



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ**  
**FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA, CONTABILIDADE E**  
**SECRETARIADO EXECUTIVO - FEAAC**  
**DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**  
**CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**JOSÉ AROLDO CAMPOS**

**A REFORMA DA CONTABILIDADE PÚBLICA BRASILEIRA:**  
**PERSPECTIVAS E DESAFIOS NA GESTÃO DA UNIVERSIDADE FEDERAL DO**  
**CEARÁ**

**FORTALEZA**  
**2013**

**A REFORMA DA CONTABILIDADE PÚBLICA BRASILEIRA:  
PERSPECTIVAS E DESAFIOS NA GESTÃO DA UNIVERSIDADE FEDERAL DO  
CEARÁ**

Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Contabilidade. Área de concentração: Contabilidade Pública.

Orientador (a): Profa. Ms. Nirleide Saraiva Coelho e Cavalcante.

Coorientador (a): Profa. Ms. Joyce Arrais de Araújo Andrade.

**JOSÉ AROLDO CAMPOS**

**A REFORMA DA CONTABILIDADE PÚBLICA BRASILEIRA:  
PERSPECTIVAS E DESAFIOS NA GESTÃO DA UNIVERSIDADE FEDERAL DO  
CEARÁ**

Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Contabilidade. Área de concentração: Contabilidade Pública.

Aprovada em: \_\_\_/\_\_\_/\_\_\_\_\_.

**BANCA EXAMINADORA**

---

Profa. Ms. Nirleide Saraiva Coelho e Cavalcante. (Orientadora)  
Universidade Federal do Ceará (UFC)

---

Profa. Ms. Joyce Arrais de Araújo Andrade.(Coorientadora)  
Universidade Federal do Ceará (UFC)

---

Profa. Ms. Cintia de Almeida  
Universidade Federal do Ceará (UFC)

## AGRADECIMENTOS

Agradeço a DEUS por ser a fonte de luz que ilumina todos os meus caminhos e procura sempre me mostrar o melhor deles.

Ao meu pai, José Campos (*in memoriam*), por seu constante incentivo aos estudos e que está continuamente me orientando em pensamentos; e minha mãe, Maria Anunciada, por seu afeto e carinho, e por ser o meu porto seguro.

A minha filha Sayonara, por ser minha fonte de motivação, mostrando que a vida sempre tem um sentido maior: “*Nos meus sonhos, você me apareceu... linda, como um sol brilhante, e minha vida veio aquecer*”. Sua mãe, Fátima Caetano, por cuidar desta pedra preciosa e dar-me a tranquilidade para prosseguir nos meus sonhos.

Aos meus irmãos: Suzete, Alberto, Antônio, Airton e Suely, e suas respectivas famílias, por estarem presentes em todos os momentos de minha vida. Vocês são muito especiais para mim, amo vocês!

Aos meus amigos: Clayton, Fernando (*in memoriam*), Rita, Jackeline, Liduína Matos, Dourado, entre outros, por sempre torcerem por mim em minhas realizações.

Aos meus colegas do Departamento de Ciências da Informação da Universidade Federal do Ceará: João Luiz, Fernanda Miranda, Luzirene Brutago, Júnior, e Cristina, por seus incentivos em todos os momentos do desenvolvimento deste trabalho.

Aos queridos colegas de curso, com quem compartilhei diversas situações de alegrias e tristezas, de certezas e incertezas. Quero agradecer o convívio e as trocas de saberes, e as experiências inesquecíveis que passamos juntos. Vocês marcaram a minha vida.

À Professora Joyce Arrais de Araújo Andrade, pela competência em nortear minhas palavras quando nem eu sabia mais onde estava, pelas horas investidas em mim, pela correção quando necessário, pelo incentivo, apoio e dedicação, grato por tudo Professora.

Aos servidores dos setores pesquisados da Pró-Reitoria de Administração da UFC, pela acolhida na investigação, pelo desprendimento e disponibilidade, em especial à Divisão de Contabilidade da UFC.

E por fim, a todos que participaram direta ou indiretamente desta pesquisa. Muito obrigado!

*Quando um homem assume uma função pública,  
deve considerar-se propriedade do público.*

*Thomas Jefferson*

## LISTA DE SIGLAS

CFC - Conselho Federal de Contabilidade  
CGF - Conselho de Gestão Fiscal  
CNM - Confederação Nacional dos Municípios  
CSIS - Conselho Superior de Pesquisas Científicas  
DCASP - Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público  
DDF - Demonstração do Desempenho/Resultado Financeiro  
DFC - Demonstração dos Fluxos de Caixa  
DMPL - Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido  
DPF - Demonstração da Posição Financeira  
IFAC - International Federation of Accountants  
IPC - Índice Geral de Cursos  
IPSAS - International Public Sector Accounting Standards  
LOA - Lei Orçamentária Anual  
LRF - Lei de Responsabilidade Fiscal  
MCASP - Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público  
MF – Ministério da Fazenda  
NBCASP - Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público  
NBC - Normas Brasileiras de Contabilidade  
NPM - New Public Management  
PCASP - Plano de Contas Aplicado ao Setor Público  
PCE - Procedimentos Contábeis Específicos  
PCO - Procedimentos Contábeis Orçamentários  
PCP - Procedimentos Contábeis Patrimoniais  
RGF - Relatório de Gestão Fiscal  
SIAFI - Sistema Integrado de Administração Financeira  
SICSP - Subsistema de Informação de Custos do Setor Público  
STN - Secretaria do Tesouro Nacional  
UFC - Universidade Federal do Ceará

## LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Importância da implementação dos Planos da Nova Contabilidade Pública .....	47
Gráfico 2 - Realização nos setores de trabalho da implementação das NBCASP.....	48
Gráfico 3 - Julgamento da implementação das NBCASP .....	49
Gráfico 4 - Elementos que ocasionaram a não implementação das NBCASP.....	50
Gráfico 5 - Modificações necessárias para a implementação das NBCASP.....	51

## RESUMO

O estudo apresentado nesta monografia objetiva identificar possíveis dificuldades e analisar perspectivas na adoção das Novas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público na gestão da Universidade Federal do Ceará. A transparência do setor público no âmbito da Universidade contém o alicerce de uma credibilidade e de um respeito que devem ser preservados por aqueles que, de forma direta ou indireta, usufruem de seus serviços, para a conservação, assim, do seu fim social. Tais normas sob análise representam um primeiro passo rumo à convergência da contabilidade do setor público brasileiro aos padrões internacionais. A metodologia do presente trabalho de pesquisa abrangeu aspectos teóricos e práticos. Tratou-se de uma pesquisa de campo, de caráter bibliográfico e descritivo com uso de técnicas padronizadas de coleta de dados, exploratório. O resultado demonstrou coerência de pensamentos e ideias quando da consulta aos servidores dos setores da Universidade que participaram das discussões tratadas neste estudo. Sem dúvida, ficou clara a importância fundamental da implementação das NBCASP quanto à transparência e a consolidação das contas públicas. Em contrapartida, a insuficiência de meios humanos com qualificações adequadas e a dificuldade na interpretação das normas foram considerados os maiores entraves. Outros estudos podem ser desenvolvidos para um maior esclarecimento de implementações consolidadas, como o caso da depreciação. Assim, concluiu-se a relevância de um maior aprimoramento tanto pessoal quanto profissional, para que se possa ter uma melhor adequação de conhecimentos para a realização das mudanças necessárias a implementação das NBCASP.

**Palavras-Chave:** Normas Brasileiras de Contabilidade. Setor Público. Convergência.

## ABSTRACT

The study presented in this thesis aims to identify and analyze possible difficulties perspectives in the adoption of the New Brazilian Standards Applied Accounting to the Public Sector Management at the Federal University of Ceará. The transparency of the public sector within the University contains the foundation of credibility and a respect that should be preserved by those who directly or indirectly benefit from their services, for conservation, thus their social order. Such standards under review represent a first step towards convergence of accounting for the Brazilian public sector to international standards. The methodology of this research work included both theoretical and practical aspects. It was a field research, bibliographic and descriptive with the use of standardized techniques for data collection, exploratory. The results showed consistency of thoughts and ideas during the consultation to the University of sectors that participated in the discussions treated in this study servers. Undoubtedly, it was clear the fundamental importance of implementing the NBCASP on transparency and consolidation of public accounts. In contrast, the lack of human resources with appropriate qualifications and the difficulty in interpreting the rules have been voted the greatest obstacles. Other studies may be developed for a greater clarification of consolidated implementations, such as the case of depreciation. Thus, the relevance of a larger improvement both personally and professionally it was concluded, that they may have a better match of skills to carry out the necessary changes to implement NBCASP.

**Keywords:** Brazilian Accounting Standards. Public Sector. Convergence.

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>11</b>
<b>2 A EVOLUÇÃO DA CONTABILIDADE NO BRASIL .....</b>	<b>15</b>
<b>2.1 A História da Contabilidade Pública no Brasil .....</b>	<b>15</b>
<b>2.2 Lei das Finanças Públicas: nº 4.320/1964.....</b>	<b>18</b>
<b>2.3 Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF: Lei Complementar nº 101/2000 .....</b>	<b>20</b>
<b>2.4 Novas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.....</b>	<b>22</b>
<b>2.4.1 Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - NBCASP .....</b>	<b>23</b>
<b>2.4.1.1 CONCEITUAÇÃO, OBJETO E CAMPO DE APLICAÇÃO.....</b>	<b>25</b>
<b>2.4.1.2 PATRIMÔNIO E SISTEMAS CONTÁBEIS.....</b>	<b>25</b>
<b>2.4.1.3 PLANEJAMENTO E SEUS INSTRUMENTOS SOB O ENFOQUE CONTÁBIL.....</b>	<b>26</b>
<b>2.4.1.4 TRANSAÇÕES NO SETOR PÚBLICO .....</b>	<b>26</b>
<b>2.4.1.5 REGISTRO CONTÁBIL .....</b>	<b>26</b>
<b>2.4.1.6 DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS.....</b>	<b>26</b>
<b>2.4.1.7 CONSOLIDAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS .....</b>	<b>27</b>
<b>2.4.1.8 CONTROLE INTERNO .....</b>	<b>27</b>
<b>2.4.1.9 DEPRECIAÇÃO, AMORTIZAÇÃO E EXAUSTÃO.....</b>	<b>27</b>
<b>2.4.1.10 AVALIAÇÃO E MENSURAÇÃO DE ATIVOS E PASSIVOS.....</b>	<b>28</b>
<b>2.4.1.11 SUBSISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS DO SETOR PÚBLICO (SICSP) 29</b>	<b>29</b>
<b>2.5 Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – IPSAS .....</b>	<b>30</b>
<b>2.6 Regime de Competência (<i>accrual basis</i>) e Regime de Caixa (<i>cash basis</i>) .....</b>	<b>35</b>
<b>2.7 A contabilidade pública como sistema de informações.....</b>	<b>38</b>
<b>2.7.1 Conceituando os subsistemas .....</b>	<b>39</b>
<b>3 ASPECTOS METODOLÓGICOS DA PESQUISA .....</b>	<b>41</b>
<b>3.1 Tipos de procedimentos .....</b>	<b>41</b>
<b>3.2 Técnica Aplicada .....</b>	<b>43</b>
<b>3.3 Métodos para coleta de dados .....</b>	<b>44</b>
<b>3.4 Trajetória da Pesquisa .....</b>	<b>45</b>
<b>3.5 População e Amostra.....</b>	<b>45</b>
<b>3.6 Aspectos éticos .....</b>	<b>46</b>
<b>4 ANÁLISE DOS RESULTADOS .....</b>	<b>47</b>
<b>4.1 Análise do questionário.....</b>	<b>47</b>
<b>4.2 Análise da entrevista .....</b>	<b>52</b>

<b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>59</b>
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>63</b>
<b>APÊNDICES .....</b>	<b>70</b>

# 1 INTRODUÇÃO

O tema Contabilidade tornou-se um instrumento de total relevância para a administração das organizações nas tomadas de decisões. A contabilidade é uma ciência fornecedora de subsídios concretos para que as decisões sejam tomadas com total credibilidade. Os elementos e dados por ela oferecidos concebem ferramentas de gestão, ajustando-se como contribuição e suporte a tomada de decisão.

Para Andrade Neto (2012), inúmeros são os conceitos editados pelos doutrinadores que militam no ramo da contabilidade pública. Porém, para se conceituar a Contabilidade Pública, é preciso compreender a legislação que governa a matéria, cujo principal diploma legal é a Lei Federal nº 4.320/64. Esta Lei estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

Após a edição da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, instituída Lei de Responsabilidade Fiscal, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), na qualidade de instituto central do Sistema de Contabilidade Federal, assumiu o papel de órgão de contabilidade dos governos, representada pelo Conselho de Gestão Fiscal (CGF). Com isso, possibilitou a criação de normas de contabilidade para padronização e consolidação das contas nacionais. Logo, editou-se manuais, por esta secretaria, que determinaram o devido atendimento de suas prerrogativas pelos entes federados: 1) Procedimentos Contábeis Orçamentários (PCO); 2) Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP); 3) Procedimentos Contábeis Específicos (PCE); 4) Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP); e 5) Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP).

Conforme Silva (2011, p.1): “A ciência da Contabilidade Pública, ao longo dos anos, tem sido restrita a questões orçamentárias e fiscais, ficando o estudo do patrimônio público limitado a breve resumo de contas e lançamentos”. Então, fundamentou-se nas diretrizes estratégicas de promoção do desenvolvimento conceitual, estímulo à convergência às normas internacionais e fortalecimento institucional da Contabilidade; com inúmeros debates e ampla divulgação foram aprovadas as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), dando início a uma revolução na Contabilidade Governamental Brasileira, cuja ênfase passou a ser o patrimônio como objeto de seu estudo.

Assim, as semelhanças e alterações dispostas na Lei nº 4.320/1964 deverão se enquadrar as novas normas de contabilidade. A tendência dessas mudanças é possibilitar uma

coerência da Contabilidade Geral e seus conceitos, com o disposto na Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Ou seja, uma convergência das normas que precisam ser acompanhadas e entendidas.

