



**SOCIEDADE DE ENSINO SUPERIOR AMADEUS -
SESA
FACULDADE AMADEUS – FAMA
GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**



ZADIJANE MESSIAS DE ALMEIDA

**ESTUDO DAS PRINCIPAIS MUDANÇAS E IMPACTOS DA CONVERGÊNCIA DA
CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO–ÀS NORMAS
INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE**

ARACAJU/SE

2017/2

ZADIJANE MESSIAS DE ALMEIDA

**ESTUDO DAS PRINCIPAIS MUDANÇAS E IMPACTOS DA CONVERGÊNCIA DA
CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO-ÀS NORMAS
INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE**

Trabalho de conclusão de curso apresentado em cumprimento às exigências do curso de Ciências Contábeis da Sociedade de Ensino Superior Amadeus como requisito para a obtenção de diploma de graduação.

Orientador Prof^o. MSc Cristiane Feitoza Dantas.

ARACAJU/SE

2017/2

ZADIJANE MESSIAS DE ALMEIDA

**ESTUDO DAS PRINCIPAIS MUDANÇAS E IMPACTOS DA CONVERGÊNCIA DA
CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO–ÀS NORMAS
INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE**

Trabalho de conclusão de curso apresentado em cumprimento às exigências do curso de Ciências Contábeis da Sociedade de Ensino superior Amadeus como requisito para a obtenção de diploma de graduação.

Prof^a. Msc. Cristiane Feitoza Dantas.

Prof. – Tábhata Almeida Barros

Prof. Msc. Elaine Oliveira Praes
Coordenador do Curso de Ciências Contábeis – Membro Interino

Aprovada com média:

Aracaju/SE, _____, de _____ de 2017.

AGRADECIMENTOS

RESUMO

Esta monografia trata das mudanças provocadas com a instituição das NBCASP na contabilidade pública. Tem como objetivo evidenciar as principais mudanças e impactos para a contabilidade pública com o advento das NBCASP. São objetivos específicos discutir a contabilidade geral e a contabilidade pública, analisar as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, demonstrar as particularidades da Lei de Responsabilidade Fiscal, analisar a Lei Federal nº 4.320/64. Consiste numa análise de conteúdo e numa pesquisa bibliográfica por meio de artigos, dissertações, monografias e livros. São apresentadas as mudanças promovidas pela norma e os reforços para o cumprimento das determinações contidas na Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF e na Lei Federal nº 4320/64. Como resultado, constatou-se que, as NBCASP promoveu a transição da contabilidade pública nacional para a internacional mudando o enfoque contábil, que era voltado no controle orçamentário passando agora para uma contabilidade pública patrimonial com a adoção do regime de competência para receitas e despesas públicas, sem deixar o orçamento público ficar em segundo plano, possibilitando também mais transparência, fortalecendo o controle social.

Palavras-chave: Modificações na Contabilidade Pública. Lei de Responsabilidade Fiscal. Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

ABSTRACT

This monograph deals with the changes brought about by the institution of NBCASP in public accounting. Its objective is to highlight the main changes and impacts for public accounting with the advent of the NBCASP. Specific objectives are to discuss general accounting and public accounting, to analyze the Brazilian Accounting Standards Applied to the Public Sector, to demonstrate the particularities of the Fiscal Responsibility Law, and to analyze Federal Law No. 4,320 / 64. It consists of an analysis of content and a bibliographical research, articles, dissertations, monographs and books. The changes promoted by the standard and the reinforcements to comply with the determinations contained in the Fiscal Responsibility Law - LRF and Federal Law No. 4320/64 are presented. As a result, it was found that the NBCASP promoted the transition from national to international public accounting, changing the accounting approach, which was focused on budgetary control, passing now to public equity accounting with the adoption of the accrual regime for public revenues and expenditures , without letting the public budget fall into the background, allowing for more transparency, strengthening social control.

Keywords: Modifications in Public Accounting. Fiscal Responsibility Law. Brazilian Accounting Standards Applied to the Public Sector.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	1
2. REFERENCIAL TEORICO	3
2.1 Contabilidade	4
2.1.1 Peculiaridades da Contabilidade Geral.....	6
2.1.2 Peculiaridades da Contabilidade Pública.....	8
2.2 Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.....	11
2.2.1 Conceituação, Histórico, Objeto e Campo de Aplicação.	13
2.3 Particularidades da Lei de Responsabilidade Fiscal	15
2.3.1 Características da Legislação que Dita o Código de Conduta dos Administradores Públicos do Brasil.....	16
2.3.2 Principais Pontos da Lei de Responsabilidade Fiscal.....	17
2.3.3 Importância da Lei de Responsabilidade Fiscal Para o Brasil	18
2.4 Lei Federal Nº4.320/64 – Legislação que Dita as Normas Gerais de Direito Financeiro no Brasil	19
2.5 Mudanças Promovidas pelas NBCASP para a Contabilidade Pública.....	19
3. METODOLOGIA.....	23
4. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	25
5. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	27

1. INTRODUÇÃO

A recente globalização dos mercados tornou a contabilidade uma importante ferramenta de nível internacional, necessária em todo processo decisório das organizações. Porém, essa ferramenta até os dias atuais não apresenta uma linguagem homogênea a todos os países, o que gerou a necessidade da adoção de um padrão contábil. A realidade que existe é o fato que cada país realiza os registros contábeis de forma diferente, ou seja, a linguagem dos termos adotados não é única (GONÇALVES; MENDONÇA; MEDEIROS, 2014).

Essa necessidade de moldes internacionais contábeis harmonizados passou a ser foco de discussões internacionais no final dos anos 90, com a crise que atingiu as economias do Japão, Ásia e da Rússia, problemática essa que terminou por evidenciar o quanto as demonstrações contábeis emitidas por esses países eram diferentes, situação que não favorecia aos requisitos necessários para o contexto atual regido por uma economia globalizada (SOUZA; COUTINHO FILHO, 2008).

No ponto de vista de Niyama (2007), a harmonização das normas contábeis é necessária até mesmo para a contabilidade pública. Por meio da reconciliação de todos os sistemas contábeis internacionais, é possível alcançar um melhor entendimento das informações trocadas entre os países. Assim, as demais organizações do setor público, segundo Bezerra Filho (2014), também sentiram a necessidade da adaptação aos padrões das Normas Internacionais.

A NBCASP foi instituída no Brasil pelo Conselho Federal de Contabilidade com o propósito de tornar as normas brasileiras de contabilidade pública mais próxima das regras adotadas internacionalmente. A contabilidade pública, segundo as Normas Brasileiras de Contabilidade (2012), é a ramificação da ciência contábil que se volta para os princípios fundamentais de contabilidade e para as normas contábeis que se aplicam às entidades públicas.

Diante desse contexto de discussões que evidenciam a necessidade de que haja uma maior harmonização nos moldes contábeis, para que governos e organizações internacionais possam melhorar suas relações comerciais, questiona-se: Quais as principais mudanças e impactos para a Contabilidade Pública Nacional com o advento da Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP)?

Tendo em vista esta problemática, o objetivo geral desta monografia é evidenciar as principais mudanças e impactos para a contabilidade pública com o advento das NBCASP. São objetivos específicos: discutir a contabilidade geral e a contabilidade pública, analisar as

Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, demonstrar as particularidades da Lei de Responsabilidade Fiscal, analisar a Lei Federal nº 4.320/64.

A relevância deste estudo pode ser justificada pela carência de trabalhos acadêmicos relacionados à contabilidade pública. Como comentam Darós e Pereira (2009), existe carência de bibliografias e trabalhos empíricos no Brasil sobre aperfeiçoamento da contabilidade pública, limitando bastante o desenvolvimento de novas técnicas e práticas de aperfeiçoamento dessa área contábil.

O tema escolhido contribui para os conhecimentos na ramificação da contabilidade pública sendo uma forma de ampliar o campo de atuação profissional. Abordar sobre a NBCASP também acompanhar as mudanças recentes que afetaram a contabilidade nacional, além de que se apresenta como um desafio para todo contador buscar sempre por novidades relacionadas à contabilidade.

2. REFERENCIAL TEORICO

Constata-se, no cenário mundial, o surgimento de uma variedade de blocos econômicos originados pela quebra das barreiras comerciais que existiam entre os países, tem-se um aumento do movimento da internacionalização das relações de comércio. Diante desse movimento, é necessário que exista uma abertura econômica para que seja realizado o livre comércio entre as nações, implicando em homogeneização das estratégias e das práticas contábeis (CAVALCANTE *et al*, 2010).

