bem como documental. Os resultados mostraram que os erros nas informações contábeis têm como principais fatores causadores: falta de preparo técnico dos operadores contábeis nas prefeituras; dificuldade de realizar registros dos fatos em tempo real; ausência de informações ou de apresentação de documentação em tempo oportuno para o registro contábil; pouco interesse dos operadores na atualização profissional, através de participações em eventos da categoria contábil; ausência de incentivo dos gestores municipais para que os operadores participem desses eventos. Quanto às competências necessárias ao operador para desenvolver a atividade contábil, os resultados mostraram que: o ideal é que seja técnico em contabilidade ou bacharel em Ciências Contábeis; tenha domínio das tecnologias da informação disponíveis; a formação continuada deve fazer parte do seu cotidiano. As propostas decorrentes da pesquisa são no sentido de que as unidades municipais de controle contábil: realizem mapeamento do conhecimento já existente; desenvolvam novas competências técnicas e informacionais alinhadas aos novos paradigmas impostos pela nova contabilidade pública; utilizem o repositório de informações do sistema TRAMITA disponível no portal do TCE-PB, criando um banco de dados interno, constituído dos possíveis erros nas informações contábeis, citados nos relatórios técnicos inerentes às contas das quais são responsáveis; criem repositórios de conhecimento; criem ferramentas de colaboração e reforcem o uso das já existentes, como fóruns de discussão, comunidades de prática e arenas de aprendizagem, que favoreçam práticas de Gestão do Conhecimento.

Palavras-chaves: Gestão do conhecimento. Contabilidade pública municipal. Erros Contábeis.

ABSTRACT

BEZERRA, Sueli da Silva. **Accounting Informations of Municipalities**: proposals for overcoming errors through practices aligned to Knowledge Management. 106 fl. Dissertation (Master of Professional of Management Organizations Learners). Federal University of Paraíba - UFPB, João Pessoa - PB, 2013.

The study aimed to diagnose the causative factors of errors in accounting information disclosed in the provision of municipal accounts in order to propose practices aligned to Knowledge Management, in order to overcome these errors. We sought to: identify which errors in the financial informations are disclosed in the reports of technical external control; understand the nature of the errors, and to identify the skills necessary for professionals to develop activities in the accounting. The research is characterized as descriptive, a qualitative approach. The universe of research field was made up of Counters, as well as external control technicians in the Court of Auditors of the State of Paraíba (TCE-PB), these subjected which, respectively, in the produce and in the analyze the benefits of municipality accounts, for a total of 95 professionals. Data collection was through structured interviews and in documents. The results showed that the errors in the accounting informations, have as main causative factors: lack of technical preparation of accounting operators in the prefectures; difficulty of making records of events in real time, lack of information or to submit documents on time for accounting register; little interest from operators in professional development through participation in events accounting category; absence of municipal managers incentive for operators to participate in these events. As regards the powers necessary for the operator to develop the accounting activity, the results showed that: the ideal is to be the technical accounting or Licensed in Accounting; has to have field of information technologies available; continuing education should be part of your daily life. The proposals arising from the research are in the sense that the municipal units of accounting control: realizing mapping existing knowledge; in the develop new skills and techniques informational, aligned to new paradigms imposed by the new public accounting, using the TRAMITA repository available in the portal of TCE-PB, in the create an internal database, consisting of possible errors in the accounting information, in cited technical reports in the attached accounts of which they are responsible; in creating knowledge repositories; in creating collaboration tools and enhance the use of existing ones, such as discussion forums, communities of practice and arenas of learning, that promote knowledge management.

Keywords: Knowledge management. Public accounting of municipality. Accounting Errors.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 01 – Estrutura da Dissertação	18
Figura 02 – Habilidades para o processo de aprendizagem organizacional	21
Figura 03 – Diagrama do Fluxo de Dados do SAGRES	52
Figura 04 – Inferência ou indução estatística	58
Figura 05 – Estrutura da pesquisa.....	63
Figura 06 – Dinâmica de utilização dos repositórios informacionais dos TC	92
Figura 07 – Intervalos de confiança.....	101
Figura 08 – Produtos vinculados ao sistema eletrônico de dados do TCE-PB – TRAMITA.....	106
Quadro 01 - Balanços estabelecidos pela Lei nº 4.320/64	41
Quadro 02 - Fórmula de cálculo da amostra para uma população finita	59
Quadro 03 - Composição da amostra – sujeitos Contadores	60
Quadro 04 - Caracterização dos municípios cujos Contadores compõem a amostragem	61
Quadro 05 - Temas e categorias	66
Quadro 06 – Probabilidade de acerto.....	101

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ACP - Auditores de Contas Públicas
ASTEC - Assessoria Técnica do Tribunal de Contas do Estado da Paraíba
CASP - Contabilidade Aplicada ao Setor Público
CFC - Conselho Federal de Contabilidade
CI - Ciência de Informação
DIAFI - Diretoria de Auditoria e Fiscalização
FUNDEB - Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e Valorização dos Profissionais da Educação
IASB - *International Accounting Standards Board*
IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IES - Instituições de Ensino Superior
IFAC - *International Federation of Accountants*
LDO - Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA - Lei Orçamentária Anual
LRF - Lei de Responsabilidade Fiscal
MCASP- Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
NBC T - Normas Brasileiras de Contabilidade de cunho Técnico
NBCASP - Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público
NICSP - Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público
PPA - Plano Plurianual
REO - Relatório Resumido de Execução Orçamentária
SAGRES - Sistema de Acompanhamento da Gestão dos Recursos da Sociedade
SI - Sistemas de Informação
STN - Secretaria do Tesouro Nacional
TCE-PB - Tribunal de Contas do Estado da Paraíba

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	12
1.1 DELIMITAÇÃO DO TEMA E ANÁLISE DA SITUAÇÃO PROBLEMA	12
1.2 QUESTÕES	14
1.3 OBJETIVOS	15
1.3.1 Objetivo Geral	15
1.3.2 Objetivos Específicos	15
1.4 JUSTIFICATIVA	15
2 REVISÃO DE LITERATURA	19
2.1 APRENDIZAGENS, CONHECIMENTOS E COMPETÊNCIAS	19
2.1.1 Contextualizando Aprendizagem Organizacional	19
2.1.2 Aspectos inerentes à Gestão do Conhecimento	23
2.1.3 Experiências e capacitação para o trabalho no contexto da aprendizagem de adultos	29
2.1.4 A competência informacional como pressuposto para a aprendizagem	33
2.2 CONTROLES DE RECURSOS PÚBLICOS MUNICIPAIS	34
2.2.1 Conceituando controles	34
2.2.2 Perspectivas para a nova Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP) no Brasil	36
<i>2.2.2.1 Relevância do Registro Contábil para fidedignidade das informações de acordo com as NBCASP</i>	<i>38</i>
<i>2.2.2.2 Nova estrutura do Sistema Contábil</i>	<i>40</i>
2.2.3 Princípios norteadores da Contabilidade e da Administração Pública no Brasil	43
2.2.4 Controle interno na Administração Pública Municipal	45
2.2.5 Controle externo à luz das normas que permeiam e regulamentam o registro da informação contábil no setor público no Brasil	46
2.3 TECNOLOGIAS DE INFORMAÇÃO DISPONIBILIZADAS PARA O EXERCÍCIO DO CONTROLE EXTERNO NO ÂMBITO DO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO (TCE-PB)	48
2.3.1 O Sistema de Acompanhamento da Gestão dos Recursos da Sociedade - SAGRES	50
2.3.2 O Sistema de Tramitação Eletrônica de Processos - Tramita	52
2.3.3 O Portal do Gestor	53
2.3.4 O Sistema de Gestão de Obras Georreferenciadas da Paraíba-Geo-PB.	54
3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	56
3.1 CARACTERIZAÇÃO DO ESTUDO	56
3.2 UNIVERSOS E PARTICIPANTES DA PESQUISA	57
3.3 O PROCESSO E INSTRUMENTOS DE COLETA DE DADOS	62

3.4 ESTRATÉGIA DE TRATAMENTO DOS DADOS.....	65
4. ANÁLISES, INTERPRETAÇÃO DO CONTEÚDO DAS ENTREVISTAS E RESULTADOS.....	67
4.1 ERROS DE REGISTROS CONTÁBEIS RECORRENTES.....	68
4.1.1 Processo de registros contábeis	68
4.1.2 Tipos de erros mais frequentes	70
4.1.3 Fatores de ocorrência de erros	71
4.1.4 Causas de desatendimento aos princípios e técnicas contábeis	73
4.1.5 Ocorrência de retrabalhos.....	74
4.1.6 Dificuldades enfrentadas na atividade contábil	75
4.2 GERENCIAMENTO DA APRENDIZAGEM E COMPETÊNCIAS DOS OPERADORES	76
4.2.1 Desenvolvimento de competências e relevância de capacitações.....	76
4.2.2 Relação entre capacidade e interesse.....	77
4.2.3 Avaliação das necessidades de formação e aprendizagem.....	78
4.2.4 Contribuições de experiências anteriores	79
4.2.5 Nível de preparo para a nova CASP.....	80
4.2.6 Sugestões para aproximação ao ideal técnico contábil	81
4.3 GESTÃO DO CONHECIMENTO EM UNIDADES MUNICIPAIS DE CONTROLE CONTÁBIL	82
4.3.1 Papel do coordenador.....	82
4.3.2 Prática reflexiva e crítica	83
4.3.3 Contribuição e estímulo do coordenador na atuação e formação do operador.....	84
4.3.4 Comunicação entre núcleo financeiro e núcleo contábil	84
4.3.5 Armazenamento e disseminação do conhecimento	85
4.4 SÍNTESE DOS RESULTADOS	86
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES	89
REFERÊNCIAS	94
APÊNDICE A - INTERVALO DE CONFIANÇA ESTATÍSTICA	101
APÊNDICE B - ROTEIRO DE ENTREVISTA INDIVIDUAL	102
APÊNDICE C - ROTEIRO DE ENTREVISTA - GRUPO FOCAL.....	104
APÊNDICE D - TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIMENTO.....	105
ANEXO A - PRODUTOS VINCULADOS AO SISTEMA ELETRÔNICO DE DADOS DO TCE-PB - TRAMITA.....	106

1 INTRODUÇÃO

Nesta seção é apresentada a introdução desta pesquisa, dividida em quatro partes: delimitação do tema e análise da situação problema, objetivos da pesquisa, justificativa e estrutura do trabalho. Essas partes ajudam o leitor a compreender a temática do estudo.

1.1 DELIMITAÇÃO DO TEMA E ANÁLISE DA SITUAÇÃO PROBLEMA

Legitimamente e moralmente, os gastos públicos devem ocorrer para atender às necessidades da população e interesse coletivo, portanto, são decorrentes de prestação ou disponibilização de serviços públicos e de aquisição de bens públicos. Todos os atos e fatos da administração pública que ocorrem para atender essa finalidade pública devem ser registrados contabilmente e informados à população, diretamente ou por meio de seus representantes. Assim, o adequado registro contábil desses atos e fatos favorecem a transparência e controle dos gastos públicos.

Idealizou-se esta pesquisa devido ao desejo de ver unidades de controle contábil, vinculadas a prefeituras, compartilhando informações, melhor gerindo o conhecimento dos seus atores, ante as novas tecnologias implantadas por imposição técnico-legal, de modo a minimizar a ocorrência de erros constatados em prestações de contas.

Para realizá-la uma revisão de literaturas inerentes ao tema foi necessária, também foi importante, durante todo o percurso da pesquisa, a experiência da candidata tanto como executora de registros contábeis, função exercida no passado, como agente fiscalizador, função exercida no presente.

A preocupação com os erros contábeis incentivou a pesquisadora a conhecer as causas dos mesmos, pois as consequências já eram factíveis no desempenho de sua função como técnica do controle externo, no âmbito do Tribunal de Contas do Estado da Paraíba (TCE-PB). E, em relação ao estudo de aprendizagem organizacional e gestão do conhecimento, o interesse vem da hipótese de que através da aplicação das práticas dessa área, poder-se-ia proporcionar aos agentes operadores dos sistemas contábeis - equiparados a servidores públicos, para fins da

pesquisa - a superação de deficiências que culminam na elaboração de demonstrativos contábeis equivocados.

Os municípios do Estado da Paraíba apresentam ao TCE-PB os registros dos eventos financeiro-contábeis constantes em seus sistemas de informação, através da base dos dados do Sistema de Acompanhamento da Gestão dos Recursos da Sociedade (SAGRES), o qual se trata de um sistema desenvolvido no âmbito do TCE-PB, que captura tais informações e as divulgam internamente e por meio da internet. O SAGRES foi idealizado com a finalidade de aprimorar a transparência, fiscalização e a análise das contas de gestões públicas dos entes jurisdicionados.

A ausência de disseminação de conhecimento individual e organizacional entre os servidores públicos é um problema geral percebido quando da utilização de um serviço público ou ao solicitar alguma informação, visto que, muitas vezes o usuário do serviço é encaminhado para o setor seguinte, sem maiores esclarecimentos, e fica sem se saber se isso é por falta de conhecimento ou se é por uma boa dose de descompromisso do servidor.

Essa problemática também é visualizada quando nos deparamos com as informações constantes nos demonstrativos financeiros que são alimentadas e produzidas por servidores públicos e prestadores de serviços de contabilidade municipal, no Estado da Paraíba, e apresentados ao TCE-PB.

Tal problemática não atinge somente serviços prestados por servidores de nível fundamental e médio, porquanto, entre os servidores de nível superior, existe certa segregação exacerbada de funções. Isto é percebido à medida que cada qual permanece isolado em ilhas de trabalho e, muitas vezes, engessam seus conhecimentos absorvidos nos bancos das instituições de ensino superior (IES).

Ademais, percebe-se que, quando os egressos das IES são lançados no mercado de trabalho e nomeados para cargos ou funções públicas, nem sempre, estão preparados para exercer as atividades inerentes à sua profissão. Ressaltando que estas nomeações podem se dá por meio de concurso público ou não, dependendo do cargo ou função a ser exercida.

Todavia hoje, no mundo globalizado a formação continuada é vista como indispensável aos egressos dos cursos superiores, uma vez que a necessidade de evolução periódica é notória. Na construção do saber é imperativa a quebra dos paradigmas vigentes, de forma que os estudantes/treinandos do presente possam se transformar em excelentes profissionais de amanhã.

Os profissionais egressos dos cursos de Ciências Contábeis, assim como de outros cursos das ciências sociais (por exemplo, administração, economia) atuam tendo como matéria prima a informação, seja no processo de análise ou no fornecimento dela, em forma de relatórios, projetos, planejamentos organizacionais etc. Assim, ao realizar suas atividades cotidianas, o processo de aprendizagem desses profissionais, naturalmente, é impactado pelas informações que os cercam.

Seja qual for o motivo da apresentação de informações equivocadas inseridas no sistema SAGRES, a aplicação de práticas de gestão de conhecimento, no entendimento da pesquisadora, é bem-vinda, pois, espera-se aumento de motivação e de autoestima de servidores, bem como maior satisfação e credibilidade da população, usuária do sistema, em relação às informações disponibilizadas.

Repisa-se que, como ponto de partida, para realizar a presente pesquisa, trabalhou-se com os erros contábeis apontados nos relatórios dos técnicos do controle externo do Estado da Paraíba como itens de irregularidades nas contas. Foi verificada pela pesquisadora a recorrência desses erros, bem como as punições sofridas pelos gestores decorrentes das constatações dos mesmos, os quais permaneceram, nos processos respectivos de análises de contas, sem justificativas plausíveis e/ou sem a comprovação tempestiva de que a irregularidade constatada foi por conta de erros de registros contábeis cometidos.

Como contribuição decorrente do presente estudo, vislumbra-se a possibilidade de os operadores de unidades de controle contábil, que se beneficiarem com as práticas de gestão do conhecimento propostas, mudarem seus comportamentos, de modo a elaborar trabalhos e demonstrativos em conformidade com as exigências técnico-legais, diminuindo a possibilidade de equívocos e consequentemente tornando a gestão pública mais transparente, evitando inclusive as sanções legais aplicadas aos gestores, decorrentes desses equívocos.

1.2 QUESTÕES

Ante ao contexto apresentado, a pesquisa visou responder as seguintes questões:

- ✓ Quais os erros recorrentes encontrados nos registros das informações contábeis inseridos no SAGRES-municipal?
- ✓ Quais os fatores causadores desses erros recorrentes?

- ✓ Que práticas de gestão do conhecimento podem ser implementadas nas unidades de controle contábil, de municípios de pequeno e médio porte, de modo a prevenir ocorrência de erros?

1.3 OBJETIVOS

1.3.1 Objetivo Geral

Diagnosticar os fatores causadores de erros nas informações contábeis, evidenciados em prestações de contas municipais, de modo a propor práticas alinhadas à Gestão do Conhecimento, no intuito de superação desses erros.

1.3.2 Objetivos Específicos

- ✓ Investigar em documentos públicos disponíveis no âmbito do TCE-PB, os tipos de erros recorrentes quando do registro das informações nos sistemas capturados pelo SAGRES;
- ✓ Identificar os fatores causadores desses erros nos processos de execução financeira e de registros contábeis;
- ✓ Identificar as competências necessárias para desenvolver as atividades nas unidades de setores contábeis;
- ✓ Propor, à luz da literatura, práticas na área de Gestão do Conhecimento, que podem aumentar a capacidade de gerar, difundir e armazenar conhecimento nas unidades de controle contábil municipal.

1.4 JUSTIFICATIVA

O estudo realizado preenche um vazio vivenciado hoje na contabilidade pública municipal, porquanto, alguns erros constatados, principalmente, na visão de técnicos do controle externo, são recorrentes, e carregam consigo o liame de punição ao gestor, tanto em relação à penalidade de multa, como em relação a levar às últimas instâncias de julgamentos equívocos que resultam em rejeição de contas e imputação de débito. Ademais, a ocorrência de tais erros implica no retrabalho de todos os envolvidos, posto que de um lado têm-se os agentes executores dos

registros, advogados e gestores com repetidas tentativas de esclarecer os erros, do outro lado estão os cidadãos, representantes do poder legislativo, técnicos de controle externo, representantes do ministério público e membros dos órgãos julgadores de contas, que ante aos registros equivocados, por imposição legal, requerem explicações e punições dos gestores responsáveis pela administração dos recursos públicos.

Assim sendo, para a prática profissional, a pesquisa mostra-se relevante visto que a aplicação de práticas de gestão do conhecimento poderá favorecer a socialização da aprendizagem individual, bem como o gerenciamento do conhecimento entre os agentes e melhoria contínua. Destaca-se, por oportuno, que os grupos de agentes demonstram dificuldade de comunicação entre si, motivo pelo qual proporcionar teias de aprendizagem é visto pela pesquisadora como aspecto desafiador e interessante.

Os Contadores, que alimentam os sistemas capturados pelo SAGRES, comentam constantemente que é devido ao grande volume de ações necessárias para a realização das etapas da despesa e receita pública, bem como que é devido à ausência de mapeamento e explicitação de conhecimento entre operadores dos sistemas, que ocorrem erros nos registros financeiro-contábeis, gerando, assim, *gaps*, lacunas nos acompanhamentos de informações contábeis, especialmente, em nível municipal, os quais podem ser evidenciados nos demonstrativos contábeis e relatórios gerenciais gerados pelos sistemas de tecnologia de informação.

Todavia, muitas vezes, estes gargalos não são dimensionados e, conseqüentemente, não são resolvidos. Deste modo, quando ocorrem erros nos registros financeiros-contábeis, as demonstrações e relatórios elaborados tornam-se incorretos. Com isso, estes instrumentos contábeis perdem sua função precípua, qual seja: informar os fatos administrativo-financeiros ocorridos e refletir o real patrimônio da entidade. Com o agravante de que esses erros possibilitam a apreciação equívoca dos fiscais e da sociedade, ou seja, comprometem o efetivo controle.

Entende-se que ao desenvolver práticas gerenciais no âmbito de gestão do conhecimento, a organização poderá superar alguns desafios, ou seja: obter registros e relatórios confiáveis, mapear o conhecimento, facilitar e estimular a explicitação do conhecimento tácito entre os indivíduos, utilizar os investimentos em tecnologia da informação e comunicação, para aumentar o conhecimento da

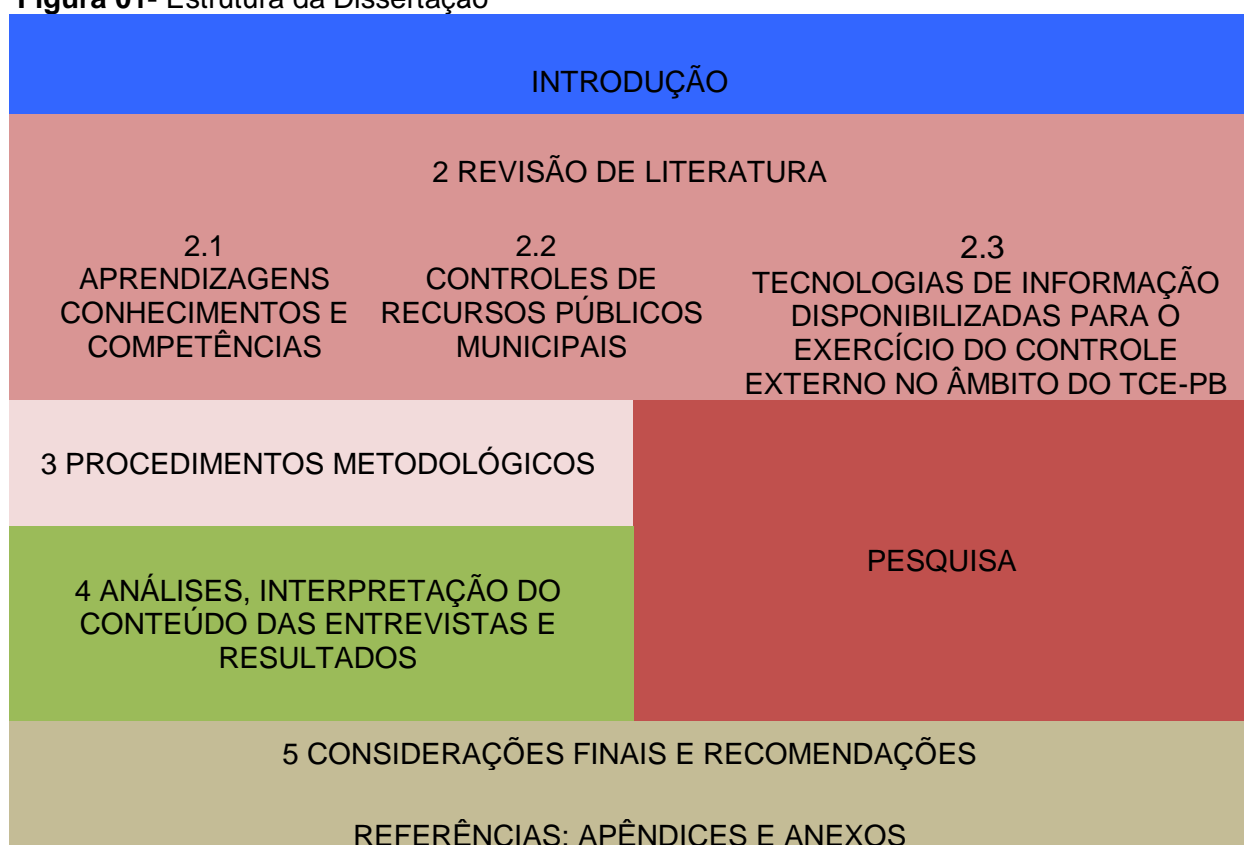
organização e não apenas para acelerar o fluxo de informações, avaliar quais os sistemas e processos devem ser implementados para atrair e selecionar pessoas com as competências requeridas e manter o equilíbrio entre o trabalho individual e o trabalho em equipe (TERRA, 2010).

Porém, tal tarefa não é fácil, porquanto, por si só, manter pessoas capacitadas envolve questões motivacionais, muitas vezes fora do controle do administrador público, sendo necessário trazer para a gestão métodos inovadores, inclusive nos treinamentos, como sugere Chiavenato (2004, p. 352): “Os métodos de aprendizagem utilizados devem ser variados e inovadores. É a chateza que corrói a aprendizagem e não a fadiga. Todo método de treinamento deve ser significativo, agradável e inovador”.

Com a aplicação das sugestões decorrentes da presente pesquisa, espera-se proporcionar aos agentes das unidades contábeis municipais, que aplicarem as práticas recomendadas, a aprendizagem individual e coletiva em rotinas relacionadas ao fornecimento e registro de informações para os sistemas capturados pelo SAGRES, assim como a criação de conhecimento no que se refere à compreensão dos eventos contábeis.

Como possíveis aspectos inovadores deste trabalho e/ou contribuições, vislumbra-se que a aplicação de práticas de gestão de conhecimento em municípios que atualmente possuem poucos instrumentos de controle e disseminação de conhecimento, bem como possuem um grande número de servidores públicos sem instrução adequada para a execução das atividades em setores financeiro e contábil.

Esta dissertação está dividida em cinco seções, cada uma, subdividida em subseções relacionadas ao tema proposto. Como elementos pós-textuais, constam as referências, apêndices e anexos. A Figura 01 ilustra como o trabalho está dividido.

Figura 01- Estrutura da Dissertação**Fonte:** Elaboração própria

2 REVISÃO DE LITERATURA

A teoria serve de orientação para restringir a amplitude dos fatos a serem explorados. Explorando uma amplitude limitada pela opção de umas coisas e fazendo suposições sobre outras, são definidos os principais aspectos de uma investigação e o tipo de dados a serem abstraídos da realidade, como objeto de análise. (LIMA, 2007, p.152).

Foi com o contexto do enunciado supracitado de Lima (2007) que nesta seção, inicialmente, abordou-se a revisão de literatura acerca de: aprendizagens, conhecimentos e competências, contextualizando aprendizagem organizacional, abordando aspectos inerentes à gestão do conhecimento, aprendizagem de adultos e competência informacional.

Posteriormente, são abordadas bases teóricas e legais que apresentam os pressupostos e alicerçam o controle de recursos públicos municipais, bem como as tecnologias de informação disponibilizadas para o exercício do controle externo no âmbito do TCE-PB.

2.1 APRENDIZAGENS, CONHECIMENTOS E COMPETÊNCIAS

2.1.1 Contextualizando Aprendizagem Organizacional

Considerando o tema subjacente deste trabalho – gestão do conhecimento para superação de erros, a contextualização de aprendizagem é vista como pertinente para consecução dos objetivos propostos, especialmente a contextualização de aprendizagem organizacional, uma vez que, segundo Antonello (2005, p. 22) “aprendizagem organizacional e gestão do conhecimento são dois conceitos desenvolvidos paralelamente na nova economia e, freqüentemente, recorrem um ao outro em suas definições e práticas”.

Com isso, inicialmente apresentam-se definições acerca do ato de aprender, do processo de aprendizagem e de aprendizagem organizacional, de modo a facilitar a compreensão do tema. Posteriormente, serão apresentadas contextualizações de aprendizagem organizacional.

O vocábulo aprender, de acordo com Ferreira (1986), pode significar tomar conhecimento de algo, retê-lo na memória, mediante estudo, observação ou experiência, tal conceito complementa o entendimento de Peters, citado por

Fernandes, C. O. (2008, p. 137), o qual afirma que “aprender é um processo que implica entendimento do passado para evitar a repetição de erro -, capacitação no presente e preparo adequado para o futuro”.

Pode-se concluir que aprender é resultado de um processo denominado aprendizagem, que de acordo com Fleury, citado por Fernandes, C. O. (2008, p. 137), corresponde a “um processo de mudança resultante de prática ou experiência anterior, que pode manifestar-se em uma mudança perceptível de comportamento ou não”.