No intuito de retratar uma questão de profunda relevância, que tem sido debatida nos meios acadêmicos e organizacionais, e que ora provoca veemência às práticas contábeis de todos os gêneros de organizações, a problemática que envolve o tema requer averiguar: quais as perspectivas e desafios encontrados pelos gestores da Universidade Federal do Ceará diante da reforma da Contabilidade Pública Brasileira?

Para tanto, procurou-se atender o problema da pesquisa, propondo-se como objetivo geral: identificar possíveis dificuldades e analisar perspectivas na adoção das Novas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público na gestão da Universidade Federal do Ceará. Dessa forma, a Universidade apresentou-se como meio de transparência das novas ações voltadas à padronização e à harmonização da contabilidade no setor público e privado, convergindo com as normas internacionais. Para isso, tratou-se de: examinar quais as implicações e as perspectivas advindas da reforma promovida pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) no modelo contábil brasileiro; analisar as modificações no cotidiano operacional dos departamentos responsáveis pela contabilidade da Universidade Federal do Ceará; e verificar as modificações ocorridas nos subsistemas de informações desta.

O estudo tornou-se relevante por apresentar um tema que mostra o atual processo de reforma da Contabilidade aplicada ao setor público brasileiro, representando um sistema de informações úteis aos cidadãos para a devida verificação do correto emprego da coisa pública. A Universidade, como parte deste processo, tem papel fundamental a desempenhar perante a sociedade na formação de profissionais com conduta honesta, digna e cidadã. Diante do exposto, corroborou-se a pesquisa para que a Universidade Federal do Ceará (UFC), como uma autarquia vinculada ao Ministério da Educação e pertencente à Administração Indireta da União, procurasse ter uma melhor observância no novo contexto apresentado pela contabilidade.

Ressaltou-se, porém, que é preciso a conscientização dos gestores e funcionários/servidores com relação às novas regras para manutenção de uma boa administração. Vários setores da Universidade necessitam da contabilidade para desenvolverem suas atividades. E, a sua atualização e o seu enquadramento com as novas mudanças dependem de uma sintonia constante e harmônica de ações com vista à efetividade plena.

Então, utilizou-se uma metodologia com abrangência nos aspectos teóricos e práticos. Tratou-se de um estudo de campo, de caráter bibliográfico e descritivo que na visão de Rodrigues (2007, p. 88) durante a pesquisa descritiva os “fatos são observados, registrados, analisados, classificados e interpretados, sem interferência do pesquisador e há uso de técnicas padronizadas de coleta de dados”.

No referencial teórico, concentrou-se na parte do estudo que visou o aprofundamento da pesquisa do tema com o propósito de atingir os objetivos finais e mediadores desta monografia, com a disposição de autores ligados à área para subsidiar o estudo em pauta.

Assim, viu-se em seu desenvolvimento que, a Contabilidade Aplicada ao Setor Público organizou-se na forma de sistemas de informações, cujos subsistemas, conquanto possam oferecer produtos diferentes em razão da respectiva especificidade, convergem para o produto final, que é a informação sobre o patrimônio público.

Para auxiliar na pesquisa, investigou-se autores ligados à área, compondo um estudo bibliográfico, com diferentes abordagens sob o ponto de vista de teóricos, como Carvalho e Salotti (2010), Feijó e Bugarim (2008), Quintana et.al. (2011), Ribeiro Filho (2009), Silva (2011), dentre outros de igual importância, a fim de delimitar a extensão do tema, devido à abrangência e à relevância do mesmo.

O presente trabalho dividiu-se em seções, tendo seu início na introdução exposta. A segunda seção apresentou a evolução da contabilidade, dispondo seu desenvolvimento e estrutura em relação às novas normas, onde versou sobre transformações ocorridas, principalmente com o advento da globalização e seus conceitos, vindo, por conseguinte, explorar sobre: a Contabilidade Pública no Brasil, a Lei nº 4.320/1964 (Lei das Finanças) e a Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), a Convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), a International Public Sector Accounting Standards (IPSAS), e os Regimes de Competência (*accrual basis*) e de Caixa (*cash basis*).

Na terceira seção, contemplou-se sobre os aspectos metodológicos da pesquisa, sendo esta descritiva com estudo bibliográfico e natureza qualitativa, adotando-se uma abordagem de estudo de caso.

A quarta seção, consistiu-se na análise dos resultados, onde através de um questionário e entrevista foi possível conhecer as percepções, comportamentos, opiniões e

necessidades da pesquisa sobre o tema e que contribuiu sobremaneira para o resultado da pesquisa.

Por fim, as considerações finais que apresentou-se a um acompanhamento sistemático das mudanças que estão ocorrendo a todo instante, visando uma melhor transparência de ações e conseqüente satisfação dos diversos usuários da contabilidade, bem como um retorno eficiente e eficaz para uma qualidade de vida satisfatória em sociedade.

## **2 A EVOLUÇÃO DA CONTABILIDADE NO BRASIL**

Nesta seção, contemplou-se as transformações ocorridas na contabilidade, principalmente com o advento da crescente aproximação mundial das economias, sociedades, culturas e políticas. Então, a contabilidade pública apresentou-se integrada pelos sistemas orçamentário, financeiro, patrimonial e compensação, orientada para a deliberação dos resultados orçamentário, financeiro e patrimonial, e, ainda, o controle de suas operações, como veremos a seguir.

### **2.1 A História da Contabilidade Pública no Brasil**

Para Reis (2008), a história da Contabilidade no Brasil iniciou-se a partir da época Colonial, representada pela evolução da sociedade e da necessidade de controles contábeis para o desenvolvimento das primeiras Alfândegas que surgiram em 1530. Marques (2005) afiança que esses fatos demonstravam a preocupação inicial com o ensino comercial da área contábil, pois no ano de 1549 foram criados os armazéns alfandegários e para controlá-los, Portugal nomeou Gaspar Lamego como o primeiro Contador Geral das terras do Brasil, expressão esta utilizada para denominar os profissionais que atuavam na área pública.

Sá (2008, p. 21) acrescenta que: “A contabilidade surgiu no início da existência humana devido à necessidade do homem em obter informações a respeito de suas riquezas. Para que se compreenda a Contabilidade, pois, como ramo importante do saber humano que é, necessário se faz remontar a suas profundas origens”.

Schmidt (2000) assevera que a Contabilidade manifestou-se antes do homem desenvolver a civilidade. Assim, como o homem progrediu, a Contabilidade também acompanhou essa evolução. No Brasil, com a chegada da Família Real em 1808, destacou-se pesquisas nas áreas de Contabilidade e de Economia (Prado JR.,1998), sendo um marco histórico relevante.

Saes e Cytrynowicz (2001, p. 37) afirmam que:

O marco histórico da contabilidade pública no Brasil tem sido anotado por diversos autores da literatura pertinente à Administração Pública, como início no Alvará de D. João VI, em 28 de junho de 1808, que em momento posterior foi ratificado por D. Fernando José de Portugal, então Ministro e Secretário dos negócios do Brasil e da Fazenda. Com força de lei o referido Alvará criou o Erário Régio, normatizou a escritura contábil pelo método das *partidas dobradas*, dentre outras normas na vertente do Erário Público.

Andrade Neto (2012) certifica em seu artigo que após o Alvará de 1808, outras normas de contabilidade pública foram editadas, até chegarmos à Constituição de 1824, outorgada por D. Pedro I, a qual estabeleceu normas de contabilidade pública, determinando em seu artigo 170, o seguinte: “A receita e a despesa da Fazenda Nacional serão encarregadas a um Tribunal, debaixo do nome de Tesouro Nacional, aonde em diversas estações devidamente estabelecidas por lei se regularão a sua administração, arrecadação e contabilidade em recíproca correspondência com as tesourarias e autoridades do Império”.

De acordo com pesquisas teóricas, na Proclamação da República em 1889, precisamente em 1890, criou-se o Tribunal de Contas através do Decreto nº 966-A. Com o tempo, observou-se que no Tesouro Nacional não eram cumpridas as normas de contabilidade impostas para a época, editadas no Alvará de 1808, bem como as do Decreto nº 7.751 de 1909.

O Governo Brasileiro em 1914 quis levantar um empréstimo ao Governo da Inglaterra, e este solicitou as Demonstrações Contábeis do Brasil, mas as informações não existiam. Dessa forma, os burocratas brasileiros tiveram que organizar a contabilidade pública nos moldes da legislação da época, como consta historicamente no Boletim da Contadoria Central da República, conforme transcrito por Franco (1988, p. 13), a seguir:

Quando, em 1914, o Brasil quis levantar um empréstimo na Inglaterra, teve uma resposta inesperada, que espantou o governo do Marechal Hermes da Fonseca. John Bull queria saber as condições financeiras do País, e para emprestar as libras esterlinas exigia, nada mais, nada menos, que uma demonstração da receita e da despesa da União. Mas como? Se nada estava organizado, se nem ao menos se sabia, ao certo, o valor dos próprios nacionais? Nessa emergência foi que apareceram os vultos inconfundíveis de Carlos Cláudio da Silva, Francisco D'Áuria, João Ferreira de Moraes Júnior, Décio Guimarães e muitos outros que, lutando com mil dificuldades, organizaram a Contabilidade Pública nas bases que hoje possui.

Assim, deu-se margem para a criação da Contabilidade Central da República, através do Decreto nº 4.536, a qual organizou o Código de Contabilidade da União, em 28 de janeiro de 1922. Em seguida, editou-se várias normas disciplinando a contabilidade pública, chegando em 1964 a Lei nº 4.320, que foi um marco em matéria de contabilidade pública. Esta lei foi recepcionada pela Carta Magna de 1988, trazendo algumas inovações sobre o tema. Já em 2000, foi à vez da Lei de Responsabilidade Fiscal, avançando consideravelmente na questão da gestão responsável, bem como no controle social e na transparência.

O estudo da formação do Estado se reporta ao homem individual que não consegue mais se defender sozinho, e busca outros para construir uma sociedade na qual conseguirá a defesa de seus bens. Em decorrência, a organização política das sociedades modernas reconhece a existência do Estado como expressão de máxima autoridade dentro de seu

território. Silva (2011, p. 1) cita que “como consequência, cabe ao Estado legislar sobre os mais variados aspectos da vida dos indivíduos, entre os quais se incluem os relativos às atividades econômicas”.

O Estado é um caso histórico de existência política e esta, por seu turno, uma manifestação do social, qualificada ou específica, e esclareceu-se que “em Hobbes, pelo contrato social transfere-se o direito natural absoluto que cada um possui, constituem-se ao mesmo tempo o Estado e a sujeição a esse príncipe ou a essa assembleia” (MIRANDA, 2004, p. 13). O mesmo autor (2004, p. 13) diz ainda que:

A Contabilidade Pública é definida como ramo da ciência contábil aplicado à Administração Pública, utilizando as técnicas de registro e apurações contábeis universalmente aceitas, os princípios e as normas que lhe são pertinentes e em conformidade com as normas gerais do Direito Financeiro, inclusive aqueles estabelecidos para o atingimento da gestão fiscal responsável.

Para Andrade Neto (2012), inúmeros são os conceitos editados pelos doutrinadores que militam no ramo da contabilidade pública. Porém, para se conceituar a Contabilidade Pública, é preciso compreender a legislação que governa a matéria, cujo principal diploma legal é a Lei Federal nº 4.320/64. O legislador pátrio de 1964 estabeleceu nessa lei quase a totalidade dos procedimentos e funções que são executadas pela Contabilidade Pública. Assim, todos os conceitos aqui formulados têm por base as normas legais existentes.

Angélico (2009) versa que a Contabilidade Pública é um dos ramos da contabilidade que possui seu campo de atuação centrado nas pessoas jurídicas de direito público, que são: União, Estados, Distrito Federal e Municípios, que incluem também suas respectivas autarquias, fundações e empresas públicas.

Ainda, Andrade Neto (2012, p. 88) contempla que:

A Contabilidade que aplica-se na administração pública as técnicas de registro dos atos e fatos administrativos, apurando resultados e elaborando relatórios periódicos, levando-se em conta as normas de Direito Financeiro instituído pela Lei 4.320/64, os princípios gerais de finanças públicas e os princípios de contabilidade. Essas funções relacionadas acima encontram-se capituladas no artigo 78 do Decreto-Lei 200 de 1967. Partindo-se desses desideratos legais, pode-se conceituar a contabilidade pública.

Não obstante, todo desenvolvimento das normas de natureza financeira tendentes a facilitar a administração dos bens públicos, isso foi obstaculizado pelo predomínio e pela prática das teorias absolutistas do poder.

Concluiu-se então que, os estudos das instituições antigas revelam a inexistência de uma Contabilidade Pública organizada de forma sistemática, pois padeciam de vários males: como a inexistência do aspecto preventivo (controle parlamentar através do orçamento), organização contábil rudimentar e controle ineficaz. Então, diante desse descompasso da Contabilidade Pública, surgiu a Lei 4.320/64 que veio para atuar na elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, como exposto a seguir.

## **2.2 Lei das Finanças Públicas: nº 4.320/1964**

De acordo com Andrade Neto (2012, p. 88),

As normas que integram o Sistema de Contabilidade Pública por especialidade são as seguintes: A Lei nº 4.320/64, Decreto-Lei nº 200/67, Lei Complementar nº 101/2000, Portarias da Secretaria do Tesouro Nacional, Resoluções dos Tribunais de Contas, Resoluções do Conselho Federal de Contabilidade, dentre outras.

Compreendeu-se que a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, que delibera sobre regras determinadas de direito financeiro para a preparação e o controle dos orçamentos e do patrimônio da União, Estados e Municípios, ainda vigente, apresentou-se como o grande marco regulatório para uma administração financeira e contábil sólidas no Brasil. Nesse período, o país sofria com uma crise econômica, inflação galopante, altas taxas de juros, elevado déficit orçamentário, dentre outros fatores. Iniciou-se, então, a implantação de regras com o intuito de propiciar o equilíbrio das finanças públicas, tendo o orçamento público como o meio de relevância para a sua eficácia.

Como norma regulamentadora da Contabilidade Pública no Brasil, estabeleceu-se a ordenação funcional-programática, implantou-se os princípios orçamentários, deliberou-se normas e juízos e as disposições das receitas e despesas públicas, coordenou-se o preceito da proposta orçamentária e da Lei Orçamentária Anual (LOA). Assim, inseriu-se as normas fundamentais em relação ao planejamento orçamentário, com suporte nos princípios de unidade, universalidade e anualidade.