Conforme Nascimento, Souza e Costa (2014), diante desse movimento de abertura dos mercados mundiais, é notório que, nos últimos anos, a contabilidade praticada nas instituições públicas brasileira está se concentrando em buscar adequar suas normas aos padrões internacionais, como forma de facilitar a negociação com outras nações. Esse novo foco da contabilidade pública nacional se apresenta como o mais importante em todo o seu processo econômico evolutivo.

Como a problemática geradora desta monografia é evidenciar quais as principais mudanças e impactos para a contabilidade pública com o advento das NBCASP, que segundo Darós e Pereira (2009), teve a finalidade de contribuir para a aproximação das normas brasileiras de contabilidade pública com as regras internacionais, o referencial teórico é o tópico que trata da contextualização necessária para o entendimento do mesmo.

Como será possível observar no desenvolvimento deste referencial, as NBCASP se voltam também para contribuir no cumprimento das determinações relacionadas com a Lei de Responsabilidade Fiscal e a Lei Federal nº 4.320/64, portanto também acontece uma explanação sobre as particularidades da Lei de Responsabilidade Fiscal com histórico, características, principais pontos e importância dessa legislação instituída para ditar a conduta dos administradores públicos brasileiros.

Encerrando esse referencial são apresentadas as mudanças promovidas pelas NBCASP e os reforços que essas normas trouxeram no sentido de que sejam cumpridas as determinações da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF e da Lei Federal nº 4320/64, que determina as normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, no Brasil.

2.1 Contabilidade

Independente da ramificação que atua, a contabilidade sempre existiu, pois controlar e mensurar o patrimônio é uma preocupação bem antiga da humanidade, acontece desde mil anos dos relatos da presença de Cristo (IUDÍCIBUS, 2009).

Os primeiros relatos relacionados à prática contábil remetem aos povos primitivos que registravam em pedras e árvores os bens que possuíam, e a utilizavam de forma rudimentar, com o objetivo de controlar e avaliar as riquezas que possuíam. Sempre que havia suspeita de baixas no patrimônio, como, por exemplo, do número de animais que a pessoa possuía, cabia à contabilidade investigar as causas do aumento ou da redução de tal patrimônio (IUDÍCIBUS, 2009; IUDÍCIBUS; MARION; FARIA, 2009).

Com a evolução dos tempos, a prática contábil também evoluiu, acompanhando as necessidades humanas. Partiu do crescimento do capitalismo e do conseqüente aumento das atividades mercantis. Por volta do século XVII e XVIII, na Itália, a contabilidade naturalmente passou por um processo de aperfeiçoamento e se tornou ciência, visto que aumentaram consideravelmente as riquezas e muitas foram às alterações geradas com o fim do trabalho escravo (IUDICIBUS, 2009; AGOSTINI; CARVALHO, 2016; ZANLUCA; ZANLUCA, 2017).

Foram as necessidades dos comerciantes Italianos de fazer registros sobre seus credores e investidores, e ao mesmo tempo, também registrar fatos relacionados aos consumidores e os empregados, que tornou a técnica contábil uma atividade reconhecida. A Itália foi o primeiro país a reconhecer a profissão de contador. Para o governo italiano só pessoas devidamente qualificadas realizavam as ditas escritas especiais. As universidades da Itália desde o século XVII já ensinavam as técnicas contábeis. (COMPARCIDA, 2016; ZANLUCA; ZANLUCA, 2017).

Esse *status* oficial de primeiro país a reconhecer à profissão contábil, tem sua origem também nas obras publicadas do italiano Frei Luca Pacioli, tanto que o mesmo é considerado o pai dessa atividade. Pacioli tanto pesquisou e escreveu sobre a sistematização da contabilidade, que inspirou outros estudiosos a produzirem novas literaturas sobre o assunto. As obras desse italiano representaram o início da modernidade da contabilidade (ZANLUCA; ZANLUCA, 2017; CARDOSO *et al*, 2010).

Segundo Agostini e Carvalho (2016), é impossível afirmar com certeza a origem exata da prática contábil e nem quem a criou, mas é fato que se trata de ciência que resultou da evolução das mais diversas transformações da humanidade e das pesquisas realizadas no

âmbito das escolas de pensamento contábil. Padoveze (2007) cita Revolução Industrial gerada no século XVIII como sendo um grande momento para o desenvolvimento da Ciência Contábil, é quando passa a ser a ciência responsável pelo controle do patrimônio.

Niyama e Silva (2008), quando comentam sobre o desenvolvimento contábil no Brasil, apontam como marco maior a obrigatoriedade da escrituração contábil e a demonstração do Balanço Geral. Agostini e Carvalho (2016) acrescentam que o passado histórico da atividade contábil no país também esteve atrelado ao desenvolvimento comercial e a consequente necessidade de melhorar a qualidade do controle do patrimônio dos comerciantes.

Iudícibus (2009) revela que a contabilidade brasileira teve forte influência da escola italiana, e evoluiu com a instituição de legislações fiscais, uma vez que as associações dos contadores se mostraram inviáveis, necessitando dessa forma a intervenção do governo, tanto que a contabilidade nacional desde o início foi regida por resoluções, como a Resolução CFC nº 530/81, do Conselho Federal de Contabilidade que abordava sobre o tema dos princípios contábeis.

Niyama (2009) cita como principais passos da contabilidade brasileira na década de 70, a obrigatoriedade das companhias abertas terem suas demonstrações contábeis padronizadas quanto à sua estrutura, e auditadas por auditores independentes. Outro fato importante foi à influência da escola norte-americana de contabilidade que deu início a estudos sobre princípios contábeis, a promulgação da Lei nº 6.404/76, de 15 de dezembro de 1976, legislação que passou a reger as sociedades por ações e Lei Federal nº 4.320/64, legislação que dita às normas gerais de direito financeiro no Brasil, legislação essa que foi modificada pelas NBCASP.

Cardoso *et al* (2010) acrescentam que até os dias atuais, as características objetivas das demonstrações contábeis, ou seja, toda estrutura conceitual da contabilidade no país, ainda é quase que totalmente baseada em normas, destaca a Lei nº 6.404/76, e a Lei nº 11.638 de 28.12.2007, que revogou e fez alterações na Lei nº 6.404/76.

Depois que evoluiu como ciência social aplicada, a contabilidade passou a exercer o papel de fornecedor de informações econômico-financeiras, informações essas necessárias ao processo de tomada de decisões dos mais variados tipos de empresas, sejam elas do segmento privado ou público, garantindo assim a prestação de contas das mesmas para os diversos segmentos sociais (CARDOSO *et al*, 2010).

É em consequência da variação de segmentos, cada um com suas particularidades e especificidades, que a contabilidade se diversificou.

Sobre o passado da contabilidade, sem considerar as suas ramificações, Gonçalves, Mendonça e Carvalho (2014) acrescentam que se no início dos tempos o que se esperava da contabilidade era simplesmente registrar e controlar o patrimônio, a evolução dos tempos tornou a atuação contábil mais útil, complexa e significativa. Tanto que não se trata somente do patrimônio, mas também de uma análise de tendências, como encontrar inconformidades, verificar os pontos fortes de uma organização para ajudar as empresas a não perder o controle do que acontece e etc.

Com o passar dos tempos, a contabilidade foi incluída no rol das atividades essenciais para todos os tipos de entidades, desde empresas dos vários segmentos, governo, como também para as pessoas físicas. A contabilidade passou a ter vários usuários, tanto externos como internos, onde cada um desses usuários têm necessidades e objetivos diferentes, a forma de analisar as informações contábeis também se diferencia (MARTINI, 2013; COELHO; COSTA; SOUSA, 2014).

Martini (2013) completa que um usuário pode necessitar de informações contábeis que permitam avaliar o desempenho da administração, outro pode necessitar de informações que permitam avaliar a regularidade fiscal e tributária da entidade, outro de informações que permitam avaliar os riscos de se emprestar ou aportar recursos em uma entidade.

É diante dessas variações que a contabilidade passou a ter, várias ramificações. Consta no trabalho de Vicente, Morais e Platt Neto (2014), que para o ordenamento jurídico do Brasil a contabilidade se divide geralmente em empresarial e pública. Nessa monografia é considerada a ramificação geral que é a contabilidade obrigatória para todas as empresas, e a vertente pública, que foca sua atuação nos atos praticados pelo administrador público, sejam esses de natureza orçamentária, administrativa e patrimonial (COELHO; COSTA; SOUSA, 2014).

2.1.1 Peculiaridades da Contabilidade Geral

Comparcida (2016) conceitua a contabilidade geral como sendo a ciência que permite manter um controle permanente do patrimônio da empresa. Para Martini (2013) e Silva (2015), é a contabilidade aplicada a todas as empresas, que tem como regra obedecer aos princípios da contabilidade e as normas da contabilidade societária, ou seja, a Lei nº 6.404/76.