Para Antonello (2005, p.14), o conceito de Aprendizagem Organizacional “é complexo e multidimensional, baseado na premissa de que uma organização, como uma entidade em si, é capaz de pensamento coletivo”. Tal conceito converge com a visão de outra autora:

[...] A aprendizagem organizacional corresponde, assim, à forma pela qual as organizações constroem, mantêm, melhoram e organizam o conhecimento e a rotina em torno de suas atividades e culturas, a fim de utilizar as aptidões e habilidades da sua força de trabalho de modo cada vez mais eficiente. (FERNANDES, C. O., 2008, p. 138).

Em revisão de literatura, Antonello (2005, p. 16) identifica seis focos ou ênfases para abordar a questão da aprendizagem organizacional, quais sejam: “socialização da aprendizagem individual, processo-sistema, cultura, gestão do conhecimento, melhoria contínua e inovação”, enfatizando a autora que estes focos estão envolvidos por uma perspectiva mais ampla da noção de mudança.

À vista dos objetivos da pesquisa, percebe-se que o presente trabalho está focado na socialização da aprendizagem individual, na gestão do conhecimento e na melhoria contínua.

Para Fischer e Amorim (2010, p. 200), todo trabalho pressupõe aprendizagem prévia e a aplicação de algum tipo de conhecimento na sua execução. Saber e fazer são partes integrantes de um mesmo processo, sendo difícil definir onde termina um e onde começa o outro. Tal concepção comunga com a teoria de Freire (1981), a qual reafirma que os homens são seres da “práxis”, são seres “do que fazer”, diferentes dos animais, seres “do puro fazer”; os homens podem conhecer a práxis e transformá-la com seu trabalho.

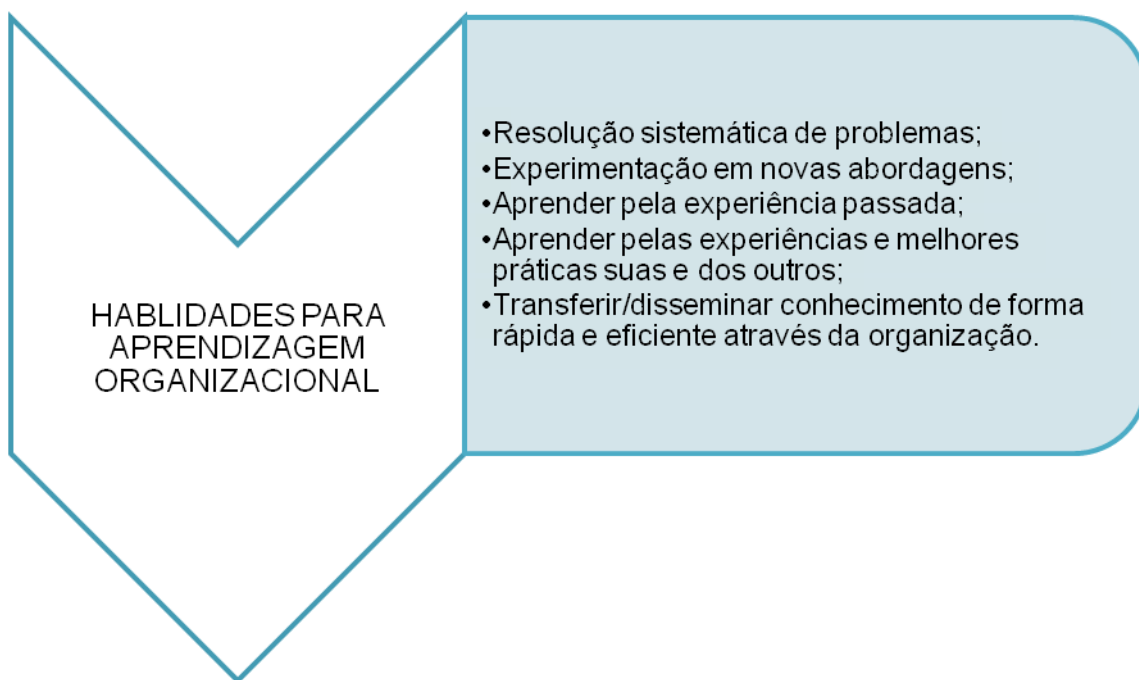
No mundo superespecializado do capitalismo industrial, a hora de aprender nas organizações era diferente da hora de trabalhar, então foram criados os centros

de treinamento, para treinar os funcionários sempre que uma nova tecnologia ou processo exigiam novas competências e experiências de aprendizagem capazes de desenvolvê-los, tinha-se assim o trabalho qualificado (FISCHER E AMORIM, 2010). Atualmente, competências que se aprendiam na escola e se aperfeiçoavam exclusivamente nos centros de treinamento modificam-se, aperfeiçoam-se e são transmitidas continuamente durante a própria realização do trabalho. Concluindo este raciocínio Fischer e Amorim (2010, p. 202) afirmam: “o conhecimento e a aprendizagem deixam de ser monopólios dos especialistas em sala de aula, extrapolam os centros de treinamento e ganham autonomia na sua execução”.

Hoje, discute-se outra mudança de paradigma, qual seja, o reconhecimento de que não somente o indivíduo, mas, grupos e organizações são capazes de aprender e produzir conhecimento. Desse modo, o trabalho pode ser transferido através de processos desenvolvidos pela gestão do conhecimento. Nesta perspectiva, a aprendizagem organizacional ocorre numa dimensão coletiva, em que se aprende ensinando e ensina-se aprendendo com os outros, como resultado de um processo participativo de troca.

Para Zangisk, Lima e Costa (2009), há uma clara relação entre o processo de aprendizagem organizacional e a formação e desenvolvimento de competências, sendo este último definido como seu resultado.

Figura 02 – Habilidades para o processo de aprendizagem organizacional



Fonte: Adaptado de Zangisk; Lima; Costa (2009)

Considerando que as aprendizagens organizacional e individual estão diretamente ligadas à gestão do conhecimento e que ambas demandam uma visão sistêmica da organização, para atingir tal aprendizagem se faz necessário combinar as perspectivas e as diferentes habilidades com as tecnologias possíveis e disponíveis.

Uma vez que a pesquisadora está buscando soluções que proporcionem aos agentes das unidades contábeis municipais novos pensamentos e ações, mudanças de comportamento coletivo e de modelos mentais subjacentes, bem como redesenho de práticas organizacionais, para desenvolver algumas etapas do presente trabalho (roteiro das entrevistas e análise do conteúdo) foram considerados os elementos que compõem a aprendizagem organizacional em seu nível mais elementar, que, de acordo com Antonello (2005, p.23), esse nível de aprendizagem “recorre à aquisição de compreensão, experiência, técnicas e práticas que são, em algum grau, novas para a organização”.

No que se refere aos ciclos de aprendizagem, à vista dos objetivos específicos deste trabalho, ressalta-se elementos de aprendizagem de ciclo simples, que corresponde a:

[...] uma forma de aprendizagem instrumental, que envolve a descoberta e correção de erro dentro de um determinado conjunto de variáveis administrativas; está conectada à mudança incremental, onde uma organização experimenta novos métodos e táticas e, tentativas para adquirir *feedback* rápido e na sequência poder fazer ajustes contínuos e adaptações. (ARGYRIS, 1999 apud ANTONELLO, 2005, p.15).

Sem prejuízo que, superada a aprendizagem de ciclo simples, as unidades contábeis podem buscar outros resultados decorrentes da aprendizagem de ciclo duplo, que, resulta em mudanças nas estruturas mentais subjacentes: teorias em uso; suposições; estratégias organizacionais e normas; e as formas nas quais são construídas as competências e ambientes (ARGYRIS, 1999, apud ANTONELLO, 2005).

Ultrapassadas essas etapas, propõe-se a realização de estudos que resultem na oferta de soluções para desenvolver nessas unidades contábeis a aprendizagem de ciclo triplo, o qual envolve *aprender a aprender*, processo em que “o indivíduo aprende a modificar ou a desenvolver sua forma de aprender, a tirar suas próprias lições da experiência” (ARGYRIS, 1999, apud ANTONELLO, 2005, p.15).

2.1.2 Aspectos inerentes à Gestão do Conhecimento

Considerando que a razão de ser das organizações supõe a posse de conhecimentos, bem como que a posse deste conhecimento é o que as distingue umas das outras, aliada a tese de que as pessoas aprendem umas com as outras por meio da observação e do compartilhamento de conhecimento, entende-se que seja pertinente em qualquer organização gerenciar os saberes e os conhecimentos dos indivíduos, com o intuito de criar uma identidade organizacional de saberes.

Afinal, para Nonaka e Takeuchi (1997), a criação do conhecimento é a principal fonte de competitividade das organizações. Assim sendo, para que as unidades de controle contábil mantenham sua competitividade, compreende-se que elas precisam continuamente criar conhecimento de forma cíclica e interativa, disseminá-lo entre os indivíduos e incorporá-lo aos seus serviços e procedimentos.

Destaca-se que conhecimento pode significar o conjunto de informação armazenada (múltiplos dados inter-relacionados), por intermédio da experiência ou da aprendizagem, através da introspecção; então, pergunta-se: o que vem a ser conhecimento para uma organização?

De acordo com Amancio (2011, p.1) “conhecimento pode ser definido como experiência ou a habilidade de utilizar as informações para gerar valor agregado”. Tal conceituação coincide com o entendimento de Fischer e Amorim (2010, p. 206, 208), que afirmam “todo processo de produção de conhecimento consiste numa experiência de aprendizagem, o qual é intermediado por tecnologias de aprendizagem que permitem o acesso do sujeito aos objetos que são do seu interesse”.

Nonaka e Takeuchi (1997) propõem a distinção entre os conhecimentos tácitos e explícitos. De acordo com Colauto e Beuren (2003) eles podem ser assim compreendidos:

- a) conhecimento tácito - aquele não escrito em lugar algum, como as habilidades, percepções, *insight*, palpites, intuições e visão de mundo enraizada nas ações e nas experiências dos indivíduos; são componentes subjetivos, de difícil visualização e formalização, transmissão e compartilhamento;

b) conhecimento explícito - aquele registrado, expresso em palavras ou números. São componentes objetivos e disponíveis para todas as pessoas, podendo ser facilmente comunicados e compartilhados sob a forma de dados brutos como: fórmulas científicas, procedimentos codificados ou princípios universais.

Eis um grande desafio contemporâneo vivenciados em qualquer entidade: administrar o conhecimento existente na sua organização por meio das pessoas, tanto o conhecimento tácito, que pode ser compreendido como o conhecimento adquirido ao longo da vida pelo indivíduo, quanto o conhecimento explícito que corresponde ao conjunto de técnicas, normas e procedimentos operacionais escritos.

Nesse sentido, Terra (2010, p, 1-2) entende que “a gestão do conhecimento nas organizações passa, necessariamente, pela compreensão das características e demandas do ambiente competitivo e, também, pelo entendimento das necessidades individuais e coletivas associadas aos processos de criação e aprendizado”.

Buoro, Oliva e Santos (2007) destacam que o tema gestão do conhecimento envolve uma série de processos, os quais devem ser trabalhados pelas organizações. Um desses processos é o de compartilhamento dos conhecimentos, o qual está relacionado com outros, como por exemplo, o processo de armazenamento dos conhecimentos, assim, acaso não se estabeleçam tais processos em conjunto, dificilmente serão compartilhadas as informações, devido à ausência de mecanismos sistemáticos de gerenciamento do conhecimento.

Então surge a necessidade de gerir o conhecimento, que, de acordo com Fischer e Amorim (2010, p. 212), envolve a identificação “se os processos de gestão do conhecimento adotados, bem com as tecnologias que os suportam estão atendendo aos objetivos, ou seja, se estão interferindo nos comportamentos e relações das pessoas”.

Não se pode descartar que “o conhecimento como poder é uma barreira em organizações com uma cultura individualista, em que as pessoas não estão dispostas nem a compartilhar e nem a solicitar conhecimento de outras pessoas”. (BUORO; OLIVA; SANTOS, 2007, p.69).

Todavia, sabe-se que os pressupostos para a solução de problemas são alcançados com firmeza quando as percepções são partilhadas e discutidas por um grupo de pessoas interessado na solução de um problema e isto não é diferente na gestão do conhecimento, observem-se as reflexões dos autores citados cerca do papel desses gestores:

As técnicas, processos, ferramentas e dinâmicas por eles propostas são muito importantes, mas apenas terão resultado se mobilizarem pessoas e grupos a se relacionarem entre si ou com objetos devidamente atrativos. [...] A produção de conhecimento organizacional vai muito além das ferramentas da tecnologia de informação e dos processos estruturados de gestão do conhecimento, como comunidades de práticas e fóruns de discussão. (FISCHER e AMORIM, 2010, p. 210, 212).

Buoro, Oliva e Santos (2007) defendem que um dos desafios para a gestão do conhecimento é a mensuração do conhecimento, visto que o conhecimento acumulado de uma organização é o seu capital intelectual sendo este de difícil mensuração por ser intangível. Todavia, se for possível conhecer os talentos e competências dos novos e antigos contratados, ou seja, mapear os conhecimentos, de forma que se tenha um quadro geral acerca do conhecimento já adquirido dos profissionais, isto facilitará a aplicação de práticas de gestão do conhecimento.

Outro desafio é a absorção do conhecimento. Compreende-se que esses, entre outros, são fatores inibidores da transferência do conhecimento. Entre as soluções possíveis para que reduzir os efeitos dos fatores inibidores da transferência do conhecimento, Davenport e Prusak, apud Buoro, Oliva e Santos (2007), apontam: construir relacionamentos e confiança mútua através de reuniões face a face; criar tempo e locais para transferências do conhecimento: feiras, salas de bate-papo, relatos de conferências; educar funcionários para flexibilidade, propiciar tempo para aprendizado; basear as contratações na abertura de ideias; aceitar e recompensar erros criativos e colaboração; não há perda de *status* por não se saber tudo.

Ressalta-se que não se pode negligenciar a comunicação organizacional, sendo necessário para a implantação de práticas de gestão de conhecimento a reflexão, a análise e identificação das barreiras existentes, visto que muitos problemas podem ocorrer devido a falhas na comunicação. Observe-se o papel da comunicação descrito por Angeloni:

A comunicação está intimamente relacionada ao processo de gestão do conhecimento. Por um lado desempenha um papel determinante na criação, no aprendizado e no compartilhamento, estando estritamente relacionada a trocas humanas, as quais permitem que novos conhecimentos sejam desenvolvidos, adquiridos, transmitidos, questionados, constituindo-se em um processo de aprendizagem contínua, que necessita da interação humana. Por outro lado, o papel desempenhado pela comunicação é o de auxiliar na explicitação do conhecimento criado na etapa anterior. (ANGELONI, 2010, p.57)

Diagnosticados e trabalhados os problemas de comunicação, se existirem, ou seja, quando se conquista uma comunicação eficaz, pode-se pensar nas ferramentas tecnológicas possíveis de serem utilizados.

De acordo com Grotto (2008), *e-mail*, videoconferência, os sistemas de redes e mapeamento do conhecimento organizacional são ferramentas tecnológicas que abrangem as práticas formais de compartilhamento do conhecimento, as quais enfocam as tecnologias da informação no sentido de armazenar o conhecimento ou de facilitar o compartilhamento.

Isto posto, intenta-se com o presente estudo sugerir algumas práticas de gestão do conhecimento em que os indivíduos sejam chamados a participar proativamente e interagir em prol da aprendizagem organizacional, com a finalidade atender às normas quando do registro contábil, mesmo naquelas situações contingenciais em que muitas vezes a interpretação equivocada ou o desconhecimento doutrinário levam ao cometimento de erros desses registros.

No que se refere à instauração dessas práticas e tecnologias de gestão do conhecimento, entre outras iniciativas, Kinyoshi e Santos (2007) destacam os repositórios de conhecimento, quais sejam, repositórios de lições aprendidas e de melhores práticas. Por esse tipo de repositório, compreende-se o armazenamento/documentação de registros acerca de: informações técnicas; práticas que deram certo na organização; e de lições aprendidas.

Fomentar nas organizações a prática de repositório de conhecimento constitui uma das iniciativas da fase de compartilhamento e disseminação do conhecimento, sendo esta uma ferramenta útil como fonte de consultas, a qual faz parte de um rol de soluções para desenvolvimento da aprendizagem.

Segundo Carvalho, Santos e Leite (2007) para se gerir conhecimento é necessário saber qual o estoque disponível, e para se conhecer o estoque de conhecimento disponível é necessário que se faça um inventário interno do

conhecimento que seja valioso para a organização. Esses autores continuam definindo que o inventário do conhecimento é um processo que implica em identificar, nos repositórios do conhecimento da empresa todos os conteúdos que precisam ser gerenciados e protegidos.

Em relação aos repositórios de informação, entende-se que estes podem ser compreendidos também como repositórios de conhecimento, visto que através da tecnologia digital é mais fácil gerar, controlar, armazenar, compartilhar e recuperar informações existentes em documentos.

Capuano (2008) sugere alguns repositórios de informações que poderão ser criados em organizações baseadas em informação e conhecimento (Ofics) para suporte às atividades de seus membros, dependendo de evolução nos ambientes informacionais e tecnológicos da organização, quais sejam:

- a) portais (WP) corporativos;
- b) páginas *web* estáticas e dinâmicas (*Web Pages*);
- c) listas de discussão, fóruns, perguntas e respostas mais frequentes (*Frequent Asked Questions* - FAQ);
- d) bases de informação de legislação;
- e) bases de textos (bibliotecas digitais);
- f) bases de narrativas, de gerenciamento de ativos digitais (*Digital Asset Management*, ou DAM),
- g) bases de documentos (*Document Management*, ou DM) e
- h) mensagens de correio eletrônico (*E-mail Management*, ou EM).

Compreende-se, então que, no caso em estudo, a partir de um diagnóstico, poder-se-á lançar mão de práticas de gestão do conhecimento e programas de capacitação dirigidos a unidades de controle contábil, de modo que seus agentes trabalhem de forma integrada às demais áreas da estrutura administrativa do município.

Assim sendo, para desenvolvimento das práticas de gestão de conhecimento a serem sugeridas para as organizações objeto do estudo se faz necessário preparar os agentes operadores dos sistemas contábeis para serem inventariantes do conhecimento disponível e posterior elaboração do banco ou repositório de conhecimentos.

Deste modo, se faz necessário também conhecer os modelos mentais subjacentes, e, considerando que esses determinam a conduta de cada indivíduo, compreende-se que, antes de qualquer procedimento é necessário realizar um estudo com o intuito de observar e caracterizar os modelos já existentes das pessoas ou grupos, através de técnicas apropriadas. Posteriormente a esse estudo, Sartor (2008, p. 164) sugere “achar os modos de recriar modelos mentais saudáveis e compartilháveis”.

No entanto, sabe-se que estudar os modelos mentais é atividade complexa, porém para que mudanças organizacionais sejam consolidadas é indispensável mudar valores e crenças individuais e coletivos, e, estes assuntos são inerentes ao estudo dos modelos mentais. Nesse sentido, observem-se as reflexões a seguir:

Os modelos mentais não são *demonstráveis* no sentido estrito da cientificidade. Não se trata, propriamente, de um critério científico que se possa descrever, explicar e do qual se possam generalizar previsões. No âmbito organizacional, sua descoberta se dá nos locais de trabalho mediante técnicas apropriadas. A organização que desenvolve a gestão do conhecimento e viabiliza a descoberta de modelos mentais mostra-se mais flexível e se caracteriza por ser uma organização com perfil de aprendizagem contínua, mantendo-se viva e atuante no mercado. (SARTOR, 2008, p.156).

Ante todo esse quadro já demonstrado, destaca-se que alguns processos ou etapas são indispensáveis para implantação gradual de gestão do conhecimento. Nesse sentido, destacam-se os processos relatados por Carvalho, Santos e Leite (2007), que foram aplicados na implantação de gestão do conhecimento em uma empresa de varejo, os quais coadunam com as ideias dos demais autores já citados, são eles: o processo de identificação dos conhecimentos relevantes; o processo de armazenamento e disponibilização do conhecimento; o processo de disseminação e compartilhamento do conhecimento corporativo. Acredita-se que tais etapas também podem ser realizadas pelas organizações objeto do estudo, mesmo que as pesquisas e modelos apresentados tenham sido aplicados por organizações de grande porte.

Entre as ferramentas de colaboração, que favoreçam práticas de gestão do conhecimento e o processo de externalização do conhecimento tácito, sugeridas por Angeloni (2010), destacam-se:

- a) Fóruns de discussão: trata-se de uma ferramenta de comunicação assíncrona, gerenciável pela internet, que permite ao grupo a troca de

mensagem, na qual, para o recebimento e envio de mensagens, não é necessário que os participantes estejam conectados ao mesmo tempo;

- b) Comunidades de prática: são grupos que se reúnem informalmente, constituídos por integrantes da organização que se comunicam entre si e compartilham as práticas, interesses ou objetivos de trabalho.
- c) Arenas de aprendizagem: trata-se de um espaço próprio para a geração e disseminação do conhecimento. Para desenvolver arenas de aprendizagem tem que está presente uma cultura na qual as pessoas poderão desenvolver seu potencial criativo em prol do sucesso organizacional.

Informa-se que as organizações denominadas unidades de controle contábil municipal, locais de trabalho onde os sujeitos da pesquisa concorrem para as ocorrências dos erros contábeis, são constituídas de poucos operadores (menos de dez pessoas), com algumas exceções. Diante dessa característica, percebe-se que o desenvolvimento e a aplicação de práticas de gestão do conhecimento devem ser dirigidos a poucos agentes, provavelmente o papel do coordenador da equipe será o de maior relevância, pois todo o processo deverá ser desencadeado a partir de suas iniciativas e demandas.

Ademais, Pereira (2008) ressalta que as organizações devem buscar a compreensão do homem que constrói espaços “socioaproximadores”, que reflete a intensidade e o anseio da criatividade, da inovação e da flexibilidade. Esse olhar holístico percebe o homem como ser que se realiza sendo criativo e aprendendo constantemente. À vista desse aspecto, será abordado na próxima subseção como pode ocorrer a aprendizagem de adultos inseridos em organizações.

2.1.3 Experiências e capacitação para o trabalho no contexto da aprendizagem de adultos

Para contextualizar a aprendizagem de adultos no âmbito organizacional serão buscados princípios e orientações da Ergologia e da Andrologia.

Hoje em nossa sociedade, o trabalho não é visto somente como uma prestação remunerada de serviço, somente como fator de subsistência, e sim ocupa lugares relevantes na vida do homem, impactando diretamente na sua qualidade de

vida física e mental. O trabalho consiste também em fator de desenvolvimento social.

Inicialmente, buscam-se as diferenças entre o labor e o trabalho,

[...] o labor é uma atividade instintiva, mecânica, animalesca, no labor, não existe criação do conhecimento nem demonstração de competência. Já no trabalho, as pessoas transformam a natureza, produzem coisas duráveis, constroem o mundo. (CARBONE et al 2009, p. 155)

Assim, o trabalho pode ser visto como possibilidade de origem do conhecimento, visto que nesse ambiente de geração de desafios e eventos inesperados, podem ocorrer espaços para os processos de aprendizagem, posto que nessas condições, o homem interage com o mundo, supera desafios e transforma a realidade. Tal concepção, em certo grau, converge com a teoria pedagógica de Freire (1981), a qual valoriza o universo cultural vivencial dos educandos, estabelecendo o diálogo como método e, através dele, a construção coletiva do conhecimento, o que faz com que estes educandos se percebam como sujeitos construtores de seu próprio conhecimento.

Com o olhar para a perspectiva ergológica, que tem como objetivo estudar o trabalho humano em todas as suas dimensões, o aprender a fazer não está atrelado a realizar as coisas de uma única maneira, pois há sempre escolhas, mesmo que ínfimas. Essa dinâmica é natural da capacidade do ser humano, o executor das atividades (TRINQUET, 2010, p.4).

Identificar as competências necessárias para desenvolver as atividades de registro contábil, componente este relevante e indispensável no desenvolvimento do presente estudo, traduz-se na identificação dos saberes dos operadores. Tal objetivo coaduna com as orientações da Ergologia, a saber:

Para a Ergologia, colocamos em marcha um saber pessoal, que é o resultado de nossa história individual, sempre singular, temos dito, adquirida em nossa própria experiência profissional e em outras (social, familiar, cultural, esportiva etc.) e que reenvia a nossos valores, nossa educação, ou seja, à nossa personalidade. É esse saber – que é um verdadeiro saber – que nós chamamos: o saber investido. Para a Ergologia, o saber investido é complementar ao saber constituído. Para compreender toda situação de trabalho, essas duas formas de saberes são indispensáveis. Eles constituem duas faces de toda atividade de trabalho, sua unidade dialética. (TRINQUET, 2010, p.4).

Percebe-se que diversos tipos de experiências compõem o saber pessoal, também chamado de saber investido, tal concepção converge com a leitura pedagógica da Escola de Vigotski, a qual “atribuiu à apropriação, pelo indivíduo, da experiência histórico-social, dos conhecimentos produzidos historicamente e já existentes objetivamente no mundo no qual o indivíduo vive”. (DUARTE, 1996, p.33).

Em relação às atividades propriamente ditas, também se assimilam os conceitos trazidos pela Ergologia, transcrevendo-se as palavras do sociólogo francês já citado:

A atividade deve ser tomada no sentido de atividade interior. É o que se passa na cabeça e no corpo da pessoa no trabalho, em diálogo com seu meio e os outros. É invisível, mas muito fecunda e eficaz. É isso que faz com que, definitivamente, o trabalho possa se realizar e se realiza. (TRINQUET, 2010, p. 3)

A partir disso, na concepção da pesquisadora, para sugerir práticas de gestão do conhecimento foi preciso identificar alguns saberes investidos e constituídos dos agentes participantes, bem como as maneiras possíveis através das quais podem ser realizadas suas atividades, posto que ao contrário do que se pode pensar, o trabalho dos agentes participantes do presente estudo, como qualquer outro trabalho, não é apenas uma sequência de gestos ou de ações mecânicas, programadas antecipadamente por normas técnicas e legais, é exigido desse agente a gestão das variabilidades das contingências diárias, ou seja, a interpretação dos eventos financeiros e contábeis para classificação e registro adequado.

Ao tratar da ciência cognitiva atual, Guedes (2011, p. 40) ressalta que “a interação do sujeito com o mundo que o cerca é de uma complexidade imensurável”, não bastando “acumular saberes, é preciso haver uma solidariedade de inteligências”.

Nesse sentido, para exercer as atribuições do operador de sistemas contábeis, é insuficiente conhecer os regulamentos, é necessário também compreender como são realizadas outras atividades ligadas aos registros contábeis, ou seja, como ocorre todo o processo.

No ponto de vista de Brito (2012, p. 4) “a concepção da Ergologia como uma disciplina de pensamento demanda a construção de um modelo no interior do qual possam ser trabalhados os saberes específicos aportados pelas disciplinas”.

Assim sendo, de acordo com a abordagem ergológica é necessário articular o grau de apropriação de saberes expressos sob a forma de conceitos; o grau de

apreensão das dimensões históricas presentes na situação de trabalho e o debate de valores a que se vê convocado todo indivíduo num meio de trabalho particular (BRITO, 2012).

Para intervenção na aprendizagem de adultos nas organizações, compreende-se que é necessário separar o trabalho prescrito, estabelecido em manuais e normas, do trabalho real, ou seja, é necessário registrar as efetivas ações e possíveis transgressões às normas, para, a partir daí, providenciar qualquer programa de intervenção necessária.