Dessa forma, procurou-se aliar o orçamento junto com o planejamento, para que através desta união pudessem corrigir distorções administrativas e retirassem os entraves institucionais que impediam a sua modernização.

Sendo assim, uma transparência orçamentária é essencialmente importante, porquanto evidencia a política econômico-financeira e o programa de trabalho do Governo, com a participação em sua execução dos órgãos da Administração direta e indireta.

Frente à literatura pesquisada, conferiu-se que o orçamento público ganhou tanta importância com esta Lei, que as normas para os registros e para as demonstrações contábeis nela previstas, e que vigem até hoje, propiciaram interpretações muito voltadas para os conceitos orçamentários, em detrimento da evidenciação dos aspectos patrimoniais. No entanto, o processo de evolução atual da contabilidade com o foco no patrimônio, invoca a referida Lei no que dispõe o seu Título IX (Da Contabilidade):

**Art. 85.** Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

**Art. 89.** A contabilidade evidenciará os fatos ligados à administração orçamentária, financeira, patrimonial e industrial.

**Art. 100.** As alterações da situação líquida patrimonial, que abrangem os resultados da execução orçamentária, bem como as variações independentes dessa execução e as superveniências e insubsistência ativas e passivas, constituirão elementos da conta patrimonial.

**Art. 104.** A Demonstração das Variações Patrimoniais evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício. (BRASIL, Lei 4.320/1964).

Concluiu-se então que a evidenciação orienta os sistemas contábeis para o patrimônio como objeto de estudos da Contabilidade desde a edição da Lei nº 4.320/64, que nos arts. 83 e 90 utiliza a expressão evidenciar, que significa mostrar com clareza, comprovar de modo a não oferecer dúvidas.

Conforme pesquisas teóricas, em meados da década de 80, as finanças públicas brasileiras sofriam com uma estrutura desorganizada, sem instrumentos adequados de planejamento, execução e controle. Assim, com fortes pressões, originou-se as condições necessárias à organização e à produção de um sistema de informações gerenciais.

Em 1986, publicou-se o Decreto nº 95.452/86, que criou a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), do Ministério da Fazenda, com a atribuição de administrar os sistemas de programação financeira, de execução orçamentária e de contabilidade pública.

Neste aspecto, a criação da STN sucedeu-se pela instituição do Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI), na União, que realiza o controle da execução orçamentária, financeira e patrimonial utilizando um Plano de Contas Único para a Administração Pública Federal.

Constatou-se, que ainda hoje legisladores discutem esta lei e que há mais de 49 anos encontra-se como referência para a história da contabilidade brasileira. A seguir, veremos o avanço adquirido pela contabilidade pública no Brasil, em termos contábeis, com a criação da

Lei de Responsabilidade Fiscal, consoante dar respaldo ao regime de competência na apuração da dívida e das despesas, adequando o reconhecimento e a mensuração dos fatos contábeis, que tinham sua situação fiscal avaliada somente pelos registros da execução orçamentária.

### **2.3 Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF: Lei Complementar nº 101/2000**

Com a sanção da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), em 2000, deu-se um grande avanço no setor público no sentido de equilibrar as contas públicas. A LRF trata da escrituração e consolidação das contas, visando à transparência e ao controle das contas públicas. Como as informações contábeis acerca do patrimônio público têm a finalidade de atender aos interesses dos usuários, e, conseqüentemente, contribuem para a evidenciação das informações sobre a gestão da coisa pública, verificou-se um estreito relacionamento entre a Contabilidade Pública e a Lei de Responsabilidade Fiscal (LIMA; SANTANA e GUEDES, 2009).

Silva (2011) afiança que a partir da Lei de Responsabilidade Fiscal iniciou-se um processo de estruturação da contabilidade pública em relação à sua nomenclatura, tendo em vista a obrigatoriedade de consolidação das demonstrações contábeis das unidades da federação. Em decorrência, conjuntamente com as Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas, aprovou-se o plano de contas nacional com o objetivo de, até certo nível de contas, padronizarem contabilização das operações de todas as entidades que estejam incluídas direta ou indiretamente no campo de aplicação da Contabilidade Pública.

Corroborando com as considerações acima, neste aspecto, o Estado passou a ter sua existência a partir do momento em que o povo, consciente de sua nacionalidade, organizou-se politicamente. Portanto, deve-se estudá-lo como instrumento de organização política da sociedade, que inclui um sistema de funções disciplinadoras e coordenadas para atingir determinados objetivos sociais.

De acordo com Khair (2000), a Lei de Responsabilidade Fiscal se apóia em quatro eixos: o planejamento, a transparência, o controle e a responsabilização. O planejamento é aprimorado pela criação de novas informações, metas, limites e condições para a renúncia de receita e para a geração de despesas, inclusive com pessoal e de seguridade, para a assunção de dívidas, para a realização de operações de crédito, incluindo ARO, e para a concessão de garantias. A transparência é concretizada com a divulgação ampla, inclusive pela Internet, de quatro relatórios de acompanhamento da gestão fiscal, que permitem identificar receitas e despesas: Anexo de Metas Fiscais, Anexo de Riscos Fiscais, Relatório Resumido da Execução

Orçamentária e Relatório de Gestão Fiscal. O controle é aprimorado pela maior transparência e pela qualidade das informações, exigindo uma ação fiscalizadora mais efetiva e contínua dos Tribunais de Contas. E, a responsabilização é dever de todo dirigente quando de sua participação representativa da sociedade.

Na ótica de Pereira (2010), para manter o equilíbrio das finanças públicas e regulamentar a nossa Constituição Federal, surgiu a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), de acordo com a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, onde se estabeleceu algumas normas gerais que foram impostas aos três níveis de governo – Federal, Estadual e Municipal. A Lei de Responsabilidade Fiscal, dentre suas normas impostas, também exigiu a transparência dos governos em todas as suas etapas: no planejamento, no orçamento e na execução dos gastos. Criou-se, então, os relatórios básicos com emissão bimestral, quadrimestral e anualmente.

Ainda Pereira (2010), com a emissão de relatórios básicos, bimestral, quadrimestral e anualmente, a LRF em seu art.45 estabeleceu que no final de cada quadrimestre fosse emitido o Relatório de Gestão Fiscal (RGF), pelos administradores titulares dos órgãos e poderes que são relacionados no seu art.20, sendo publicado com no máximo 30 dias, devendo ser disponibilizado ao público e por meio eletrônico. Da mesma forma, a LRF obriga, dentro do modelo Federativo, a divulgação mensal na internet da lista daqueles que não obedeceram aos limites estabelecidos pelo Senado, em caso de dívidas nos cofres públicos.

Complementa Martins (2011, p. 27) que:

A Lei de Responsabilidade Fiscal, contém normas de finanças públicas, introduz conceitos novos na Administração Pública, visando, sobretudo, a responsabilizar os administradores públicos, e estabelece limites para as despesas públicas. Abrange ela as administrações das entidades políticas que constituem a República Federativa do Brasil, a União, os Estados, Distrito Federal, e os Municípios.

Cruz (2011) afiança que a LRF buscou ensejar o planejamento na administração pública bem como determinar a busca de eficiência nos gastos públicos, não necessariamente gastando menos, mas sim gastando melhor, ao passo que incentivou o aumento da arrecadação própria dos entes federados mediante a cobrança eficiente dos tributos de sua competência. E isso tudo contribuirá para *superavits* primários que conduzirão para a estabilidade macroeconômica, além de determinar a imposição de limites para a dívida pública.

Segundo Cruz (2011), o art. 48 da referida lei destaca que são instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso ao público: O Plano Plurianual de Governo; A Lei de Diretriz

Orçamentária; A Lei Orçamentária Anual; O Relatório Resumido de Execução Orçamentária; O Relatório de Gestão Fiscal; A Prestação de Contas e o Respectivo Parecer Prévio.

Entendeu-se então que com o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) assumiu o papel de órgão de contabilidade dos governos, representada pelo Conselho Fiscal de Gestão Fiscal. Com isso, por exemplo, possibilitou a criação de normas de contabilidade para padronização e consolidação das contas nacionais. Logo, foram editados manuais, por esta secretaria, que determinaram o devido atendimento de suas prerrogativas pelos entes federados: 1) Procedimentos Contábeis Orçamentários (PCO); 2) Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP); 3) Procedimentos Contábeis Específicos (PCE); 4) Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP); e 5) Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP).

A seguir, analisou-se minuciosamente sobre o processo de convergência às normas internacionais, pressupondo-se a verificação de certas etapas a serem atendidas: tradução e divulgação das normas internacionais (IPSAS), elaboração de minutas de NBCASP (31), discussão e socialização das minutas, publicação das novas NBCASP, e operacionalização das novas normas.

## **2.4 Novas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público**

A ciência contábil no País vem passando por significativas transformações rumo à convergência aos padrões internacionais. No decorrer da última década, o setor público tem sido afetado pela introdução de reformas importantes no sistema de contabilidade pública no contexto internacional, decorrentes do movimento da *New Public Management* (ROJE, 2010).

Para Niyama (2008), há um consenso favorável entre diversos setores da sociedade no sentido de uma harmonização de padrões contábeis que facilite a comunicação e contribua para reduzir as diferenças internacionais nos relatórios financeiros, permitindo a comparabilidade das informações.

No setor público, por iniciativa do CFC (Conselho Federal de Contabilidade) e conjuntamente com o Ministério da Fazenda, iniciou-se o movimento pela convergência na área pública, sendo editado por este a Portaria nº 184/2008, que estabeleceu as diretrizes sobre o processo de convergência às normas internacionais. De acordo com as considerações de Sallaberry e Vendruscolo (2012), os novos padrões internacionais para o setor público são emitidos pela *International Federation of Accountants* (IFAC), organização internacional representante da profissão contábil, com a emissão de normativos denominados *International*

*Public Sector Accounting Standards* (IPSAS). Ainda para os autores acima, no Brasil o processo de convergência acontece sob a coordenação do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) que criou o Comitê Gestor da Convergência no Brasil, por intermédio da Resolução CFC 1.103, de 28 de setembro de 2007, para desenvolver ações que promovessem a convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC), às normas internacionais (CFC, 2010). Nesse processo, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), por meio da Portaria do Ministério da Fazenda 184/2008, recebeu a responsabilidade de identificar as necessidades de convergência aos normativos emitidos pelo CFC e pela IFAC, e assim promover, através de portarias, a adoção daquelas normas no setor público.

Afirmou-se então que as novas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) para a gestão pública constituem como base da contabilidade determinadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) com aplicação nas entidades governamentais, tornando-se referência desde 2008 em matéria de Contabilidade Pública.

Mediante os estudos, constatou-se que um marco importante para a implantação de um novo padrão de contabilidade aplicada ao setor público foi à edição, pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC, das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, NBC T 16 ou NBCT SP. Tais normas representam um primeiro passo rumo à convergência da contabilidade do setor público brasileiro aos padrões internacionais.

Para ratificar a construção desse novo marco regulatório, foi publicado o decreto nº 6.976, de 2009, que em seu artigo 7º, inciso XXIV, propôs à Secretaria do Tesouro Nacional - STN do Ministério da Fazenda a competência de exercer as atribuições definidas pelo art. 113 da Lei nº 4.320 de 1964, a saber: atender a consultas, coligir elementos, promover o intercâmbio de dados informativos, expedir recomendações técnicas quando solicitadas, e atualizar, sempre que julgar conveniente, os anexos que integram aquela Lei.

#### ***2.4.1 Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público - NBCASP***

A Portaria STN nº 828, de 14 de dezembro de 2011, alterada pela Portaria STN nº 231, de 29 de março de 2012, estabeleceu a necessidade de os entes divulgarem um cronograma de ações relativas às principais inovações na Contabilidade Aplicada ao Setor Público, quais sejam:

- a) Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos créditos, tributários ou não, por competência, e a dívida ativa, incluindo os respectivos ajustes para perdas;
- b) Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações e provisões por

- competência;
- c) Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens móveis, imóveis e intangíveis;
  - d) Registro de fenômenos econômicos, resultantes ou independentes da execução orçamentária, tais como depreciação, amortização, exaustão;
  - e) Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos ativos de infraestrutura;
  - f) Implementação do sistema de custos;
  - g) Aplicação do Plano de Contas, detalhado no nível exigido para a consolidação das contas nacionais;
  - h) Demais aspectos patrimoniais previstos no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

A implementação das normas contábeis aplicadas ao setor público já estão sendo adotadas parcialmente pela União e alguns Estados. De acordo com as Portarias MF no 821/11 e 231/12, todos os entes da Federação tem até 2014 para adoção integral (MELO et. al., 2012).

Nas últimas décadas, a Administração Pública vem se modernizando, transformando a burocrática e ineficaz Administração Pública em gerencial, orientada pela eficiência e eficácia na prestação dos serviços (MATIAS-PEREIRA, 2008). Esse processo foi denominado como *New Public Management* (NPM), sendo marcado pela reestruturação das agências governamentais, ou seja, a descentralização dos serviços públicos e maior ênfase na mensuração dos resultados e *accountability* (JARVINEN, 2009).

De acordo com Hendriksen e Van Breda (1999), em Contabilidade, a mensuração representa o processo de atribuição de valores monetários significativos a objetos ou eventos associados a uma empresa, pelos quais estes devem ser reconhecidos. Para que a mensuração seja feita, é “[...] *preciso ser selecionado um atributo específico a ser medido*”.

Faria (2010) refere que, com a publicação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) esperou-se avançar no reconhecimento da prática contábil da reavaliação de ativos, pois a NBC T 16.10, a qual trata da avaliação e mensuração de ativos e passivos em entidades do setor público, orienta a adoção obrigatória da prática da reavaliação, a partir do exercício de 2010, nos seguintes períodos: anualmente, para as contas ou grupo de contas cujos valores de mercado variam significativamente em relação aos valores anteriormente registrados; ou a cada quatro anos, para as demais contas ou grupos de contas.

Com a aplicação dessa prática, Nascimento (2008, p.28) explica que “sendo realizado de maneira criteriosa, o valor do bem registrado no patrimônio da entidade não ficara discrepante em relação ao valor de mercado ou ao valor do benefício esperado do ativo”.