Como objeto a contabilidade se volta para o patrimônio, ou seja, o conjunto de bens, direitos e obrigações de uma entidade, a condição para a atuação da contabilidade geral é que a entidade possua patrimônio. Entidades podem ser pessoas físicas ou jurídicas, de direito público ou privado, com ou sem fins lucrativos, de pequeno ou grande porte (MARION, 2009; MARTINI, 2013; COMPARCIDA, 2016).

O foco dessa atividade é gerar informações mais específicas a determinados usuários, dessa forma estuda e controla o patrimônio das entidades. Analisa as demonstrações financeiras e avalia prazo médio de recebimento, nível de endividamento, necessidade de capital de giro, liquidez etc. das entidades (MARTINI, 2013; CARLONI; MACHADO, 2014).

No entendimento de Mauss *et al* (2007), a contabilidade geral ou a financeira é obrigatória para todas as organizações. Seu principal objetivo é atender as exigências fiscais, legais, normativas e demonstrar a situação financeira da entidade para os usuários internos e também externos, para que possam decidir sobre a possibilidade de se relacionar ou comercializar com a mesma. Tem como principal função gerar informações úteis aos seus usuários, conhecer a realidade financeira das entidades para contribuir com informações essenciais a tomada de decisões.

Marion (2009) afirma que a contabilidade geral é necessária a todas as empresas, pois fornece informações básicas aos seus usuários e é obrigatória para fins fiscais. A depender da área de atuação da organização do objeto da contabilidade, pode ser denominada como agrícola, bancária, pública, comercial, hospitalar e outras mais.

Para Silva (2015), a essência da contabilidade geral são os princípios fundamentais, esses são obrigatórios e constituem a condição para que sejam legitimadas as Normas Brasileiras de Contabilidade, normas essas que foram atualizadas pela Resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº 1.282, de 28 de maio de 2010.

A contabilidade geral representa, portanto segundo Silva (2015, p.26) “[...] a norma, preceito, regra, alicerce, requisitos primordiais” da contabilidade praticada no Brasil.

Marion (2009), Silva (2015) e Comparcida (2016) citam como principais funções da contabilidade geral o registro de todos os fatos¹ administrativos que ocorrem e podem ser representados em valor monetário; a organização de sistema de controle que seja adequado à empresa; a demonstração da situação econômica, patrimonial e financeira da empresa; a

¹ Fatos contábeis: são os eventos que provocam alteração do patrimônio das entidades. Exemplos: pagamento de salários, obtenção de empréstimo bancário, integralização de capital, compra de mercadorias (MARTINI 2013, p.19).

análise dos demonstrativos para apurar os resultados obtidos pela empresa; e acompanhar a execução dos planos econômicos da empresa, prevendo os pagamentos a serem realizados, as quantias a serem recebidas de terceiros, e alertando para eventuais problemas.

Segundo rege a Lei Nº 6.404/1976 a sistemática de escrituração contábil que é adotada pela empresa para reconhecer as receitas e despesas, informações necessárias para conhecer resultado da empresa em determinado período contábil é denominado regime de escrituração fiscal da contabilidade geral por competência. O regime de competência registra as receitas e as despesas pelo aspecto econômico, buscando apresentar na DRE (Demonstração do Resultado do Exercício) o desempenho econômico, independentemente do resultado financeiro (SANTOS, 2012).

De acordo com esse regime, não importa se as receitas foram recebidas ou se as despesas foram pagas (regime de caixa), o que enseja o registro é a ocorrência dos respectivos fatos geradores que afetam a situação líquida da empresa. Assim, Santos (2012) explica que no regime de competência será feito o reconhecimento de direitos e de obrigações que ainda não produziram efeitos sobre o caixa, como, por exemplo: contas a receber, oriundas de vendas a prazo; e salários a pagar, oriundos da despesa de salários que ainda não foi paga.

Encerrando os comentários sobre a contabilidade geral ou financeira, é por necessitar de informações mais específicas sobre determinados usuários, que a contabilidade se divide em contabilidade gerencial, destinada aos usuários internos, ou contabilidade da iniciativa privada, e a contabilidade fiscal, utilizada pelo governo ou contabilidade pública, entre outras especializações (MARTINI, 2013).

2.1.2 Peculiaridades da Contabilidade Pública

Segundo Chan (2010) a contabilidade governamental representa a melhoria da gestão financeira pública e do desempenho do governo, é o ramo contábil aplicado à administração pública na área Federal, Estadual, Municipal ou no Distrito Federal.

Diante disso, ou por um processo evolutivo, desde a promulgação do Código de Contabilidade da União, de 1922 até a Lei 4.320, de 17 de março de 1964, legislação atual que institui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal (CHAN, 2015).

Para Coelho, Costa e Sousa (2014), a contabilidade pública é uma exigência de todas as organizações que recebem direta ou indiretamente recursos públicos. Atua como principal

instrumento de defesa, controle e gestão do patrimônio das entidades públicas que possuem receitas, despesas e estrutura orçamentária.

Como já foi dito a principal legislação que rege a contabilidade pública brasileira é a Lei 4.320, de 17 de março de 1964. Conforme essa legislação cabe à contabilidade pública registrar a previsão da receita e a fixação da despesa estabelecida no orçamento público aprovado para o exercício, escritura a execução orçamentária, compara a previsão das receitas e a fixação das despesas. Também tem como foco todos os atos e fatos (modificativos, permutativos e mistos) praticados pelo administrador do patrimônio público, sejam de natureza orçamentária, administrativa e patrimonial (KOHAMA, 2016).

Coelho, Costa e Sousa (2014) expõem que o principal objetivo da contabilidade pública é o de proporcionar à administração informações atualizadas e exatas que possam ser expressas em termos monetários, informando os reflexos das transações realizadas de modo a possibilitar as tomadas de decisões, para o cumprimento da legislação vigente, e ainda, demonstrando a situação econômico-financeira da entidade em um determinado momento.

Portanto, são objetos da contabilidade pública o orçamento público e o patrimônio. A contabilidade pública adota o regime misto, ou seja, de caixa para as receitas e competência para as despesas. Conforme Kohama (2016), essa ramificação da contabilidade não abrange somente o patrimônio e suas variações, mas, também, o orçamento e sua execução, ou seja, se preocupa com a previsão e arrecadação da receita e a fixação e a execução da despesa.

Sobre a diferença contabilidade privada e a contabilidade pública, Thomas (2016) explica que a contabilidade do setor privado tem relação com a atividade privada, e está regida pela Lei das Sociedades Anônimas e pelo Código Civil, que estabelecem regras de procedimentos contábeis. Enquanto a contabilidade pública é regulada pela Lei 4.320/1964.

A contabilidade do setor privado tem como foco principal o patrimônio e as suas avaliações, de tal forma que o seu principal foco está no balanço patrimonial. Porém, conforme Thomas (2016), para a contabilidade pública, o mais relevante é o balanço de resultados, que trata da despesa e da receita, ou seja, de que forma foi arrecadado o dinheiro e como foi aplicado.

Outra diferença apontada por esse mesmo autor e por Martini (2013) está no fato que a contabilidade privada visa patrimônio e o lucro. Já na área pública, a visão é a gestão. No quadro 01, algumas das principais diferenças entre a contabilidade pública e a privada.

Quadro 1 - Principais diferenças entre a contabilidade pública e a contabilidade privada

Aspectos	Contabilidade Pública	Contabilidade Geral
Legislação	Lei nº 6.320/64	Lei nº 6.404/76
Princípios	Princípios Fundamentais de Contabilidade (PFC) e Princípios orçamentários	Princípios Fundamentais de Contabilidade (PFC)
Registro	Atos e Fatos administrativos	Fatos Administrativos
Regime de Escrituração Contábil	Regime Misto, sendo: Regime de Caixa para as receitas e Regime de Competência para as despesas.	Regime de Competência tanto para as receitas quanto para as despesas.
Resultado	Superávit ou déficit de gestão	Lucro ou prejuízo do Exercício
Demonstrações Financeiras	Balanco Orçamentário; Balanco Financeiro; Demonstração das Variações Patrimoniais e Balanco Patrimonial.	Balanco Patrimonial; DRE; DOAR; DLPA e DMPL.
Sistema de Escrituração	4 sistemas independentes. São ele: Sistema Orçamentário; Sistema Financeiro; Sistema Patrimonial e Sistema de Compensação.	Um só sistema onde são registradas as contas patrimoniais e de resultado.