Sob o enfoque da Andrologia, constata-se que a aprendizagem de adultos é diferenciada da aprendizagem proposta pela pedagogia, a iniciar pelo posicionamento do formador, o qual deve transmitir entusiasmo pelo aprendizado e precisa se transformar num tutor eficiente de atividades de grupos, devendo demonstrar a importância prática do assunto a ser estudado, visto que “adultos aprendem o que é significativo para sua aprendizagem [...], bem como não estão muito dispostos a aprender algo que não estão interessados ou não enxergam o significado ou importância”. (ILLERIS, 2003, apud LIMA, 2011, p. 30).

Ademais, compreende-se que devem ser transmitidos para os aprendentes adultos que aquele conhecimento, se aplicado, estará mudando a vida de todos os envolvidos e não simplesmente preenchendo espaços em seus cérebros. Agindo desta forma, o mediador do conhecimento estará favorecendo a aprendizagem significativa, proposta pelo pesquisador David Ausubel, o qual propôs duas condições para que essa aprendizagem ocorra: o conteúdo a ser ensinado deve ser potencialmente revelador e o estudante precisa estar disposto a relacionar o material de maneira consistente e não arbitrária (FERNANDES, E., 2008).

Percebe-se, então que as orientações da Ergologia e da Andrologia são úteis para entender que a experiência do indivíduo e aprendizagens significativas podem se transformar em conhecimento. Nesse sentido, Senge (1990) dá um significado à aprendizagem organizacional, relacionando-a a transformação das experiências em conhecimento acessível a toda organização.

Contudo, considerando que, para realização de seu trabalho, o operador do registro contábil utiliza sistemas informatizados, bem como que ele pode também usar a tecnologia da informação para ampliar competências, por meio de estudos e aprendizagens, entende-se ser apropriado abordar aspectos inerentes à competência informacional, tópico da própria sessão.

2.1.4 A competência informacional como pressuposto para a aprendizagem

Nos tempos atuais, é notória uma rápida evolução tecnológica e social. Nesse contexto, se faz necessária a avaliação contínua, não só dos produtos e sistemas de informação (SI) disponíveis, como também da nossa habilidade pessoal e intelectual para absorver e bem usar os instrumentos/ferramentas postos à nossa disposição.

A abordagem acerca deste tema competência informacional, o qual está inserido no estudo de Ciência da Informação¹ (CI) é oportuno, porquanto, nos tempos atuais somos bombardeados por informações, sendo necessário, à grande maioria dos profissionais, conhecer as possibilidades que as ferramentas tecnológicas oferecem, para melhor usufruir dessas informações e conhecimentos decorrentes. Conforme pontua Saracevit, ao tratar acerca da necessidade da Ciência da Informação:

Nas últimas quatro décadas a CI apresentou contribuições que influenciaram o modo como a informação é manipulada na sociedade e pela tecnologia e também permitiu melhor compreensão para um rol de problemas, processos e estruturas associados ao conhecimento, à informação e ao comportamento humano frente à informação. A CI desenvolveu um corpo organizado de conhecimentos e competências profissionais ligados às questões informacionais. Os fatos demonstram a veracidade dessas conclusões. (SARACEVIC, 1991, p. 60).

É certo que existe uma crítica acerca da equação homem-tecnologia, uma vez que essa relação pode ser desequilibrada, quando prevalece “uma concepção que acredita ser mais fácil ensinar e ajustar os humanos, isto é, moldar o humano ao sistema, do que vice-versa”. (SARACEVIC, 1991, p. 56). Este olhar sugere que a tecnologia existe para servir, assim, deve ser adequada às necessidades dos usuários e esses devem ser orientados como melhor fornecer a informação e bem aplicar a tecnologia da informação disponível.

Os recursos da tecnologia da informação, disponíveis por meio da internet como *wiki*², o *twitter*, o MSN, os fóruns de discussão, vídeo-conferência, educação à distância etc., possibilitam a interação de múltiplos atores e trouxeram novas formas de aprendizagem, permitindo a construção do conhecimento de modo colaborativo.

¹ Becker (1976, apud Saracevic, p. 46) definiu a CI como o estudo do modo pelo qual as pessoas “criam, usam e comunicam informações”.

² Wiki trata-se de uma ferramenta disponibilizada em site da internet, em que qualquer pessoa também possa atualizar os dados, útil para disponibilizar textos colaborativos e produções coletivas;

Assim, saber buscar e usar informações são competências relevantes para a aprendizagem individual e organizacional.

[...] buscar e usar a informação constituem competências cruciais na sociedade da aprendizagem, envolve a busca ativa ou passiva da informação, planejamento, estratégias e motivação para atingir objetivos, monitoração de estratégias, conhecimento e definição de canais ou fontes de informações potenciais, competências para usar tecnologias da informação e avaliação desse processo. (VARELA, BARBOSA; GUIMARÃES, 2009, p. 152).

Ainda de acordo com Varela, Barbosa e Guimarães (2009, p. 154), por competência informacional compreende-se a educação em informação ou alfabetização informacional, traduzindo-se em “um processo de aprendizagem que se dá quando, a partir de um problema ou uma necessidade, buscam-se os recursos; localiza-se a informação; analisa-se, interpreta-se, sintetiza-se e comunica-se de maneira eficaz [...]; e por último, avalia-se o resultado”.

Ante esse contexto, os usuários de tecnologias da informação precisam constantemente da aquisição de competências informacionais, de modo a potencializar seu trabalho cotidiano. Estão inseridos nesse rol de usuários os operadores dos sistemas de contabilidade, os quais, necessariamente, utilizam os equipamentos tecnológicos para realizar seu trabalho, como também podem utilizar essas ferramentas para buscar, usar e disseminar informações que agreguem valor a seus serviços oferecidos, bem como que possibilitem a criação do conhecimento individual e organizacional.

2.2 CONTROLES DE RECURSOS PÚBLICOS MUNICIPAIS

2.2.1 Conceituando controles

O termo controle tem um aspecto amplo, administrativamente, pode ser compreendido como uma das funções que compõe o processo administrativo (planejar, dirigir, controlar etc.). Deste modo, no sentido administrativo, controlar significa averiguar se as atividades executadas estão de acordo com o planejamento.

De acordo com Holanda e Vieira (2009, p. 239) “a Contabilidade tem como insumos (entradas) os dados ou informações provenientes de fontes internas ou externas que serão processados a partir de princípios e procedimentos (controles) e

darão origem aos relatórios (saídas)”. Assim sendo, em relação ao sentido contábil da palavra, o controle é uma das funções básicas de um sistema contábil e deriva da técnica de partidas dobradas, na qual para cada lançamento a crédito, necessariamente existirá no mesmo valor lançamento (s) a débito, conduzindo ao equilíbrio contábil das contas.

Contudo, o exercício do controle contábil, em sua maioria, depende das atividades do controle financeiro (caixa, pagamentos etc.), posto que estas atividades ocorrem primeiro, ou seja, primeiro, os eventos financeiros (celebração de contratos, contas a pagar, contas a receber, fluxo de caixa, tesouraria, contas bancárias etc.). Na sequência, surgem as atividades do sistema contábil para registrar contabilmente tais eventos. Desse modo, os controles financeiro e contábil estão inter-relacionados.

À vista de um dos objetos do estudo, identificação dos fatores causadores de erros em registros contábeis, e caminhando no sentido evidenciar a importância de registros de contas públicas, comunga-se com o entendimento de Silva e Feijó (2009, p. 186), quando afirmam: “o estudo da Contabilidade Pública deve incluir temas ligados ao planejamento, transparência, controle e responsabilização como forma de facilitar a prestação de contas dos responsáveis pela gestão de bens e valores”.

Todavia, há uma tradição na Contabilidade Pública no sentido de limitar seu campo de estudo à análise, registro e interpretação da movimentação orçamentária e, ao final de cada exercício, apresentar balanços indicando o déficit ou superávit, porém, hoje, vislumbra-se a utilização de toda a ferramenta contábil para mensuração do patrimônio à disposição da entidade pública. Percebe-se, portanto, a evolução desse ramo da contabilidade.

O Conselho Federal de Contabilidade, no exercício de sua competência, editou as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público - NBCASP, onde são estabelecidos referenciais para o controle interno como suporte do sistema de informação contábil, no sentido de minimizar os riscos e dar efetividade às informações da contabilidade, visando contribuir para o alcance dos objetivos da entidade do setor público.

Com efeito, por meio da Resolução do Conselho Federal de Contabilidade – CFC - nº 1.128/08, que aprovou as NBCASP, enumeradas por Normas Brasileiras de Contabilidade de cunho Técnico – 16 (NBC T 16), surge um divisor de águas,

com definição clara de contabilidade aplicada ao setor público, especificamente, na norma técnica NBC T 16.1, qual seja: “é o ramo da ciência contábil que aplica no processo gerador de informações, os princípios fundamentais de contabilidade e as normas contábeis direcionadas ao controle de entidades do setor público”.

Nesse sentido, o controle de contas de entidades do setor público, ou seja, aquele controle denominado no ambiente fiscal dos recursos públicos possui conotação de atestado de equilíbrio de contas e atos públicos (controle interno e controle externo). De modo geral, quando se usa o termo controle interno no setor público está falando-se de controle realizado no âmbito da própria Administração, efetivado pelos seus agentes e quando se menciona o termo controle externo, está tratando-se da fiscalização exercida pelo Poder Legislativo com auxílio dos Tribunais de Contas, que, em última análise, é o órgão fiscalizador do poder público.

Desta forma, percebe-se que os controles das contas se utiliza do embasamento teórico contábil para atestar o equilíbrio das contas. Assim sendo, na sequência serão abordados aspectos inerentes à normatização atual da contabilidade pública, bem como aspectos relativos aos princípios através dos quais a atividade contábil no setor público deve tomar como base.

Concluindo o tema controle, serão abordadas definições acerca de controle interno, controle externo e descritas as tecnologias de informação disponibilizadas pelo TCE-PB para o exercício do controle externo.

2.2.2 Perspectivas para a nova Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP) no Brasil

A administração pública brasileira está adaptando-se às Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público (NICSP), emitidas pelo órgão normatizador denominado *International Federation of Accountants* (IFAC).

Como já citado, no Brasil, o Conselho Federal de Contabilidade iniciou em 2008, através da Resolução CFC nº 1.128/08³, a edição das Normas Brasileiras de

³ As demais normas foram aprovadas pelas Resoluções CFC nº. 1.129/08 a nº 1.137/08 (NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis; NBC T 16.3 - Planejamento e seus Instrumentos sob o enfoque Contábil; NBC T 16.4 – Transações no Setor Público; NBC T 16.5 – Registro Contábil; NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis; NBC T 16.7 – Consolidação das Demonstrações Contábeis; NBC T 16.8 – Controle Interno; NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão; NBC T 16.10 - Avaliação e Mensuração Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público) e pela Resolução nº 1.366/11 (NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público).

Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP/NBC T 16), com efeito, o conceito de normas técnicas foi apresentado na NBC T 16.1, qual seja:

[...] o conjunto das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, seus conceitos e procedimentos de avaliação e mensuração, registro e divulgação de demonstrações contábeis, aplicação de técnicas que decorrem da evolução científica da Contabilidade, bem como quaisquer procedimentos técnicos de controle contábil e prestação de contas previstos, que propiciem o controle social, além da observância das normas aplicáveis. (NBC T 16.1 – CONCEITUAÇÃO, OBJETO E CAMPO DE APLICAÇÃO/RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.128/08).

Ainda de acordo com a NBC T 16.1, o objetivo da Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP) consiste em:

[...] fornecer aos usuários informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade do setor público e suas mutações, em apoio ao processo de tomada de decisão; a adequada prestação de contas; e o necessário suporte para a instrumentalização do controle social. (NBC T 16.1 – CONCEITUAÇÃO, OBJETO E CAMPO DE APLICAÇÃO/RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.128/08).

Segundo Silva (2012, p. 71), o objeto da CASP “é o patrimônio público, sendo esse patrimônio o conjunto de direitos e bens, tangíveis ou intangíveis, onerados ou não, adquiridos, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelas entidades do setor público”. Nesse sentido, é pertinente que os modernos procedimentos de contabilidade pública, especialmente dos municípios, contemplem o registro adequado e coerente do patrimônio público. Contudo, não se pode omitir o fato de que será necessário um período de adaptação, visto que para começar os registros dos bens patrimoniais existentes, porém, ainda não contabilizados, será necessário providenciar avaliações contábeis desses bens, considerando todas as nuances de depreciação, exaustão e amortização. Desse modo, são previstos longos exames e muita dedicação por parte dos contabilistas.

À vista do estudo desenvolvido no presente trabalho, com vistas a propor práticas alinhadas à gestão do conhecimento para superar erros nos registros contábeis de contas municipais, nos próximos tópicos, à luz das NBCASP, serão abordados aspectos inerentes ao registro contábil, à nova estrutura do sistema

contábil e aos princípios constitucionais norteadores da Administração Pública no Brasil.

2.2.2.1 Relevância do Registro Contábil para fidedignidade das informações de acordo com as NBCASP

Para que o poder público, em qualquer esfera de governo, assuma seu papel de gestão pública, ele precisa arrecadar recursos da sociedade e reverter esses recursos em bens e serviços de interesse coletivo, ou seja, é necessário realizar gastos públicos. Todos esses eventos são mensuráveis e passíveis de registros contábeis.

Com o advento da Lei Complementar nº 101/2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), o Brasil parte para um processo de transparência dos gastos públicos. Porém, as informações contábeis divulgadas pelo setor público possuem uma linguagem estritamente técnica e pouco acessível à sociedade em geral, situação que se contrapõe ao objetivo da Contabilidade Pública que é o de fornecer informações atualizadas e exatas, através de demonstrativos, de modo que promovam a transparência e venham subsidiar as decisões dos gestores.

Ante esse contraponto e, considerando que, de forma objetiva, pode-se dizer que contabilizar é registrar fatos patrimoniais em sistemas de tecnologia da informação (*softwares*), com a finalidade de refletir/demonstrar a situação patrimonial de um ente em determinado período; os registros contábeis assumem relevante papel neste contexto de transparência do gasto público, uma vez que precisam ser capazes de representar os fatos patrimoniais ocorridos, assim, entende-se que o registro é o elemento basilar da informação contábil.

Neste sentido, as NBCASP, especialmente, a NBC T 16.5, estabelecem critérios para o registro contábil dos atos e dos fatos que afetam ou possam vir a afetar o patrimônio do setor público. A referida norma contempla, inicialmente, a definição de documento de suporte, o qual servirá para a sustentação ou comprovação do registro contábil, indicando que este pode ser qualquer documento hábil, físico ou eletrônico que comprove a transação.

Quanto às formalidades do registro, a citada norma dispõe que devem ser mantidos procedimentos uniformes de registros contábeis, seja por meio de

processo manual, mecanizado ou eletrônico, em ordem cronológica, com fulcro nas informações documentais.

A NBC T 16.5 também estabelece, no item 4 dessa norma, as características do registro e da informação contábil no setor público, quais sejam: comparabilidade, compreensibilidade, confiabilidade, fidedignidade, imparcialidade, integridade, objetividade, representatividade, tempestividade, uniformidade, utilidade, verificabilidade e visibilidade. Essa norma destaca ainda que é necessária a observância aos princípios, bem como às demais NBCASP.

Pelas características elencadas, percebe-se que, se o registro e a informação contábil forem realizados de acordo com a norma, além do cumprimento da exigência legal, também eles serão úteis para a tomada de decisão do gestor, visto que poderão resultar em demonstrativos e relatórios possíveis de serem usados sem restrições.

Segundo Silva (2012, p. 231), “os registros contábeis devem ser efetuados de forma analítica, refletindo a transação constante em documento hábil, em consonância com os Princípios de Contabilidade”. Nesse sentido, a NBC T 16.5 dispõe sobre o Livro Diário e o Livro Razão como fontes de informações contábeis permanentes, devendo esses livros ficar à disposição dos usuários e dos órgãos de controle.

No caso de ocorrência de registros extemporâneos, é estabelecido que esses devem contemplar, no histórico, a data correta de sua ocorrência e o motivo pelo atraso do lançamento. Ressalta-se, que no setor público ocorrem com frequência registros extemporâneos, como exemplo, tem-se que antes as despesas só eram reconhecidas quando empenhadas, então, o contabilista esperava a ocorrência desse empenho, porém agora, em obediência a essas normas, considerando o aspecto patrimonial, as despesas devem ser reconhecidas na ocorrência do fato gerador, assim, os contabilistas precisam estar atentos quando for necessário realizar registros extemporâneos.

Quanto aos elementos essenciais do registro contábil, a referida norma estabelece que esses são: a data da ocorrência da transação; a conta debitada e a creditada; o histórico da transação de forma descritiva ou por meio do uso de código de histórico padronizado; o valor da transação; e o número de controle para identificar os registros eletrônicos que integram um mesmo lançamento contábil.

Essa norma versa ainda, que o registro dos bens, direitos e obrigações deve possibilitar a indicação dos elementos necessários à sua perfeita caracterização e identificação. A segurança da documentação contábil, bem como o reconhecimento e bases de mensuração ou avaliação aplicáveis também são importantes itens tratados na NBC T 16.5.

Como se vê, todo esforço tem sido realizado no sentido de: tornar atualizadas e exatas as informações contábeis da administração pública; que demonstrem transparência e clareza; e sirvam de instrumento fornecedor de informações fidedignas da gestão pública. Isso se justifica dado ao importante papel dessas informações na área gerencial, no processo de planejamento, orçamento e controle, uma vez que servem para balizar, ou por assim dizer, nortear as tomadas de decisões dos gestores públicos, bem como as análises dos órgãos controladores.

2.2.2.2 Nova estrutura do Sistema Contábil

A compreensão de sistema contábil é útil ao presente estudo, porquanto, os registros dos fatos ocorrem por meio da contabilização em um ou em mais de um desses sistemas. Desta feita, antes de adentrar na explicitação do novo sistema contábil proposto pelas NBCASP, apresenta-se a definição de sistema contábil constante na NBC T 16.2, a saber:

O sistema contábil representa a estrutura de informações sobre identificação, mensuração, avaliação, registro, controle e evidenciação dos atos e dos fatos da gestão do patrimônio público, com o objetivo de orientar e suprir o processo de decisão, a prestação de contas e a instrumentalização do controle social (NBC T 16.2 – PATRIMÔNIO E SISTEMAS CONTÁBEIS/RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.129/08).

Os sistemas de contabilidade pública funcionam em consonância com os planos de contas vigente. Assim, até 2012, para os municípios brasileiros, vigoravam os subsistemas de contas: orçamentário, financeiro, patrimonial (incluindo as contas de compensação), sendo essa contabilidade refletida nos modelos de demonstrativos estabelecidos nos Anexos da Lei nº 4.320/64. No Quadro 01 a seguir são destacados os balanços estabelecidos pela Lei nº 4.320/64.

Quadro 01 – Balanços estabelecidos pela Lei nº 4.320/64

Demonstrativos da Lei nº 4320/64	Grupos de contas
Anexo 12 – Balanço Orçamentário	Receitas Correntes, Receitas de Capital, Créditos Orçamentários e Suplementares, Créditos Especiais, Créditos Especiais e Extraordinários
Anexo 13 – Balanço Financeiro	Receita Orçamentária, Extra-orçamentária, Saldo do Exercício Anterior, Despesa (por função de governo), Despesa Extra-orçamentária e Saldo para o Exercício Seguinte
Anexo 14 – Balanço Patrimonial	Ativo Financeiro, Ativo Permanente, Ativo Compensado, Passivo Financeiro, Passivo Permanente, Passivo Compensado.

Fonte: Elaboração própria, adaptado dos Anexos 12, 13 e 14 da Lei nº 4320/64.

No contexto de culturalmente privilegiar somente fatos orçamentários, muitos registros do subsistema patrimonial (ex: permutas de imóveis, construções e reformas de imóveis) não eram realizados, situação que inviabilizava o uso gerencial dos demonstrativos contábeis extraídos desse subsistema, visto que esses demonstrativos não refletiam o efetivo e real patrimônio do ente público.

Felizmente, a partir do exercício de 2013, a estrutura de plano de contas determinada pelas NBCASP do CFC e portarias da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), órgão vinculado ao Ministério da Fazenda, inclusive com a edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público⁴ (MCASP), o patrimônio público é ressaltado como objeto central da contabilidade, tendo sido estabelecido oito classes de contas com a seguinte estrutura: (1) Ativo; (2) Passivo e Patrimônio Líquido; (3) Variações Patrimoniais Diminutivas; (4) Variações Patrimoniais Aumentativas; (5) Controles da Aprovação do Planejamento e Orçamento; (6) Controles da Execução do Planejamento e Orçamento; (7) Controles Devedores; e (8) Controles Credores. Já as demonstrações contábeis definidas no campo de aplicação da CASP, incluindo as exigidas pela Lei nº 4.320/64, são: a) Balanço Patrimonial; b) Balanço Orçamentário; c) Balanço Financeiro; d) Demonstração das Variações Patrimoniais; e) Demonstração dos Fluxos de Caixa; f) Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido. (MCASP, 2011).

Tendo a informação sobre o patrimônio público como produto final da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, a NBC T 16.2 apresenta a estrutura do

⁴ O Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) é editado pela Secretaria do Tesouro Nacional (já está na 5ª edição) e deve ser aplicado pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

sistema contábil que é constituída pelos subsistemas de informações orçamentárias, patrimoniais, de custos e de compensação, os quais serão explicitados a seguir.

De acordo com o MCASP, no subsistema de informações orçamentárias devem ser registrados, processados e evidenciados os atos e fatos relativos à execução dos planejamentos, os quais são estabelecidos na lei relativa ao Plano Plurianual (PPA), na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e especialmente na Lei Orçamentária Anual (LOA), sendo que esta última deve contemplar programações estabelecidas nos planejamentos antecedentes. Desse modo, esses registros devem obedecer aos princípios orçamentários, como os princípios de universalidade, anuidade, legalidade, publicidade, entre outros.

Já no subsistema de informações patrimoniais devem ser registrados, processados e evidenciados os fatos relacionados com as variações patrimoniais, sejam esses fatos financeiros ou não. Através dos registros nesse subsistema, a administração pública pode obter informações de alterações nos elementos patrimoniais, bem como os resultados decorrentes dessas alterações. Então, são registrados fatos que decorrem da execução orçamentária, bem como outros compromissos que não tenham origem na execução orçamentária, devendo ser reconhecidos em razão da boa técnica contábil, conforme orienta o Princípio da Competência. Seguindo esse raciocínio, se o compromisso a pagar existe é porque decorre de uma despesa contábil efetivamente incorrida e a contabilidade deve evidenciá-lo nos seus demonstrativos, em razão do que estabelece os Princípios Fundamentais de Contabilidade, independente de ter sido essa despesa orçamentariamente autorizada.

Quanto à inovação do subsistema de custos, pretende-se normatizar os registros de custos de bens e serviços, produzidos e ofertados à sociedade pela entidade pública. De acordo com o MCASP (2011), tais registros podem subsidiar a administração com informações como: custos dos programas, dos projetos e das atividades desenvolvidas; bom uso dos recursos públicos e custos das unidades contábeis.

Conforme as NBCASP, no subsistema de compensação devem ser registrados, processados e evidenciados os atos de gestão cujos efeitos possam produzir modificação no patrimônio da entidade do setor público, bem como daqueles com funções específicas de controle, tais como: convênios, programação financeira, contratos, avais e fianças.

As contas do subsistema de compensação caracterizam-se por serem acessórias às dos subsistemas orçamentário e patrimonial, complementando o registro contábil das transações em que atos administrativos estão envolvidos. Por esse motivo, elas se destinam, precipuamente, a receber registros referentes a controle de eventos que não produzem, de imediato, variação qualitativa ou quantitativa no patrimônio, mas que podem vir a alterar a composição patrimonial no futuro.

Neste sentido, a utilização do sistema contábil em sua totalidade pelos entes públicos torna-se fundamental neste processo, já que seu objetivo é o de orientar e suprir o processo de decisão, a prestação de contas e a instrumentalização do controle social como preceitua a NBC T 16.2, no item 10.

Ressalta-se, que nem todos os municípios utilizavam em sua plenitude o sistema contábil disponível até 2012, subutilizando ou deixando de utilizar alguns dos subsistemas, com isso, esses municípios perdem os benefícios gerados pelas informações contempladas nesses subsistemas, passando a tomar decisões baseadas, muitas vezes, em informações incompletas ou incompletas. Pensa-se, que uma forma possível de tornar a utilização do sistema contábil em sua totalidade seja por meio de uma política de conscientização das benesses advindas do perfeito registro contábil em seus subsistemas, tal processo se traduz em mudança cultural relevante para implementação da nova Contabilidade nos municípios.

2.2.3 Princípios norteadores da Contabilidade e da Administração Pública no Brasil

A edição dos Princípios Fundamentais de Contabilidade sob a perspectiva do setor público e das Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público representa uma nova etapa da Contabilidade Pública, que passa a incluir, além do enfoque orçamentário, a visão patrimonial, já que o patrimônio constitui seu objeto de estudos. A partir dessa nova visão será possível aos Contadores públicos vencer o desafio para considerar a Contabilidade do setor público como uma aplicação da Ciência Contábil a uma área específica – como ocorre na contabilidade bancária, na contabilidade de instituições financeiras e na contabilidade de organizações sem fins lucrativos. (SILVA e FEIJÓ, 2009, p. 209).

De acordo com Lima e Nascimento (2009), a existência de um arcabouço teórico sólido significa que os objetivos da contabilidade e das demonstrações contábeis têm um alicerce conceitual de padrões e princípios que fundamentam uma boa contabilidade.

Analisando a definição de contabilidade aplicada ao setor público, dada por Silva e Feijó (2010, p. 195), qual seja: “é o ramo da ciência contábil que aplica, no processo gerador de informações, os princípios fundamentais de contabilidade e as normas contábeis direcionadas ao controle patrimonial de entidades do setor público”, percebe-se que, na realização do trabalho contábil, é basilar a aplicação dos princípios e normas contábeis, caso ocorra desobediência aos princípios, as informações que a contabilidade produzir perdem sua fidedignidade e terão pouco valor.

A Resolução CFC nº 750/1993 consagrou os Princípios Fundamentais de Contabilidade, dos quais ainda possuem eficácia: Princípio da Entidade, Princípio da Continuidade, Princípio da Oportunidade, Princípio do Registro pelo Valor Original, Princípio da Competência e Princípio da Prudência. Já a Resolução CFC nº 1.111/2007 veio dar uma interpretação desses princípios sob a perspectiva do setor público, consolidando, assim, a necessidade de cumprimento dos mesmos, para a boa e regular prática contábil.

Um dos princípios mais debatidos no setor público sempre foi o Princípio da Competência, talvez porque esteja previsto na Lei nº 4320/64 que estabelece no artigo 35, que pertence ao exercício financeiro, as receitas nele arrecadadas e as despesas nele legalmente empenhadas. Dessa determinação legal, existe a compreensão que para o registro receitas a contabilidade deve obedecer ao regime de caixa, escriturando-as somente quando ocorrer a arrecadação, independente de qual período ela corresponda. E, quando ao registro das despesas, existe a compreensão que se deve obedecer ao regime de competência, assim, para lançamento da despesa é necessário observar o princípio de contabilidade da competência. Assim, constata-se que estão estabelecidas na legislação quais receitas e despesas públicas devem ser registradas em determinado período.

Ocorre que, com o esclarecimento advindo com as novas normas o Princípio da Competência deve ser plenamente atendido uma vez que devem ser registradas, contabilmente, todas as receitas e despesas pertencentes ao período, independente da sua arrecadação ou pagamento.