Azevedo (2009, p. 33) cita que “as NBCASP trazem profundos impactos não só na escrituração contábil dos fatos contábeis próprios do setor público, mas também trará reflexos comportamentais no cotidiano dos contabilistas”.

Darós e Pereira (2009, p. 35) entendem que “em sentido amplo as novas normas são um instrumento para elevar a eficácia e efetividade das Leis quanto aos seus objetivos de promover o planejamento, a transparência e responsabilidade da gestão fiscal”.

Como visto, a transparência é de fundamental importância para um melhor controle social dos aspectos orçamentários e patrimoniais das entidades públicas.

O Conselho de Contabilidade, então, publicou em 21 de novembro de 2008 as 10 primeiras NBCASP, e a inclusão da 11ª, explicitadas abaixo, com algumas citações:

#### 2.4.1.1 CONCEITUAÇÃO, OBJETO E CAMPO DE APLICAÇÃO

Quintana et.al. (2011) assevera que entendeu-se por campo de aplicação, o espaço do profissional de Contabilidade que demanda estudo, interpretação, identificação, mensuração, avaliação, registro, controle e evidenciação de fenômenos contábeis, decorrentes de variações patrimoniais em entidades do setor público e entidades que recebam, guardem, movimentem, gerenciem ou apliquem recursos públicos, na execução de suas atividades, no tocante aos aspectos contábeis de contas.

#### 2.4.1.2 PATRIMÔNIO E SISTEMAS CONTÁBEIS

Esta norma de acordo com Quintana et.al. (2011), compreendeu-se por: **Circulante** - o conjunto de bens realizáveis e obrigações exigíveis até o término do exercício seguinte; **Conversibilidade** – a qualidade do que pode ser conversível, ou seja, característica de transformação de bens e direitos em moeda; **Exigibilidade** – a qualidade do que é exigível, ou seja, característica inerente às obrigações pelo prazo de vencimento; **Não Circulante** – o conjunto de bens e direitos realizáveis e obrigações exigíveis após o término seguinte; **Unidade Contábil** – a soma, a agregação ou a divisão de patrimônios autônomos de uma ou mais entidades do setor público.

#### 2.4.1.3 PLANEJAMENTO E SEUS INSTRUMENTOS SOB O ENFOQUE CONTÁBIL

Quintana et. al. (2011) referiu-se que esta Norma institui as bases de controle contábil do planejamento desenvolvido pelas entidades do setor público, expresso em planos hierárquicos interligados. Para melhor compreendermos, expomos: **Avaliação de Desempenho** - é a ferramenta de gestão utilizada para a aferição de aspectos de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade de programa e ações executadas por entidades do setor público; **Planejamento** – é o processo contínuo e dinâmico voltado à identificação das melhores alternativas para o alcance da missão institucional, incluindo a definição de objetivos, metas, meios, metodologia, prazos de execução, custos e responsabilidades, materializados em planos hierarquicamente interligados.

#### 2.4.1.4 TRANSAÇÕES NO SETOR PÚBLICO

Esta Norma constitui conceitos, natureza e tipicidades das transações no setor público. Para transações no setor público os atos e fatos que promovem alterações qualitativas ou quantitativas, efetivas ou potenciais, no patrimônio das entidades do setor público, as quais são objeto de registro contábil em estrita observância aos Princípios Fundamentais de Contabilidade e às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

#### 2.4.1.5 REGISTRO CONTÁBIL

Esta Norma para Quintana et.al. (2011), estabeleceu-se critérios para o registro contábil dos atos e dos fatos que afetam ou possam vir a afetar o patrimônio das entidades do setor público. Compreendeu-se então que o documento de suporte refere-se a qualquer documento hábil, físico ou eletrônico que comprove a transação na entidade do setor público, utilizado para sustentação ou comprovação do registro contábil.

#### 2.4.1.6 DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

Esta Norma estabeleceu as demonstrações contábeis a serem elaboradas e divulgadas pelas entidades do setor público. Para efeito desta Norma, de acordo com as considerações de Quintana et.al. (2011), compreende-se por: **Circulante** - o conjunto de bens e direitos realizáveis e obrigações exigíveis até o término do exercício seguinte; - **Conversibilidade** - a qualidade do que pode ser conversível, ou seja, característica de transformação de bens e direitos em moeda; **Demonstração Contábil** – a técnica contábil que evidencia, em período determinado, as informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio de entidades do setor público e suas mutações; **Designações Genéricas** – são as expressões que não

possibilitam a clara identificação dos componentes patrimoniais, como “diversas contas” ou “contas correntes”; **Exigibilidade** – a qualidade do que é exigível, ou seja, característica inerente às obrigações pelo prazo de vencimento; **Método direto** – é o procedimento contábil para elaboração da Demonstração dos Fluxos de Caixa, que evidencia as movimentações de itens de cais e seus equivalentes, a partir das principais classes de recebimentos e pagamentos brutos; **Método indireto** – é o procedimento contábil para elaboração da Demonstração dos Fluxos de Caixa, que evidencia as principais classes de recebimentos e pagamentos à partir de ajustes ao resultado patrimonial.

#### 2.4.1.7 CONSOLIDAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

Conforme Bugarim (2008) compreendeu-se por Consolidação das Demonstrações Contábeis o processo que ocorre pela soma ou pela agregação de saldos ou grupos de contas, excluídas as transações entre entidades incluídas na consolidação, formando uma unidade contábil consolidada. A dependência orçamentária refere-se quando uma entidade do setor público necessita de recursos orçamentários de outra entidade para financiar a manutenção de suas atividades, desde que não represente aumento de participação acionária. A dependência regimental refere-se quando uma entidade do setor público não dependente orçamentariamente e esteja regimentalmente vinculada a outra entidade. A Relação de Dependência é a que ocorre quando existe dependência orçamentária ou regimental entre as entidades do setor público. A Unidade Contábil Consolidada alude a soma ou a agregação de saldos ou grupos de contas de duas ou mais unidades contábeis originárias, excluídas as transações entre elas.

#### 2.4.1.8 CONTROLE INTERNO

Para Quintana et.al (2011), esta Norma estabeleceu para o controle interno como suporte do sistema de informação contábil, no sentido de minimizar riscos e dar efetividade às informações da contabilidade, visando contribuir para o alcance dos objetivos da entidade do setor público.

#### 2.4.1.9 DEPRECIÇÃO, AMORTIZAÇÃO E EXAUSTÃO

De acordo com Bugarim (2008), para efeito desta Norma, entendeu-se por: **Amortização:** a redução do valor aplicado na aquisição de direitos de propriedade e quaisquer outros, inclusive ativos intangíveis, com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado. **Depreciação:** a redução do valor dos bens tangíveis pelo desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da

natureza ou obsolescência. **Exaustão:** a redução do valor, decorrente da exploração, dos recursos minerais, florestais e outros recursos naturais esgotáveis. **Valor bruto contábil:** o valor do bem registrado na contabilidade, em uma determinada data, sem a dedução da correspondente depreciação, amortização ou exaustão acumulada. **Valor depreciável, amortizável e exaurível:** o valor original de um ativo deduzido do seu valor residual. **Valor líquido contábil:** o valor do bem registrado na Contabilidade, em determinada data, deduzido da correspondente depreciação, amortização ou exaustão acumulada. **Valor residual:** o montante líquido que a entidade espera, com razoável segurança, obter por um ativo no fim de sua vida útil econômica, deduzidos os gastos esperados para sua alienação. **Vida útil econômica:** o período de tempo definido ou estimado tecnicamente, durante o qual se espera obter fluxos de benefícios futuros de um ativo.

#### 2.4.1.10 AVALIAÇÃO E MENSURAÇÃO DE ATIVOS E PASSIVOS

Conforme as considerações de Bugarim (2008), esta Norma estabeleceu critérios e procedimentos para a avaliação e a mensuração de ativos e passivos integrantes do patrimônio de entidades do setor público. Para efeito desta Norma, entende-se por: **Avaliação patrimonial:** a atribuição de valor monetário a itens do ativo e do passivo decorrentes de julgamento fundamentado em consenso entre as partes e que traduza, com razoabilidade, a evidenciação dos atos e dos fatos administrativos. **Influência significativa:** o poder de uma entidade do setor público participar nas decisões de políticas financeiras e operacionais de outra entidade que dela receba recursos financeiros a qualquer título ou que represente participação acionária, desde que não signifique um controle compartilhado sobre essas políticas. **Mensuração:** a constatação de valor monetário para itens do ativo e do passivo decorrente da aplicação de procedimentos técnicos suportados em análises qualitativas e quantitativas. **Reavaliação:** a adoção do valor de mercado ou de consenso entre as partes para bens do ativo, quando esse for superior ao valor líquido contábil. **Redução ao valor recuperável (impairment):** o ajuste ao valor de mercado ou de consenso entre as partes para bens do ativo, quando esse for inferior ao valor líquido contábil. **Valor da reavaliação ou valor da redução do ativo a valor recuperável:** a diferença entre o valor líquido contábil do bem e o valor de mercado ou de consenso, com base em laudo técnico. **Valor de aquisição:** a soma do preço de compra de um bem com os gastos suportados direta ou indiretamente para colocá-lo em condição de uso. **Valor de mercado ou valor justo (fair value):** o valor pelo qual um ativo pode ser intercambiado ou um passivo pode ser liquidado entre partes interessadas que atuam em condições independentes e isentas ou conhecedoras do mercado. **Valor bruto contábil:** o

valor do bem registrado na contabilidade, em uma determinada data, sem a dedução da correspondente depreciação, amortização ou exaustão acumulada. **Valor líquido contábil:** o valor do bem registrado na contabilidade, em determinada data, deduzido da correspondente depreciação, amortização ou exaustão acumulada. **Valor realizável líquido:** a quantia que a entidade do setor público espera obter com a alienação ou a utilização de itens de inventário quando deduzidos os gastos estimados para seu acabamento, alienação ou utilização. **Valor recuperável:** o valor de mercado de um ativo menos o custo para a sua alienação, ou o valor que a entidade do setor público espera recuperar pelo uso futuro desse ativo nas suas operações, o que for maior.

#### 2.4.1.11 SUBSISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS DO SETOR PÚBLICO (SICSP)

Esta Norma estabeleceu a conceituação, o objeto, os objetivos e as regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público e apresentado como Subsistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP).

Conforme a resolução, o SICSP registra, autua, confere e corrobora os custos de bens e serviços e outros objetos, criados à sociedade pela entidade pública. Alterada pela Resolução CFC nº 1.437/13, tem por objetivo:

- a) mensurar, registrar e evidenciar os custos dos produtos, serviços, programas, projetos, atividades, ações, órgãos e outros objetos de custos da entidade;
- b) apoiar a avaliação de resultados e desempenhos, permitindo a comparação entre os custos da entidade com os custos de outras entidades públicas, estimulando a melhoria do desempenho dessas entidades;
- c) apoiar a tomada de decisão em processos, tais como comprar ou alugar, produzir internamente ou terceirizar determinado bem ou serviço;
- d) apoiar as funções de planejamento e orçamento, fornecendo informações que permitam projeções mais aderentes com base em custos incorridos e projetados;
- e) apoiar programas de controle de custos e de melhoria da qualidade do gasto.

Concluiu-se então que as NBCASP procuraram dar uma melhor ênfase ao patrimônio público, apresentando meios para se ter uma maior transparência à aplicação de recursos públicos. A Secretaria do Tesouro Nacional como órgão normatizador no Brasil deve produzir os meios necessários para que no âmbito dos entes federados seja aplicada com harmonização à aplicação destas normas.

A seguir, viu-se que as IPSAS analisadas sofreram um critério de escolha baseada na relevância da norma frente a sua aplicação imediata. Dessa forma, o objetivo de convergência procura uma melhor qualidade e uniformidade das demonstrações contábeis.

## **2.5 Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – IPSAS**

De acordo com Silva (2012), com a edição IPSAS traduzidas a Contabilidade Pública brasileira dá um passo importante no sentido da sua normatização contábil, na medida em que sua adoção produzirá mudanças nos estudos da taxonomia contábil.

Ainda Silva (2012), com a edição das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e, agora, com a divulgação das IPSAS traduzidas, a contabilidade passa a constituir um campo de estudo da observação econômica com o objetivo de estudar o desempenho da gestão e levar ao conhecimento mais amplo da situação financeira e patrimonial, bem como possibilitar a identificação de perspectivas futuras da entidade pública.

Bugarim (2012, p. 35) relata que:

No âmbito do setor público, as Normas Internacionais de Contabilidade foram elaboradas pela IFAC tomando como referência os padrões aplicados ao setor empresarial. De modo geral, as Normas Internacionais de Contabilidade aplicadas ao Setor Público (IPSAS) buscam a convergência dos critérios de reconhecimento de receitas e despesas, ativos e passivos, bem como da forma de evidenciação da situação financeira, resultados do exercício, mutações da posição financeira e mutações no patrimônio líquido no âmbito do setor público.

Silva (2012 p.1) alude que: “Tradicionalmente o objeto da contabilidade era constituído do registro da movimentação dos valores das Entidades com a finalidade de conhecer sua situação econômico-financeira, preocupação que sempre esteve ligada à ideia de salvaguarda jurídica dos interesses dos credores”.