Fonte: THOMAS (2016)

2.2 Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público

Com a globalização dos mercados internacionais a contabilidade mundial vem passando por mudanças visando à padronização e a prática de uma contabilidade única. Segundo Callegari *et al* (2015), a contabilidade vem passando por diversas modificações. O setor privado, desde o final de 1990, vem mudando no sentido de convergir os procedimentos contábeis do setor para os adotados, praticados e aceitos pelo mercado internacional. Essas mudanças, geradas pela necessidade de harmonização contábil internacional, também atingiram a contabilidade pública.

Para atingir as mudanças necessárias para a harmonização das normas contábeis, conforme Castro (2016), em 1973 é criado o *International Accounting Standards Committee* (IASC), fundação sem fins lucrativos que cria, de forma independente, um novo padrão de normas contábeis internacionais que podiam ser mundialmente aceitas. Em 1974 é criado o *International Federation of Accountants* (IFAC), organização mundial de interesse público, responsável por emitir pronunciamentos voltados para o setor público. O IFAC, no âmbito das suas atribuições, publica um novo conjunto de normas contábeis para as entidades do setor público, no qual o propósito maior foi a preparação das demonstrações financeiras, essas normas são as *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS).

Ainda conforme Castro (2016), no ano 2001, é criado o *International Accounting Standards Board* (IASB), na estrutura do IASC, que passa a ser o responsável técnico por melhorar os pronunciamentos contábeis internacionais que foram instituídos em 1973 pelo IASC. Atualmente, é o IASB que possui status de regulador internacional, e o Brasil faz parte dos países que estão convergindo seus padrões de contabilidade para as normas ditadas por esse órgão regulador, que são os pronunciamentos denominados *International Financial Reporting Standards* (IFRS), as ditas normas internacionais de contabilidade, criadas para uniformizar os procedimentos contábeis e as políticas existentes nos diversos países, e para melhorar a estrutura conceitual de forma a facilitar a compreensão, análise e interpretação das demonstrações financeiras.

Conforme Lima (2014), é com foco no objetivo maior de convergir também os procedimentos contábeis da Contabilidade Pública, às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS) ou *International Public Sector Accounting Standards*, que o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), por meio do Comitê Gestor de Convergências, instituído com o objetivo de desenvolver ações para promover a

harmonização das Normas Brasileiras de Contabilidade, editou as Normas Brasileiras Aplicadas ao Setor Público (NBCASP).

Para Darós e Pereira (2009) as NBCASP tem como propósito maior promover a transição da contabilidade pública nacional para a internacional e mudar o enfoque contábil, ora totalmente centrado no controle orçamentário, para uma contabilidade pública patrimonial, com a adoção do regime de competência para as receitas e despesas públicas.

Conforme os autores Nascimento, Souza e Costa (2014), as NBCASP estão sendo elaboradas para ajustar as normas praticadas pela contabilidade pública brasileira as praticadas pela contabilidade internacional. A proposta da NBCASP é o fortalecimento das instituições brasileiras diante das novas exigências geradas pela globalização. É uma iniciativa implementada para incorporar novos fundamentos contábeis a contabilidade brasileira.

As NBCASP implementaram dispositivos contidos na Lei de Responsabilidade Fiscal e na Lei 4.320/64, que rege a contabilidade pública brasileira. Dentre as implementações dessas normas estão a “[...] implementação de sistema de custos, ampliação do controle contábil sobre o cumprimento das metas estabelecidas no planejamento governamental” (DARÓS; PEREIRA 2009, p.10).

Calegari et al (2015) entendem que as NBCASP se propõem a tornar as normas contábeis mais práticas e convergentes com o cenário internacional, como também tem a preocupação de dar transparência as contas públicas, fazendo com que os usuários tenham mais compreensão das ações do governo. São as Resoluções 1.128/2008 a 1.137/2008 (NBC T 16) emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) que aprova as NBCASP.

Portanto, partiu do advento das NBCASP, os novos conceitos que estão sendo adotados no Brasil para seguir o padrão do IPSAS. Segundo estudos de Ligabue (2010) e Calegari *et al* (2015) partiu do Conselho Federal de Contabilidade em conjunto com a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), exatamente no dia 21 de novembro de 2008, a publicação das dez primeiras normas, baseadas nas regras da IPSAS:

Resolução CFC nº. 1.128/08 – aprova a NBC T 16. 1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação;

Resolução CFC nº. 1.129/08 – aprova a NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis;

Resolução CFC nº. 1.130/08 – aprova a NBC T 16.3 – Planejamento e Seus Instrumentos Sob o Enfoque Contábil;

Resolução CFC nº. 1.131/08 – aprova a NBC T 16.4 – Transações no Setor Público;

Resolução CFC nº. 1.132/08 – aprova a NBC T 16.5 – Registro Contábil;

Resolução CFC nº. 1.133/08 – aprova a NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis;
Resolução CFC nº. 1.134/08 – aprova a NBC T 16.7 – Consolidação das Demonstrações Contábeis;
Resolução CFC nº. 1.135/08 – aprova a NBC T 16.8 – Controle Interno;
Resolução CFC nº. 1.136/08 – aprova a NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão;
Resolução CFC nº. 1.137/08 – aprova a NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público.

Com base nos comentários dos autores verifica-se que a padronização das normas e os procedimentos contábeis internacionalmente, têm o propósito de facilitar a comparação das informações contábeis entre os diversos países, bem como a comunicação entre estes (CALEGARI *et al*, 2015).

São o IASB e o IFAC as duas entidades responsáveis pela emissão das normas que são traduzidas e reemitidas por meio dos Comitês de Pronunciamentos Contábeis (CPC's). Entendendo melhor Calegari *et al* (2015) explica que em se tratando da contabilidade pública a harmonização das práticas contábeis é realizada por meio das normas do IPSAS, essas normas são editados pela Federação Internacional de Contadores (IFAC) e cabe aos Comitês de Pronunciamentos Contábeis traduzir essas normas para o português.

2.2.1 Conceituação, Histórico, Objeto e Campo de Aplicação.

Então as NBCASP são conceituadas como sendo as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Essas normas têm como objetivo definir os procedimentos técnicos contábeis que devem ser adotados pela contabilidade das empresas públicas. O objeto de estudo da contabilidade, seja ela pública ou privada, é o patrimônio, e esse patrimônio deve ser reconhecido e controlado pelo ente público, o que não se consegue realizar com uma contabilidade voltada estritamente ao aspecto orçamentário (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2012).

Regulam e preconizam as normas que os órgãos públicos, independentemente da esfera as quais eles pertençam, têm de ser transparentes em suas atividades financeiras. A NBCASP, portanto, dita regras que tais entidades devem adaptar as suas movimentações econômicas.

Fazendo um resumo do que dita a norma NBC T16.1 – Conceituação e Objetivos, essa norma apresenta a conceituação, o objeto e o campo de aplicação da contabilidade pública, e foi aprovada pela Resolução CFC nº 1128/2008.

A norma 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis, traz a definição de patrimônio público, a classificação dos elementos patrimoniais e o conceito de sistema e de subsistemas de informações contábeis para as entidades públicas. Foi aprovado conforme a Resolução CFC n° 1129/2008.

A norma 16.3 – Planejamento e seus Instrumentos sob o enfoque contábil, foi criada para estabelecer as bases para o controle contábil do planejamento desenvolvido pelas entidades do setor público: plano plurianual; lei de diretrizes orçamentárias; e lei orçamentária anual. Foi aprovada pela Resolução CFC n° 1130/2008.

A norma 16.4 – Transações Governamentais, tem a função de estabelecer conceitos, natureza e tipicidades das transações no setor público sob o enfoque contábil, quanto à sua natureza econômico financeira, administrativa; variações patrimoniais quantitativas e qualitativas e transações que envolvem valores de terceiros. Foi aprovada pela Resolução CFC n° 1131/2008.

16.5 – Registro Contábil Estabelece critérios para o registro contábil dos atos e fatos que afetam ou passam vir a afetar o patrimônio público; além das dez primeiras NBCASP, brevemente, serão complementadas pelas as novas normas convergidas. 10 formalidades da escrituração contábil. Aprovada pela Resolução CFC n° 1132/2008.

16.6 – Demonstrações Contábeis: Estabelece as demonstrações contábeis que devem ser elaboradas e divulgadas pelas entidades públicas: balanço orçamentário; balanço financeiro; demonstração das variações patrimoniais; balanço patrimônio líquido; demonstração do fluxo de caixa; demonstração do resultado econômico, complementadas pelas respectivas notas explicativas. Foi aprovada pela Resolução CFC n° 1133/2008.

16.7 – Consolidação das Demonstrações Contábeis: Estabelece conceitos, abrangência e procedimentos para consolidação das demonstrações contábeis no setor público. Foi aprovada pela Resolução CFC n° 1134/2008.