Quanto aos princípios norteadores da Administração Pública, constata-se que esses estão elencados no art. 37 da Constituição Federal, são eles: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência; os quais são de observância permanente e obrigatória para o gestor público.

Nas próximas subseções serão abordados aspectos inerentes ao controle interno e ao controle externo da Administração Pública, o primeiro realizado com o fito de favorecer à administração a obediência aos princípios e à legislação em geral, o segundo realizado com o objetivo de confirmar se os ditames legais e os princípios foram cumpridos.

2.2.4 Controle interno na Administração Pública Municipal

O controle interno na área pública originou-se de um episódio em que o Governo Federal, por falta de uma contabilidade organizada, que produzisse informação consistente sobre sua situação financeira, econômica e patrimonial, ficou incapacitado de oferecer garantias para os empréstimos que pretendia fazer com banqueiros ingleses, em 1914 (CASTRO, 2008).

Abordar o tema controle mostra-se pertinente, uma vez que o estudo da Contabilidade Pública deve incluir, entre outros, temas ligados “ao controle e responsabilização como forma de facilitar a prestação de contas dos responsáveis pela gestão de bens e valores cuja utilização tem como objetivo principal a prestação de serviços públicos ao cidadão” (SILVA; FEIJÓ, 2010, p. 186).

Castro (2008, p. 62) oferece uma definição de controle interno para área pública qual seja:

O controle interno compreende o conjunto de métodos e procedimentos adotados pela entidade, para dar segurança aos atos praticados pelo gestor e salvaguardar o patrimônio sob a responsabilidade, conferindo fidedignidade aos dados contábeis e segurança às informações deles decorrentes. (CASTRO, 2008, p. 62)

As instruções da NBCASP apresentam um conceito para controle interno sob o enfoque contábil. Do qual se pode extrair que o controle interno também tem por finalidade a detecção de erro contábil, senão vejamos:

Controle interno sob o enfoque contábil compreende o conjunto de recursos, métodos, procedimentos e processos adotados pela entidade do setor público, com a finalidade de: [...] 10 [...] b) procedimentos de detecção – medidas que visem à identificação, concomitante ou a posteriori, de erros, omissões, inadequações e intempestividade da informação contábil. (NBCASP - NBC T 16.8)

Faccioni (2009, p. 5) ressalta que o controle interno está mais próximo dos atos e fatos da Administração, sendo sua atuação decisiva na identificação de

ocorrências, “podendo, em tempo hábil, prevenir e evitar desde pequenas irregularidades até mesmo a ocorrência de atos de corrupção”.

Na prática, o controle interno deve atuar no exame e avaliação dos registros e demonstrações contábeis, das operações e dos sistemas financeiros, do cumprimento das disposições legais, regulamentares e das decisões administrativas do ente. Assim sendo, o controle interno deve velar pela regularidade administrativa, financeira e contábil do ente. Tal exigência de manter sistemas de controles internos está descrita no art. 74 da Constituição Federal.

Ressalta-se que nos municípios, os prefeitos atuam nas funções de agente político e são julgados pelo legislativo municipal, bem como atuam como gestores administrativos, cujas contas são julgadas pelos Tribunais de Contas. Assim sendo, a manutenção de controle interno eficiente das atividades da administração municipal deve ser vista como relevante apoio para alcance das metas e para obediência às regras estabelecidas.

2.2.5 Controle externo à luz das normas que permeiam e regulamentam o registro da informação contábil no setor público no Brasil

A Constituição Federal, no Art. 70 a 75, dispõe sobre as fiscalizações a serem exercidas pelo poder legislativo, com auxílio dos Tribunais de Contas (controle externo) e pelos poderes, mediante sistema de controle interno. O Art. 71 da Constituição Federal, especialmente, dispõe acerca da competência do controle externo, o qual, em linhas gerais, estabelece as seguintes competências:

- ✓ apreciar as contas do chefe do Executivo;
- ✓ julgar as contas dos Administradores Públicos e demais responsáveis por dinheiro, bens e valores públicos da administração direta e indireta;
- ✓ apreciar, para fins de registro, a legalidade da contratação de pessoal, concessões de aposentadoria, reforma e revisão;
- ✓ realizar inspeções e auditoria de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial nas entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas;
- ✓ fiscalizar a aplicação de recursos públicos repassados;
- ✓ prestar informações solicitadas pelo poder legislativo;

- ✓ aplicar sanções em caso de ilegalidade de despesa ou irregularidades das contas;
- ✓ assinar prazo para a adoção de providências necessárias ao exato cumprimento da lei;
- ✓ sustar a execução de ato impugnado se não atendido;
- ✓ representar ao Poder competente sobre irregularidades ou abusos apurados.

Percebe-se como é ampla a competência do controle externo, em nível federativo. No entanto, para o exercício do controle externo, os técnicos se utilizam de trabalhos realizados por órgãos e departamentos de controles internos, assim, o controle interno tem uma relevância extraordinária no âmbito de análises de contas e de conformidade de legalidade de atos administrativos.

Além das disposições constitucionais, os controles dos atos e contas públicas são normatizados por leis complementares e ordinárias nacionais, bem como por resoluções da Secretaria do Tesouro Nacional e por normas do Conselho Federal de Contabilidade, como já citadas.

Precipuamente, a fundamentação legal para o registro da informação contábil dos entes públicos, bem como para apresentação das demonstrações decorrentes está inserida na Lei Complementar nº 4.320/64, entre os artigos 83 a 106.

A Lei Complementar nº 101/2000, chamada Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), também estabelece como devem ser registradas as receitas e as despesas dos entes públicos de toda a federação, trata desse assunto especialmente o artigo 50 da citada lei.

Quanto ao controle externo, a LRF estabelece, no seu artigo 59, que os Tribunais deverão fiscalizar a gestão fiscal dos Órgãos e Poderes Públicos de maneira concomitante, objetivando evitar e alertar sobre fatos e medidas adotadas que comprometam as metas e os limites de despesas e endividamentos de cada Órgão ou Poder.

Para exercer sua função de fiscalização, de acordo com Silva,

O Tribunal de Contas realiza os trabalhos de inspeções e auditorias, tanto rotineiramente quanto em caráter específico e ocasional, com o objetivo de obter maior eficiência e eficácia em sua atuação. A partir desses trabalhos, o Tribunal de Contas exerce o controle por meio de tomadas e prestações de contas. (SILVA, 2012, p. 23).

À luz da legislação vigente, com o intuito de agilizar e padronizar os seus trabalhos, os Tribunais de Contas aprimoram suas tecnologias da informação bem como emitem resoluções estabelecendo prazos e rotinas a serem cumpridos pelos entes jurisdicionados.

Nesse sentido, o Tribunal de Contas do Estado da Paraíba disponibiliza algumas ferramentas de tecnologia da informação e emite constantemente resoluções e pareceres normatizando os procedimentos a serem adotados pelos entes estaduais e municipais. Atualmente, entre outras normas, está em vigor o Parecer Normativo PN-TC 52/04, o qual normatiza as datas e como deve ser a apresentação das prestações de contas dos municípios.

Quanto às tecnologias da informação disponíveis, no âmbito do controle externo do Estado da Paraíba, considerando a abrangência do assunto, apresentar-se-á uma subseção específica a seguir.

2.3 TECNOLOGIAS DE INFORMAÇÃO DISPONIBILIZADAS PARA O EXERCÍCIO DO CONTROLE EXTERNO NO ÂMBITO DO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO (TCE-PB)

As tecnologias emergem para facilitar e agilizar as atividades laborais. No serviço público acrescenta-se mais uma utilidade para uso e disponibilidade de tecnologias da informação que seria impulsionar a transparência pública. Com efeito, seriam atendidos requisitos a favor do efetivo processo democrático de acesso às informações sobre a ação dos gestores públicos, legalmente previstos.

Tal assertiva comunga com o entendimento de Silva e Feijó, qual seja:

A noção de “transparência” no âmbito governamental é cada vez mais empregada em países que defendem o processo democrático de acesso às informações sobre a ação dos gestores públicos (...), pois incentiva o comportamento voltado para o espírito público e inibe a ação dos que se julgam donos da informação. (SILVA; FEIJÓ, 2009 p. 205)

Ademais, a modernização dos tribunais de contas no Brasil foi fortalecida pelo Programa de Modernização do Sistema de Controle Externo dos Estados, Distrito Federal Municípios Brasileiros (PROMOEX), que foi implementado em decorrência de contrato de empréstimo celebrado em 2005 entre a União e o Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID), no âmbito do Ministério do Planejamento

Orçamento e Gestão do Governo Federal, tendo como uma de suas metas o desenvolvimento de gestão da Tecnologia da Informação.

O objetivo central do PROMOEX foi o fortalecimento e celeridade processual do Sistema de Controle Externo como instrumento de cidadania, incluindo a intensificação das relações intergovernamentais e interinstitucionais. Buscou-se, também, o cumprimento da Lei de Responsabilidade Fiscal e a melhoria da percepção das instituições e grupos sociais relevantes sobre a contribuição dos tribunais de contas para a efetiva, transparente e regular gestão dos recursos públicos. O programa teve seu encerramento no final do ano de 2012. No corrente exercício de 2013, as contas referentes às atividades desenvolvidas e aplicações dos recursos serão prestadas pelos Tribunais de Contas participantes.

Conforme informações disponíveis no Portal e Rede dos Tribunais de Contas (2012), os componentes locais do PROMOEX em cada Tribunal de Contas foram distribuídos em seis áreas: relacionamento interinstitucional, integração no ciclo da gestão governamental, redesenho de processos de trabalho, planejamento institucional, gestão de Tecnologia da Informação e gestão de pessoa.

No caso da Paraíba, desde o ano de 2002, ou seja, há mais de 10 (dez) anos, o órgão de controle externo – TCE-PB - vem criando tecnologias, ampliando e melhorando o acesso à informação no que se refere às contas públicas, tanto o acesso dos técnicos quanto dos cidadãos, por meio de ferramentas de fácil interface como o SAGRES, o Tramita, o Portal do Gestor e mais recentemente o Geo-PB. Observa-se que esse órgão de contas vem cumprindo o seu papel, no que se refere a favorecer o acesso à informação e a transparência dos recursos públicos, otimizando suas ações e prestação de serviços à sociedade, estando assim conectado com as demandas dos novos tempos de rápida evolução tecnológica.

Constata-se que em tempos de rápida evolução tecnológica, social e política é essencial avaliar continuamente produtos e serviços de informação. Os SI devem compartilhar recursos e equacionar ações com vistas a intensificar o aproveitamento da informação relevante e permanente, ao mesmo tempo em que se otimiza a relação custo benefício. (Lima, 2007, p. 137).

2.3.1 O Sistema de Acompanhamento da Gestão dos Recursos da Sociedade - SAGRES

Atualmente, para exercício de suas atividades, os técnicos do controle externo, que atuam no Tribunal de Contas do Estado da Paraíba, são orientados

para analisar as contas públicas dos gestores municipais tendo por base os dados disponibilizados no Sistema de Acompanhamento da Gestão dos Recursos da Sociedade - SAGRES, que se trata de um sistema de coleta de dados do Tribunal de Contas alimentado pelos gestores, através do módulo SAGRES Captura, cujo funcionamento será explicitado mais adiante.

Efetivamente, nesse sistema são lançados os eventos financeiros e contábeis dos entes municipais e estaduais, copiados do seu sistema de contabilidade. Dessa forma, a gestão dos atuais agentes públicos municipais apresenta toda a sua execução orçamentária e financeira no referido sistema.

De acordo com Santana (2008, p. 60), essa ferramenta denominada SAGRES foi desenvolvida em fevereiro de 2001, utilizando a tecnologia de Data Mining (mineração de dados), e de lá pra cá vem se aprimorando, sofrendo constantes atualizações.

A necessidade de idealização de uma ferramenta tecnológica que facilitasse a consulta aos dados, tanto por parte dos técnicos como por parte da sociedade, decorreu das atribuições dos Tribunais de Contas estabelecidas tanto nas constituições (federal e estadual), bem como na Lei Complementar nº 101/2001 - Lei de Responsabilidade Fiscal (Santana, 2008).

Até bem pouco tempo, o sistema funcionava por meio de harmonização, captura e armazenagem dos balancetes entregues, em disquetes, mensalmente ao Tribunal de Contas do Estado da Paraíba pelos municípios. Hoje, a captura é realizada através da internet, utilizando uma ferramenta disponível no Portal do Gestor, que se trata de um canal de interface de comunicação entre o Tribunal de Contas e os gestores dos entes jurisdicionados de todo o Estado.

De acordo com Santana, o SAGRES foi dividido, para melhor integração, em quatro módulos interdependentes, quais sejam:

Módulo Captura: fornecido gratuitamente pelo TCE/PB aos jurisdicionados, que realiza a consistência, geração, criptografia e travamento dos arquivos contendo as informações mensais a serem enviadas ao TCE/PB; gerando o arquivo para ser validado no módulo carga.

Módulo Carga: usado pelos funcionários do Setor de Protocolo do TCE/PB, tem como objetivo receber, destravar, descriptografar e dar “carga” nos dados entregues pelo jurisdicionados;

Módulo Auditor: usado pelos técnicos do TCE/PB responsáveis pela análise das Prestações de Contas Anuais;

Módulo On-line: disponibilizado para uso por toda a sociedade, tendo como objetivo possibilitar uma maior transparência da gestão pública. (SANTANA, 2008, p.62).

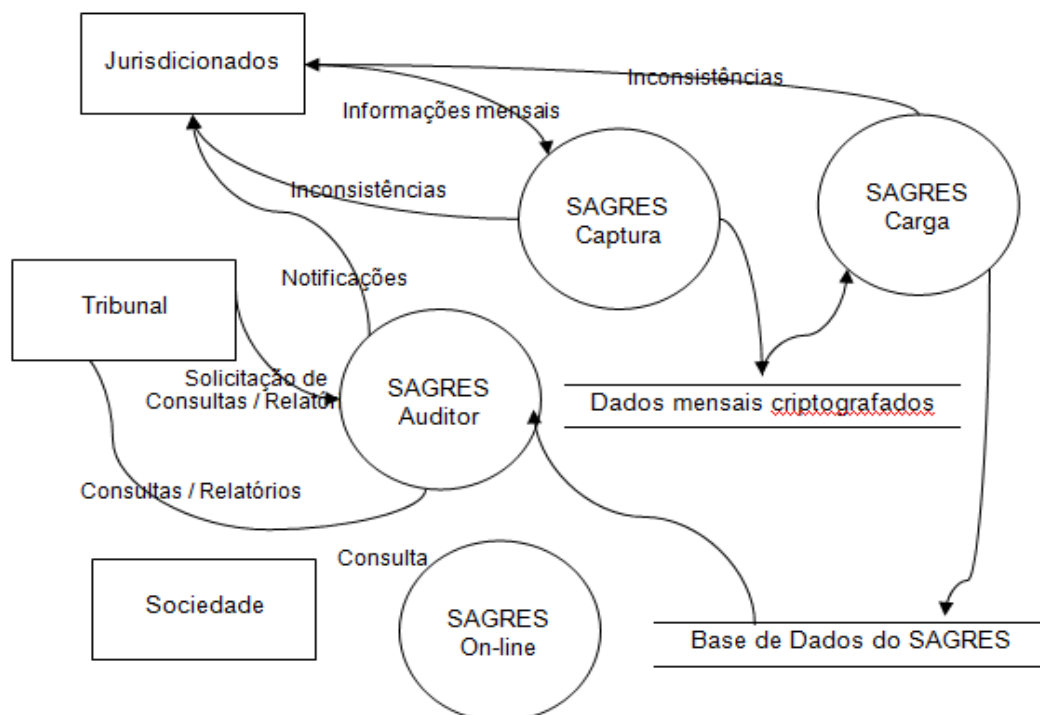
Para explicitação de funcionamento dos módulos, apropria-se dos esclarecimentos de Santana:

No módulo captura, o jurisdicionado, como único usuário deste subsistema realiza a importação ou digitação dos dados mensais obrigatórios para, em seguida, solicitar ao sistema que realize a gravação da informação em um arquivo criptografado e com senha, que será validado no módulo carga. É importante evidenciar que após a gravação da informação, os dados informados ao Tribunal através do arquivo gerado ficam travados no módulo captura, para alteração e exclusão. No caso de existir alguma inconsistência, o sistema não aborta a criação do arquivo, mas gera um relatório com as falhas a serem corrigidas.

O módulo carga funciona no protocolo do TCE/PB, validando o arquivo gerado no módulo Captura e gravando os dados em uma base de dados *SQL Server*. Caso seja detectada alguma falha, o sistema informa ao módulo auditor para providenciar as correções.

Já no módulo auditor, são realizadas as consultas e os cruzamentos de informações, possibilitando, também, a socialização dos achados de auditorias. (SANTANA, 2008, p.63-64).

Percebe-se que os módulos são interdependentes e comunicam-se entre si, evitando informações diferenciadas, ou seja, para qualquer alteração de dados no módulo captura, autorizada criptograficamente e gravada, automaticamente também ocorrerão alterações no módulos auditor. Observe-se o Diagrama do Fluxo de Dados do SAGRES na Figura 03 a seguir:

Figura 03 - Diagrama do Fluxo de Dados do SAGRES

Fonte: Santana (2008, p. 63)

2.3.2 O Sistema de Tramitação Eletrônica de Processos - Tramita

A idealização de processos eletrônicos no âmbito de tribunais judiciais e de contas trata-se de uma tendência nacional de informatização dos processos, que tem como finalidade: redução de custos com papel, maior uniformização dos procedimentos internos e externos, maior confiabilidade nos dados enviados pelos jurisdicionados, entre outras.

No caso de TCE-PB, o TRAMITA é o sistema de tramitação de processos e gerência dos documentos digitais. Foi concebido em 2007, no âmbito do Tribunal de Contas do Estado, porém inicialmente foi idealizado para tramitar e gerenciar processos e documentos físicos.

Ao longo dos exercícios seguintes a concepção do sistema, entre 2008 e 2011, os técnicos do TCE-PB, especialistas em tecnologias e sistemas de informação, desenvolveram aprimoramentos e hoje este sistema já gerencia todo o envio de documentos processuais e dados contábeis através do Portal do Gestor (vide Anexo A).

Considerando que não há lei específica, utilizou-se como parâmetro a Lei nº 11.419/06, que normatizou as práticas processuais por meio eletrônico nos tribunais

judiciais brasileiros. Foi necessário o cadastro de todos os usuários, tanto dos servidores quanto dos jurisdicionados.

A certificação eletrônica do sistema TRAMITA é por *login* e senha e quem garante as informações é o próprio Tribunal, planeja-se, todavia, ainda não é usado o certificado digital da Autoridade Certificadora Raiz da Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira (ICP-Brasil), a qual é a primeira autoridade da cadeia de certificação do Brasil, mantida pelo Instituto Nacional de Tecnologia da Informação – ITI, que é autarquia federal vinculada à Casa Civil da Presidência da República.

Ressalta-se que os processos cem por cento produzidos eletronicamente só foi possível em 2010, para receber as Prestações de Contas Anuais dos jurisdicionados referentes ao exercício 2009 em diante, as quais já foram protocolizadas pelos gestores em formato eletrônico. A partir daí, os demais atos processuais também passaram a ser produzidos eletronicamente, como: Relatórios da Auditoria, Citações, Pauta de Sessões, Decisões, Despachos, Pareceres do Ministério Público junto ao TCE-PB, Alertas e Certidões (vide Anexo A).

Com o uso dessa ferramenta é possível à visualização *on-line* dos autos eletrônicos, por qualquer cidadão, após o julgamento do processo. Outra vantagem é maior controle dos prazos processuais, visto que, após o término dos prazos previstos no regimento para envios de documentos pelos gestores, o sistema bloqueia a recepção de documentos, que será liberada somente após apresentação de comprovante de pagamento de multa com sua análise.

Após o desenvolvimento do sistema TRAMITA, um fato é notório, podendo-se afirmar que hoje o TCE-PB possui um repositório de informações inovador, visto que nele estão armazenadas as produções intelectuais da Auditoria, do Ministério Público, bem como todas as decisões dos últimos três anos (2010 a 2012).

Todavia algumas dificuldades são relatadas pelos técnicos que desenvolveram o sistema, como: *necessidade de adequação da legislação vigente (regimento interno e lei orgânica), o acesso ineficiente a internet no interior do Estado, a mudança de paradigma (de entregar e analisar papéis para entregar e analisar documentos virtuais) mostrou-se lenta.*

2.3.3 O Portal do Gestor

O Portal do Gestor é um ambiente de interação *on-line* entre o TCE-PB e os jurisdicionados, disponibilizado no próprio *site* do Tribunal de Contas. Ao acessar

este portal o jurisdicionado cadastrado visualiza uma mesa virtual de trabalho, em que, entre outras funcionalidades, estão dispostos os tipos de relatórios/demonstrativos que deverão ser entregues, na ocasião da prestação de contas, bem como um *link* do SAGRES, no qual deverão ser armazenadas as informações mensais.

Este ambiente proporciona praticidade para o gestor e representantes legais (Contadores e Advogados), visto que reduziu o número de viagens ao Tribunal para encaminhar demonstrativos, prestações de contas, defesas e demais documentos. Da mesma forma, a consulta aos produtos do Tribunal e à tramitação dos processos ficou célere ao jurisdicionado, posto que através desse portal é possível o acompanhamento dos processos de seu interesse.

2.3.4 O Sistema de Gestão de Obras Georreferenciadas da Paraíba – Geo-PB.

O Geo-PB trata-se de um sistema aplicativo mais recente, em que os gestores ou representante cadastrado informam as obras e serviços de engenharia projetados e realizados pela municipalidade. Ressalta-se que esse aplicativo encontra-se em fase de projeto piloto e ainda não está em pleno funcionamento.

Este sistema foi criado para facilitar o acompanhamento das obras sujeitas à fiscalização do Tribunal de Contas do Estado da Paraíba, de forma a evitar duplicidades tanto de análise como de pagamentos (prestações de contas) para a mesma obra/serviço.

Os dispositivos que disciplinam a remessa de informações que alimentam tal sistema, inclusive o seu georeferenciamento, pelas unidades gestoras estaduais e municipais da Paraíba são a Resolução Normativa nº 05/2011 e a Portaria nº 21/2012, publicadas no Diário Eletrônico do TCE, edição dos dias 22/07/2011 e 02/02/2012, respectivamente.

Dentro do espírito de cooperação e de difusão de conhecimento que sempre nortearam os procedimentos do TCE-PB, para atender às necessidades técnicas e de informações estabelecidas pelos instrumentos normativos acima referidos, durante o primeiro semestre de 2012 foram ministrados no âmbito desse Tribunal, treinamentos destinados ao uso do aplicativo (software) de encaminhamento das informações através do Geo-PB.

Certamente, esta ferramenta será de grande utilidade para promover a transparência pública dos recursos envolvidos em obras públicas municipais.

Percebe-se que o controle externo na Paraíba, através do desenvolvendo das tecnologias aqui apresentadas, vem realizando o seu papel de zelar pela boa e regular aplicação dos recursos públicos, sem deixar que problemas burocráticos interfiram no encaminhamento das ações necessárias para conduzir o aperfeiçoamento dos sistemas. Ressalta-se, contudo, que será necessário um tempo para adaptação dos usuários a todas essas tecnologias, como bem menciona Capuano (2008):

O esboço de modelos de organizações fundamentadas na informação e no conhecimento (Ofics) com um apelo mais pragmático, sem atacar o modelo hierárquico-burocrático em sua essência, parece uma tendência e uma via de desenvolvimento de pesquisas no tema, principalmente porque, mesmo no caso de uma guinada mais radical em direção ao gerencialismo, seria exigida uma fase de transição com a inevitável convivência, talvez por décadas, de ambos modelos. A literatura mostra que o foco de interesse do pensamento reformista dos entusiastas do governo eletrônico (e-Gov) não se detém em discussões filosóficas sobre a burocracia, concentrando-se, antes, na busca de soluções práticas que contribuam para a superação dos crônicos 'gargalos' de desempenho do modelo hierárquico-burocrático com reengenharia de processos e uso mais intensivo de TIC. (CAPUANO, 2008, p.08)

Outra reflexão necessária é no sentido de indagar como se dá hoje o acesso e aproveitamento de toda essa tecnologia na aprendizagem dos usuários? Essa reflexão remete a uma indagação de Saracevit (1991, p.57) "até que ponto as aplicações tecnológicas permitem, realmente, o eficiente acesso à informação e à comunicação dos amplos estoques disponíveis de conhecimento?"

Essa questão será retomada nas recomendações decorrentes desta pesquisa, na seção 5.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Esta seção descreve os procedimentos metodológicos que delimitaram o planejamento da pesquisa por meio da caracterização do estudo e o tipo da pesquisa. Definem-se também os universos e as amostras, quais foram os instrumentos e o processo de coleta dos dados. Por fim, apresenta-se como ocorreu o processo de análise dos dados e o desenvolvimento das etapas da pesquisa.

3.1 CARACTERIZAÇÃO DO ESTUDO

A pesquisa realizada caracteriza-se em estudo de uma realidade específica. Durante toda a pesquisa estiveram internalizadas as reflexões de Lima, (2007, 152), qual seja: “O saber está em muitos lugares. A ciência é saber acumulativo, sistemático, racional, verificável e útil. Ciência é uma forma especial de conhecimento da realidade, um mecanismo de previsão em processo de contínua autocorreção”.

Nesta subseção serão descritos os métodos aplicados para desenvolvimento da pesquisa. De acordo com Marconi e Lakatos (2010, p. 65) “método é o conjunto das atividades sistemáticas e racionais que, com maior segurança e economia, permite alcançar o objetivo”. Assim sendo, nesta pesquisa, a metodologia empregada foi a técnica de análise de conteúdo dos dados, posto que, inicialmente, foram estudados os registros, demonstrativos e relatórios apresentados pelos municípios através do sistema de captura de informação e dados, SAGRES, com a finalidade de verificar a existência de erros e refletir, à luz da norma e da doutrina, como seria a forma correta de registros.

Nessa concepção, ocupando-se da explicação dos fenômenos foi possível analisar o dado concreto. Posteriormente, foram interpretados e analisados conteúdos de entrevistas realizadas com os sujeitos executores dos citados registros, demonstrativos e relatórios (contabilistas), bem como dos sujeitos que examinam e apontam os erros (técnicos).

Apropriando-se do entendimento de Vergara (2005), a pesquisa realizada, quanto aos fins foi **descritiva**, podendo também ser caracterizada como uma pesquisa de **investigação intervencionista**, posto que, por meio da análise dos conteúdos das entrevistas, foram observados, captados e descritos o

comportamento, competências e conhecimentos formais dos agentes envolvidos no fluxo de atividades desenvolvidas que culminam na alimentação dos sistemas de tecnologia da informação contábil, com o intuito de propor às autoridades soluções para o problema concreto de erro nos registros contábeis. Isto posto, percebe-se que a finalidade foi interferir na realidade estudada, propondo-se aplicação de métodos teoricamente embasados.

Quanto aos meios de investigação a pesquisa caracterizou-se como pesquisa de campo e documental, visto que se buscou compreender diferentes aspectos da realidade do trabalho desenvolvido pelas organizações prestadoras de serviços contábeis, através das entrevistas, bem como foi realizado um levantamento em registros, demonstrativos e relatórios apresentados pelos municípios através do sistema SAGRES, com a finalidade de verificar a existência de erros. Foram também buscadas algumas decisões do TCE-PB já publicadas; em mídia eletrônica, disponibilizadas na internet, bem como relatórios e pareceres elaborados no âmbito do desse órgão.