Segundo dados oriundos do CFC, em março de 2012 a Comissão Européia encaminhou ao Conselho e ao Parlamento Europeu um relatório sobre a aplicabilidade da adoção das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (*International Public Sector Accounting Standards – IPSAS*) em seus países membros. O relatório é acompanhado de documento de trabalho e se baseia em informações provenientes da própria Comissão, de organismos internacionais e especialistas dos países membros. O relatório destaca a adoção dos padrões internacionais como instrumento fundamental para a produção de estatísticas de finanças públicas e avaliação da disciplina fiscal, uma vez que as informações contábeis são fonte primária para a elaboração de dados fiscais, conforme segue:

a) **IPSAS 1: Apresentação das Demonstrações Contábeis** - lida com os aspectos relacionados à finalidade, à estrutura, ao conteúdo e à responsabilidade pelas saídas de

informações dos sistemas contábeis por meio da apresentação das demonstrações financeiras. Para atingir essa finalidade, o conjunto completo de demonstrações financeiras da IPSAS 1 (IPSASB, 2010) deve ser elaborado e apresentado com base no regime de competência, compreendendo as seguintes demonstrações: Demonstração da Posição Financeira (DPF), Demonstração do Desempenho/Resultado Financeiro (DDF), Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC) e Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido (DMPL) (IPSASB, 2010). Todas essas demonstrações possuem uma estrutura proposta na IPSAS 1, com exceção da Demonstração dos Fluxos de Caixa que foi tratada na IPSAS 2;

b) **IPSAS 2: Demonstração do Fluxo de Caixa** - a Demonstração dos Fluxos de Caixa evidencia as fontes de entradas de caixa, os itens de caixa que foram gastos durante o período e o saldo de caixa, na data de encerramento do exercício (IPSASB, 2010). A IPSAS 2 orienta que a entidade responsável pela elaboração e apresentação das demonstrações financeiras em conformidade com o regime de competência, deve preparar a DFC de acordo com os requisitos contidos nesta norma e apresentar a DFC como parte integrante das demonstrações financeiras do período;

c) **IPSAS 3: Políticas Contábeis, Mudança de Estimativas e Retificação de Erro** - orienta que a entidade deve selecionar e aplicar as práticas contábeis consistentemente para transações semelhantes, em acontecimentos e condições, a menos que uma IPSAS específica exija ou permita a categorização de itens para os quais diferentes políticas podem ser apropriadas (IPSASB, 2010);

d) **IPSAS 4: Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis** - aborda como deve ser o tratamento dos efeitos das variações nas taxas de câmbio de moedas estrangeiras nas demonstrações financeiras e orienta as informações que devem ser divulgadas quando a entidade realizar operações em moeda estrangeira, a forma de utilização e os efeitos fiscais decorrentes da diferença de câmbio (IPSASB, 2010);

e) **IPSAS 5: Custo de Empréstimos** - orienta o tratamento contábil, de forma imediata, dos custos de empréstimos, e permite, como um tratamento alternativo, a capitalização dos custos de empréstimos diretamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de ativos qualificados (IPSASB, 2010);

f) **IPSAS 6: Demonstrações Consolidadas e Separadas** - as demonstrações financeiras consolidadas são aquelas em que informações de várias entidades são agregadas como se fossem apenas uma e devem incluir todas as entidades regulamentadas pela entidade de controle, com exceção da entidade controlada de forma temporária (IPSASB, 2010);

g) **IPSAS 7: Investimento em Coligada e Controlada** - define uma entidade coligada como a entidade em que o investidor tem influência significativa, mas que não é nem uma entidade controlada, nem uma *joint venture* (IPSASB, 2010);

h) **IPSAS 8: Investimentos em Empreendimentos Controlado em Conjunto (Joint Ventures)** - estabelece a contabilização dos negócios conjuntos com relação aos ativos, passivos, receitas e despesas abordadas nas demonstrações financeiras dos investidores (IPSASB, 2010);

i) **IPSAS 9: Receita de Transação com Contraprestação** - a questão primordial na contabilização das receitas originárias é a determinação do momento de reconhecimento da receita. A receita deve ser reconhecida quando for provável a ocorrência de benefícios econômicos futuros ou de serviços potenciais para a entidade, sendo estes benefícios mensurados de forma confiável (IPSASB, 2010);

j) **IPSAS 10: Contabilidade e Evidenciação em Economia Altamente Inflacionária** - estabelece a forma de divulgação das demonstrações financeiras de governos com economia hiperinflacionária, expressa em termos da unidade de medida corrente na data da divulgação, assim como os dados correspondentes aos períodos anteriores (IPSASB, 2010);

k) **IPSAS 11: Contratos de Construção** - identifica o tratamento contábil dos custos e receitas associadas aos contratos de construção, estabelece os mecanismos que devem ser classificados como contratos de construção, fornece orientação sobre os tipos de contratos de construção que podem surgir no setor público e especifica a base do reconhecimento e divulgação das despesas de contrato e, se relevantes, as receitas do contrato (IPSASB, 2010);

l) **IPSAS 12: Estoques** - recomenda o tratamento contábil dos estoques, a determinação do custo e, conseqüentemente, o reconhecimento como gasto, incluindo a depreciação, e estabelece, também, orientação nas fórmulas de custeio que são utilizadas para atribuir custos aos estoques (IPSASB, 2010);

m) **IPSAS 13: Operações de Arrendamento Mercantil** - estabelece as práticas contábeis e a forma de divulgação das operações de arrendamento mercantil financeiro e operacional (IPSASB, 2010);

n) **IPSAS 14: Eventos Subsequentes** - tem por objetivo estabelecer orientações de quando uma entidade deve ajustar as demonstrações financeiras, no caso da ocorrência de eventos subsequentes, após o fechamento dos balanços; bem como das divulgações que a entidade deve realizar (IPSASB, 2010);

o) **IPSAS 15: Instrumentos Financeiros: Apresentação e Divulgação** - as entidades devem aplicar quando existem ganhos em uma entidade controlada, coligada ou *joint venture*, que de acordo com a IPSAS 6, IPSAS 7 ou IPSAS 8 são contabilizados como um instrumento financeiro. Nestes casos, as entidades devem aplicar os requisitos de divulgação estabelecidos nas referidas IPSAS, além daqueles que constam da IPSAS 15;

p) **IPSAS 16: Propriedade para Investimento** - a propriedade de investimento é a propriedade (terreno, ou edifício, ou parte de um edifício, ou ambos) mantida para obter rendas ou para valorização do capital, ou ambos, ao invés de uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para efeitos administrativos, ou ao invés da venda, no curso normal das operações (IPSASB, 2010);

q) **IPSAS 17: Ativo Imobilizado** - orienta o tratamento contábil desses itens para que os usuários das demonstrações financeiras possam obter informações sobre a propriedade, a planta e os equipamentos da entidade. Os principais aspectos dizem respeito ao reconhecimento dos ativos, à determinação dos seus valores contábeis, às amortizações e às perdas por *impairment* (IPSASB, 2010);

r) **IPSAS 18: Informações em Segmento** - um segmento é uma atividade distinguível ou grupo de atividades de uma entidade para o qual é adequado separar um relatório de informação financeira com a finalidade de avaliar o desempenho passado da entidade na realização dos seus objetivos e tomar decisões sobre a futura alocação de recursos (IPSASB, 2010);

s) **IPSAS 19: Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes** - define o que são as provisões, os passivos contingentes e os ativos contingentes e identifica as circunstâncias em que as provisões devem ser reconhecidas, como devem ser medidas e as divulgações que devem ser feitas nas demonstrações financeiras e nas notas explicativas (IPSASB, 2010);

t) **IPSAS 20: Evidenciação sobre Partes Relacionadas** - estabelece a divulgação de informações sobre partes relacionadas onde exista controle e a divulgação de informações sobre as operações entre a entidade e suas partes relacionadas (IPSASB, 2010);

u) **IPSAS 21: Redução ao Valor Recuperável de Ativo não-Gerador de Caixa** - orienta os procedimentos que uma entidade pode aplicar ao verificar que um ativo não destinado à comercialização está deteriorado, garantindo que as perdas sejam reconhecidas, bem como orienta que a entidade deve avaliar, no encerramento do exercício, se há qualquer indicação que um ativo está deteriorado;

v) **IPSAS 22: Divulgação de Informação Financeira sobre o Setor Governo Geral** - estabelece a forma de divulgação a ser utilizada pelos governos que apresentam informações sobre o Setor do Governo Geral nas demonstrações financeiras (IPSASB, 2010);

w) **IPSAS 23: Receita de Transações sem Contraprestação (Tributos e Transferências)** - considera que os impostos são os benefícios econômicos ou serviços potenciais obrigatoriamente pagos ou a pagar às entidades do setor público, em conformidade com as legislações e os regulamentos estabelecidos para fornecer receita para o governo. Não se incluem, portanto, multas ou outras penalidades impostas por violação da lei. As transferências são fluxos de benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais de operações, com exceção dos impostos (IPSASB, 2010);

x) **IPSAS 24: Apresentação das Informações Orçamentárias nas Demonstrações Financeiras** - estabelece uma comparação dos valores do orçamento e os reais montantes resultantes da execução do orçamento que devem ser incluídos nas demonstrações financeiras (IPSASB, 2010);

y) **IPSAS 25: Benefício a Empregados** - estabelece a forma de contabilização e a divulgação de benefícios a empregados, exige que a entidade reconheça um passivo, quando um empregado prestar serviços em troca de benefícios a serem pagos no futuro, e um custo, quando a entidade consumir os benefícios econômicos ou serviços potenciais decorrentes de serviços prestados por um empregado, em troca de benefícios a empregados (IPSASB, 2010);

z) **IPSAS 26: Redução ao Valor Recuperável de Ativo Gerador de Caixa** – estabelece os procedimentos que uma entidade deve aplicar ao determinar se um ativo gerador de caixa está deteriorado e garantir que as perdas por *impairment* sejam reconhecidas, bem como o reconhecimento da reversão de uma perda, e a forma de divulgação (IPSASB, 2010);

aa) **IPSAS 27: Ativo Biológico e Produto Agrícola** - estabelece o tratamento contábil e as divulgações a serem feitas relacionadas à atividade agrícola, no caso de ativos biológicos, produtos agrícolas e produtos que são o resultado de processamento após a colheita;

bb) **IPSAS 28: Instrumentos Financeiros: Apresentação** – estabelece como princípio que se um instrumento é um passivo financeiro ou um instrumento patrimonial, o instrumento é um instrumento patrimonial se, e somente se, o instrumento não inclui obrigações contratuais e o instrumento for ou puder ser liquidado nos próprios instrumentos patrimoniais do emissor;

cc) **IPSAS 29: Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração** -

estabelece como deve ser realizado o reconhecimento e a mensuração de todos os tipos de instrumentos financeiros apresentados, em conformidade com os critérios estabelecidos na IPSAS 28, a partir de 2013 (IPSASB, 2010);

dd) **IPSAS 30: Instrumentos Financeiros: Evidenciação** - estabelece como deve ser realizada a divulgação de todos os tipos de instrumentos financeiros apresentados, em conformidade com os critérios estabelecidos na IPSAS 28, a partir de 2013;

ee) **IPSAS 31: Ativo Intangível** - ativo intangível é um ativo não monetário identificável, sem substância física. Um ativo é considerado identificável se é capaz de ser separado ou dividido da entidade e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, seja individualmente, ou em conjunto com um contrato relacionado; ou resultar de acordos vinculativos (incluindo os direitos de contratos ou outros direitos legais), independentemente de tais direitos, são transferíveis ou separáveis a entidade ou de outros direitos e obrigações (IPSASB, 2010); e

ff) **IPSAS 32: Contrato de Concessão** - estabelece que os bens públicos envolvidos em operações de concessões deverão ser evidenciados.

Percebe-se desta forma que a edição IPSAS com tradução para a Contabilidade Pública Brasileira deu-se um grande avanço na direção da normatização contábil, consoante que sua adoção produzirá relevantes transformações nos estudos da taxonomia contábil. Assim, veremos a importância do regime de competência na apresentação das demonstrações contábeis.

## **2.6 Regime de Competência (*accrual basis*) e Regime de Caixa (*cash basis*)**

A utilização pela contabilidade dos regimes de caixa ou de competência era vista como uma grande divisão entre os setores públicos e privado. Enquanto o setor público utilizava-se de práticas de contabilidade pelo regime de caixa e orçamento, o setor privado optava pelo método de competência (GABRIELA et. al., 2008).

Pigatto et al (2010, p. 826) afirmam que:

Regime de competência é o regime contábil segundo o qual transações e outros eventos são reconhecidos quando ocorrem (não somente quando o caixa ou seus equivalentes são recebidos ou pagos). Portanto, as transações e eventos são registrados contabilmente e reconhecidos nas demonstrações contábeis referentes aos respectivos períodos. Os elementos reconhecidos sob o regime de competência são ativos, passivos, patrimônio líquido/ativos líquidos, receitas e despesas.

Concluiu-se então que esse regime é interpretado pelo Princípio da Competência, em que “as receitas e as despesas devem ser compreendidas no cômputo do resultado do tempo em que incidiram, respectivamente quando se estabelecerem, independentemente de recebimento ou pagamento”, conforme Art. 9 da Resolução CFC 750/93. Não implica se as despesas ou receitas transcorreram pelo caixa, o que prevalece é a data da passagem dos referentes determinantes.

Christiaens et al. (2010, p. 100) esclarecem que “a tendência para a crescente utilização do *accrual basis accounting* pode ser explicada pela necessidade de transparência e eficiência na gestão pública”.

Nascimento (2008, p. 11) acrescenta que:

Com o regime de competência, os fluxos são registrados quando o valor econômico é criado, transformado, substituído, transferido ou extinto. Em outras palavras, os efeitos de eventos econômicos são registrados no período no qual eles ocorrem, independentemente do efetivo recebimento de haveres ou do pagamento de obrigações.

Para Lima e Castro (2003, p.13):

A Contabilidade Pública independe de qualquer outro fato ou questão de natureza jurídica ou administrativa, reconhece receita apenas no momento em que o recurso é repassado ao agente arrecadador do governo (seja ele pública ou Privada), com exceção dos beneficiários de transferências de recursos intergovernamentais, que registrarão a receita tendo como contrapartida um direito. Com a adoção das IPSAS passará a ser adotado regime contábil de competência em sua integralidade (*full accrual basis*). No regime de Competência, as despesas e as receitas são contabilizadas pela ocorrência de seus fatos geradores, independente das saídas ou entradas de dinheiro.

O regime de competência para registro das operações no setor público foi buscado pelos governos a partir dos anos de 1980, no esteio das reformas denominadas genericamente de Nova Gestão Pública, sob o argumento de fornecimento de mais e melhores informações para a tomada de decisões (HYNDMAN; CONNOLY, 2011).

O movimento em direção a contabilidade por competência, usualmente aceito no setor privado, foi tido como necessário para facilitar reformas, possibilitar avaliações de desempenho nos governos e as parcerias público-privadas, ou seja, para melhorar o sistema de informações financeiras do setor (CHRISTIAENS; REYNIERS; ROLLÉ, 2010).