16.8 – Controle Interno Estabelece definições de controle interno, sua abrangência, classificação; ambiente de controle; e procedimentos de prevenção detecção e monitoramento. Foi aprovada pela Resolução CFC n° 1135/2008.

16.9 – Reavaliação e Depreciação de Bens Públicos, essa norma tem como objetivo estabelecer os critérios e procedimentos necessários para o registro contábil da depreciação, amortização e exaustão. Foi aprovada pela Resolução CFC n° 1136/2008.

16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público, essa norma tem como objetivo estabelecer os critérios de avaliação e mensuração dos

ativos e passivos das entidades do setor público, inclusive considerando conceitos como redução ao valor recuperável e valor justo. Foi aprovada pela Resolução CFC nº 1137/2008.

Conforme consta no manual do STN (2016) que a STN editou o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) e o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), com abrangência nacional, que visa com o processo de elaboração e execução do orçamento, além de contribuir para resgatar o objeto da contabilidade como ciência, que é o patrimônio.

O intuito do MCASP é ajudar no comprimento das NBCASP. Para tanto consiste num manual que é reeditado a cada ano, buscando-se inserir os aprimoramentos cabíveis, decorrentes das discussões no âmbito do Grupo Técnico de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (GTCON) e das sugestões e colaborações de diversos técnicos e instituições de todo o país e ainda oferece periodicamente os resultados destas discussões para consulta pública (STN, 2016).

As mudanças promovidas pelas normas serão abordadas no seguimento desta monografia.

2.3 Particularidades da Lei de Responsabilidade Fiscal

Nascida num cenário regido por um longo e lento processo de evolução das instituições orçamentárias do país, repleto de corrupção, burocracia nos processos de licitação e desequilíbrio fiscal, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) significa um freio para os governantes não gastarem mais do que arrecadam, e a obrigação de administrar de forma responsável, objetiva e eficaz, os escassos recursos públicos.

Foi para fazer frente aos desafios causados pelas mudanças da globalização, pelo crescimento populacional e pela escassez de recursos financeiros para gerir os municípios, que o Gestor Público assessorado por Profissional formado em Administração, de preferência com ênfase em gestão pública, passou a ter como parceiro a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

A LRF surgiu como importante e indispensável aliada gerencial a serviço do gestor e da administração pública, Lei Complementar n.º 101, de 4 de maio de 2000. O intuito da instituição dessa lei é limitar o endividamento dos Municípios, ao passo que define os princípios básicos de responsabilidade, derivados da noção de prudência na gestão de recursos públicos.

Conforme Lima (2016), a Lei Federal nº 4.320, de 17 de março de 1964, é a legislação em vigor de maior importância no que diz respeito à definição de procedimentos específicos para a contabilidade pública do Brasil. Todas as normas gerais de direito financeiro adotadas para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal seguem os ditames dessa legislação, com o reforço das regras ditadas pela Constituição Federal de 1988.

A LRF, conforme Lima (2016) foi aprovada por Fernando Henrique Cardoso, quando da vigência do seu segundo mandato, no período de 1998-2002, período da vigência do Plano Real. A instituição dessa legislação trouxe mudanças significativas na condução da gestão financeira dos três níveis de governo no país.

A proposta da LRF é buscar um maior controle nas contas públicas, para tanto dispõe, sobre finanças; dívidas externas e internas, incluindo os débitos das autarquias, fundações e demais entidades controladas pelo poder público; dita normas para a fiscalização das instituições financeiras; entre outros.

Conforme Herculano, Canhaço e Silva (2016), a Lei Complementar 101 traz uma mudança institucional e cultural no trato com o dinheiro público, ao estabelecer normas orientadoras das finanças públicas no país e punições austeras aos gestores que não sustentarem o equilíbrio de suas contas. Assim, pode-se perceber a importância e o papel que a Contabilidade Pública exerce, bem como, o papel do contador na gestão pública.

2.3.1 Características da Legislação que Dita o Código de Conduta da Alta Administração Pública

A LRF é caracterizada como a legislação que reforça o papel do planejamento e a importância de respeitá-lo durante a execução do gasto público. Representou os esforços empregados e promovidos pelo governo federal para estabilizar a economia brasileira, reduzir o risco do país e estimular investimentos externos, a partir do Plano Real (STN, 2016).

Toda a Federação, direta ou indiretamente, tem seu limite de dívida consolidado, garantias, operações de crédito, restos a pagar e despesas de pessoal, dentre outros, regidos pela LRF, com o intuito de propiciar o equilíbrio das finanças públicas e instituir instrumentos de transparência da gestão fiscal.

Rege essa legislação ainda, que é obrigatória a consolidação nacional das contas públicas. Esta competência é exercida pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) por meio

da publicação anual do Balanço do Setor Público Nacional (BSPN), congregando as contas da União, estados, Distrito Federal e municípios (RODRIGUES, 2016).

É respeitando o que dita a Lei Federal nº 4.320/64, que são executados os Instrumentos de Planejamentos Financeiro e Orçamentário: Plano Plurianual - PPA, Lei de Diretrizes Orçamentárias - LDO e Lei Orçamentária Anual – LOA. Visando um melhor controle com os gastos públicos e transparência nas contas públicas, do Governo Federal.

Oportuno comentar que partiu do advento da L.C. nº. 101/200, L.R.F que foram estabelecidas normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, permitindo que se gaste apenas aquilo que se arrecade, respeitando as regras da IPSAS, e das mudanças previstas nessas normas, o então presidente da república Luiz Inácio Lula da Silva, sancionou no dia 27 de março de 2009, a lei complementar nº 131 que, em súmula, obriga os municípios a demonstrarem suas receitas e despesas financeiras de forma online e em tempo real (RODRIGUES, 2016).

Enquanto código de conduta, a LRF foi instituída para os administradores públicos de todo o país e passa a valer para os três Poderes (Executivo, Legislativo e Judiciário), nas três esferas de governo (federal, estadual e municipal). Tem como proposta mudar a história da administração pública no Brasil. Por intermédio dela, todos os governantes passarão a obedecer às normas e limites para administrar as finanças, prestando contas sobre quando e como gastam os recursos da sociedade.

A LRF surgiu em razão dos grandes déficits públicos e ao amontoamento de dívidas deles resultante. As dificuldades de gestão dos recursos públicos vinham se arrastando de um governo para outro. Esta vem em atendimento ao artigo 169 da Carta Magna, o qual determina o estabelecimento de limites para as despesas com pessoal ativo e inativo da União a partir de Lei Complementar. E ainda, à determinação do artigo 165 da Constituição, mais exatamente, o inciso II do parágrafo 9º: “Cabe à Lei Complementar: [...] II - estabelecer normas de gestão financeira e patrimonial da administração direta e indireta, bem como condições para a instituição e funcionamento de fundos”.

2.3.2 Lei de Responsabilidade Fiscal

Conforme Leonel (2012), a LRF está sustentada sobre quatro pilares, a fim de manter o sonhado equilíbrio das contas públicas: planejamento, a transparência, o controle e a

responsabilização. Sem estes sustentáculos, comprometido ficará o tão sonhado equilíbrio das contas públicas.

2.3.3 Importância da Lei de Responsabilidade Fiscal Para o Brasil

Capiberibe e Martins (2011) colocam como importante a proposta da LRF de promover a ação planejada e transparente, voltada a prevenir riscos e corrigir prováveis desvios que afetam o equilíbrio das contas públicas. Verifica-se também a obrigatoriedade de que se faça cumprir as metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência aos limites e condições, renunciando receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras.

É uma legislação importante, pois regula, com detalhes, a gestão fiscal e a patrimonial dos recursos públicos, cuidando da execução orçamentária, da transparência e, ainda, da fiscalização desses recursos, buscando equilíbrio e eficiência (CAPIBERIBE; MARTINS, 2011).

A importância da LRF para Leonel (2012) está na imposição do planejamento, como ferramenta essencial para determinar as prioridades de recursos, tanto no âmbito das receitas, como das despesas. Nesse sentido partiu dessa legislação a otimização da prática do planejamento da ação pública com a criação de novas informações, metas, limites e condições para a renúncia da receita, geração de despesas, despesas com pessoal, despesa da seguridade, dívidas, operações de crédito, Antecipação de Receita Orçamentária (ARO), concessão de garantias.

Leonel (2012, p.14) cita ainda a importante contribuição para a transparência da ação pública, visto que passou a existir a obrigatoriedade do acompanhamento da gestão fiscal, por meio de relatórios que devem ser divulgados, inclusive pela Internet, o “[...] - Anexo de Política Fiscal; - Anexo de Metas Fiscais; - Anexo de Riscos Fiscais; - Relatório Resumido da Execução Orçamentária - Relatório da Gestão Fiscal”.