Percebe-se que, considerando a metodologia e as pretensões, quanto à abordagem, a pesquisa foi **qualitativa**, visto que se pretendeu verificar a relação da realidade com o objeto de estudo, obtendo-se várias interpretações de uma análise através de método indutivo por parte do pesquisador (DALFOVO; LANA; SILVEIRA, 2008). Por outro lado, procurou-se estudar o conhecimento, as competências e as práticas dos atores participantes, através de seus relatos. Desta forma, concentrou-se em desenvolver possibilidades acerca do tema central – práticas de gestão do conhecimento, objetivando encontrar soluções para o problema objeto do estudo, quais sejam: erros nos registros contábeis.

3.2 UNIVERSOS E OS PARTICIPANTES DA PESQUISA

Os universos da pesquisa e a amostra foram definidos considerando os objetivos propostos, os quais apontam o estudo dos fatores causadores dos erros contábeis constatados em contas de prefeituras municipais paraibanas, especialmente as pequenas, cuja população do município não ultrapassem a casa de 8 mil habitantes, que, conforme consulta aos dados do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE, em 2012, o Estado da Paraíba apresentava 126 municípios com estas características. Ressalta-se que a Paraíba é constituída por

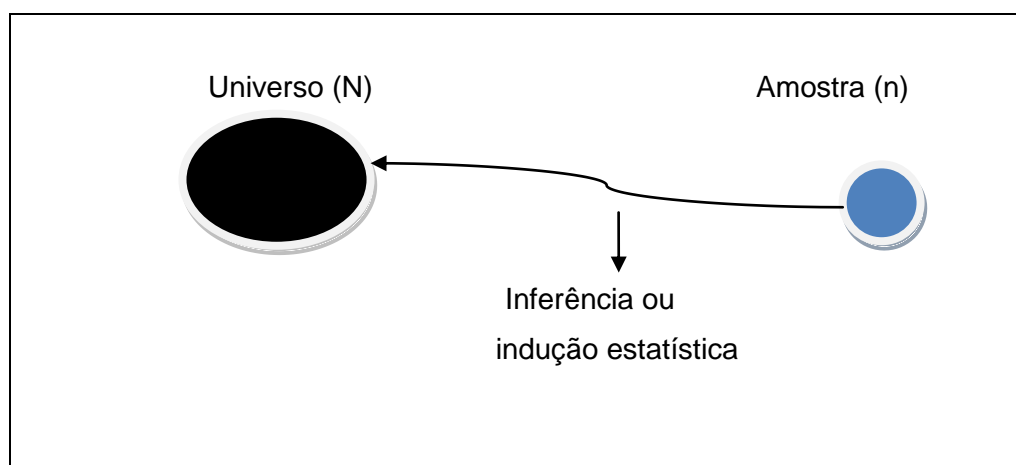
223 (duzentos e vinte e três) municípios. Constituindo-se como critério para escolha as contas de prefeituras municipais de 2009 ou de 2010 que já tenham sido julgadas no momento da pesquisa.

Escolheram-se dois tipos de sujeitos para participar da pesquisa. Assim, a pesquisa foi constituída por dois universos. O primeiro contemplou os Contadores responsáveis pelos registros contábeis e pela elaboração de demonstrativos de contas municipais, os quais são contratados livremente pelos gestores públicos.

O segundo universo foi constituído por profissionais que atuam como agentes fiscalizadores, ou seja, são técnicos de controle externo, vinculados ao TCE-PB, portadores de cargos públicos e admitidos mediante concurso público.

A amostragem foi definida considerando padrões estabelecidos estatisticamente, ou seja, na coleta e apuração dos dados utilizou-se de técnicas de inferência estatística. De acordo com Fonseca e Martins (1996), a inferência ou indução estatística trata-se do processo de obter informações sobre a população (universo) a partir de resultados observados na amostra. A Figura 04 retrata a definição de inferência ou indução estatística.

Figura 04 – Inferência ou indução estatística



Fonte: Adaptado de Fonseca e Martins (1996, p. 167).

Diante disso, a partir da inferência ou indução estatística as generalizações sobre a população foram estudadas, através de evidências fornecidas por uma amostra retirada desta população.

A amostra contém os elementos que podem ser observados e foi onde os assuntos de interesse da pesquisa puderam ser analisados. Considerando que o universo é finito, bem como que existe uma estimativa de proporção da ordem de

70% de ocorrência de erros contábeis em prestações de contas municipais, baseada em elementos de suspeição da pesquisadora, escolheu-se a fórmula de cálculo da amostra descrita no Quadro 02:

Quadro 02 - Fórmula de cálculo da amostra para uma população finita

$$n = \frac{Z^2 \cdot p \cdot q \cdot N}{d^2 \cdot (N-1) + Z^2 \cdot p \cdot q}$$

Fonte: Fonseca e Martins (1996, p.179).

Onde:

n = tamanho da amostra

N = tamanho do universo;

Z = probabilidade, com base no nível de confiança⁵

p = estimativa de proporção, baseada em elementos de suspeição do pesquisador

q = 1 - p

d = erro amostral⁶ tolerável

a) Pesquisa junto aos Contadores

À vista da necessidade de dimensionar a amostra de sujeitos Contadores, elaborou-se um plano amostral, ou seja, estabeleceram-se as etapas para definição dos segmentos que formariam a amostra.

Assim sendo, o primeiro estágio foi levantar dados cadastrados pelo IBGE, e desse levantamento identificou-se **126 municípios** paraibanos com as características do objeto de estudo já descritas (pequenos municípios). Posteriormente levantou-se, a partir das informações cadastradas no sistema TRAMITA, a quantidade de Contadores que atuam nesses municípios, chegando-se ao número de **44 pessoas**. Esses números representam o primeiro **universo** da pesquisa.

O segundo estágio correspondeu a definir o **tamanho amostral** que foi calculado com um nível de confiança 0,90 e o erro amostral igual a 10% através da

⁵ Vide Apêndice A – Intervalo de confiança estatística.

⁶ De acordo com Fonseca e Martins (1996), erro amostral (d) é a máxima diferença que o pesquisador admite entre um resultado amostral (por exemplo, média amostral) e o verdadeiro resultado populacional; tais erros resultam de flutuações amostrais aleatórias.

fórmula apresentada no Quadro 02. O detalhamento da técnica amostral escolhida explicando o intervalo de confiança estatística é apresentado no Apêndice A.

Sabe-se que para cada administração municipal existe um Contador cadastrado como responsável, sendo esse cadastro temporal. Todavia, os Contadores podem atuar em quantos municípios quiser, com vigências anuais dos contratos, assim, pode atuar no município em apenas um exercício, como também renovar ou celebrar novos contratos, permanecendo por mais tempo à frente das contas.

Nesse sentido, o tamanho da amostra para o universo de Contadores, foi dimensionado de acordo com a quantidade de municípios que os mesmos assumiram a responsabilidade entre os exercícios de 2009 a 2012. Inicialmente, foram catalogados quais e quantos municípios alguns Contadores atuaram, inclusive relacionando estes municípios à recorrência de erros em informações contábeis em suas prestações de contas. Assim, considerando que a amostra foi acidental, à medida que os sujeitos foram sendo selecionados, foi sendo composto o tamanho da amostra.

Segundo Fonseca e Martins (1996, p. 183), a amostragem acidental é “formada por aqueles elementos que vão aparecendo, que são possíveis de obter até completar o número de elementos da amostra”. O autor também informa que esse tipo de amostragem é “utilizada em pesquisa de opinião, em que os entrevistados são acidentalmente escolhidos”.

Então, chegou-se a amostra aleatória acidental dimensionada em sujeitos que juntos atuassem em pelo menos 38 municípios.

Efetivamente, foram abordados 03 Contadores, sendo dois do sexo masculino e um do sexo feminino, que somados prestaram assessoria contábil a 45 prefeituras municipais de pequeno e médio porte, durante o período analisado conforme os dados apresentados no Quadro 03, a seguir:

Quadro 03 – Composição da amostra – sujeitos Contadores

Contador	Quant. de municípios que assessorou entre 2009 a 2012
Sujeito 1	19
Sujeito 2	20
Sujeito 3	6
Total	45

Fonte: Sistema TRAMITA (2012).

Quanto ao perfil dos sujeitos Contadores que constituíram a amostra, observou-se que todos têm curso de especialização. O tempo de atuação como Contador público, variou entre 8 e 20 anos. Assim, verifica-se que carregam consigo experiência considerável.

Informa-se que, paralelamente à definição dos sujeitos (Contadores), tendo por base decisões do TCE-PB, disponíveis no seu portal, referentes ao período escolhido 2009 e 2010 (análise documental), foi realizada a catalogação dos erros em informações contábeis de cinco municípios, escolhidos aleatoriamente dentro dos 126 municípios identificados como pequenos (com população até 8.000 habitantes). Assim, o terceiro estágio foi levantar nas prestações de contas municipais, cujos sujeitos da amostra possuíam vínculo profissional, evidências de alguns erros em informações contábeis, entre os exercícios 2009 e 2010⁷.

Dessa forma, elaborou-se um cadastro refinado de 03 (três) municípios, correlatos aos sujeitos Contadores que representaram essa parte da amostra pesquisada. Para evitar identificação dos municípios, eles foram chamados de Alfa, Beta e Gama, bem como será informado o valor aproximado da população, apenas como meio de facilitar a compreensão acerca dimensão do município, conforme Quadro 04:

Quadro 04 - Caracterização dos municípios cujos Contadores compõem a amostragem

Município	Média anual de Receita Orçamentária (2009-2010)	População (acima de)	Sujeito representante
Alfa	R\$ 10.786.429	7.000 hab.	Sujeito 1
Beta	R\$ 9.268.432	3.000 hab.	Sujeito 2
Gama	R\$ 8.266.411	6.000 hab.	Sujeito 3

Fonte: IBGE (2010); Sistema SAGRES (2009 e 2010) e Sistema TRAMITA (2012)

b) Pesquisa junto aos técnicos de controle vinculados ao TCE-PB

O plano amostral para selecionar os sujeitos da segunda amostra da pesquisa, ou seja, os técnicos de controle externo, os quais contribuíram com a visão técnica fornecendo respostas para as variáveis de interesse, foi determinado a

⁷ As contas municipais são apresentadas no ano seguinte ao exercício a que se refere e analisadas posteriormente, assim, no primeiro semestre de 2012 (ano limite para pesquisa) foram julgadas contas referentes aos exercícios de 2010 e anteriores, devido ao trâmite processual.

partir do universo de servidores do TCE-PB que atuam nas Divisões de Auditoria de Gestão Municipal (DIAGM), que, conforme informações disponibilizadas pela Diretoria de Auditoria e Fiscalização (DIAFI) do TCE-PB, à época da pesquisa, correspondiam a cinquenta e um (51) técnicos, sendo quarenta (40) Auditores de Contas Públicas (ACP) e onze (11) Auxiliares de Auditores de Contas Públicas (AACP).

O tamanho amostral foi calculado com um nível de confiança 0,90 e margem de erro de 20%, através da fórmula já descrita no Quadro 02. O detalhamento da técnica amostral escolhida, explicando o intervalo de confiança estatística é apresentado no Apêndice A.

Assim, chegou-se a amostra aleatória acidental dimensionada em 11 sujeitos, com as seguintes características: oito (8) são ACP e três (3) são AACP; cinco do sexo masculino e seis do sexo feminino; um desses sujeitos possuía título de mestre, sete, o título de especialização e três deles eram mestrandos.

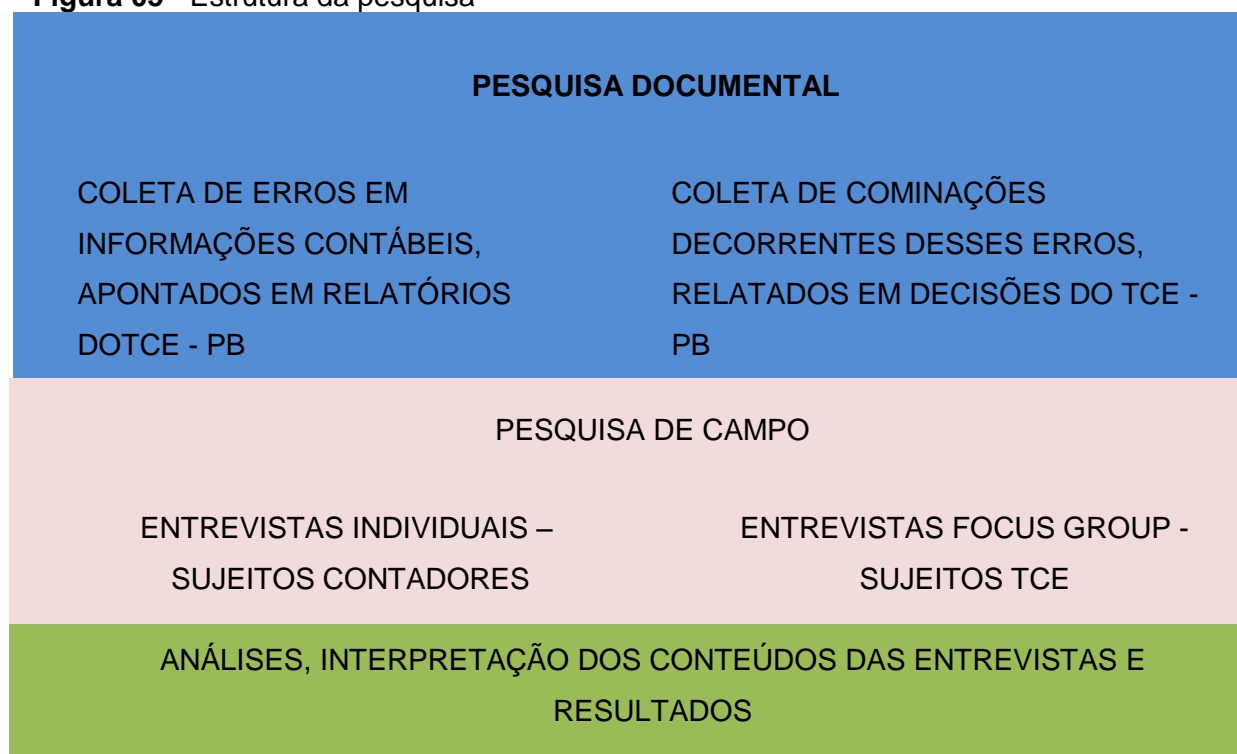
Quanto ao tempo de atuação como técnico de controle externo, constatou-se diversificação, visto que varia entre 5 e 15 anos. Assim, verifica-se que, enquanto alguns estão no início da carreira, outros já estão na metade da carreira técnica.

A seguir, delineiam-se o processo e os instrumentos de coleta de dados da pesquisa, explicitando como foi desenvolvido o roteiro das entrevistas e como aconteceu a realização das mesmas.

3.3O PROCESSO E INSTRUMENTOS DE COLETA DE DADOS

Quanto aos meios a pesquisa caracteriza-se como documental e de campo, visto que:

- a) para levantar os erros de informações contábeis, bem como as cominações legais, foram realizadas investigações em documentos públicos do TCE-PB (decisões deste órgão já publicadas, relatórios técnicos e pareceres correlatos), elaborados no âmbito do TCE-PB e disponíveis no Diário Oficial do Estado, no Diário Eletrônico do TCE-PB e em mídia eletrônica, disponibilizadas na internet;
- b) após a definição dos temas, foram estruturados os pontos centrais das entrevistas e coletados em campo, face à face, os relatos. Conforme os passos descritos na Figura 05:

Figura 05 - Estrutura da pesquisa

Fonte: Elaboração própria

A revisão de literatura deu suporte à análise do conteúdo, ocorreram pesquisas a publicações de livros e periódicos, trabalhos de dissertação e artigos que versam sobre: teorias de aprendizagens, aprendizagem organizacional, gestão do conhecimento, processos de melhoria, comportamento organizacional, ciência da informação, contabilidade pública, escrituração e registros de contas públicas em sistema de tecnologia de informação, controle, SAGRES.

Ressalta-se que um dos objetivos da pesquisa é a investigação de fatores relacionados à ocorrência de erros contábeis e, esse viés caracterizou a pesquisa como qualitativa, sendo assim, optou-se por coletar os dados através de entrevistas, devido ao fato de possibilitar respostas abertas e, conseqüentemente, obter informações que atendem aos objetivos do trabalho.

Ademais, entende-se que o instrumento de coleta de dados do tipo entrevista permite tanto respostas objetivas como divergentes e abertas com múltiplas possibilidades, isto posto, escolheu-se para pesquisa esse instrumento, procedendo-se entrevistas semiestruturadas junto aos Contadores, bem como junto aos técnicos de controle externo.

Contudo, para a coleta de dados junto aos Contadores, que representaram a amostragem dos municípios (três sujeitos), as entrevistas foram individuais, e, para a

coleta de dados junto aos técnicos de controle externo, considerando as características semelhantes dos sujeitos, as quais denotam identificação e integração entre eles, optou-se pela técnica conceituada na literatura como grupo focal ou *focus group* (CARBONE et al, 2009). A técnica de grupo focal contempla discussões entre os participantes acerca de um roteiro de perguntas formuladas pela pesquisadora (vide Apêndice D). Diante dessa escolha, foram realizadas duas reuniões com onze participantes no total, de forma a atender à composição da amostragem entre os técnicos. Informa-se que, nos casos das discussões em grupos, a pesquisadora atuou como moderadora e coordenadora das respostas dos participantes.

Informa-se que grupo focal trata-se de uma “técnica de pesquisa que coleta dados por meio das interações grupais ao se discutir temas sugeridos pelo pesquisador. Como técnica, ocupa uma posição intermediária entre a observação participante e as entrevistas em profundidade”. (GONDIM, 2002, p. 151).

Para realização da pesquisa, a escolha de grupo focal foi pertinente uma vez que, para produção de análise de conteúdos e desenvolvimento de modelos, as entrevistas podem ser em grupos focais exploratórios, porquanto, é possível a identificação de aspectos comuns de um grupo alvo.

De acordo com a classificação de grupos focais estabelecida por Morgan (1997, apud Gondim, 2010), utilizaram-se os grupos autorreferentes, posto que, foram usados como principal fonte de dados e, serviu ao propósito de: aprofundar e definir questões de outras conhecidas por outros sujeitos, responder a indagações de pesquisa, avaliar opiniões, atitudes, experiências anteriores e perspectivas futuras.

Destaca-se que a coordenação da pesquisadora durante as reuniões assegurou os focos dos temas propostos, todavia, a pesquisadora, como mediadora procurou ser flexível em alguns momentos, para melhor interagir com os grupos. Nesse sentido, considerando a abordagem qualitativa da pesquisa, o indicador de término das discussões foi a saturação das alternativas de respostas, quando os participantes silenciaram, ou informaram acerca do término de cada resposta. Para que os bloqueios de memória não atrapalhassem a formulação das respostas dos participantes, foram disponibilizadas folhas de papel e canetas, de modo que pudessem ser anotados conteúdos/lembranças de memória, possibilitando os comentários no momento da fala do sujeito.

Da mesma forma que ocorreu com as entrevistas individuais, foi garantido o anonimato aos participantes dos grupos focais. Outrossim, informa-se que os dados

das entrevistas individuais e das discussões dos grupos focais foram gravados e transcritos para posterior análise do conteúdo, deste modo, tornou-se viável a interpretação das respostas e relatos.

A partir da catalogação dos erros de informações contábeis de cinco municípios, tendo por base decisões do TCE-PB, disponíveis no seu portal, aliada à a revisão bibliográfica, a etapa de elaboração do roteiro das entrevistas foi concretizada. Contudo, para atingir o objetivo geral proposto, a estruturação das entrevistas procurou atender às questões de pesquisa, tendo sido elaboradas perguntas com a finalidade de: identificar os fatores causadores dos erros; investigar as competências técnicas já existentes e necessárias ao bom desempenho operacional; e identificar atitudes apontadas como favoráveis pelos respondentes que poderiam gerar, difundir e armazenar o conhecimento técnico na organização contábil.

Os roteiros das entrevistas compõem os Apêndices B e C. O conteúdo integral das entrevistas foi gravado em aparelho MP3 e transcrito para posterior análise.

3.4 ESTRATÉGIA DE TRATAMENTO DOS DADOS

O intuito de sugerir práticas alinhadas à Gestão do Conhecimento com a finalidade de superar erros contábeis e melhorar continuamente os processos de trabalho, tendo por base o diagnóstico da realidade vivenciada apresentada pelos agentes envolvidos, versos as falas dos técnicos que identificam os erros, mostra-se instigante e desencadeador de reflexões múltiplas.

Assim, com suporte na análise de conteúdo, após a transcrição das entrevistas, cada ponto foi transformado em categorias, agrupadas em temas, conforme a interrelação entre as categorias, independente da sequência do roteiro de perguntas. Posteriormente, foram escolhidas as unidades de registro (recorte), destacando em **negrito** a resposta ao tema proposto.

De acordo com a definição de Bardin (1977, p. 104), a unidade de registro “é a unidade de significação a codificar e corresponde ao seguimento de conteúdo a considerar como unidade base, visando a categorização e a contagem frequencial”. Pode ser o tema, palavra ou frase. Recorta-se o texto em função da unidade de registro.

Já o tema é a afirmação de um assunto. A unidade de registro é o que se liberta naturalmente do texto analisado. Estas unidades de registro foram destacadas no texto, ao se transcrever as falas.

Como a pesquisa foi realizada junto a Contadores públicos, coordenadores de equipes, bem como junto a técnicos do controle externo, utilizaram-se os seguintes códigos: “Cn” e “Tg” onde:

C: Contador coordenador

n: Número do Contador entrevistado (1, 2 ou 3)

T: Técnico de controle externo

g: Número do Grupo focal que o técnico participou (1 ou 2)

A partir disso, iniciou-se o processo de codificação das perguntas por categorias, de acordo com os relatos. Os significados partiram do processo de análise e interpretação das falas, bem como foram desenvolvidos a partir da articulação com os aspectos doutrinários estudados.

Como já citado, foram desenvolvidas as categorias a partir das falas dos Contadores coordenadores de equipes e dos técnicos de controle externo, agrupando-as em temas, vide demonstração do Quadro 05:

Quadro 05 – Temas e categorias

TEMAS	CATEGORIAS
Erros de registros contábeis recorrentes	Processo de registros contábeis; Tipos de erros mais frequentes; Fatores de ocorrência de erros; Causas de desatendimento aos princípios e técnicas contábeis; Ocorrência de retrabalhos; Dificuldades enfrentadas.
Gerenciamento da aprendizagem e das competências dos operadores	Desenvolvimento de competências e relevância de capacitações Relação entre capacidade e interesse; Avaliação das necessidades de formação e aprendizagem; Contribuições das experiências; Nível de preparo para a NCASP; Sugestões para aproximação ao ideal técnico contábil.
Gestão do conhecimento nas unidades de controle contábil	Papel do coordenador; Prática reflexiva e crítica; Contribuição e estímulo do coordenador na atuação e formação do operador; Comunicação entre núcleo financeiro e núcleo contábil; Armazenamento e disseminação do conhecimento.

Fonte: Elaboração própria.

4. ANÁLISES, INTERPRETAÇÃO DO CONTEÚDO DAS ENTREVISTAS E RESULTADOS

Após **pesquisa documental** nos relatórios e nas decisões relativos aos cinco (05) processos escolhidos, no âmbito do TCE-PB, disponíveis na internet, obteve-se como resultado os erros em informações contábeis enumerados a seguir:

a) Classificação de despesa em rubricas estranhas ao tipo de dispêndio ou desvinculada dos recursos originários quando esses possuem destinação específica, resultando em relatórios distorcidos;

b) Ausência de registros contábeis de receitas ofuscando fatos e embarçando os usuários do sistema;

c) Escrita do histórico de registros contábeis, especialmente em empenhos, estranha ao tipo de credor ou incompleta, que não especificam a origem dos recursos, em caso de aporte de recursos de convênios, bem como não informando qual foi a licitação que deu suporte à despesa;

d) Incompatibilidade entre registro e guias de receitas (omissão de receita - Instituto);

e) Registro incorreto e/ou ausência de registro de receitas originadas de convênios;

f) Evidenciação de decretos de abertura de créditos adicionais nos sistemas de contabilidade em duplicidade;

g) Classificação das despesas do magistério FUNDEB 60% como outras despesas do FUNDEB 40%;

h) Ausência de evidenciação em notas explicativas de receitas de impostos que não componham a base de cálculo para os gastos constitucionais mínimos em Ações e Serviços Públicos em Saúde;

i) Ausência de evidenciação de contas bancárias em que são movimentados recursos próprios, nas quais podem ser visualizados os gastos constitucionais mínimos em Ações e Serviços Públicos em Saúde;

j) Ausência de evidenciação em notas explicativas de ocorrência de recolhimentos, descontos e parcelamentos junto ao INSS;

k) Omissão de registro de receitas oriundas do FUNDEB, bem como de despesas relacionadas.

Ressalta-se que um dos Contadores que fizeram parte da amostra foi responsável pelo registro contábil de um dos processos em que se constataram os erros de informação contábil enumerados.

Também foram coletados nos mesmos processos os teores de suas decisões, por ocasião da primeira apreciação das contas⁸. Desses dados coletados, foram evidenciadas as cominações legais decorrentes dos erros de informações descritas a seguir, as quais, mesmo que de forma indireta, concorreram para o *decisium*:

- a) Imputação de débito, com devolução de recursos ao erário municipal;
- b) Imputação de débito, com devolução de recursos ao ente repassador dos recursos;
- c) Aplicação de multa pessoal máxima ao gestor;
- d) Aplicação de multa pessoal ao gestor, proporcional ao dano causado ao erário;
- e) Julgamento irregular das contas de gestão;
- f) Emissão de Parecer Contrário a aprovação das contas, dirigido ao Poder Legislativo municipal;

Passa-se agora a análise e a interpretação dos conteúdos das entrevistas, agrupadas nos temas e categorias já descritos no Quadro 06. E na subseção 4.4 foram sintetizados os resultados obtidos dessa **pesquisa de campo**.

4.1 ERROS DE REGISTROS CONTÁBEIS RECORRENTES

4.1.1 Processo de registros contábeis

Como descrito no capítulo 2, no Brasil, com base nas normas internacionais de contabilidade, foram editadas as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, NBCASP, divididas em 11 normas técnicas. Destas normas, destaca-se a Norma Técnica de Contabilidade NBC T 16.5 a qual estabelece que os elementos essenciais do registro contábil são: a data da ocorrência da transação; a conta debitada e a creditada; o histórico da transação de forma descritiva ou por meio do uso de código de histórico padronizado; o valor da transação; e o número de controle para identificar os registros eletrônicos que integram um mesmo lançamento contábil. Essa norma versa ainda, que o registro dos bens, direitos e obrigações deve

⁸ De acordo com o trâmite processual estabelecido no Regimento Interno do TCE-PB, a primeira decisão de mérito dos processos submetidos à apreciação de seus membros pode ser reconsiderada, por ocasião de apreciação de recurso interposto.

possibilitar a indicação dos elementos necessários à sua perfeita caracterização e identificação.

De acordo com a Constituição Federal, art. 31, é dever do Prefeito municipal, apresentar prestação de contas ao órgão de controle externo, logo, é de sua responsabilidade a guarda dos documentos comprobatórios de sua prestação de contas. São esses documentos que lastreiam o registro contábil.