Andrade e Carvalho (2013, p. 7), encontrou evidências de que:

poucos países adotaram o regime contábil de competência, porque a reforma é onerosa e que a informação adicional fornecida por ela é pouco utilizada no setor público para tomada de decisão. Isso nos leva a discutir o custo/benefício da informação contábil. O custo não pode exceder o benefício a ser gerado pela informação. Os relatórios

contábeis elaborados sob o regime de competência trazem informações relevantes para a tomada de decisão e se não for utilizada é evidente que não gerará nenhum benefício futuro e o seu custo será altíssimo.

Pina, Torres e Yetano (2009) mencionam que, segundo a teoria institucional, a adoção do regime contábil de competência pode ser vista como um processo formal de *compliance*, ou seja, adequar os procedimentos para estarem em conformidade com as leis, os regulamentos internos, com as expectativas e desejos externos e *stakeholders*, e os princípios corporativos que garantem as melhores práticas de mercado. Desta forma, a confiança perdida nos governos, instituições públicas e regulamentárias poderiam ver o regime contábil de competência como um símbolo de responsabilidade e boa gestão.

Considerou-se que o regime de caixa tem sido o principal sistema de contabilização no setor público dos países por muitos anos (CHRISTIAENS; ROLLÉ, 2010; BERGMANN, 2012). Sobre este sistema, as receitas não são registradas até que efetivamente recebidas e as despesas são reconhecidas nos registros contábeis quando efetivamente pagas. São citadas como vantagens de sua utilização a facilidade de operação, objetividade e existência de poucas escolhas; e como desvantagem, a não correlação entre receitas e despesas, o que distorce as verdadeiras operações e reflete receitas incorretamente (TIRON; TUDOR; MUTIU, 1990), e o fornecimento de poucas informações sobre passivos e benefícios futuros de ativos (CHRISTIAENS; REYNIERS; ROLLÉ, 2010).

Reis (2006) efetua uma reflexão acerca dos regimes de caixa e competência, utilizando-se da análise de normativos emitidos pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), Confederação Nacional dos Municípios (CNM) Lei nº. 4.320/1964 e Lei Complementar nº. 101/2000. O autor conclui que a adoção do regime de competência tende a beneficiar a administração das entidades governamentais, porque possibilita maior controle e evidenciação da situação econômico-financeira do ente governamental, e ressalta que o regime de caixa tem provocado distorções nas receitas governamentais, em virtude de não possibilitar a visualização integral do seu volume no exercício.

A Resolução CFC nº 1.128/2008, que aprovou a NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação dispõe que:

A contabilidade pública deve cumprir a sua função social, refletindo o ciclo da administração pública, evidenciando as informações necessárias à tomada de decisões, à prestação de contas e à instrumentalização do controle social. E uma grande parte dos estudiosos entendem que somente o regime de competência pode gerar informações úteis para tomada de decisão.

De acordo com Söthen (2009, p. 4): “de um lado o regime de caixa facilita os registros contábeis, de outro lado, limita o nível da informação contábil, distorcendo o resultado do exercício e demonstrando, unicamente, o resultado financeiro do período”. As informações geradas pelo regime de caixa podem ser úteis para tomada de decisão a curto prazo.

Entendeu-se então que a Lei nº 4.320/64 interpretava os regimes adotados como de caixa, competência ou misto. Com a NBC T 16 a convergência com as normas internacionais de contabilidade, na Contabilidade Aplicada ao Setor Público, o Patrimônio foi elevado a sua posição devida, como objeto da Contabilidade e não apenas o Orçamento. Com isso, a necessidade no aumento da transparência e responsabilidade dos gestores no âmbito público levou-se ao entendimento de que as informações obtidas pelo regime de caixa não atendiam aos objetivos esperados e a adoção total do regime de competência preencheu essa lacuna, proporcionando melhores informações para tomada de decisões, assim como, na avaliação de desempenho dos gestores.

Conforme Gama (2010, p. 4) “sob o enfoque orçamentário a receita é contabilizada pelo regime misto, ou seja, regime de caixa para a receita e de competência para a despesa, ou seja, o regime orçamentário reconhece a despesa orçamentária no exercício financeiro da emissão do empenho e a receita orçamentária pela arrecadação. O reconhecimento da receita orçamentária pelo regime de caixa, conforme previsto no artigo 35 da Lei 4320/64, tem como principal objetivo evitar que as despesas orçamentárias ultrapassem a arrecadação efetiva, gerando déficit orçamentário”

De acordo com Parente (2012, p.6):

A compreensão do cerne do Princípio da Competência está diretamente ligada ao entendimento das variações patrimoniais e sua natureza. Nestas encontramos duas grandes classes: 1) a daquelas que somente modificam a qualidade ou a natureza dos componentes patrimoniais, sem repercutirem no montante do Patrimônio Líquido, e 2) a das que o modificam. As primeiras são denominadas de "qualitativas", ou "permutativas", enquanto as segundas são chamadas de "quantitativas", ou "modificativas". Cumpre salientar que estas últimas sempre implicam a existência de alterações qualitativas no patrimônio, a fim de que permaneça inalterado o equilíbrio patrimonial. O Princípio da Competência não está relacionado com recebimentos ou pagamentos (regime de caixa), mas com o reconhecimento das receitas geradas e das despesas incorridas no período.

## **2.7 A contabilidade pública como sistema de informações**

Para Silva (2011), as NBCASP estabelecem que o sistema contábil representa a estrutura de informações sobre identificação, mensuração, avaliação, registro, controle e evidenciamento 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.

Bugarim (2008, p. 31) alude que “em decorrência, a Contabilidade Aplicada ao Setor Público é organizada na forma de sistema de informações, cujos subsistemas, conquanto possam oferecer produtos diferentes em razão da respectiva especificidade, convergem para o produto final, que é a informação sobre o patrimônio público”.

Bueno Silva (2012, p.24) assevera que:

As alterações contábeis relativas aos atos e fatos da gestão orçamentária, financeira e patrimonial no âmbito da administração pública federal são realizadas por meio da edição de normativos pelo órgão central do sistema de Contabilidade Federal, ou seja, a Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda - o STN, a quem foi dada competência legislativa para o desempenho dessa função de acordo com o art. 18 da Lei n. 10.180/2001 e § 2º do art. 50 da LRF.

Com a apresentação da NBC T 16.2, a qual fez a definição do patrimônio público e a classificação dos elementos patrimoniais sob o aspecto contábil, além da apresentação dos sistemas e subsistemas contábeis, houve a divisão do Sistema Contábil em Patrimonial e Controle, sendo o primeiro subdividido em Financeiro, Não Financeiro (Permanente) e de Resultado, e o segundo em Orçamentário, de Custos e de Compensação.

Portanto, o Sistema de Contabilidade Pública constituiu-se num sistema de informações que visa atender às necessidades dos administradores, à determinações legais que regem a Administração Pública e ao oferecimento ao cidadão de informes sobre o destino dos recursos dos tributos que lhe foram cobrados.

### ***2.7.1 Conceituando os subsistemas***

Conforme as NBCASP, o sistema contábil público estrutura-se nos seguintes subsistemas conforme pesquisa no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, Portaria STN nº 406, de 20 de junho de 2011.

**a) Subsistema de Informações Orçamentárias** – registra, processa e evidencia os atos e os fatos relacionados ao planejamento e à execução orçamentária, tais como:

- I) Orçamento;
- II) Programação e execução orçamentária;
- III) Alterações orçamentárias; e
- IV) Resultado orçamentário.

**b) Subsistema de Informações Patrimoniais** – registra, processa e evidencia os fatos financeiros e não financeiros relacionados com as variações do patrimônio público, subsidiando a administração com informações, tais como:

- I) Alterações nos elementos patrimoniais;
- II) Resultado econômico; e
- III) Resultado nominal.

**c) Subsistema de Custos** – registra, processa e evidencia os custos da gestão dos recursos e do patrimônio públicos, subsidiando a administração com informações, tais como:

- I) Custos dos programas, dos projetos e das atividades desenvolvidas;
- II) Bom uso dos recursos públicos; e
- III) Custos das unidades contábeis.

**d) Subsistema de Compensação** - registra, processa e evidencia os atos de gestão cujos efeitos possam produzir modificações no patrimônio da entidade do setor público, bem como aqueles com funções específicas de controle, subsidiando a administração com informações, tais como:

- I) Alterações potenciais nos elementos patrimoniais; e
- II) Acordos, garantias e responsabilidades.

Ainda, de acordo com o MCASP (2011), os subsistemas contábeis devem ser integrados entre si e a outros subsistemas de informações de modo a subsidiar a administração pública sobre:

- a) O desempenho da unidade contábil no cumprimento da sua missão;
- b) A avaliação dos resultados obtidos na execução dos programas de trabalho com relação à economicidade, à eficiência, à eficácia e à efetividade;
- c) A avaliação das metas estabelecidas pelo planejamento; e
- d) A avaliação dos riscos e das contingências.

### 3 ASPECTOS METODOLÓGICOS DA PESQUISA

Para atender ao objetivo da pesquisa de identificar possíveis dificuldades e analisar perspectivas na adoção das Novas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público na gestão da Universidade Federal do Ceará, realizou-se o trabalho voltado para uma pesquisa do tipo exploratória e descritiva com abordagem qualitativa.

A pesquisa apresentou um estudo bibliográfico e de campo. No estudo bibliográfico realizamos diferentes abordagens sob o ponto de vista de alguns teóricos e na pesquisa de campo adotamos o método do tipo descritivo fundamentado na abordagem qualitativa por melhor adequar-se à análise do objeto de estudo e aos objetivos propostos.

#### 3.1 Tipos de procedimentos

Para a realização desta pesquisa, privilegiou-se vários procedimentos investigativos, dentre eles: o de observação, questionário, entrevista estruturada, além do referencial teórico e documental.

O estudo de caso realizou-se sob duas abordagens, sendo uma qualitativa, de caráter informacional e a outra de caráter observatório, para que pudesse dar subsídios suficientes aos dados registrados no momento da sua análise e interpretação, dando uma maior fidedignidade aos seus resultados.

Lakatos (1996, p. 79), relata que: “A observação também é considerada uma coleta de dados para conseguir informações sob determinados aspectos da realidade. Ela ajuda o pesquisador a identificar e obter provas a respeito de objetivos sobre os quais os indivíduos não têm consciência, mas que orientam seu comportamento”.

Na concepção de Barros e Lehfeld (1986, p.54):

A importância da observação tem como procedimento a investigação. A observação deve ser exata, completa, sucessiva e metódica, e sobretudo imparcial. Pode ser: - *Observação assistemática* (ou não estruturada): sem controle anteriormente elaborado e sem instrumental apropriado. - *Observação sistemática* (ou planejada): requer um planejamento prévio para seu desenvolvimento. É estruturada e realizada em condições controladas, com objetivos e propósitos previamente definidos.

A opção pela pesquisa qualitativa, de caráter exploratório, permitiu que os entrevistados pensassem e manifestassem livremente suas percepções e entendimento sobre o contexto desta monografia, abrindo dessa forma, espaço para interpretações dos dados obtidos e

o desenvolvimento de ideias sobre o assunto explorado, sem nenhuma intenção em comprovar conceitos pré-determinados.

Pesquisa qualitativa no trabalho de investigação e de conhecimentos da realidade social, até hoje, dá lugar para discussões filosóficas em torno da objetividade científica, questionada tanto resultados quantitativos como qualitativos.

Independente desses questionamentos, as pesquisas têm evoluído, obtendo um maior nível de precisão e valorizando os resultados obtidos. O desenvolvimento tecnológico aprimorou de maneira especial os recursos disponíveis para as pesquisas qualitativas com o advento de equipamento como computador, gravadores e filmadoras.

Ludke e André (1986, p. 11), contemplam que:

Sempre é necessário que as técnicas não são isoladas dos métodos e das teorias que levam a ação. Pesquisa qualitativa tem o ambiente natural como sua fonte direta de dados. E o pesquisador é seu principal instrumento. Esse tipo de pesquisa supõem o contato direto e prolongado do pesquisador com ambiente e a situação que está sendo investigada, graças a um intenso trabalho de campo.

Os dados coletados na pesquisa qualitativa são predominantemente descritivos. A preocupação com processo é muito maior do que com o produto. O material obtido nessas investigações é rico em relatos de pessoas, em situação e acontecimento, incluindo transições de entrevistas e de depoimento.

O interesse do pesquisador é verificar como o problema se manifesta no cotidiano. A análise de dados seguiu o processo indutivo. Os pesquisadores não se preocupam em buscar evidências, comprovam as hipóteses. O fato, entretanto, de não existirem hipóteses ou questões a priori não implica a inexistência de um quadro teórico (DENCKER & DA VIÁ, 2001, p. 187), e afirmam que:

O principal objetivo deste tipo de pesquisa é a descoberta, enfatizar a interpretação do contexto, busca retratar a realidade de forma completa e profunda. Usa uma variedade de fontes de informação, procura representar os diferentes conflitos pontos de vista presente em determinada situação, utiliza uma linguagem de forma mais acessível do que outros relatórios de pesquisa, usa a subjetividade, embora esta subjetividade da narrativa pressupõe uma realidade social e coletiva incorporada pelo sujeito.

Na coleta de dados, a análise e a interpretação de dados é a fase mais demorada e difícil. Em uma pesquisa monográfica, a coleta, análise e as interpretações de dados consistem na leitura, reflexão, análise, diferenciação, comparação e tomada do fator fomento (VIEIRA & HOSSENE, 2001).

A pesquisa exploratória, de acordo com Silva e Shappo (2002, p. 34):

Viabiliza a possibilidade de compor um diagnóstico da realidade investigada, permitindo o uso de métodos como o levantamento, junto dos profissionais que apresentem experiência prática sobre o problema estudado. A outra parte da metodologia relaciona a pesquisa descritiva, desenvolvida a partir de dados primários, que procura obter informações para descrever e interpretar a realidade investigada.