Destaca-se que a LRF é importante como instrumento que aprimora o controle social sobre a gestão fiscal, promove maior transparência e qualidade das informações e exige uma ação fiscalizadora mais efetiva e contínua dos Tribunais de Contas. Leonel (2012) acrescenta que a LRF prevê penalização sempre que houver descumprimento de suas regras. Dentre as penalidades previstas destacam-se: suspensão das transferências voluntárias; das garantias e da contratação de operações de crédito, inclusive ARO.

2.4 Lei Federal Nº 4.320/64 – Legislação que Dita as Normas Gerais de Direito Financeiro no Brasil

A Lei Federal nº 4.320/64, como já foi comentado nesta monografia é a legislação que dita às normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da administração pública brasileira.

A administração pública deve seguir as diretrizes da Lei do Orçamento que dispõe sobre a discriminação da receita e despesa, de forma a evidenciar a política econômica financeira e o programa de trabalho do Governo, obedecida aos princípios orçamentários de unidade, universalidade e anualidade.

“Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitir o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros”.

Porém, a ênfase maior sempre foi dada a execução orçamentária, ou seja, a chamada contabilidade orçamentária, que compreende o estudo da receita, da despesa e do crédito público e executa a análise do fluxo financeiro dos recursos indispensáveis à satisfação das necessidades e ao desenvolvimento do Estado.

2.5 Mudanças Promovidas pelas NBCASP para a Contabilidade Pública

Antes de apresentar as mudanças promovidas pelas NBCASP é importante comentar, como mesmo argumenta Azevedo (2010), que o contador é peça fundamental para adequar as novas regras da contabilidade pública, portanto necessita de preparação e suporte do setor de tecnologia. Como foi visto, as normas da contabilidade nacional estão em processo de convergência para as normas internacional, da IPSAS.

O profissional contábil necessita de meios para cumprir sua missão e ressalta-se a necessidade de sistemas informatizados confiáveis e construídos sobre fundamentos contábeis sólidos. O cenário não é muito otimista, como mesmo comenta Azevedo (2010), diante da ineficiência de muitos sistemas informatizados disponibilizados no mercado.

A partir da ótica de Azevedo (2010), para que os órgãos públicos municipais consigam acompanhar as modificações na estrutura contábil, é importante adequar o ambiente para o recebimento de novas tecnologias, com treinamento e capacitação de pessoas,

planejamento de todo o processo e organização.

Esse processo de mudanças teve início em 2004, quando o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) instituiu um grupo de estudos com o objetivo de estudar e propor as NBCASP alinhadas às IPSAS.

Nascimento *et al* (2015) comentam que um dos principais objetivos da implantação das NBCASP é o resgate do objeto da contabilidade como ciência, no caso, o patrimônio. Para que isso se realize com todas as mudanças técnicas, culturais e administrativas necessárias consideram que esse processo levará um período de até 10 anos para esse resgate acontecer.

Nascimento, Souza e Costa (2014) comentam que os principais impactos causados pelas modificações originadas pelas NBCASP estão nos conceitos e estruturação. Uma das principais características das NBCASP é alinhar a contabilidade pública à contabilidade como ciência. Conforme esses mesmos autores, a contabilidade pública sem as normas não é praticada como ciência. Apesar das normas estarem em vigor, ainda existe a prática de muita escrituração contábil baseada no orçamento.

Capiberibe e Martins (2011) são bem claros quando comentam sobre as mudanças promovidas pelas NBCASP. Antes das novas diretrizes, os fatos administrativos eram examinados e registrados considerando o orçamento. Com o advento destas diretrizes, o registro contábil considera as alterações em algum elemento do ativo, passivo e patrimônio líquido. Para Feijó (2012), a principal mudança está no resgate da contabilidade patrimonial que até então era orçamentária. Depois das NBCASP o objeto de estudo da contabilidade do setor público agora é o patrimônio. O orçamento deixa de ser o protagonista na administração pública, apesar de continuar exercendo papel relevante no controle político, administrativo e de planejamento do governo ao estabelecer a previsão das receitas e a fixação das despesas orçamentárias.

Reis (2014) classifica dentre as principais mudanças, o resgate do objeto de estudo/convergência às normas internacionais; aplicação integral dos princípios de contabilidade com destaque ao princípio da oportunidade e competência; implantação do sistema de custos; plano de contas único.

Conforme Reis (2014), essas mudanças estão enfrentando grandes desafios, dentre esses o cultural, a introdução de sistema informatizado contábil e de sistemas de apoio, a implantação e adequação de um sistema de controle de bens (estoque, bens móveis e imóveis) e a capacitação dos recursos humanos.

Outra mudança expressiva segundo Slomski (2013) são os novos demonstrativos contábeis aplicados ao setor público, pois os demonstrativos já estabelecidos no artigo 101 da

Lei nº 4.320/64, como o balanço orçamentário, balanço financeiro, balanço patrimonial e demonstrações das variações patrimoniais tiveram suas estruturas modificadas em suas estruturas, visando melhorar a evidenciação das informações, facilitar o entendimento e convergir para os padrões internacionais.

Slomski (2013) explica que as NBCASP criaram duas novas demonstrações, as demonstrações dos fluxos de caixa e demonstrações das mutações do patrimônio líquido. Destaca-se ainda a elaboração de notas explicativas, como parte integrante das demonstrações contábeis.

No quadro 02, algumas das principais mudanças incorridas no período após 2009:

QUADRO 2 - Mudanças trazidas pela nova Contabilidade Pública

	Até 2008	Após 2009
Plano de Contas	Cada ente federado (estados, municípios e governo federal) elaborava o seu plano de contas.	Unificação do plano de contas, sendo gradativa a adequação para todas as entidades, iniciou-se em 2011 pelo setor da União, em 2012 nos Estados e finalizou em 2013 com a unificação dos municípios.
Divisão do Plano de Contas	Os entes federados os elaboravam de forma ao qual melhor o conviesse, já que os mesmos elaboravam seus próprios planos de contas.	O PCASP está dividido em oito classes, sendo elas: 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; 8- Controles credores.
Patrimônio e Sistemas Contábeis	O sistema contábil público era composto por quatro subsistemas: de informações orçamentárias, de informações financeiras, de informações patrimoniais, de compensação.	Permanecem os subsistemas existentes e insere-se o subsistema de custos. Os subsistemas contábeis devem ser integrados a outros sistemas no cumprimento da sua missão.
Demonstrações Contábeis	As demonstrações existentes eram: Balanço Orçamentário; Balanço Financeiro; Demonstração das Variações Patrimoniais; e Balanço Patrimonial.	Foram acrescentadas duas novas demonstrações: Demonstração do Fluxo de Caixa e Demonstração do Resultado Econômico.

Contabilidade aplicada ao Setor Público	O objeto da contabilidade pública era o orçamento. O patrimônio não era considerado importante.	A contabilidade pública passou a enfatizar a gestão patrimonial das entidades. O objeto passou a ser o patrimônio público
---	---	---

Fonte: BOSIO et al (2015)

Para Bosio *et al* (2015), a nova normatização possibilita registros que atendendo aos princípios contábeis de forma a contemplar o patrimônio como objeto, sem deixar com que o orçamento público fique em segundo plano. O plano de contas estruturado em oito classes e contemplando todos os sistemas, faz com que a contabilidade aplicada ao setor público seja completa, e a gestão do patrimônio público atendida em seus aspectos patrimoniais, orçamentários e de controles (financeiros custos e compensações).

Ainda considerando Bosio *et al* (2015) possibilita transparência das informações, fortalecendo o controle social. Os autores observam que as mudanças propostas na contabilidade pública não serão suficientes para conter os desvios e irresponsabilidades. Aliado as mudanças operacionais se faz necessária mudança de comportamento e de postura de seus executores e dos gestores públicos.

Verificou-se que, as mudanças ocorridas na contabilidade aplicada no setor público, embasam-se na perspectiva de melhorar a qualidade das informações prestadas aos usuários, aumentando a confiabilidade e a transparência com relação ao patrimônio público, para fortalecimento do controle social, o qual é evidenciado em toda a redação na nova norma.

As mudanças citadas representam um grande esforço para que o país possa atingir o padrão internacional de contabilidade pública, além de uma maior aproximação, em sua estrutura, da contabilidade geral.

3. METODOLOGIA

Metodologia é o caminho que foi escolhido para a realização do estudo, como consta em Lakatos e Marconi (2010). Ainda considerando esses mesmos autores é na metodologia que o pesquisador deixa claro os métodos de procedimentos, ou seja, às etapas operacionais da investigação que explicam especificamente os fenômenos estudados com menor abstração.