Foi fato notório, percebido pelos agentes de fiscalização dos recursos públicos, em inspeções, que, durante muitos anos, os documentos contábeis de pequenas prefeituras da Paraíba eram levados para os escritórios de contabilidade, situados em cidades distintas dessas prefeituras, tal situação ainda se percebe em alguns municípios, de acordo com as falas dos entrevistados:

A contabilidade é feita à distância, a despesa está separada e ainda se vai empenhar [...], isso gera muito trabalho para o final do mês, se acha normal. [T1]

Em alguns casos de ausência de qualquer documento, é argumentado pelos gestores inadimplentes em suas prestações de contas que, nesse percurso de saída e retorno à prefeitura, os documentos (recibos, notas fiscais, boletins de medição, entre outros) foram extraviados, ou que estão em poder do Contador. Hoje, com o desenvolvimento da tecnologia da informação, não faz sentido esta transferência integral da documentação para o escritório de contabilidade, visto que, além dos registros poderem ser realizados nas dependências da própria prefeitura, existe possibilidade de envio de fax, envio de arquivo em PDF, por email, foto digital etc.

Essa nova realidade foi evidenciada nas falas dos entrevistados Contadores:

Diferentemente do passado, onde tudo ocorria em movimento, não existe caixinha com documentos, isto é condenável, tudo é feito *in loco*, **empenha-se, paga-se, o Contador faz os procedimentos lá na Prefeitura**, quando os procedimentos são concluídos com supervisão nossa, já temos uma estatística. Qualquer procedimento fora, o sistema não permite, é uma ferramenta, a **Contabilidade é parametrizada**, existe crítica, por exemplo: elemento x, se for pagar, automaticamente, tudo que fugir a regra, não vai fazer no sistema. [C1]

É montada em cada instituição uma equipe, liderada por uma pessoa com experiência na área orçamentária, para registros, depois fazemos o *check list* de revisão nos escritórios, para interagir com as instituições e preparar para o SAGRES, as chefias, com nível de preparação melhor dos setores, são para tirar as dúvidas, o nosso trabalho é mais de consultoria. [C2]

Cada município tem um Contador, tudo é feito lá na prefeitura, então, semanalmente, ele vai ao município. Todos os documentos ficam na prefeitura, à exceção dos convênios e projetos, que trabalhamos com cópia de documentos. [C3]

4.1.2 Tipos de erros mais frequentes

O erro surge quando não se segue a uma convenção. Nesse sentido, o erro contábil também vai surgir quando um registro de algum evento contábil é realizado em desconformidade às normas contábeis, as quais existem com a finalidade de proporcionar uniformidade de divulgação de informação entre entidades afins.

O registro contábil é o início de um processo que se finaliza com a divulgação das demonstrações contábeis, assim, quando os registros ocorrem de forma diferente do estabelecido nas normas, as demonstrações contábeis divulgadas perderão a confiabilidade das informações por elas prestadas.

Quando questionados acerca dos tipos de erros, os sujeitos Contadores foram reservados. Percebe-se que eles deram respostas curtas, citando apenas um ou dois tipos de erros contábeis, conforme as falas a seguir:

Pagamentos em duplicidade, troca de recursos entre o planejamento e a execução, na hora do pagamento. [C1]

(...) num momento ou outro pode ter **despesa registrada fora do tempo hábil**. [C2]

Registros fora da competência. [C3]

Por sua vez, os técnicos de controle externo foram mais detalhistas e mencionaram os seguintes erros:

[...] nomenclatura de receita e despesa extra e na classificação da despesa, não se sabe se é erro ou má fé; não informam as licitações realizadas; **erro de códigos de receitas e despesas** (ex.: ISS); **obras que a classificação é 51, classificadas como OSTPJ**; erros primários: **descrição do histórico dos empenhos – não condiz com a realidade**; vários credores em um único empenho, mas de cem credores, ou todas as despesas em nome de uma só pessoa; **saldos bancários não batem**; **não informação das fontes de recursos**; **mistura de despesas orçamentárias com extraorçamentária**. [T1]
A despesa não é empenhada pelo regime de competência, ela é empenhada quando é paga (empenho a *posteriori*). Eles confundem o empenhamento como ato de fazer a nota de empenho. Despesa de pessoal, eles classificam como serviços de terceiros. **Classificação de receitas do FUNDEB (40% e 60%)**. Em relação à receita, erros nas rubricas. [T2]

Todos esses erros além de criar obstáculos e embaraçar a fiscalização, promovem retrabalhos, visto que demandam novas investigações (em análises de

defesas e análise de méritos de recursos), bem como, se provocarem graves confusões, os gestores são responsabilizados pelos aparentes danos constatados.

Quanto à frequência dos erros e tipo de jurisdicionados, ou seja, se ocorrem em contas de municípios de médio ou de pequeno porte, as falas dos técnicos de controle externo, mesmo que com opiniões divergentes entre os grupos entrevistados, demonstram grande preocupação, conforme as falas a seguir:

A frequência é alta, **ocorre em mais de setenta por cento.** [T1]

A frequência de erro é alta, ao final do ano e no final de gestão a ocorrência dos erros é maior. [T2]

Nos maiores acontecem mais erros, às vezes a gente se depara em pequenos que podem ter ótimos Contadores, mas o acesso é difícil, contato ruim. Às vezes, os municípios grandes estão com péssimos profissionais, mesmo tendo estrutura e condições de desembolsar mais. A diferença é absurda, os grandes têm mais erros. [T1]

Os erros ocorrem **em municípios maiores e menores**, a frequência é que muda, **os erros são os mesmos**, os municípios de grande porte são mais fiscalizados, existem maior estrutura, então, erram menos. [T2]

4.1.3 Fatores de ocorrência de erros

A tecnologia da informação e a comunicação instantânea tornaram-se um componente preponderante da vida organizacional moderna, mesmo assim, percebeu-se que os entrevistados Contadores consideram a falta de informação tempestiva dos fatos o motivo principal de ocorrência de erros contábeis, conforme suas falas:

A maioria dos erros é por **falta de informação** da ocorrência do fato. [C1]

Não disposição para a contabilidade, previamente, tanto do exercício de compra, de despesa, contratação de obras e contratações em geral, antecipação de comunicação de contratação de pessoal. [C2]

Porque **não apresentam nota fiscal.** [C3]

A comunicação facilita a tomada de decisões, visto que ela proporciona as informações de que as pessoas e os grupos precisam para tomar decisões (ANGELONI, 2010). A tarefa de realizar registros contábeis nas dependências das prefeituras precisa estar em conexão com outras tarefas ligadas a outros setores, como por exemplo, o setor financeiro da entidade. Caso contrário, o erro ou a ausência de registro será inevitável. Para produzir bons registros e relatórios, a unidade de controle contábil, precisa estar informada de todas as ocorrências que

envolvam ou que possam vir a afetar o patrimônio do ente, de modo que possa tomar a melhor decisão inerente ao registro coerente daquele fato.

Ao questionar os técnicos de controle externo, a quem ou qual núcleo pode ser atribuída a responsabilidade pela ocorrência de erros, as falas foram diversas, a saber:

A responsabilidade é, **devido à distância, dos Contadores, o Contador não tem dedicação exclusiva**, a probabilidade de erro é maior. [T1]

(...) a **responsabilidade cai ao núcleo financeiro**, a contabilidade registra os fatos que aconteceram, **é devido a deficiência administrativa da estrutura do município**, mas a contabilidade tem sua responsabilidade, pois **deveria está paripassu com os acontecimentos da Prefeitura** [T1].

(...) a **responsabilidade de ocorrência dos erros é dos dois núcleos**, do setor interno da prefeitura (financeiro) e do Contador, principalmente do setor contábil; **vai depender do erro.** [T2]

Constitucionalmente, o Tribunal de Contas do Estado tem a função judicante, atuando como um tribunal administrativo, ou última instância de decisão sobre a responsabilidade ou inocência de administradores, porém, de acordo com as falas dos técnicos de controle externo, na maioria dos casos de ocorrência de erros contábeis comprovados, o Tribunal de Contas do Estado não pune os administradores responsáveis, considerando tais erros como falhas formais.

(...) atribui-se a **falta do TCE de rigor em punir** este tipo de erro, a **falha contábil é sempre relevada**, nunca se vê levar uma multa alta, isto contribui de certa forma; [T2]

(...) **o TCE não pune**, trata muitas irregularidades como falhas formais; [T2]

Percebe-se que existe a necessidade de um contraponto da pesquisadora, visto que o início da instrumentalização da pesquisa foi exatamente o levantamento de erros que comprometem a qualidade da informação contábil e que resultaram em punições para os gestores. O fato é que se o erro for constatado como tal antes do julgamento das contas, ele pode ser relevado. Porém, se esse erro ficar obscuro, sem comprovação de sua ocorrência, os efeitos visualizados como danos ao erário serão sofridos pelos gestores, em forma de rejeição de contas e imputações de débitos.

Também foi apontado que existem *softwares* que permitem capturas no SAGRES de dados equivocados. Para isso, não há outra solução senão mudar de tecnologia. Observe-se a fala de entrevistados:

O sistema que permita a captação automática para o SAGRES, isso nos dá segurança, elimina esse tipo de erro. Mas existe também o erro humano de classificação de registros, erro de avaliação de quem estava fazendo a análise. Têm as duas situações. Vai depender do tipo de estrutura, de material. **Existe erro de captação, que não é contábil, pois o SAGRES é banco de dados. Porém existem programas, sistemas que não garantem de uma forma muito boa o estabelecimento de que aquela informação foi bem captada.** [C2]

O SAGRES-captura nem sempre é compatível com os sistemas dos Contadores, assim gera distorções [T2]

De acordo com Lima (2007), o propósito de qualquer sistema de informação é ligar o usuário a uma fonte de informação relevante para uma necessidade específica. Assim, caso as informações dos sistemas capturadas pelo SAGRES não forem relevantes e úteis para análise, de nada serviu a captura. Ressalta-se que, em situações de erros de sistema, depois de visualizados tais erros é complexo para técnicos de controle e Contadores asseverarem e comprovarem que eles ocorreram no momento da captação dos dados.

4.1.4 Causas de desatendimento aos princípios e técnicas contábeis

De acordo com Andrade (2009), o modelo contábil em seu arcabouço teórico tem uma essência normativa, ou seja, é fundamentado em regras, princípios e padrões e, muitas dessas normas produziram ou estimularam a melhoria da teoria contábil. Ou seja, elas não existem por acaso, existiram estudos por profissionais ligados a organismos governamentais ou privados, como o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) ou o *Internacional Accounting Standart Committee* (IASC), que contribuíram ou contribuem com a criação, com o estabelecimento ou o aperfeiçoamento do conhecimento contábil.

Desta feita, os princípios existem para nortear o trabalho contábil, porém, a prática contábil em municípios paraibanos, por vezes, vai de encontro a essa lógica.

Quando questionados acerca da motivação de desobediência aos princípios e técnicas contábeis, os técnicos de controle externo elencaram diversos fatores:

Por **falta de conhecimento** das normas e da ciência (ex. dívida negativa), má qualificação, falta de tempo do Contador, descaso dos Contadores, falta de interesse, ausência de continuidade do profissional (o contador era pra ser cargo público) e **falta de punição.** [T2]

Quem alimenta os sistemas não é Contador e sim é um técnico, faltando-lhe conhecimento. [T2]

Gilbert, apud Carbone et al (2009, p. 42), ressalta que “a competência humana é expressa em função do desempenho da pessoa no trabalho, o que envolve não apenas o comportamento que o indivíduo adota, mas também suas consequências, no tocante a realizações”. Nesse sentido, o desatendimento aos princípios pode ser visto como um problema resultante de consequências de trabalhos realizados sem compromisso com a competência profissional requerida. Tal fato pode ser observado nas falas dos entrevistados Contadores:

O fato de não ter empenhado, não significa deixar de cumprir o princípio da competência, porque nesse caso, independente da vontade do gestor, os profissionais poderiam fazer a mensuração. Muitos profissionais ainda não despertaram que a **contabilidade não tem como objeto o orçamento, e sim o patrimônio. [C1]**

A gente da contabilidade **depende de um corpo técnico interno dentro das prefeituras**. Quando a gente faz a seleção dessas **pessoas que vão trabalhar**, solicitamos que sejam técnicos da área contábil, mas nem sempre isso acontece, eu diria que setenta por cento é da área contábil, o restante são de confiança do gestor, **não dominam a capacidade técnica**, esse é um dos grandes motivos das falhas. **[C3]**

Percebe-se que os participantes da pesquisa (Contadores) têm consciência da ocorrência de desatendimento aos princípios fundamentais de contabilidade e aos princípios da administração pública, contudo, responsabilizam os gestores. Então, para resolver esta problemática, pode-se sugerir ao profissional de contabilidade, que, ao ser contratado, esclareça ao gestor algumas regras basilares que precisam ser cumpridas quando os programas e ações de governo estão sendo executados.

4.1.5 Ocorrência de retrabalhos

De acordo com Robbins, Judge e Sobral (2010, p. 168), “para melhorar a maneira de tomar as decisões nas organizações, teremos de entender os erros que as pessoas cometem ao fazê-lo”.

O retrabalho citado na pesquisa tratou, especificamente, da anulação, complementação ou repetição de um registro contábil, devido à ocorrência de um registro indevido ou incompleto, ou seja, situações de erros. Essas ocorrências, se não forem bem esclarecidas, podem configurar duplicidade de registros, obstáculos à fiscalização e confusão das informações.

Da análise das falas, percebe-se que os entrevistados Contadores não demonstram preocupação com retrabalhos, ou seja, para eles isso não é problema.

Os retrabalhos são diminuídos à medida que se qualifica a equipe, **no início de gestão, devido a hábitos anteriores**, nós fazemos a normatização de procedimentos. Depois, com o tempo, as coisas passam a ocorrer no automático. [C1]

Existem retrabalhos, não em grande quantidade, em algumas prefeituras tem que fazer um retorno de competência, por algum falta de documento, às vezes, precisamos fazer uma republicação do REO. [C3]

No caso de ocorrência de registros extemporâneos, um dos retrabalhos relativos a retorno de competência citado pelo entrevistado, a NBC TC 16.5 estabelece que esses registros devem contemplar, no histórico, a data correta de sua ocorrência e o motivo pelo atraso do lançamento. Mas, na realidade não ocorrem dessa forma, os operadores fazem esses registros extemporâneos, mas não informam o motivo do atraso e, na maioria das vezes, o registro é feito no sistema de informação, mas não são solicitadas as modificações dos dados já capturados pelos SAGRES, ou seja, para fins de análises, os dados permanecem com informações equivocadas.

4.1.6 Dificuldades enfrentadas na atividade contábil

Foram registradas algumas dificuldades, principalmente no que se refere a: falta de informações relevantes, que impactam no registro contábil; formação de equipes de trabalho, tendo em vista a desqualificação dos profissionais disponíveis no mercado; difícil acesso à internet, em pequenos municípios; impossibilidade registro dos fatos em tempo real. Observem-se as falas dos sujeitos:

[...] **falta de comunicação entre a Prefeitura e o Banco** [...]. Quando a Prefeitura adere a um convênio com um Ministério ela já assinou um termo de autorização para abrir uma conta, a contabilidade não sabe. **Não se acompanha, não existe planejamento**, quando é descoberta esta conta, o ministério já abriu uma conta de aplicação e a contabilidade não é informada. Esse erro contábil não foi falha da contabilidade, foi falta de controle interno acompanhar os processos de convênios, pedir informações aos bancos. Essa dificuldade entre **informação financeira** e a contabilidade é muito prejudicial. [C1]

Primeira dificuldade é que nem sempre agente encontra com **sobra pessoas qualificadas** no mercado, o nicho é reduzido; **formar equipes de trabalho**; ver a **percepção do gestor** de que isso é necessário. [C2]

A maior dificuldade é o **registro dos fatos em tempo real** (...), é uma luta constante para fazer empenho prévio, nas menores o **maior problema é o tempo, difícil acesso à internet** nos pequenos municípios, fica dependendo de informações de outros setores. Gostaria de fechar balancetes até o 5º dia útil, mas é muito difícil. [C3]

Outra dificuldade apresentada foi a ausência de controle interno em muitos municípios. Ressalta-se que faz parte da finalidade do controle interno, conforme definição proposta por Castro (2008), conferir fidedignidade aos dados contábeis e segurança às informações deles decorrentes, ou seja, nos municípios que possuem controle interno a contabilidade certamente é mais confiável.

A fala do sujeito Contador [C1] corrobora com o entendimento de Castro (2008, p. 35) quando este afirma “o controle vai se tornando cada vez mais necessário nas organizações na proporção em que vão congregando uma multiplicidade de objetivos”. O mesmo autor também ressalta a enorme quantidade de normas e regras para serem seguidas, motivo pelo qual a utilização do controle em suas diversas modalidades é necessária.

4.2 GERENCIAMENTO DA APRENDIZAGEM E COMPETÊNCIAS DOS OPERADORES

4.2.1 Desenvolvimento de competências e relevância de capacitações

Carbone et al. (2009) ressalta que uma competência resulta da mobilização, por parte do indivíduo, de uma combinação de recursos ou insumos, expressada pela pessoa quando gera um resultado no trabalho, decorrente da aplicação conjunta de conhecimentos, habilidades e atitudes.

Por ser difícil assimilar tantas normas e regras que devem ser cumpridas para desenvolver o trabalho do Contador público, a necessidade de dedicação ao estudo e à capacitação é uma realidade latente, pois este é um ramo que sofre mudanças e evoluções constantes.

Então, no caso em estudo, erros em registros de fatos contábeis de entes públicos municipais, não somente o técnico contábil que trabalha no escritório, mas também o servidor, que participa do dia a dia de entidade e atua como membro ativo do círculo de informação contábil, deve estar inteirado dessas mudanças. Conforme os depoimentos dos entrevistados:

Hoje a contabilidade está vivendo um momento ímpar, principalmente o setor público, nos últimos dez anos, a evolução, até 2008 não existiam normas de contabilidade pública (...). Em relação às normas que vigorarão em 2013, sempre digo que todos os Contadores precisarão voltar aos bancos da academia de contabilidade (...). [C1].

Além de ter uma preparação contínua, ao longo dos anos você vai obtendo experiência, **tem que estar o tempo inteiro se capacitando em eventos regionais e nacionais. [C2].**

Capacitamos o quadro da Prefeitura, (...) contratamos especialistas, por exemplo, em licitação, temos também parceria com quem fornece o software, que nos orienta a utilizar os sistemas. **[C3].**

Percebe-se que os entrevistados demonstram preocupação com o desenvolvimento de competências, que conforme Carbone et al (2009) esse desenvolvimento dá-se por meio da aprendizagem, envolvendo simultaneamente a assimilação de conhecimentos e a aquisição de habilidades intelectuais (domínio cognitivo), o desenvolvimento de habilidades manipulativas (domínio psicomotor) e a internalização de atitudes (domínio afetivo).

Entre os técnicos de controle externo também foi evidenciada relevância da capacitação para o desenvolvimento das atividades de contabilidade pública.

[...] **Capacitação é primordial.** Muitos procuram se especializar, já acontece a capacitação. **[T1]**

Capacitação é fundamental, só ela pode suprir; a aprendizagem, atualização e reciclagem são indispensáveis. Todos, Contadores, operadores, etc. precisam capacitar-se. Essa necessidade também ocorre no TCE. **É de relevância decisiva.** Precisa de outros fatores. Capacidade é um ponto, treinamento, dedicação, tempo, troca de experiência, precisa ser levada para a prática **[T2].**

4.2.2 Relação entre capacidade e interesse

A tomada de decisão individual é uma parte importante do comportamento organizacional. Mas, a forma como as pessoas tomam decisões e a qualidade de suas escolhas dependem muito de suas percepções (ROBBINS, JUDGE e SOBRAL, 2010). Nesse contexto, os Contadores e servidores municipais também decidem se irão ou não participar de algum tipo de capacitação ou de desenvolvimento de competências. Suas escolhas irão depender de seu interesse na capacitação oferecida e da sua avaliação entre os custos e benefícios. Felizmente, os participantes da pesquisa asseveraram que esse interesse existe:

Não dá pra parar. Conhecimento não é um estoque é como se fosse uma fornalha, ele vai consumindo, é um combustível. **[C1]**

A capacidade está ligada ao interesse e também metas, planos de obter grau maior de qualificação, para atingir patamares de reconhecimento. Tem que buscar as melhores tecnologias. Não há como parar. **[C2]**

Eu prezo muito pelo conhecimento, **busco atualizações. [C3]**

A pesquisa demonstrou que a capacidade técnica está diretamente relacionada ao interesse em aprender. As falas revelam que os prestadores de serviços contábeis que não demonstram interesse em melhorar seus desempenhos, efetivamente, são menos requisitados e estão fadados ao insucesso.

Ademais, Carbone et al (2009) resalta que é por meio da aprendizagem que se cria o conhecimento. Assim sendo, as capacitações apresentam-se relevantes para obtenção de novos conhecimentos.

4.2.3 Avaliação das necessidades de formação e aprendizagem

De acordo com Boff e Abel (2005), ao tratarem de competência organizacional, nos domínios maduros, como a contabilidade, as tarefas desenvolvidas para solução de problemas já estão suficientemente equacionados e seus métodos, formalizados, de forma a permitir o alto desempenho dos profissionais, mesmo com reduzidos esforços de treinamento.

Contudo, o setor público no Brasil demanda constantemente de atuações em diversas áreas, e, dentro do possível, os recursos destinados para execução destas atuações são municipalizados, de modo a favorecer a eficácia dos programas e o controle social.

Assim sendo, a dinâmica da contabilidade pública municipal, visualizada pelos registros dos fatos e demonstrações contábeis, é notória. Nesse sentido, os depoimentos dos entrevistados indicaram que o operador do sistema contábil precisa estar “atenado” nas ocorrências que interferem em seu trabalho.

Há uma necessidade, pois **se agente não se atualizar, não se familiarizar com as normas como é que vai exercer**. Temos tido várias palestras, houve na UFPB, no Tribunal, o Conselho Regional de Contabilidade está trazendo palestrantes, inclusive do STN. O que ocorre é que o interesse está sendo mínimo, mas as normas vão ser implantadas. **Eu não posso dizer que sou um Contador se não sei de contabilidade.** [C1]

O Contador precisa estar atento, **precisa fazer reciclagem contínua**, estar com instrumento adequado do trabalho, e principalmente ter boa equipe de trabalho, na formação de novos profissionais tem que dar qualidade para esses profissionais. [C2]

A necessidade de capacitação é extremamente constante, estamos vivendo o maior momento da informação, **ainda há muito que se aprender**. É um grande gargalo, não há como dizer que estamos com capacidade plena, você pode estar numa boa média, acima da média. A rotatividade de quadro nas prefeituras prejudica o trabalho. [C2]

(...) A capacitação é extremamente relevante, sem capacitação é impossível uma boa contabilidade, um bom trabalho. [C3]

Na realidade o registro não é feito por Contador, muitas vezes é feito por auxiliares, **os Contadores tem capacidade, mas não tem zelo pelos registros**; varia a combinação da capacidade das pessoas, **há um desnivelamento**, existem bons profissionais, o que fica à frente é bom, mas os auxiliares não, o problema é a pequena quantidade dos profissionais. **[T1]**

Nossa experiência é que **nos municípios maiores percebe-se maior capacidade técnica dos Contadores do que nos municípios menores**. Até 2007, o sistema que eles utilizavam favorecia a existência de muitas inconsistências, erros de classificação nos empenhos, despesa de pessoal, classificada como serviços de terceiros, muitos erros deixaram de existir, até mesmo o controle para pagamentos. Então, **hoje os erros nos registros que ocorrem são decorrentes de erros humanos**, às vezes propositais, a capacidade técnica é mascarada **[T2]**

Contudo, é complexo medir a capacidade técnica de trabalhadores e as avaliações de desempenho não revelam os reais níveis de competência, visto que, avaliados podem superestimar o próprio desempenho. Assim sendo, mesmo que os treinamentos sejam oferecidos, quem toma a decisão de fazê-los são os próprios treinandos, comprometendo a possibilidade de nivelamento, uma vez que os que realmente precisam de capacitação podem decidir não participar.

4.2.4 Contribuições de experiências anteriores

De acordo com Lício, Fisher e Amorim (2007), as empresas de consultoria são as mais dependentes do conhecimento, sendo, portanto, “organizações baseadas em conhecimento”, elas vendem apenas produtos intangíveis, dependentes do conhecimento e da experiência de seus profissionais. Desta forma, a continuidade e o progresso dos escritórios de contabilidade dependem do aprendizado, traduzido em conhecimento e experiência acumulados.

Percebeu-se que, em relação à experiência profissional, os Contadores entrevistados saíram dos bancos da universidade para o trabalho na área de contabilidade pública, considerando os tempos de atuações profissionais e suas idades, cuja média é dos 45 anos.

Nesse aspecto, ressalta-se que apenas um dos sujeitos respondeu objetivamente, informando que a formação e experiência na área privada contribuíram na sua atuação na área pública, conforme a seguinte fala:

Um diferencial extremamente importante foi a **formação na área privada**, eu levo um **cabedal de conhecimento** da atuação na contabilidade privada para a atuação como Contador público. [C2]

Os demais respondentes atribuíram suas experiências à sua formação pessoal e acadêmica.

Considerando a escola de Vigotski, o qual defendeu a teoria pedagógica sóciointeracionista, compreende-se que o conhecimento do trabalhador pode provir da sua própria atividade e do seu meio, visto que estes aprendizes constroem relação entre sua ação e sua experiência no mundo. Assim, qualquer atividade realizada antes do atual trabalho pode ser útil e sopesar em suas habilidades. Um dos participantes da pesquisa demonstrou esse olhar sóciointeracionista:

Não dá pra destacar um item, **toda formação vem contribuir para o profissional**, não dá pra dizer que somente um cursinho ali foi importante (...). À vista de todos os princípios que norteiam a área pública, é muito subjetivo, você empresta toda sua experiência de vida àquela atividade. [C1]

Em relação à formação acadêmica, foi destacado que algumas especializações deram suporte profissional e melhoraram as aprendizagens. Um dos sujeitos assim respondeu:

Fiz três **especializações**, onde **aprendi muito** foi na de direito administrativo, foi o que mais me motivou, pois ele tinha muita coisa de contabilidade. [C3]

Contudo, entre os entrevistados, percebeu-se que suas práticas não dependem, exclusivamente, de experiência em outra área de conhecimento. Destacando que, de acordo com os seus perfis, eles atuam em média a mais de dez anos na área de contabilidade pública, situação que os proporciona especialidade nessa área.

4.2.5 Nível de preparo para a nova CASP

A regulamentação acerca das demonstrações contábeis sempre está evoluindo em conjunto com os acontecimentos econômicos e, devido ao contínuo aprimoramento da regulamentação contábil norte-americana e internacional, atualmente, há um forte processo de convergência das normas contábeis de diversos países (inclusive no Brasil) para as normas internacionais de contabilidade, emitidas pelo *International Accounting Standards Board* - IASB (TEIXEIRA; COSTA; GALDI,

2009). Nesse sentido, quando se questionou acerca do preparo dos operadores para a nova CASP, foi informado que àquela época, ao final do ano de 2012, ainda não teriam ocorrido treinamentos específicos, alguns aguardavam os órgãos promoverem cursos e palestras, para que fosse possível a participação dos operadores.