### **3.2 Técnica Aplicada**

Existem diversas técnicas para coleta de dados, como por exemplo, pesquisa bibliográfica, documental, experimental, estudo de caso, pesquisa de campo etc. Neste trabalho, com intuito de atender ao seu objetivo, foi utilizado um método qualitativo, em que analisa o conhecimento do servidor da UFC, e para esse fim, adotou-se uma abordagem de estudo de caso, conforme orientação de Yin (2005) que “estudo de caso é uma investigação empírica, um método que abrange tudo – planejamento, técnicas de coleta de dados e análise dos mesmos”. A escolha pelo estudo de caso se deu em função da necessidade de conhecer, de forma mais detalhada, o processo de informação sobre o assunto em pauta.

A opção pelo procedimento citado deu-se em função da necessidade de se conhecer, de forma mais detalhada, o processo de informação do movimento de convergência contábil que se estendeu ao setor público a partir de uma perspectiva em comum: possibilidade de comparabilidade dos resultados alcançados pelos governos e ampliação da qualidade da evidenciação contábil desse setor. O documento intitulado “Orientações Estratégicas para a Contabilidade Aplicada ao Setor Público” que para Vicente et al (2011) veio com o intuito de delinear um novo horizonte para a Contabilidade Pública Brasileira, segundo a visão de três grandes diretrizes estratégicas: promoção do desenvolvimento conceitual, estímulo à convergência às normas internacionais e fortalecimento institucional da Contabilidade.

Para tanto, o procedimento de estudo de caso justificou-se pela realização de um “estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira a permitir conhecimento amplo e detalhado sobre o mesmo” (Gil, 2002, p. 78).

Chizotti (2005) complementa dizendo que tais estudos correspondem a pesquisas que coletam e registram dados de um caso particular ou de vários casos a fim de organizar um relatório ordenado e crítico de uma experiência. Para Yin (2005), um estudo de caso pode ser uma organização, pessoa, processos ou um projeto específico, incorporando a pesquisa bibliográfica.

Na visão de André (2005), o estudo de caso não é um método específico de pesquisa nem uma escolha metodológica, mas uma forma particular de estudo e uma escolha do objeto a ser estudado.

### **3.3 Métodos para coleta de dados**

O método de coleta de dados utilizado durante a pesquisa de campo foi o questionário que teve como objetivo verificar quais seriam as opiniões que os servidores tinham em relação às dificuldades e perspectivas na adoção das Novas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público na gestão da Universidade Federal do Ceará. O questionário contém 5 (cinco) questões fechadas.

Primeiramente, contactou-se com os responsáveis pela Pró-Reitoria de Administração com relevância a Divisão de Contabilidade da Universidade Federal do Ceará, e solicitou-se a permissão para a realização da pesquisa com os servidores Universidade, sendo abordados 30 (trinta).

Aplicou-se, ainda, uma entrevista estruturada aplicada à 4 (quatro) servidores com 10 (dez) perguntas subjetivas. À medida que se discutia sobre a problemática envolvida e dúvidas dos colaboradores, surgiu novos questionamentos e estes foram aplicados em outras conversas com os participantes.

Segundo Silva (2009 p.123) “A relação entre os sujeitos da pesquisa e o próprio pesquisador se dá, então, de maneira comunicativa e interativa, principalmente por proporcionar um diálogo aberto e subjetivo”.

Essa relação estabelecida, entre pesquisador e pesquisados, é que fornecem dados importantes a pesquisa de campo, pela própria oportunidade da vivência interativa entre ambos pertinentes ao objeto em estudo, subsidiando assim todo o trabalho de pesquisa, em especial.

O questionário é uma ferramenta que ao ser utilizado demonstra o nível de satisfação ou insatisfação dos colaboradores, considerando diversos aspectos. O questionário permite que o pesquisador conheça algum objeto de estudo (OLIVEIRA, 2005). Ainda sobre os questionários é preciso esclarecer que este pode ser considerado, na compreensão de Marconi e Lakatos (2002, p. 65):

[...] um instrumento de coleta de dados constituído por uma série ordenada de perguntas, que devem ser respondidas por escrito. O questionário apresenta vantagens como economia de tempo, obtém grandes números de dados, atinge maior número de pessoas simultaneamente, obtém respostas rápidas e precisas, há maior liberdade nas respostas, em razão do anonimato, há mais tempo para responder e em hora mais favorável.

As entrevistas estruturadas são elaboradas mediante questionamentos totalmente estruturados, ou seja, é aquela onde as perguntas são previamente formuladas e tem-se o cuidado de não fugir a elas. O principal motivo deste zelo é a possibilidade de comparação com o mesmo conjunto de perguntas e que as diferenças devem refletir entre os respondentes e não nas perguntas (LAKATOS, 1996). Os questionários podem ser enviados aos informantes através do correio ou de um portador. Quando isso acontece deve-se enviar uma nota explicando a natureza da pesquisa (QUARESMA, 2005).

Objetivando o resguardo da identidade dos sujeitos entrevistados, nomeou-se os mesmos através de códigos, a fim de tratar as informações de maneira ética e o mais fidedigna possível.

Inicialmente conversou-se com os entrevistados, explicando a necessidade da investigação e da grande valia de sua participação na geração das informações necessárias ao atendimento dos objetivos do presente trabalho. Os sujeitos envolvidos receberam os questionários, compreendendo bem o seu objetivo, sendo assim marcada uma data para devolução dos questionários respondidos.

### **3.4 Trajetória da Pesquisa**

Esta pesquisa foi realizada nas dependências da Universidade Federal do Ceará – UFC, em Fortaleza-CE, mais precisamente na Pró-Reitoria de Administração com ênfase na Divisão de Contabilidade.

### **3.5 População e Amostra**

A pesquisa foi aplicada em forma de questionário e entrevista estruturada. O primeiro com a participação de 30 (trinta) sujeitos, e o segundo com 4 (quatro). Os mesmos participaram na resolução dos formulários no prazo esperado, contribuindo para a antecipação da coleta e análise dos dados.

Inicialmente conversou-se com o diretor do setor, explicando a necessidade da investigação e da grande importância da participação dos servidores na geração das informações necessárias.

Vale ressaltar, que durante o processo de pesquisa de campo foram também realizadas conversas informais, com os administradores do setor da UFC a ser explorado, tendo em vista conseguir uma melhor compreensão da situação em estudo, além é claro, de uma maior inserção da realidade local. Sobre isso, Minayo et. al. (2005, p.62) complementam: “Esse

interagir entre pesquisador e pesquisados, que não se limitam as conversas informais, apontam para a compreensão da fala dos sujeitos em sua ação”.

A partir das informações coletadas nestes diálogos captaram-se dados, que posteriormente transformados em escritos, deu-se origem a esta monografia. Estes últimos foram combinados com os seus respectivos comentários, o que proporcionou uma maior clareza à análise dos dados, e assim, o alcance dos objetivos específicos da investigação.

### **3.6 Aspectos éticos**

Solicitou-se à autorização do diretor do setor para concretização dos questionários e das entrevistas com permissão para utilização das informações pertinentes a coleta de dados da referida pesquisa. Os entrevistados ficaram cientes de que a qualquer momento poderiam interromper a pesquisa por motivo de desconforto ou qualquer outro motivo, sem prejuízo ou punição de qualquer espécie. Aos sujeitos do estudo, foi garantido total sigilo de informações e anonimato de acordo com as normas éticas da investigação científica. Os nomes não foram divulgados no questionário em pauta, sendo estes identificados por códigos. Foi dada a possibilidade de escolha aos servidores de não responderem ao questionário ou participarem da entrevista. Os participantes não tiveram nenhuma despesa nem ressarcimento pela sua participação.

## 4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Na presente seção, é exposta a análise do questionário aplicado que fornece as observações aqui relatadas. Levou-se em consideração os discursos que convergem e divergem e fez-se uma comparação entre os pensamentos dos profissionais sobre os temas proposto no decorrer da pesquisa.

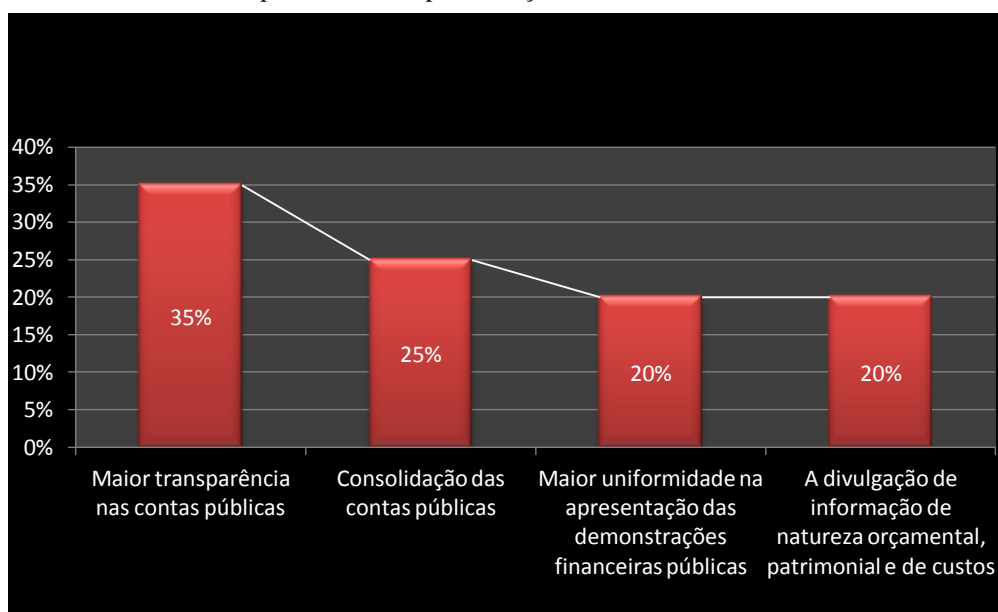
Os 30 (trinta) sujeitos que responderam o questionário abaixo, sendo 14 (quatorze) homens e 16 (dezesesseis) mulheres com faixa etária variando entre 30 e 45 anos. Quanto ao nível de escolaridade, 65% têm nível superior completo, enquanto o restante possui segundo grau completo.

O questionário foi aplicado nos seguintes setores da Pró-Reitoria de Administração: Assessoria Executiva; Núcleo de Gestão de Contratos, Atas e Convênios, do Departamento de Contratos e Execução Orçamentária; e Divisão de Execução Financeira e Divisão de Contabilidade, do Departamento de Contabilidade e Finanças da UFC.

### 4.1 Análise do questionário

O Gráfico 1 referiu-se sobre a importância da Implementação dos Planos da Nova Contabilidade Pública, quanto a transparência e consolidação de suas contas, apresentação das demonstrações financeiras, e sobre informações de natureza orçamentária, patrimonial e custos.

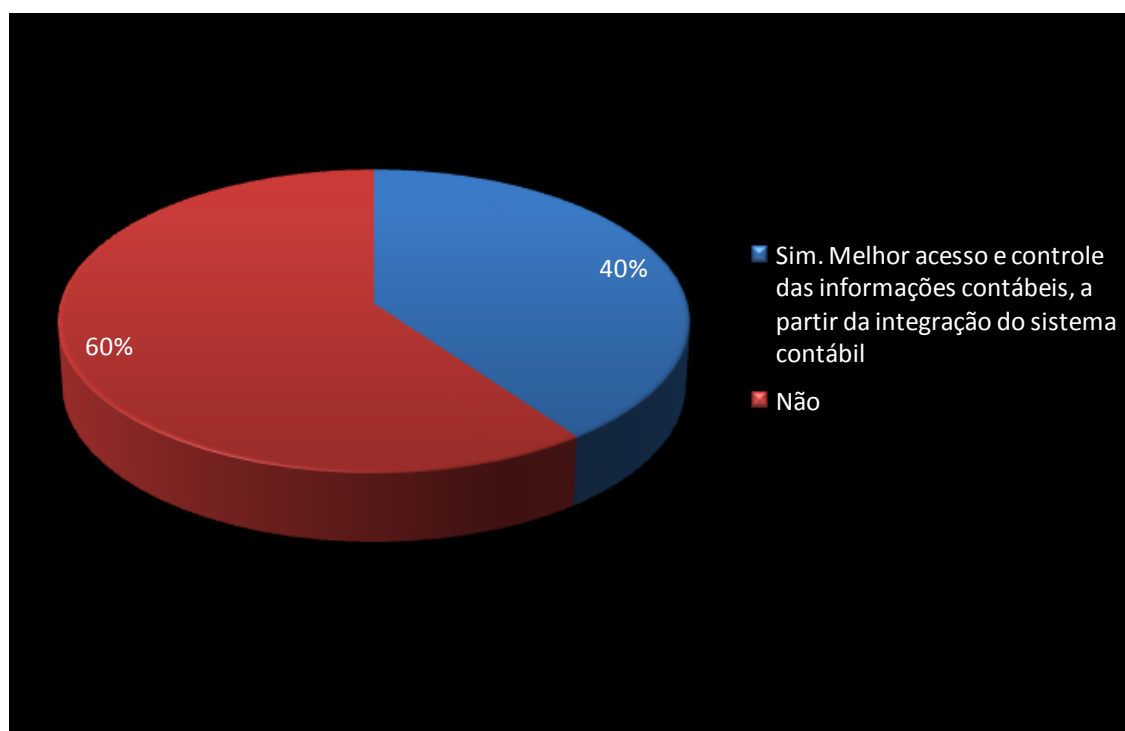
**Gráfico 1** – Importância da implementação dos Planos da Nova Contabilidade Pública



Percebeu-se no Gráfico 1, que os sujeitos pesquisados visualizam a implementação dos planos de contabilidade como fator importante para os procedimentos realizados no setor. Mesmo com todos os relatos destacando importância em tal implantação, verificou-se que existem opiniões bem diversificadas frente a uma mesma abordagem. Mesmo com ideias diferentes, percebeu-se a visão positiva de todos os sujeitos pesquisados. Observou-se que a maioria destaca a transparência das contas públicas, 35% dos sujeitos, como meio necessário e fundamental na implantação dos planos de contabilidade pública. Bem como, 25% com relação à consolidação das contas públicas. Como a Universidade está inserida num alicerce de credibilidade e de respeito perante a sociedade, esta transparência e consolidação das contas públicas vêm intensificar mais ainda sua presença no cenário nacional.

Depois, questionou-se no Gráfico 2 qual a relação das ações de implementação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), se já estão sendo realizadas ou não, no setor em que trabalha.