Lakatos e Marconi (2010) consideram que a pesquisa qualitativa é o método de pesquisa que possibilita ao pesquisador estudar os fatores de determinado fenômeno. A abordagem qualitativa trata os dados ou informações obtidas para poder se aprofundar e interpretar melhor o objeto de estudo. Pesquisa que procura enfatizar as características de um grupo ou fenômeno. Nesse estudo o principal objetivo descrever as mudanças promovidas pelas NBCASP para a contabilidade pública.

Para Câmara (2013), a melhor forma de definir o que é uma pesquisa qualitativa é entendendo o que ela não é. Então se trata da pesquisa que não depende de análise estatística e nem de dados quantitativos para suas deduções.

No que se refere a pesquisa qualitativa, para Lakatos e Marconi (2010) é a pesquisa que foca seu desenvolvimento em proporcionar esclarecimento e compreensão para o problema em estudo. Pesquisa que não se preocupa em enumerar e/ou medir os eventos estudados, nem emprega instrumental estatístico na análise dos dados, tem relação com o levantamento de dados descritivos sobre a situação proposta para a realização do estudo, por parte do pesquisador a fim de compreender os fenômenos.

O método qualitativo preocupa-se em analisar e interpretar aspectos mais profundos, descrevendo a complexidade do comportamento humano. Fornece análise mais detalhada sobre as investigações, hábitos, atitudes, tendências de comportamento etc. (LAKATOS; MARCONI 2010, p.95).

Sobre a pesquisa bibliográfica foi baseada em fontes secundárias, essa compreende a bibliografia que já foi publicada sobre a temática definida para a realização do estudo. Parte de publicações avulsas, boletins, jornais, revistas, livros, pesquisas, monografias, teses, matérias cartográfico e outros mais, a exemplo de material oriundos dos meios de comunicação oral, como difundidos em emissoras de rádios, filmes e TVs (LAKATOS; MARCONI, 2010).

A finalidade da pesquisa bibliográfica é apresentar ao pesquisador, de forma direta todo conteúdo que já foi escrito, dito ou filmado sobre determinado assunto, inclusive

conferências seguidas de debates que tenham sido transcritos de alguma forma, desde que tenham sido publicados, ou gravados (LAKATOS; MARCONI, 2010).

Foram palavras utilizadas durante a pesquisa bibliográfica como descritores: contabilidade geral, contabilidade pública e NBCASP. Conteúdos encontrados sem relação com os objetivos do estudo foram excluídos. Esses descritores foram aplicados no Google Acadêmico e banco de dados da Scielo.

Câmara (2013) explica análise de conteúdo e expõe se tratar de uma técnica metodológica que possui várias modalidades desde a lexical, de expressão, de relações, de enunciado e temática. Neste estudo, a análise de conteúdo adotada é a temática, que parte do entendimento e da solução para a questão temática, essa é a técnica mais indicada para pesquisadores iniciantes.

Na análise de conteúdo, primeiro acontece a escolha dos materiais a serem analisados, precisam estar relacionados com o conteúdo e os objetivos da pesquisa. A preparação do material neste artigo acontece com a leitura e análise dos diversos discursos constantes nos artigos e demais materiais pesquisados. A relação entre os dados obtidos e a fundamentação teórica é que dará sentido à interpretação da temática em estudo (CÂMARA, 2013).

No que diz respeito ao método adotado para a realização desta monografia consiste em uma pesquisa qualitativa exploratória, do tipo bibliográfica com análise de conteúdo.

“A pesquisa exploratória procura conhecer as características de um fenômeno para procurar explicações das causas e consequências de dito fenômeno” (RICHARDSON, 1989, p. 281).

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta monografia foi elaborada com a aplicação de pesquisa de conteúdo e pesquisa bibliográfica. Foram consideradas informações atualizadas das mudanças que afetaram a contabilidade pública nos últimos anos. As NBCASP vêm buscando uniformizar os procedimentos contábeis com planejamento e clareza de forma a facilitar a compreensão com responsabilidade e comprometimento.

Como resultado, constatou-se que, as NBCASP promoveu a transição da contabilidade pública nacional para a internacional mudando o enfoque contábil, que era voltado no controle orçamentário passando agora para uma contabilidade pública patrimonial com a adoção do regime de competência para receitas e despesas públicas, sem deixar o orçamento público ficar em segundo plano, possibilitando também mais transparência, fortalecendo o controle social.

Além disso, as normas trazem mudanças para a contabilidade pública, como nos demonstrativos contábeis, balanço financeiro, balanço patrimonial e demonstrações das variações patrimoniais. Essas mudanças contribuem para que se tenha um melhor entendimento das informações trocadas entre os países, estando ligada à execução dos orçamentos públicos, compreendendo também particularidades da contabilidade patrimonial.

Existe uma expectativa para que as mudanças propostas na contabilidade pública sejam suficientes para conter os desvios e irresponsabilidades, fazendo-se necessária mudança de comportamento e de postura dos executores e dos gestores públicos. As mudanças estão acontecendo, mas muito ainda precisa ser realizado para que as normas sejam cumpridas e tragam os benefícios alterações necessárias. Os artigos pesquisados e todos os materiais consultados evidenciaram que os órgãos públicos precisam acompanhar as modificações, sendo importante adequar o ambiente para o recebimento dessas novas tecnologias realizadas por meio de treinamento e capacitação para que haja mais transparência nas contas publicas.

Em um sentido geral, as novas normas tornam-se um mecanismo que promove uma melhoria na qualidade das informações prestadas aos usuários, passando a ser transmitida de maneira transparente, aumentando assim a confiabilidade com relação ao patrimônio público.

A Contabilidade Pública passou por mudanças no Governo Federal. Dentre essas a implantação da Lei n.º 4.320/64, que instituiu normas gerais de direito financeiro, para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, Estados e Municípios e do Distrito Federal. E a implantação do Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI) que resgatou a importância da contabilidade como suporte à informação gerencial, tendo como

base de sustentação as operações financeiras e de execução orçamentária no Governo Federal.

A mudança atual ainda em processamento é a implantação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) que unifica os conceitos de contabilidade aplicada ao setor público com a aplicada no setor privado em termos patrimoniais.

Então, as NBCASP deram sustentação conceitual para que a STN procedesse às modificações na lógica dos registros contábeis do setor público com a publicação do Plano de Contas único para as três esferas de governo e, também, com a alteração das estruturas das demonstrações contábeis constantes dos anexos da Lei n.º 4.320/64.

Para sustentar as mudanças praticadas pela STN, o Ministério da Fazenda publicou a Portaria MF n.º 184, de 25 de agosto de 2008, que dispõe sobre as diretrizes a serem observadas pela área pública em relação aos procedimentos e à elaboração das demonstrações contábeis, de forma a torná-las convergentes às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - IPSAS e às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP).

Assim, destaca-se como principais impactos dessa convergência da contabilidade aplicada ao Setor Público Brasileiro, a adoção do enfoque patrimonial e não orçamentário, a reformulação de procedimentos e práticas contábeis com a adoção do regime de competência integral para receitas e despesas pública, a reformulação e publicação dos novos manuais de contabilidade pela STN com a incorporação dos princípios e das normas brasileiras de contabilidade e, por fim, a implantação do sistema de informações de custos para o setor público.

O tema ainda carece de discussão, sobretudo da validação empírica dos pressupostos contidos em cada uma das normas. A Secretaria do Tesouro Nacional, como órgão central de normatização no Brasil, deve buscar instrumentos de difusão das normas, em especial nos estados e municípios, visando à harmonização de entendimento e aplicação das normas.

5. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AGOSTINI, Carla; CARVALHO, Joziane Teresinha de. **A evolução da contabilidade**: seus avanços no brasil e a harmonização com as normas internacionais. Anuário de Produção Científica. Instituto de Ensino Superior Presidente Tancredo Neves – IPTAN. 2016. Disponível em: <http://www.iptan.edu.br/publicacoes/anuario_producao_cientifica/>. Acessado em: Setembro de 2017.

AZEVEDO, Ricardo Rocha; et al. (org). NBCASP normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público comentadas. ed.2ª. Curitiba: Tecnodada Educacional, 2010.

BOSIO, Queila Franciéle Fabris. Novas normas de contabilidade aplicadas ao setor público: uma evidência ao controle social. Anais do 6º UFSC DE Controladoria e Finanças.

CHAN, James L. As NICSPS e a contabilidade governamental de países em desenvolvimento. Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade – REPEC. vol.04, nº01, p.01-17, jan./abr. 2010.