Contudo, a percepção dos entrevistados é que as novidades trazidas pelas NBCASP ainda não haviam sido absorvidas pelos operadores, observem-se as falas:

Os Contadores até estão preparados, **a estrutura administrativa dos municípios é que não está**, se escolhe um dia para fazer o empenhamento de todas as despesas. O patrimonial hoje é deixado de lado, se eles não têm preocupação com a parte financeira, imagina a parte patrimonial. [T1]

Não se percebe conhecimento prévio das novidades, no contato com eles percebe-se que é muito deficiente, não há atualização. A nova contabilidade vai virar de ponta cabeça, nos municípios grandes percebemos mais preparo. [T2]

Ainda não estão preparados, a mudança é grande, ela vai mexer com conceitos, já existem alguns Contadores tentando se preparar, **quem não mudar vai sair do mercado**. Contadores também participam dos treinamentos oferecidos pelo TCE, porém, mesmo convidados, de 223 municípios, a representatividade é de uma minoria. [T2]

Em relação às normas que vigorarão em 2013, sempre digo que todos **os contadores precisarão voltar aos bancos da academia de contabilidade, o que se faz hoje não é contabilidade, se faz relatórios**, [...] não se sabe nem onde está o bem, como pode depreciar, controlar. [C1]

Já passamos por isso na área privada há 4 anos, então o escritório já tem domínio, já passamos por todas essas áreas, de depreciação, plano de contas vai trazer grandes impactos, mas, como a gente já tem isso envolvendo, **a equipe já está acostumada, creio que não haverá problemas**, vamos tentar cumprir o cronograma proposto[C2]

Até agora somente eu, **o corpo técnico ainda não participou, ele não foi treinado na nova contabilidade**. Eu busquei fora e trouxe para dentro do escritório as orientações das medidas, eles treinaram internamente, porque precisamos preparar um decreto de cronograma da implantação das medidas, mas não foi nada profundo. [C3]

4.2.6 Sugestões para aproximação ao ideal técnico contábil

[...] para que a contabilidade realmente flua [...] **é preciso envolver toda a administração**, vários setores, almoxarife, compradores etc. **É uma cadeia, fluxo de informações**. [C1]

Não existe perfeição o trabalho é extremamente grandioso [C2]

Se os gestores fossem comprometidos, eles têm papel fundamental, **vai depender muito dos gestores, de ele querer investir** (em capacitação) [C3]

Responsabilização do Contador e/ou punição para educação, [...], paralelamente deve ser feito acompanhamento, **nivelar a capacidade**,

os conhecimentos dos Contadores; cobrar dos gestores, pois é ele que contrata e é o responsável. **O Tribunal tem que começar a punir e separar o que é erro de ma fé, não tratar tudo como erro.** Criação do **cargo de Contador do município** e implantar **programas de educação continuada**. A contabilidade é do município, é contínua e o Contador é contratado. Ex.: O TCE-RS não aceita Contador contratado, somente do município. [T1]

Fiscalização sistemática e concomitante, treinamento, **criar setores contábeis nos municípios**, que a **contabilidade** não seja feita por auxiliar administrativo, e sim **tem que ser feitas por técnicos e Contadores**. O prazo é elástico para prestar contas, **a posição deve ser mais severa do TCE**. Uniformidade dos sistemas. Priorizar nos julgamentos, ou seja, **dar importância aos erros cometidos, ver com outros olhos, não considerar falha formal, o TCE deve chamar pra si o problema**, se o Tribunal mudar sua concepção, os gestores e Contadores vão obedecer, para não receber punições com multas. [T2]

4.3 GESTÃO DO CONHECIMENTO EM UNIDADES MUNICIPAIS DE CONTROLE CONTÁBIL

4.3.1 Papel do coordenador

Em organizações em que o conhecimento está atrelado a uma pessoa detentora ou possuidora, a estratégia de compartilhamento é chamada personalizada, nessa prática o compartilhamento ocorre essencialmente por meio de contatos diretos entre pessoas, favorecendo o compartilhamento de conhecimentos tácitos (GROTTO, 2008).

Esse tipo de prática, citada por Grotto (2008), foi observada na pesquisa, visto que se percebe que o coordenador de unidade de controle contábil atua como a pessoa detentora do conhecimento, que deve ter o compromisso de competência e zelo profissional, haja vista que é ele o responsável perante o Conselho Regional de Contabilidade – CRC – por todo e qualquer relatório produzido pela equipe.

Observou-se que, em relação ao papel, às contribuições e ao estímulo do coordenador, as respostas foram divergentes, alguns dos sujeitos destacaram a necessidade de o coordenador da equipe ter habilidade e competências gerenciais, inclusive quanto à obtenção de conhecimentos para transmiti-los.

O papel do Contador coordenador é muito importante. **Eu preciso obter o conhecimento para transmitir os procedimentos.** [C1]
Atuo como diretor, **orientando os operadores.** [C3]

Outro sujeito ressaltou a necessidade de existir diferenciais na organização contábil, como oferecer ferramentas apropriadas, capacitações, benefícios sociais e financeiros que estimulem a equipe a melhor produzir e a se manter empregado.

Para que você tenha boa equipe e manter o empregado é preciso que algo exista de **diferencial**, ferramentas, local de trabalho, ambiente agradável, salários diferenciados do mercado [...] e possibilidade de ascensão. [C2]

Contudo, foi unânime a opinião de que é relevante o papel do coordenador na atuação dos operadores, com destaque para a responsabilidade dele acerca de repasse imediato de qualquer nova informação técnica ou norma.

4.3.2 Prática reflexiva e crítica

No processo dialógico, o qual sugere o educador como mediador, Freire (1981) ressalta que a prática problematizadora e reflexiva proporciona o verdadeiro conhecimento, haja vista que, em vez de memorizar conteúdos narrados pelo transmissor da mensagem (no presente estudo, seriam os coordenadores de equipes), o educando investiga criticamente; assim, a compreensão resultante tende a tornar-se crescentemente crítica.

Foi com essa concepção, que foi indagado aos entrevistados Contadores se ocorre a prática reflexiva e crítica antes, durante e depois da realização dos registros contábeis. Foram unânimes as respostas de que existe reflexão, observem-se as falas:

Tem que **existir reflexão**. [C1]

Temos uma estrutura voltada para o legalismo, temos que analisar a questão dos princípios, trazer questão de ordem científica. **Hoje é impossível não trazer as questões de ordem científica**. Etapas dos registros: *check list*, interação, prestação de contas de chefias de setor. **Não é somente a etapa de registro, as análises de resultado são feitas pela diretoria**. [C2]

É refletido, inclusive a gente trabalha da seguinte forma: usa muito o **princípio da prudência** e temos o cuidado de fazer um alerta ao gestor de tudo que está fora do padrão. Às vezes, temos que fazer um registro, que muitas vezes o fato já ocorreu. **As pessoas refletem e perguntam**. [C3]

Compreende-se que a reflexão vai depender do conhecimento prévio do indivíduo, e é a partir desse conhecimento que a aprendizagem significativa propõe a reflexão e a negociação de significados como meio de possibilitar a construção de um novo conhecimento.

4.3.3 Contribuição e estímulo do coordenador na atuação e formação do operador

O coordenador das atividades contábeis, como em qualquer função de comando, atua como membro de persuasão, uma vez que por meio de comunicações interage bem ou mal com os demais membros da equipe. Nesse contexto, ele também é solidariamente responsável pela atuação e formação cognitiva dos operadores.

A contribuição e o estímulo ocorrem pelo **repasso das informações, liberdade na interpretação, relacionamento**, a partir do momento que eu passo as instruções, você está contribuindo para agir, retroalimentar as informações. [C1]

Eu ensino, a gente cria manuais, eu e meus Contadores preparamos os operadores. Eu tenho uma atuação direta junto aos operadores. [...] **a capacitação é contínua**, mantenho um banco de dados atualizado, **quando tem algum curso novo, eu informo.** [C3]

Segundo Lima (2007), no estudo da comunicação, a abordagem cognitiva tenta entender: como as mensagens são percebidas, como padrões de ação são aprendidos e como atitudes, conhecimentos, valores e probabilidades de comportamentos podem ser alterados por persuasão. Nesse sentido, as falas demonstram que o coordenador deve assumir seu papel, estimulando os operadores para melhoria da qualidade e melhor condução dos trabalhos da equipe, para adotarem atitudes e práticas adequadas, bem como para buscarem a ampliação de seus conhecimentos, gestos esses que, se concretizados, contribuirão de forma positiva para bons resultados.

4.3.4 Comunicação entre núcleo financeiro e núcleo contábil

As respostas foram divergentes, mas, a maioria respondeu que a comunicação é constante, pelo menos ocorre semanalmente. Porém, todos responderam que, considerando que os registros contábeis são feitos no ambiente físico das prefeituras, ocorrem visitas e diálogos regulares.

Grande desafio, **a Contabilidade nem sempre está muito ligada** [C1]

Interação desde o recebimento de documentos (como, receber formular a guarda, até a execução dos registros) comunicação durante todo o expediente, link com a entidade, em que **a conversa ocorre a qualquer minuto, inclusive intervenção no site.** Cada profissional só se responsabiliza com três municípios. [C2]

Acompanham semanalmente, é quando existe a comunicação, mensalmente se revisa. [C3]

Percebe-se que os Contadores se preocupam e estabelecem formas de comunicação com o núcleo financeiro das prefeituras. Contudo, compreende-se que as falhas de comunicação já mencionadas no item 4.1.6, que dificultam o trabalho, ocorrem devido a ausências de informações não repassadas às unidades de controle contábil, pelos núcleos financeiros e servidores de outros setores da prefeitura.

4.3.5 Armazenamento e disseminação do conhecimento

Segundo Ferraresi, Santos e Leite (2007), registrar a memória organizacional, organizar dados e informações sobre conhecimentos de interesse da organização, muitas vezes ocorre de maneira pouco integrada. Foi com essa preocupação que se investigou como o conhecimento técnico é armazenado e difundido na organização contábil e como ocorre a gestão desse conhecimento.

Pelas falas dos sujeitos entrevistados, percebeu-se que, mesmo que de forma ocasional, eles utilizam ferramentas que favorecem práticas de gestão do conhecimento, conforme registros a seguir:

Realizo **reunião periódica**. [C1]

[...] tudo que é feito é arquivado em PDF, mantemos também consultoria com outras empresas, **existe um banco de dados**, alimentando conhecimento para a empresa, para um momento de dúvidas. [C2]

[...] temos **biblioteca**, temos sempre capacitação interna, utilizamos muito as **informações de intranet**, usamos rotinas e procedimentos por **manuals**. [C3]

Percebe-se também que os entrevistados dão importância tanto à troca de experiências, realizada por alguns meios, quanto ao armazenamento de conhecimento. Contudo, restou saber se existem as efetivas buscas aos bancos de dados mencionados.

Um dos sujeitos informou que a capacitação interna ocorre por meio de palestras e cursos, visto que a estrutura do escritório contábil permite estes tipos de eventos. Todavia, sabe-se que estruturas físicas que permitam esses eventos não faz parte da realidade da maioria dos escritórios de contabilidade.

Ademais, Grotto (2008) chama a atenção que, por muito tempo as práticas formais de compartilhamento do conhecimento compreendiam as reuniões e a utilização de manuais e relatórios. Hoje, sabe-se que essas práticas não são

suficientes para promover um nível maior de conhecimentos compartilhados na organização.

Assim sendo, conclui-se que as práticas de armazenamento e disseminação do conhecimento adotadas pelos prestadores de serviços contábeis participantes da pesquisa ainda são restritas. A título de contribuição, nas considerações finais deste trabalho (seção 5) serão abordadas algumas práticas favoráveis ao compartilhamento de conhecimentos explícitos e tácitos.

4.4 SÍNTESE DOS RESULTADOS

Com o intuito de diagnosticar os fatores causadores de erros nas informações contábeis em contas municipais e de propor práticas alinhadas à Gestão do Conhecimento às unidades de controle contábil, de modo a favorecer a prevenção de erros, a melhoria contínua dos procedimentos e serviços contábeis oferecidos e dos demonstrativos contábeis produzidos, a pesquisa contemplou o estudo sobre: os erros contábeis; os fatores causadores desses erros, as competências necessárias ao operador de sistemas de contabilidade de municípios, à vista de sua cognição/entendimento acerca das diretrizes que norteiam a atividade contábil no setor público; a competência informacional desses operadores; e os processos de externalização dos seus saberes.

Como ponto de partida, trabalhou-se com os erros contábeis apontados nos relatórios dos técnicos do controle externo do Estado da Paraíba como itens de irregularidades nas contas. Foram verificadas pela pesquisadora a recorrência desses erros e as punições sofridas pelos gestores, decorrentes das constatações dos mesmos. Irregularidades essas que permaneceram, nos processos respectivos de análises de contas, sem justificativas plausíveis e/ou sem a comprovação tempestiva de que a sua constatação foi por conta de erros de registros contábeis cometidos.

A existência de um arcabouço teórico sólido significa que os objetivos da contabilidade e das demonstrações contábeis têm um alicerce conceitual de padrões e princípios que fundamentam uma boa contabilidade (LIMA e NASCIMENTO, 2007). Porém, as observações constantes nos relatórios dos técnicos de controle externo, confirmadas pelas falas dos sujeitos entrevistados na pesquisa, sustentam que, em contas municipais, a maioria das contabilidades são frágeis, muitas vezes não

obedecendo aos padrões e princípios, bem como que não refletem a realidade patrimonial do município.

À vista da concepção de administração empresarial, vislumbra-se a existência de um problema quando se verifica uma discrepância entre o estado atual das coisas e seu estado desejável (ROBBINS, JUDGE e SOBRAL, 2010). Assim sendo, os resultados da pesquisa confirmam, para os pequenos municípios, o problema de desatendimento a regras contábeis, desatendimentos esses de natureza: formal, legal e patrimonial; posto que, no estado atual das demonstrações inseridas no SAGRES, não se verifica o estado desejável em contabilidade, o qual seria demonstrações refletindo a real situação patrimonial do ente, decorrentes de registros contábeis realizados de acordo com as normas e princípios basilares.

Ante esse contexto, compreende-se que, para maioria dos municípios pequenos paribanos, a utilidade dos demonstrativos inseridos nas atuais prestações de contas e produzidos pelas unidades de controle contábil é restrita, tendo em vista a desobediência de princípios e técnicas, no momento de realizar os registros contábeis. Princípios e técnicas estes que, se cumpridos, o trabalho realizado por estas unidades resultaria em uma boa contabilidade.

Por outro lado, uma hipótese possível como causa da ocorrência de erro seria a ausência nas unidades de controle contábil de disseminação do conhecimento, especialmente, sobre novas rotinas, normas ou procedimentos, porém, este fato não se confirmou, visto que os sujeitos entrevistados Contadores demonstraram que estão empenhados em manter informados os operadores dos sistemas contábeis acerca de qualquer novo procedimento inerente ao trabalho, ou seja, eles afirmam que as informações são compartilhadas em tempo oportuno. Contudo, em contraponto a essa situação apresentada, constata-se que, nas contas dos municípios estudados, os erros e equívocos se repetem ano após ano, pelo menos na visão do corpo técnico do Tribunal de Contas do Estado da Paraíba.

Efetivamente, os resultados mostraram que os erros constatados têm como fatores causadores: falta de preparo técnico dos operadores contábeis nas prefeituras; dificuldade de realizar registros dos fatos em tempo real; ausência de informações ou de apresentação de documentação em tempo oportuno para o registro contábil; pouco interesse dos operadores na atualização profissional, através de participações em eventos da categoria contábil; e ausência de incentivo dos gestores municipais para que os operadores participem desses eventos.

Quanto às competências necessárias para desenvolver a atividade contábil, a partir das falas dos sujeitos participantes da pesquisa, bem como à vista das novas tecnologias da informação disponíveis, observou-se que a alfabetização informacional faz parte do aprimoramento dos contabilistas contemporâneos. Um dos coordenadores Contadores demonstrou ter interesse de se comunicar de forma *on-line* com os operadores e com os servidores lotados nas prefeituras. Assim sendo, no momento dos registros contábeis, os coordenadores e revisores já teriam acesso e controle acerca dos mesmos, tornando bem mais fácil tanto a comunicação entre eles, como possíveis correções.

Já os técnicos de controle externo asseveraram como ponto crucial que cada município tenha em seu quadro de pessoal o cargo de Contador, assim, a responsabilidade pela elaboração dos demonstrativos seria desse profissional, com a benesse de que ele estaria mais próximo do dia a dia da administração municipal, inclusive próximo dos servidores que realizam os registros contábeis, averiguando e mapeando constantemente as habilidades e competências desses operadores.

Resumidamente, no que tange às competências necessárias ao operador para desenvolver a atividade contábil, os resultados mostraram que: as equipes de trabalho das unidades contábeis devem ser, tecnicamente, bem preparadas, o ideal é que o operador seja técnico em contabilidade ou bacharel em Ciências Contábeis; tenha domínio das tecnologias da informação disponíveis; a formação continuada deve fazer parte do seu cotidiano.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES

A empresa de hoje só pode se desenvolver e funcionar bem, se aprender a viver em equilíbrio permanente com a incerteza. Empresas são processos que têm de fluir criativamente. Sistemas vivos em que a condição para crescer e evoluir é manter-se aberto aos sinais de fora. A desordem pode ser a fonte da ordem e fazer parte do processo do crescimento, mesmo sem controle aparente. (LIMA, 2007, p.152)

A desordem nos demonstrativos contábeis percebida pelos técnicos de controle externo pode fazer parte do crescimento do operador contábil, mas, para que isso ocorra é necessário soltar as amarras e manter-se aberto aos sinais de fora. Esta reflexão tem por base as observações decorrentes da pesquisa, cujos resultados mostraram que os primeiros desafios para implantar novas práticas de gestão do conhecimento são: convencer o contabilista/operador de que a formação continuada é indispensável na sua atuação e investigar os modelos mentais subjacentes, para recriar modelos saudáveis e compartilháveis.

Então, sugere-se que depois de obter um bom sistema de informação para inserção dos dados contábeis, a primeira fase para desenvolver práticas alinhadas à gestão do conhecimento, buscando a aprendizagem organizacional é **provocar a sensibilização dos agentes operadores**, no que se refere à compreensão da razão de ser da organização, que, no caso em estudo, compreende-se que seja a prestação de serviços contábeis bem feitos, com registros e relatórios corretos. Essa idealização remete a seguinte questão: que tipo de relatório contábil se quer? Uma resposta provável seria: relatórios confiáveis, que reflitam a realidade patrimonial do ente (prefeituras municipais).

Ultrapassada essa etapa de sensibilização, a segunda fase é **diagnosticar o nível de conhecimento organizacional** já existente, identificando as experiências individuais e os modelos mentais subjacentes.

Ressalta-se que uma avaliação efetiva da real necessidade de formação e aprendizagem só seria possível ser realizada em estudos específicos nas organizações desses participantes, caso a caso, após ser feita uma análise do contexto, visto que uma análise desse tipo pode sugerir que a necessidade detectada para solucionar erros nas informações contábeis não é um projeto de capacitação, mas outro tipo de ação, como: ajudas de trabalho (compartilhamento de conhecimento) e redesenho organizacional. Porém como distinguir essas necessidades? As necessidades de aprendizagem dizem respeito a conhecimentos,

habilidades, atitudes, competências que o aprendiz desenvolverá e levará para a vida toda, independentemente das ferramentas de tecnologia que estiver usando.

Contudo, para que se conheçam os talentos e competências dos novos e antigos contratados que atuem na administração municipal, é necessário estabelecer programas de engajamento e integração das funções, de forma que se tenha um quadro geral acerca do conhecimento já adquirido dos profissionais, ou seja, fazer o mapeamento do conhecimento.

E, a partir de um diagnóstico, poder-se-á lançar mão de práticas de gestão do conhecimento e programas de capacitação dirigidos a essas pessoas, de forma que os agentes das unidades contábeis trabalhem de forma integrada às demais áreas da estrutura administrativa do município.

À vista do amplo estoque disponível de conhecimento nos órgãos de controle, propõe-se a utilização da tecnologia para o eficiente acesso e aproveitamento da informação e comunicação desses órgãos.

Então, sugere-se que terceira fase seja a **criação de novos conhecimentos**, a partir do estudo dos equívocos e erros nas informações contábeis já demonstrados em relatórios de órgão de controle externo (Tribunais de Contas), aqui denominados repositórios de informações, que no caso do TCE-PB, estão armazenados no sistema denominado TRAMITA. Sendo assim, esta fase pode ser dividida nos passos a seguir:

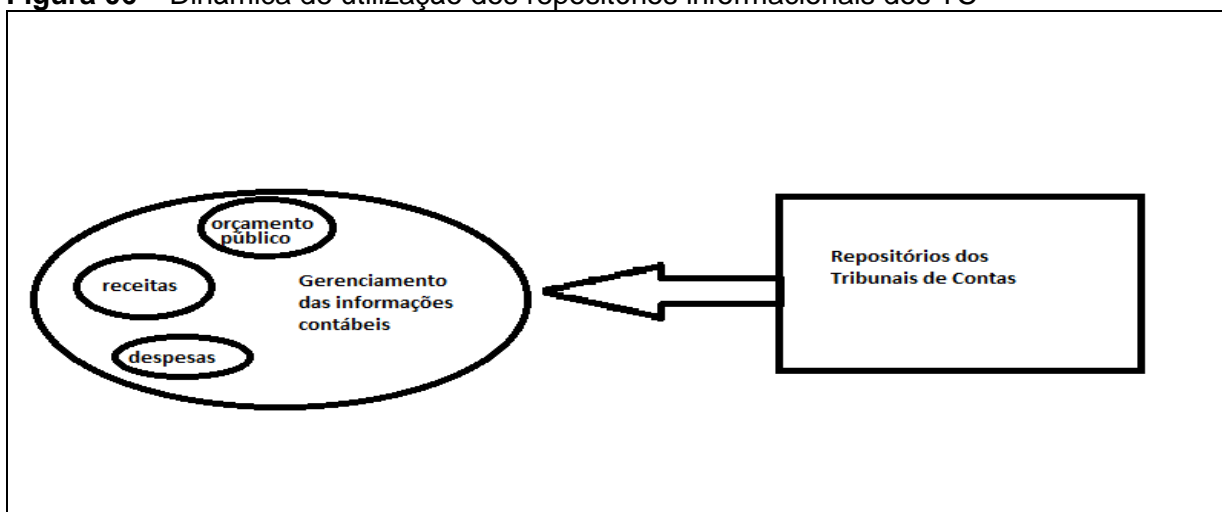
- os membros coordenadores, Contadores, engajam-se em atividades de criação do conhecimento, **codificando e interpretando os erros nas informações contábeis**, apontados pelos órgãos de controle citados em análises de contas municipais (repositórios), cujos registros e relatórios contábeis foram de suas responsabilidades;
- após a categorização de novos conhecimentos adquiridos (combinados e internalizados), esses membros voltam ao nível operacional, ou seja, à rotina do escritório ou unidade de controle contábil, promovendo a **recontextualização das atividades**, inerentes aos registros contábeis, e **do modo de gerenciamento das tarefas de coleta e armazenamento das informações contábeis** para posterior registro nos sistemas de *software*. Essa é a concretização do momento da socialização da aprendizagem individual, externalização e mudanças das práticas.

A recontextualização proposta coaduna com os ensinamentos de Freire (1981), no sentido de que é através da compreensão que são provocadas novas compreensões de novos desafios, que vão surgindo no processo da resposta, se vão reconhecendo, mais e mais, como compromisso. Assim é que se dá o reconhecimento que engaja.

Entretanto, na criação de qualquer novo conhecimento, poderão existir fatores inibidores da transferência do conhecimento, então, para solucionar este problema e reduzir os efeitos desses fatores sugere-se a apropriação de algumas práticas propostas por Davenport e Prusak, apud Buoro, Oliva e Santos (2007), quais sejam: construir relacionamentos e confiança mútua através de reuniões face a face; criar tempo e locais para transferências do conhecimento: feiras, salas de bate-papo, relatos de conferências; educar funcionários para flexibilidade, propiciar tempo para aprendizado; basear as contratações dos operadores na abertura de ideias; aceitar erros criativos e colaboração; destacar que não há perda de *status* por não se saber tudo.

Assim sendo, uma das práticas de gestão do conhecimento recomendada pela pesquisadora é que não só contribua para a criação de novos conhecimentos, mas, que faça parte da **formação continuada**, o estudo e a interpretação dos relatórios, pareceres e decisões emitidos no âmbito dos tribunais de contas, disponíveis em internet, seria essa uma forma de melhor aproveitar a comunicação que os órgãos oferecem por meio de seus *sites*. E, no caso da Paraíba, o TCE-PB, além dos dados armazenados na internet pelo repositório de informações do sistema TRAMITA, também é oferecida a comunicação pelo Portal do Gestor, referentes aos processos vinculados aos interessados cadastrados (gestores, Contadores e Advogados). A Figura 06 ilustra alguns grupos de informações que podem ser gerenciadas, após a criação de novos conhecimentos já codificados e interpretados, tendo por base os relatórios disponibilizados nesses órgãos de controle.

Figura 06 – Dinâmica de utilização dos repositórios informacionais dos TC



Fonte: Elaboração própria.

Outrossim, entende-se que, para estabelecer melhoria contínua dos processos de registros contábeis, é também necessário que as unidades prestadoras dos serviços mantenham: uma estrutura para o suporte à aprendizagem e disseminação do conhecimento e informações; o foco nas pessoas para que elas possam desenvolver suas potencialidades; e investimentos em formação profissional e intelectual dos operadores.

Por outro lado, ressalta-se que é necessário que o operador, ou seja, o agente, assuma o controle sobre o seu processo de aprendizagem e não apenas espere, pacificamente, as propostas dos jurisdicionados/entes municipais ou dos Contadores coordenadores.

Por fim, reforçando o entendimento de Nonaka e Takeuchi (1997) de que a criação do conhecimento é a principal fonte de competitividade das organizações, entende-se que, as unidades de controle contábil que queiram manter sua competitividade precisam, continuamente, criar conhecimento de forma cíclica e interativa, disseminá-lo entre os indivíduos e incorporá-lo aos seus serviços e procedimentos.

A título de contribuição pontual, lastreada nos estudos decorrentes da pesquisa, sugere-se às unidades de controle contábil:

- a) a escolha de um bom sistema de informação contábil, de modo que seja garantida a segurança das informações, assim, usando um sistema adequado, os erros possíveis serão humanos, e, nesse campo as práticas de gestão do conhecimento poderiam minimizar a ocorrência de erros;

- b) realizem mapeamento do conhecimento já existente;
- c) desenvolvam novas competências técnicas e informacionais alinhadas aos novos paradigmas impostos pela nova CASP;
- d) utilizem o repositório de informações do sistema TRAMITA, disponível no portal do TCE-PB, com a finalidade de formar um banco de dados interno constituído dos possíveis erros nas informações contábeis, citados nos relatórios técnicos, inerentes às contas das quais são responsáveis;
- e) criem repositórios de conhecimento;
- f) criem ferramentas de colaboração e reforcem o uso das já existentes, como fóruns de discussão, comunidades de prática e arenas de aprendizagem, que favoreçam práticas de Gestão do Conhecimento;
- g) articulem-se com os chefes do poder executivo municipal, no sentido de mobilizá-los para criar nos municípios mecanismos de controle interno, visto que, com essa implantação, espera-se que as informações e relatórios ofertados favoreçam o processo de tomada de decisão acerca da alocação dos recursos públicos, fortaleçam as ações de combate à corrupção e ao desperdício de recursos públicos e possibilitem maior transparência da gestão pública.

Como continuidade da pesquisa, recomendam-se estudos que investiguem e busquem a oferta de soluções para desenvolver nas unidades de controle contábil municipal a aprendizagem de ciclo triplo, o qual envolve *aprender a aprender*, bem como a oferta de outras práticas de gestão do conhecimento de natureza tecnológica mais complexas, como workflow, groupware e portal corporativo.

REFERÊNCIAS

AMANCIO, José Luiz. **Gestão do Conhecimento!** Disponível em:
< www.consultores.com.br>. Acesso em: 20 abr. 2012.

ANDRADE, Álvaro Pereira de. Origem e evolução histórica da contabilidade. In: RIBEIRO FILHO, José Francisco; LOPES, Jorge; PERDENEIRAS, Marcleide (Orgs.); **Estudando Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2009.

ANGELONI, Maria Terezinha (Org.); Müibert, Ana Luísa...[et al.]. **Organizações do Conhecimento: infra-estrutura, pessoas e tecnologia**. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

ANGELONI, Maria Terezinha. **Comunicação nas organizações na era do conhecimento**. São Paulo: Atlas, 2010.

ANTONELLO, Claudia Simone. A metamorfose da aprendizagem organizacional: uma revisão crítica. In: RUAS, Roberto; ANTONELLO Claudia Simone; BOFF Luiz H. (Org.). **Os novos horizontes da gestão: aprendizagem organizacional e competências**. Porto Alegre: Bookman, 2005. p. 12-33.

BARDIN, Laurence. **Análise de Conteúdo**. Lisboa, Portugal: Edições 70, 1977.

BOFF, Luiz Henrique. ABEL, Mara. Autodesenvolvimento de competências: o caso do trabalhador de conhecimento como especialista. In: RUAS, Roberto; ANTONELLO Claudia Simone; BOFF Luiz H. (Org.). **Os novos horizontes da gestão: aprendizagem organizacional e competências**. Porto Alegre: Bookman, 2005. p. 70-85.

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. **Lei de Responsabilidade Fiscal**. Disponível em:
<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/hp/downloads/lei_responsabilidade> Acesso em: 02 maio 2012.

_____. **Lei Federal nº 4.320**, de 17 de março de 1964. Disponível em:
<www.planalto.gov.br/...v13/Leis/L4320compilado.htm> Acesso em: 02 maio 2012.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de contabilidade aplicada ao setor público (MCASP): aplicado a União, Estados, Distrito Federal e Municípios**. 4. Ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação, 2011.

BRITO, José Eustáquio de. **Reflexões epistemológicas sobre a Ergologia**. Núcleo de Estudos sobre Trabalho e Educação - FaE/UFMG. Disponível em: < www.anped.org.br/reunioes/29ra/trabalhos/posteres/GT09-1830 > Acesso em: 24 maio 2012.

BUORO, Gustavo; OLIVA, Fábio Lotti; SANTOS, Silvio Aparecido dos. Compartilhamento do conhecimento: um estudo sobre os fatores facilitadores. In: SANTOS, Silvio Aparecido dos; LEITE, Nildes Pitombo; FERRARESI, Alex Antônio (Orgs.); **Gestão do Conhecimento: institucionalização e práticas nas empresas e instituições (pesquisas e estudos)**. Maringá: Unicorpore, 2007.

COLAUTO, Romualdo Douglas; BEUREN, Ilse Maria. Proposta para avaliação da gestão do conhecimento em entidade filantrópica: o caso de uma organização hospitalar. **Rev. adm. contemp.**, Curitiba , v. 7, n. 4, dez. 2003 Disponível em <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1415-65552003000400009&lng=pt&nrm=iso> Acesso em: 27 maio 2013.

CAPUANO, Ethel Ailton. Construtos para modelagem de organizações fundamentadas na informação e no conhecimento no serviço público brasileiro. **Ci. Inf.**, Brasília , v. 37, n. 3, dez. 2008 . Disponível em <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0100-19652008000300002&lng=pt&nrm=iso> Acesso em: 27 maio 2013.

CARBONE, Pedro Paulo; BRANDÃO, Hugo Pena; LEITE, João Batista Diniz, VILHENA Rosa Maria de Paula. **Gestão por competências e gestão do conhecimento**. 3. ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2009.

CARVALHO, Nelson Rodrigues de; SANTOS, Silvio Aparecido dos; LEITE, Nildes Pitombo. A implantação gradual do modelo de gestão do conhecimento: contexto e desafios nas operações de varejo. In: SANTOS, Silvio Aparecido dos; LEITE, Nildes Pitombo; FERRARESI, Alex Antônio (Orgs.); **Gestão do Conhecimento: institucionalização e práticas nas empresas e instituições (pesquisas e estudos)**. Maringá: Unicorpore, 2007.

CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria e controle interno na administração pública: evolução do controle interno no Brasil: do Código de Contabilidade de 1922 até a criação da CGU em 2003: guia para atuação das auditorias e organizações dos controles internos nos Estados, municípios e ONGs**. São Paulo: Atlas, 2008.

CHIAVENATO, Idalberto. **Gestão de Pessoas: e o novo papel dos recursos humanos nas organizações**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004 – 2ª Reimpressão.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 1.128**, de 21 de Novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.1 – Conceituação, objeto e campo de aplicação. Disponível em: www.normaslegais.com.br/.../resolucaocfc1128_2008.htm. Acesso em: 20 ago 2012.

_____. **Resolução CFC nº 1.129**, de 21 de Novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis. Disponível em: www.normaslegais.com.br/.../resolucaocfc1129_2008.htm. Acesso em: 20 ago 2012.

_____. **Resolução CFC nº 1.132**, de 21 de Novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.5 – Registro Contábil. Disponível em: www.normaslegais.com.br/.../resolucaocfc1132_2008.htm. Acesso em: 20 ago 2012.

DALFOVO, Michael Samir; LANA, Rogério Adilson; SILVEIRA, Amélia. Métodos quantitativos e qualitativos: um resgate teórico. **Revista Interdisciplinar Científica Aplicada**, Blumenau, v.2, n.4, p.01- 13, Sem II. 2008

DUARTE, Newton. A Escola de Vigotski e a educação escolar: algumas hipóteses para uma leitura pedagógica da Psicologia Histórico-Cultural. **Psicologia USP** [online]. 1996, vol.7, n.1-2, pp. 17-50. ISSN 1678-5177. Disponível em: www.revistasusp.sibi.usp.br/pdf/psicousp/v7n1-2/a02v7n12.pdf. Acesso em: 20 abr 2012.

FACCIONI, Victor J. Fortalecimento do Controle Público. **Revista promoex 2**. Florianópolis. 2009. Publicação especial do Instituto Rui Barbosa – nov 2009, p. 04-05.

FERNANDES, Caroline Brito. Aprendizagem organizacional como um processo para alavancar o conhecimento nas organizações. In: ANGELONI, Maria Terezinha (Org.); **Organizações do Conhecimento: infra-estrutura, pessoas e tecnologia**. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

FERNANDES, Elisângela. **David Ausubel e a aprendizagem significativa**. **Revista escola**, Blumenau, v.2, n.4, p.01- 13, Sem II. 2008. Disponível em: revistaescola.abril.com.br/.../david-ausubel-aprendizagem-significativa-662262.shtml Acesso em: 20 abr. 2013.

FERRARESI, Alex Antônio; SANTOS, Silvio Aparecido dos; LEITE, Nildes Pitombo. As fronteiras da gestão do conhecimento. In: SANTOS, Silvio Aparecido dos; LEITE, Nildes Pitombo; FERRARESI, Alex Antônio (Orgs.); **Gestão do Conhecimento: institucionalização e práticas nas empresas e instituições (pesquisas e estudos)**. Maringá: Unicorpore, 2007.

FERREIRA, Antônio Buarque de Holanda. **Novo Dicionário da Língua Portuguesa**. 2. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1986.

FISCHER, André Luiz; AMORIM, Wilson Aparecido Costa de. Gestão do conhecimento e educação corporativa: integração, complementaridade e sobreposições. In: EBOLI, Marisa. et al (Orgs.). **Educação corporativa: evolução e implantação de projetos**. São Paulo: Atlas, 2010.

FONSECA, Jairo Simon da; MARTINS, Gilberto de Andrade Martins. **Curso de Estatística**. 6.ed. São Paulo: Atlas, 1996.

FREIRE, Paulo. **Pedagogia do oprimido**. 10. ed. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1981.

GONDIM, Sônia Maria Guedes. Grupos focais como técnica de investigação qualitativa: desafios metodológicos. **Paidéia (Ribeirão Preto)**, Ribeirão Preto, v. 12, n. 24, pp. 149-161, 2002. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0103-863X2002000300004&lng=en&nrm=iso. Acesso em 27 out 2012.

GUEDES, Edson Carvalho. Imagem e conhecimento na sociedade contemporânea. In CARLOS, Erenildo João. VICENTE Dafiana do S.S. (Orgs). **A importância do ato de ver**. João Pessoa: Editora Universitária da UFPB, 2011.

GROTTO, Daniela. O compartilhamento do conhecimento nas organizações. In: ANGELONI, Maria Terezinha (Org). **Organizações do Conhecimento: infraestrutura, pessoas e tecnologia**. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

HOLANDA, Victor Branco. VIEIRA Laércio Mendes. Teoria do Controle Aplicado ao setor público. In: RIBEIRO FILHO, José Francisco; LOPES, Jorge; PERDENEIRAS, Marcleide. (Org.); **Estudando Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2009.

KUNIYOSHI, Márcio Shoit. SANTOS, Silvio Aparecido dos. As melhores práticas de Gestão do Conhecimento: um estudo de caso de empresas que fazem uso intensivo do Conhecimento. In: SANTOS, Silvio Aparecido dos; LEITE, Nildes Pitombo; FERRARESI, Alex Antônio (Orgs.); **Gestão do Conhecimento: institucionalização e**

práticas nas empresas e instituições (pesquisas e estudos). Maringá: Unicorpore, 2007.

LÍCIO, Flávio Gama. FISCHER, André Luiz; AMORIM, Wilson Aparecido Costa de. Gestão do conhecimento em empresas de consultoria: uma retrospectiva das diferentes estratégias. In: SANTOS, Silvio Aparecido dos; LEITE, Nildes Pitombo; FERRARESI, Alex Antônio (Orgs.); **Gestão do Conhecimento: institucionalização e práticas nas empresas e instituições (pesquisas e estudos).** Maringá: Unicorpore, 2007.

LIMA, Igor Gabriel. José Orcélio do NASCIMENTO. Contabilidade Internacional: Um estudo acerca da classificação dos sistemas contábeis G5 e G7. **VII Convibra Administração – Congresso Virtual Brasileiro de Administração.** Disponível em: <http://www.convibra.com.br/upload/paper/adm/adm_708.pdf>. Acesso em 30 abr 2013.

LIMA, Regina Célia Montenegro de. **Estratégias de informação e modelos organizacionais: o espaço da administração e da comunicação na ciência da informação.** Rio de Janeiro: E-papers, 2007.

LIMA, Thales Batista de. **Estratégias de ensino balizadas pela aprendizagem em ação: um estudo de caso no curso de Graduação em Administração da Universidade Federal da Paraíba.** 221 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Programa de Pós-Graduação em Administração, UFPB. João Pessoa – PB. 2011.

MARCONI, Maria de Andrade; LAKATOS Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica.** 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

NONAKA, Ikujiro.; TAKEUCHI, Hirotaka. **Criação de conhecimento na empresa.** Rio de Janeiro: Campus, 1997.

PEREIRA, Maurício Fernandes. A gestão organizacional: em busca do comportamento holístico. In: ANGELONI, Maria Terezinha (Org.); **Organizações do Conhecimento: infra-estrutura, pessoas e tecnologia.** 2.ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

_____. Portal Action. Disponível em: <<http://www.portalaction.com.br>>. Acesso em 15 mar. 2013.

_____. Portal e Rede dos Tribunais de Contas. Disponível em: <<http://www.controlepublico.org.br/>>. Acesso em 20 jan. 2013.

ROBBINS, Stephen P. JUDGE, Timothy A. SOBRAL, Filipe. Traduzido por GOMES, Rita de Cássia. **Comportamento Organizacional**. 14 ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2010.

SANTANA, Ed Wilson Fernandes de. **A utilização da informação contábil como um instrumento de controle social dos municípios paraibanos com mais de 50.000 habitantes**. João Pessoa, 2008. 140 p. Dissertação – Mestrado do programa Multi-institucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da UnB, UFPB e UFRN.

SARACEVIT, Tefko. Traduzido por CARDOSO, Ana Maria P. Ciência da informação: origem, evolução e relações. **Perspec. Ci. Inf.**, Belo Horizonte, v. 1, n. 1, p. 41-62, jan./jun. 1996.

SARTOR, Vicente de Bona. Modelos mentais e a gestão do conhecimento. In: ANGELONI, Maria Terezinha (Org.); Müibert. **Organizações do Conhecimento: infra-estrutura, pessoas e tecnologia**. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

SENGE Peter M. A quinta disciplina: a arte e prática da organização que aprende. São Paulo: Best Seller. 1998.

SILVA, Lino Martins da. FEIJÓ, Paulo Henrique. Contabilidade aplicada ao setor público. In: RIBEIRO FILHO, José Francisco; LOPES, Jorge; PERDENEIRAS, Marcleide. (Org.); **Estudando Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2009.

SILVA, Valmir Leôncio da. **A nova contabilidade aplicada ao setor público: uma abordagem prática**. São Paulo: Atlas, 2012.

TEIXEIRA, Aridelmo. COSTA, Fábio Moraes da Costa. GALDI, Fernando Caio. Princípios e normas contábeis. In: RIBEIRO FILHO, José Francisco; LOPES, Jorge; PERDENEIRAS, Marcleide. (Orgs.); **Estudando Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2009.

TERRA, José Claudio C. **Gestão do Conhecimento: O grande desafio empresarial!** Disponível em: < www.terraforum.com.br>. Versão em PDF. Acesso em 15 set. 2010.

TRINQUET, Pierre. Entrevista: Pierre Trinquet e o ponto de vista da atividade em formação profissional e segurança no trabalho. **Cadernos de Psicologia Social do Trabalho**. São Paulo. 2010, vol. 13, n. 1, pp. 149-157. Disponível em < www.revistasusp.sibi.usp.br/pdf/cpst/v13n1/v13n1a12>. Acesso em 26 maio 2012.

VARELA, Aida Varela; BARBOSA, Marilene Lobo Abreu; GUIMARÃES, Igor Baraúna. Dos processos analógicos às tecnologias digitais contemporâneas de recuperação da informação: caminhos cognitivos na mediação para o acesso ao conhecimento. In: SAYÃO, Luis. et al (Orgs.); **Implantação e gestão de repositórios institucionais: políticas, memória, livre acesso e preservação**. Salvador: EDUFRA, 2009.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. São Paulo: Atlas, 2005.

ZANGISKI, Marlene Aparecida da Silva Gonçalves; PINHEIRO DE LIMA, Edson; GOUVEA DA COSTA, Sérgio Eduardo. Uma discussão acerca do papel da aprendizagem organizacional na formação de competências. **Ci. Inf.**, Brasília , v. 38, n. 3, dez. 2009 . Disponível em http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0100-19652009000300010&lng=pt&nrm=iso>. Acesso em 30 abr 2013.

APÊNDICE A - INTERVALO DE CONFIANÇA ESTATÍSTICA

Constata-se a relação entre o nível de confiança estatística e a probabilidade de acerto conforme as seguintes descrições:

Quadro 06 - Probabilidade de acerto

Nível de confiança	Valor de Z
0,99	2,57
0,95	1,96
0,90	1,64

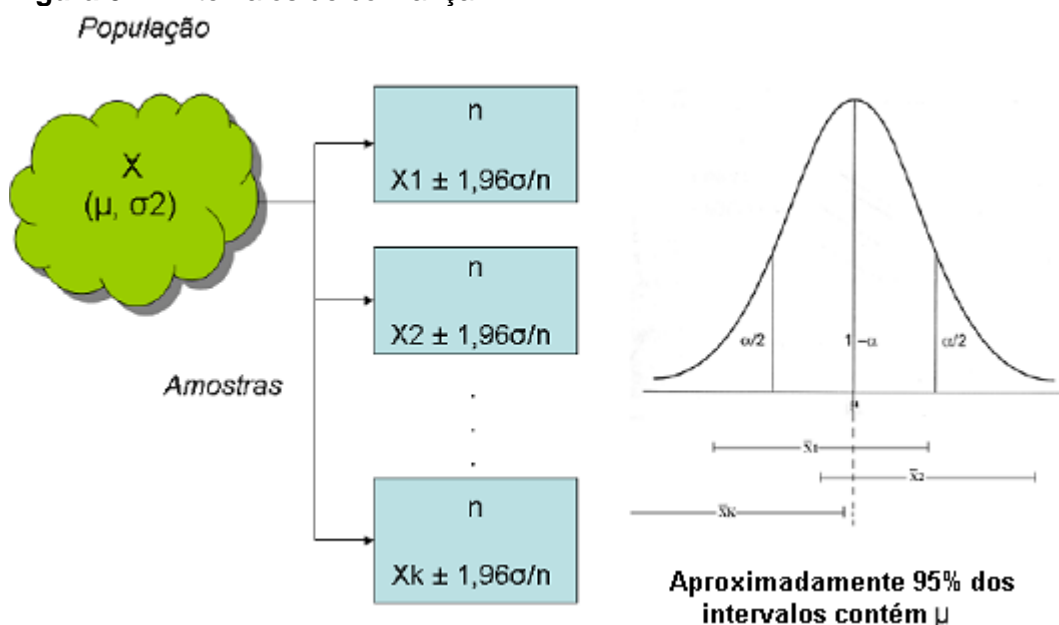
Fonte: Fonseca e Martins (1996, p.178, 194)

Em verificação dos estudos apresentados no Portal Action (2013), para interpretar o intervalo de confiança de uma média, assume-se que os valores foram amostrados de forma independente e aleatória de uma população normal com média e variância. E, sendo essas suposições válidas, pode-se ter um percentual de "chance" ou "acerto" do intervalo conter o verdadeiro valor da média populacional.

Assim, pode-se produzir diversos intervalos de confiança provenientes de diferentes amostras independentes de mesmo tamanho, e, pode-se esperar que aproximadamente 90%, 95% ou 99% destes intervalos contendam o verdadeiro valor da média populacional.

Observe-se um exemplo de intervalo de confiança desejando-se um nível de 95%:

Figura 07 – Intervalos de confiança



Fonte: <http://www.portalaction.com.br/content/2-intervalos-de-confiança>

APÊNDICE B - ROTEIRO DE ENTREVISTA INDIVIDUAL

Abordagem junto aos Contadores

1ª PARTE

Perfil do entrevistado nº:

Idade:

Sexo:

Formação:

Capacitações (últimos 5 anos):

Cargo/Função: Tempo de serviço:

Faixa salarial: (média em quantidade de salários mínimos)

2ª PARTE

- 1 – Quais motivos que o (a) levaram a aceitar esta proposta de trabalho?
- 2 – Há quanto tempo você trabalha nesta área?
- 3 – Como ocorre o desenvolvimento de suas competências? (Ex.: competência para gerenciar, para melhor usar os hardware e software etc)
- 4 – Como você percebe a relação entre a sua capacidade técnica e seu interesse de aprender?
- 5 – Na sua opinião quais as necessidades de formação e de aprendizagem para melhor desenvolver o seu trabalho?
- 6 – Quais as experiências mais significativas que contribuem na sua atuação?
- 7 – Como se dá o processo de reflexão acerca do significado e consequência de sua atuação como operador de sistema contábil?
- 8 – Fale sobre o papel do coordenador no desempenho do operador?
- 9 – Como o coordenador contribui na atuação do operador?
- 10 – Descreva como ocorre o estímulo do coordenador na formação dos operadores?
- 11 – Como se dá, por parte do coordenador, o repasse de informações acerca de novos métodos e instruções técnicas?
 - 11.1 – Mensalmente
 - 11.2 – Imediatamente à publicação das mesmas
 - 11.3 – Somente quando é necessária usá-las
- 12 – Como ocorrem os registros contábeis, qual o processo?
- 13 – Como se dá a relação e a comunicação entre os setores financeiros do município e o núcleo contábil?
- 14 – Quais dificuldades são enfrentadas para realizar os registros dos fatos?

15 – Fale sobre a ocorrência de retrabalhos?

15.1 – Ocorrem sempre

15.2 – Algumas vezes

16 – Quais os erros cometidos são mais frequentes?

17 – Por que ocorrem erros nos registros contábeis?

18 – Por que não são obedecidos os princípios e técnicas contábeis?

19 – Para quantas prefeituras você presta assessoria?

20 – Quantas delas possuem controle interno?

21 – Como o conhecimento técnico é armazenado e difundido na organização?

22 – O que poderia ser feito para que sua atuação, como operador de sistemas de registros contábeis, seja a mais próxima do ideal técnico contábil? Até que ponto a capacitação/aprendizagem é relevante na sua atuação como operador?

23 – Como a NCASP está sendo esperada pelos operadores? Eles já estão preparados?

APÊNDICE C - ROTEIRO DE ENTREVISTA – GRUPO FOCAL
Abordagem junto aos técnicos de controle –TCE-PB/DIAGM

1ª PARTE

Perfil do entrevistado nº:

Sexo:

Formação:

Pós-Graduação:

Capacitações (últimos 5 anos):

Cargo: Tempo de atuação no TCE-PB

Há quanto tempo trabalha na área (DIAGM)?

2ª PARTE

1– Como você percebe a capacidade técnica dos Contadores que elaboram registros nos sistemas?

2 – Em suas diligências e/ou contatos com eles, como você percebe o conhecimento prévio acerca de novas medidas e instruções técnicas (contábeis/jurídicas)?

3 - Quais tipos de erros contábeis, constantes nas informações dos gestores capturadas pelo SAGRES, você mais percebe em suas análises?

4 – Qual a frequência desses erros?

4.1 – Sempre (acima de 70%) outra estimativa?

4.2 – Algumas vezes

5 – A qual núcleo você atribui a responsabilidade de ocorrência de erros, ao núcleo financeiro, ao contábil, aos dois? Ou seja, onde está a raiz do problema?

6 – Afastando as ocorrências propositais, que podem ter o intuito de omitir fatos, na sua opinião, por que não são obedecidos os princípios e técnicas contábeis?

7 – Fale sobre os erros contábeis constatados em contas de municípios de pequeno e médio porte, há diferenças?⁹

8 – Os Contadores dos municípios estão preparados para os desafios da Nova Contabilidade aplicada ao setor público? Justifique.

9 – Na sua opinião, até que ponto a aprendizagem decorrente de capacitações é relevante na atuação desses operadores?

10 - O que poderia ser feito para que a atuação dos operadores de sistemas de registros contábeis seja a mais próxima do ideal técnico contábil?

⁹Considerados na pesquisa municípios de pequeno porte os que apresentem população até 8.000 habitantes.

APÊNDICE D - TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIMENTO**TÍTULO DA PESQUISA: Informações contábeis de municípios: propostas para superação de erros, através de práticas alinhadas à Gestão do Conhecimento.**

Gostaríamos de contar com sua colaboração, no sentido de participar como sujeito (entrevistado) de uma pesquisa que estamos realizando para subsidiar a elaboração de Trabalho de Conclusão de Mestrado Profissional. A sua colaboração consiste em responder a uma entrevista envolvendo a sua percepção acerca da atuação dos operadores de sistemas de tecnologias de Contabilidade de gestão municipal. Esclarecemos que sua identidade será mantida em anonimato e que todas as informações prestadas serão utilizadas unicamente para os fins desta pesquisa. Sua participação, portanto, não lhe causará prejuízo profissional algum, mas antes, colaborará para uma melhor compreensão sobre o processo de utilização desses sistemas, bem como acerca do processo de aprendizagem dos operadores.

Esclarecemos, também, que sua participação é voluntária e que, caso queira, poderá interromper ou desistir desta entrevista a qualquer hora ou deixar de responder a quaisquer das questões que lhe forem feitas.

Qualquer dúvida ou esclarecimento poderá também ser sanado junto à Coordenação do Mestrado Profissional - Gestão em Organizações Aprendentes, no Centro de Educação da Universidade Federal da Paraíba.

Se você concorda em participar, nós agradecemos muito a sua colaboração e gostaríamos que você colocasse a sua assinatura a seguir, indicando que está devidamente informado (a) sobre os objetivos da pesquisa e os usos dos seus resultados.

ENTREVISTADORA
SUELI DA SILVA BEZERRA

ENTREVISTADO (A)

_____, _____ de _____ de 2012.

Universidade Federal da Paraíba – UFPB

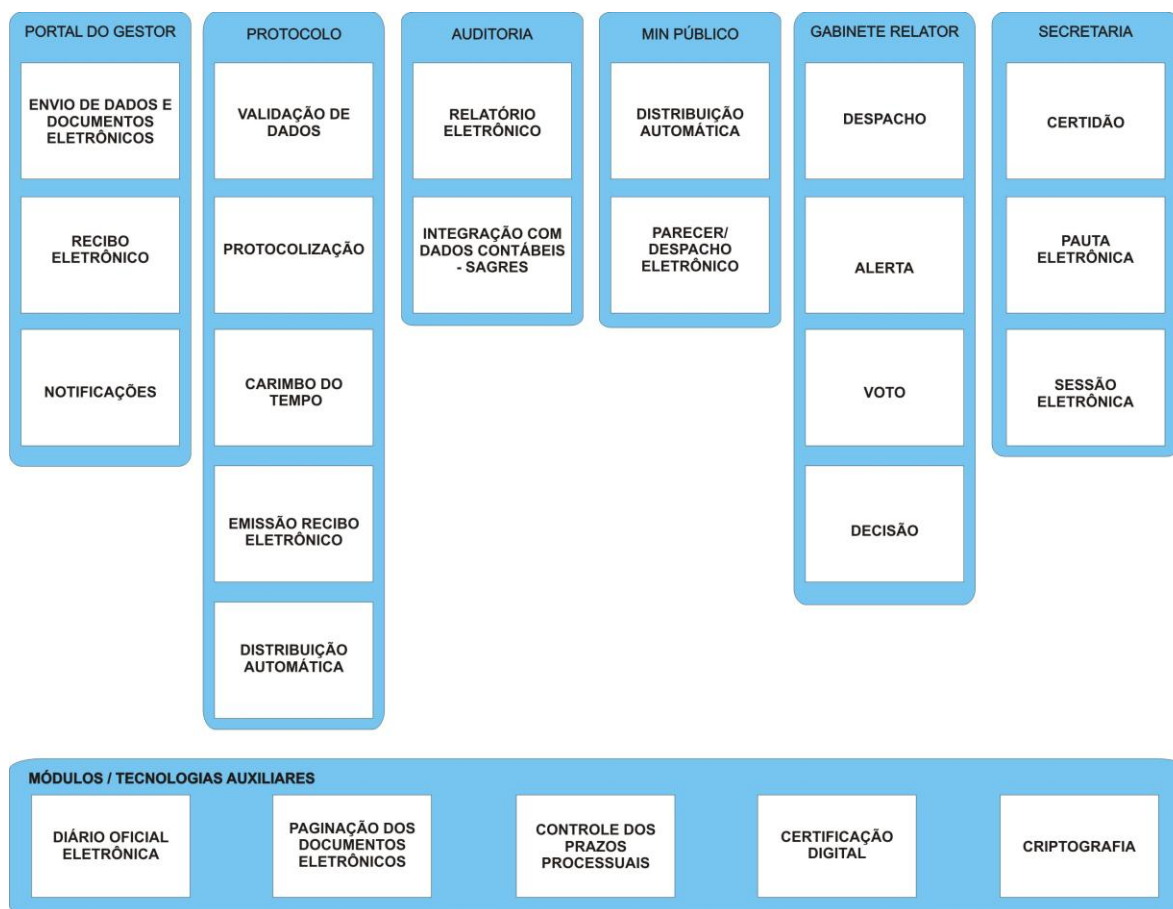
PRPG - Pró-Reitoria de Pós-Graduação e Pesquisa

Mestrado Profissional – Gestão em Organizações Aprendentes

Mestranda: Sueli da Silva Bezerra – Matrícula: 110200174

ANEXO A

Figura 08 - Produtos vinculados ao sistema eletrônico de dados do TCE-PB - TRAMITA



Fonte: Elaborado pela Assessoria Técnica do TCE-PB – ASTEC (2012)