CALEGARI, Pricila; RIGHES, Ana Paula; BORTOLUZZI, Sandro César; SCHVIRCK, Eliandro. Adesão, Vantagens e Dificuldades na Adequação às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) nos Municípios da Região Sudoeste do Paraná. Congresso de Contabilidade. Universidade Tecnológica Federal do Paraná. Santa Catarina/SC. 2015.

CAPIBERIBE, Zélia Inácio Mendonça; MARTINS, Mário de Souza. Considerações sobre as novas normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público e os principais impactos. 2010. Disponível em: <<http://www.tce.ms.gov.br/portal/admin/uploads/Artigo%20Zelia.pdf>>. Acesso em: 15 set.2017.

CARDOSO, Ricardo Lopes; SILVA, Marcelo Adriano; MARIO, Poueri do Carmo; IUDÍCIBUS, Sergio de. Análise e regulamentação da contabilidade à luz da teoria tridimensional do direito de miguel reale. Revista Universo Contábil - FURB. vol.6, nº1, p.06-27, jan./mar., 2010.

CARLONI, Andreia Neves Ramos; MACHADO, Cristiane Jose. NBCASP normas brasileiras de contabilidade aplicada ao setor público: uma nova contabilidade. Monografia do Curso de Ciências Contábeis. Instituto Superior Blauro Cardoso de Mattos. Serra/ES. 2014.

CAVALCANTE, Danival Sousa; CABRAL, Augusto César de Aquino; PINHO, Valter de Souza; AZEVEDO, Mário José. A harmonização dos padrões contábeis internacionais no contexto da globalização e sua evolução no brasil. Revista Expressão Católica. vol.01, nº01, p.01-12, jan-jun, 2012.

COELHO, Jaqueline Kíssila Vieira; COSTA, Helder Rodrigues da; SOUSA, Marta Alves de. A importância da contabilidade pública como instrumento de controle na administração pública. Revista Pensar Tecnologia. vol.3, nº01, janeiro, 2014.

COMPARCIDA, Cleide. Contabilidade geral: 1º ano técnico. Apostila Administração/Contabilidade. Universidade Federal da Bahia, 2016. Disponível em: <<http://197.249.65.74:8080/biblioteca/bitstream/123456789/416/1/1%20ANO%20CONT%20GERAL.pdf>>. Acesso em: 15 set. 2017.

DARÓS, Leandro Luís; PEREIRA, Adriano de Souza. Análise das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público – NBCASP: mudanças e desafios para a contabilidade pública. Anais do 9º Congresso USP - Controladoria e Contabilidade. São Paulo, período de 30 e 31 de julho de 2009.

FEIJÓ, Paulo Henrique. Entrevista. Revista TCMEMG. 2012. Disponível em: <<http://revista.tce.mg.gov.br/Content/Upload/Materia/1721.pdf>>. Acesso em: Outubro, 2017.

GONÇALVES, Débora Fernanda; MENDONÇA, Fabiano Santana; MEDEIROS, Iara. O advento da globalização e o efeito na Contabilidade brasileira. Revista InterAtividade. vol.02, nº01, p.155-164. Andradina, SP, 1º sem. 2014.

IUDÍCUBUS, Sérgio de. Teoria da contabilidade. ed.9ª. São Paulo: Atlas, 2009.

IUDÍCIBUS, Sergio de; MARION, José Carlos; FARIA, Ana Cristina de. Introdução à teoria da contabilidade. São Paulo: Atlas, 2009.

KOHAMA, Helio. Contabilidade pública: teoria e prática. ed.15ª. São Paulo: Atlas, 2016.

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

LEI Nº 6.404, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1976. Dispõe sobre as sociedades por ações. 17.12.1976. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404consol.htm>. Acesso em: 15 set. 2017.

LIMA, Erick Cavalcanti Linhares. A lei de Responsabilidade Fiscal e seus Reflexos na Gestão Pública em Municípios da Amazônia Setentrional. Congresso Brasileiro de Estudos Organizacionais. Porto Alegre, RS, Brasil, 19 a 21 de Outubro de 2016.

MANUAL DE CONTABILIDADE DO SISTEMA CFC/CRCs. Conselho Federal de Contabilidade. Brasília: CFC, 2009.

MARION, José Carlos. Contabilidade básica. São Paulo: Atlas, 2009.

MARTINI, Luigi. Contabilidade geral. 2013. Disponível em: <https://educacaooletiva.com.br/assets/system_files/material/phpCggYZ11779.pdf>. Acesso em: 15 set. 2017.

MAUSS, César Volnei; BLEIL, Claudécir; BONATTO, Aline; OLIVEIRA, Camila Silva de; SANTOS, Getúlio Zanatta Dos. A evolução da contabilidade e seus objetivos. Anais do IV Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia – SEGET. Associação Educacional Dom Bosco - AEDB. Resende, RJ, período de 22, 23 e 24 de outubro de 2007.

NASCIMENTO, José Orcélio do; SANTOS, Solange Maria da Silva; ZITTEI, Marcus Vinicius Moreira; ARNOSTI, José Carlos Melchior. A Nova Contabilidade aplicada ao Setor Público: uma mudança de Paradigma, a Contabilidade não mais vista exclusivamente pelo enfoque Orçamentário e Financeira. Anais do 6º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças. Universidade Federal de Santa Catarina. 2015.

NASCIMENTO, Wanderson Miranda; SOUZA, Marta Alves de; COSTA, Helder Rodrigues da. Uma proposta de implantação do modelo NBCASP nas empresas públicas municipais como solução para transparência das contas públicas. Revista Pensar Tecnologia. vol.3, nº01, janeiro, 2014.

NIYAMA, Jorge Katsumi. Contabilidade internacional. São Paulo: Atlas, 2009.

NIYAMA, Jorge Katsumi; SILVA, César Augusto. Teoria da contabilidade. São Paulo: Atlas, 2008

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE. Contabilidade aplicada ao setor público: NBCs T 16.1 a16.11. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2012.

PADOVEZE, Clóvis Luis. Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil. Conforme as Leis n. 11.638/07 e 11.941/09. ed.7ª. São Paulo: Atlas, 2010.

PADOVEZE, Clóvis Luís. Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil. São Paulo: Atlas. 2007.

PASINI, Adriana Kurtz. As normas internacionais de contabilidade - IFRS: adoção no Brasil. Revista RISUS - Journal on Innovation and Sustainability. vol.06, nº03, p. 97-114, dez. 2015.

REIS, Camilo Lelles. Palestra [2014]. São Paulo: PUC, 2014. Palestra proferida na Disciplina: Normas e Práticas Contábeis – aula de mestrado cedida pelo Titular: Professor Doutor José Carlos Marion.

RICHARDSON, R. (coord.) et al. Pesquisa social: métodos e técnicas. São Paulo: Atlas, 1989.

SANTOS, Elisângela Silva dos. Análise de demonstrativos contábeis: estudo de caso das empresas gol e tam. Monografia do Curso de Especialização em Controladoria e Finanças. Centro Universitário Filadélfia – Unifi. Londrina, 2012.

SILVA, Lourivaldo Lopes da. Contabilidade geral e tributária. ed.9ª. São Paulo: IOB, 2015.

SOBRINHO JUNIOR, Délio de Souza. Fundamentos em contabilidade. Monografia do Curso de Contabilidade. Universidade Norte do Paraná – UNOPAR. Juazeiro-BA 2015.

SLOMSKI, Valmor. Manual de contabilidade pública: de acordo com as normas internacionais de contabilidade aplicada ao setor público (IPSASB/IFAC/CFC). ed.3ª. São Paulo: Atlas, 2013.

THOMAS, Eduardo. Contabilidade pública vs contabilidade privada. 2016. Dispo nível em: <<http://www.eduardothomas.com.br/2016/03/contabilidade-publica-vs-coc>

ontabilidade-privada/>. Acesso em: Setembro, 2017.

VIANA, Sabrina Carla Paes; SOUSA, Josevaldo Amaral de. A internacionalização das normas contábeis e a sua relação com os profissionais da área contábil credenciados pelo CRC na cidade do Natal/RN. Revista Connexio. vol.01, ano 2, nº01, p.65-78, janeiro de 2013.

VERGARA, Sylvia Constant. Projetos e relatórios de pesquisa em administração. ed.15ª. São Paulo: Atlas, 2014.

VICENTE, Ernesto Fernando Rodrigues; MORAIS, Leandro Moraes de; PLATT NETO, Orion Augusto. A reforma na contabilidade pública brasileira e o processo de convergência: implicações e perspectivas. RIC - Revista de Informação Contábil. vol. 6, nº02, p.01-20, Abr-Jun/2012.

ZANLUCA, Julio César; ZANLUCA, Jonatan de Sousa. História da contabilidade. 2017. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/Tematicas/hist.Oria.htm>>. Acesso em: 15 set. 2017.