**Gráfico 2** – Realização nos setores de trabalho da implementação das NBCASP



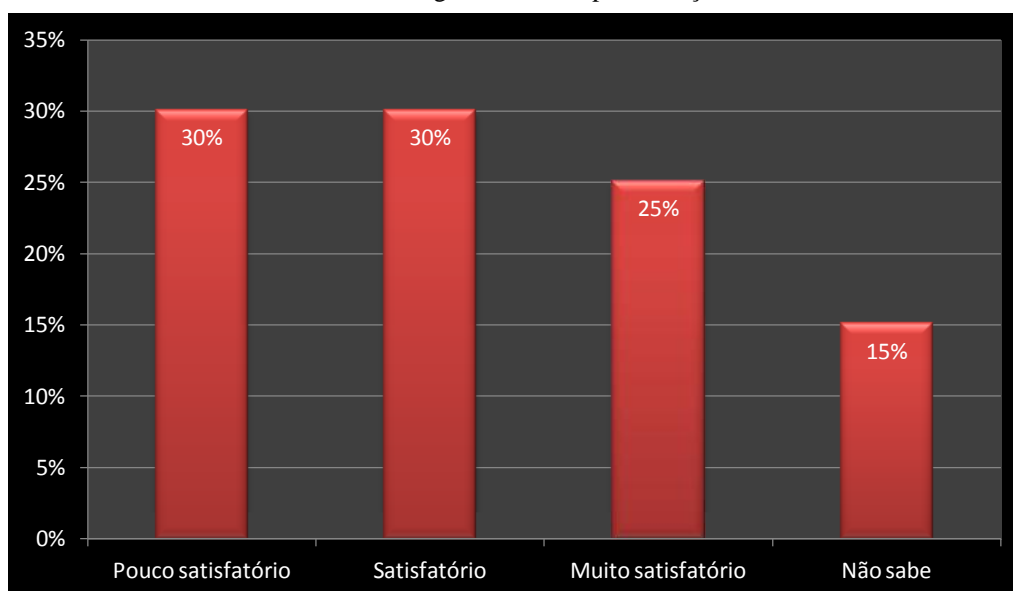
Fonte: Elaborado pelo autor (2013).

Sobre as ações da implementação que estão sendo realizadas, verificou-se através do gráfico 2: 40% dos sujeitos relataram a realização de ações voltadas para implementação das normas em questão e 60% disseram que nada está sendo feito ainda no setor para que ocorra a implementação. Percebeu-se que em vários setores os sujeitos estavam acostumados a não observar as NBCASP, porquanto terem por visão apenas o antigo sistema. É importante

salientar que através implantação das NBCASP vão sendo criados novos meios de melhorar o acesso as informações, através da apropriação tecnológica e da capacidade de processamento destas normas pelos sujeitos. Dessa forma, novos espaços estão sendo criados para a difusão das informações contábeis, exigindo um maior comprometimento por parte dos setores ligados a gestão da contabilidade pública. Assim, a integração do sistema contábil direciona para um melhor acesso e controle dessas informações.

Foi feito, no Gráfico 3, um julgamento da implementação das NBCASP, e procurou-se saber o nível de satisfação dos sujeitos.

**Gráfico 3 – Julgamento da implementação das NBCASP**



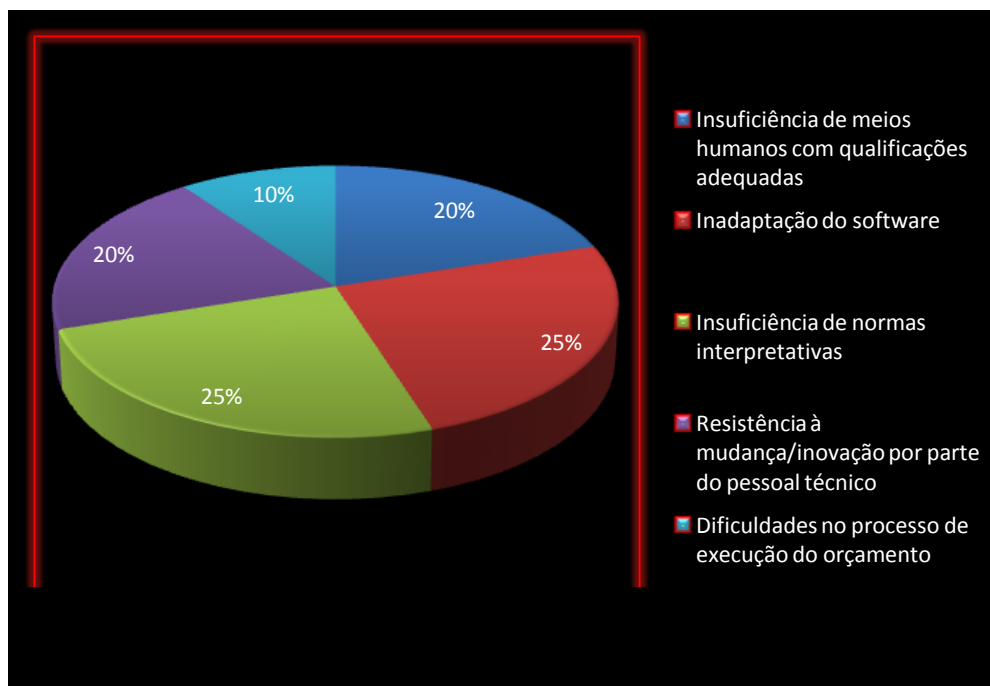
Fonte: Elaborado pelo Autor (2013)

Pelo que se viu no gráfico 3, a grande maioria dos sujeitos julgou satisfatória a implantação das NBCASP, cerca de 55%. Mesmo assim, muitos são contrários, 30% para os pouco satisfeitos e 15% para os que não sabem. O resultado contrário refletiu-se pela falta de conhecimento sobre o assunto em pauta: primeiro, em virtude de 35% dos sujeitos possuírem apenas o ensino médio; e segundo, por serem de outras áreas de atuação (Administração, Economia, Gestão de Recursos Humanos, entre outras), mostrando-se o desinteresse em compreender as mudanças que estão ocorrendo. Diante do exposto, entendeu-se que os setores precisam atender as normas, e os sujeitos devem buscar o conhecimento necessário para a sua aplicabilidade. A Universidade deverá prover, assim, os meios necessários para a consecução deste intento, através de cursos e seminários, além de uma educação continuada pelas entidades

de classe, pois as mudanças são constantes e os sujeitos devem estar aptos a recebê-las com o devido preparo.

Diversos são os fatores que determinam o atraso no processo de implantação das NBCASP nos diversos órgãos federais. São elencados alguns deles no Gráfico 4:

**Gráfico 4** – Elementos que ocasionaram a não implementação das NBCASP

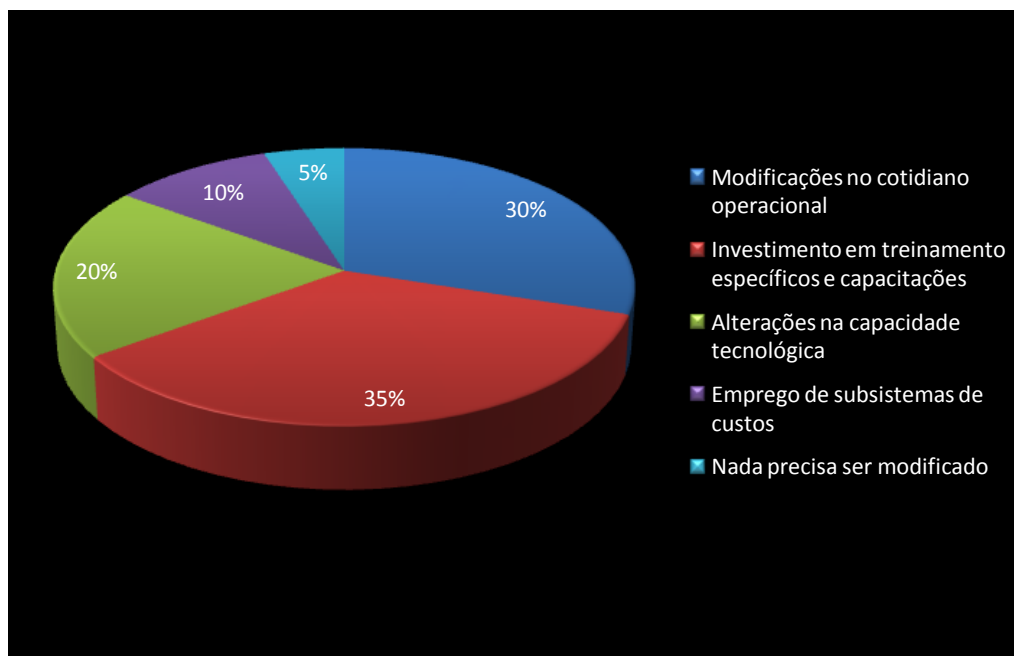


Fonte: Elaborado pelo autor (2013).

O gráfico 4 apresentou-se em equilíbrio os elementos que dificultam sobremaneira a implantação das NBCASP nos setores consultados. Os percentuais de sujeitos com 20% concluíram que existem tanto insuficiência de meios humanos com qualificações adequadas quanto resistência à mudança/ inovação por parte do pessoal técnico. Este resultado era esperado, à medida que qualquer mudança de atividades traz transtornos, requerendo-se uma boa adaptação e comprometimento, e precisando-se para tanto de treinamento e de cursos adequados ao seu desenvolvimento. O acesso a informação de interesse ao bom andamento operacional administrativo da instituição é de fundamental importância para se atingir com eficácia e eficiência os objetivos a serem empregados pelas NBCASP. Mesmo aqueles sem vínculo com o setor contábil, devem ter o mínimo de conhecimento sobre o assunto. Coincidentemente, os sujeitos com 25% responderam que a dificuldade está na adaptação tecnológica e na insuficiência de normas interpretativas. Isso retrata a falta de informação necessária para o entendimento do assunto em questão.

Por fim, o Gráfico 5 mostrou o que é necessário para a implementação das NBCASP.

**Gráfico 5** – Modificações necessárias para a implementação das NBCASP



Fonte: Elaborado pelo autor (2013).

De acordo com as opções possíveis do gráfico 5, concluiu-se que modificações no cotidiano operacional e no investimento em treinamentos específicos e capacitação são a preferência dos sujeitos para que as reformas ocorram de forma adequada, 30% e 35%, respectivamente. O SIAFI, implantado em 1987, destacou-se como um dos maiores e mais abrangentes instrumentos de administração das finanças públicas. Assim, a ação tecnológica na Universidade depende intimamente deste sistema interligado a Secretaria do Tesouro Nacional. À medida que a implantação vai se consolidando, necessário se faz de uma preparação adequada do quadro de pessoal com uma boa tecnologia que proporcione tranqüilidade e segurança no andamento das atividades internas dos setores. Neste caso, o suporte técnico da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) é de primordial importância para o bom andamento dessas mudanças. O subsistema de custos, citado por 20% dos sujeitos, devido à quantidade excessiva de informações e controles a serem desempenhados, está sendo demorado a sua implantação. O subsistema de custos visa à busca da eficiência no setor público, bem como da possibilidade de amplo reconhecimento, avaliação e apresentação de seus ativos, como imóveis, infraestruturas e bens de uso comum. Ainda, opinaram aqueles em nada fazer, 5% dos

sujeitos, resultado da falta de conhecimento sobre o assunto, por serem, provavelmente, os sujeitos com apenas nível médio.

#### 4.2 Análise da entrevista

Entre os 4 (quatro) sujeitos entrevistados, todos são do sexo masculino e a faixa etária varia entre 35 e 50 anos. Todos são bacharéis em Ciências Contábeis pela UFC.

Quando questionados sobre os padrões internacionais de contabilidade adequados para aplicação nas entidades da administração pública brasileira, as respostas tiveram convergência nas intenções:

“As instituições públicas tem que seguir o padrão internacional para poder ter parâmetros de avaliação no mercado externo, Bacharel 1”.

“Não se trata de ser adequado e sim de haver uma convergência para que em qualquer lugar do mundo a contabilidade de uma instituição pública possa servir de comparativo para outros países, Bacharel 2”.

“Para que se possa analisar o desempenho contribuindo para o crescimento e valorização do segmento contábil, Bacharel 3”.

“Em minha opinião os padrões internacionais de contabilidade são adequados para aplicação nas entidades da administração pública. Creio que dentre as vantagens da adoção dessas normas destacam-se o maior controle patrimonial, mais transparência, geração de informações mais fidedignas, melhor mensuração de resultados, análises, e consequentemente auxilia uma melhor gestão do patrimônio público, Bacharel 4”.

Os Bacharéis reconhecem o papel da ciência contábil nas transformações rumo à convergência aos padrões internacionais. O Bacharel 4 faz uma explanação com citação de algumas vantagens, como: maior controle patrimonial, mais transparência, informações mais fidedignas, melhor mensuração dos resultados e análise, bem como melhor desempenho na gestão patrimonial. Embora o movimento de convergência contábil tenha sua origem vinculada ao setor privado, à perspectiva no setor público resulta da possibilidade de comparabilidade dos resultados alcançados pelos governos e a ampliação da qualidade da evidenciação contábil desse setor. Considerou-se que as normas trazem inovações para a Contabilidade Pública, motivadas pela necessidade de padronização de procedimentos contábeis. Com isso, o Brasil estará caminhando para a melhoria do controle e transparência da gestão pública. Como referido pelo Bacharel 3, o profissional contábil tem fundamental papel a desempenhar nestas mudanças, portanto deverá atualizar-se através de cursos e seminários, com uma educação continuada que lhe proporcione o verdadeiro diferencial.

Todos os entrevistados foram unânimes em afirmar positivamente que o uso da legislação pode promover autoridade formal e sinalizar o comprometimento para com essas mudanças.

“Sim. Não pode haver um descompasso entre o padrão contábil e o que diz a legislação. Por conta do princípio da legalidade, se as normas contábeis não estiverem claramente definidas na legislação, não terão aplicação efetiva, Bacharel 1”

“Restringindo a resposta à contabilidade pública pode se afirmar que, no âmbito federal, não existe de a possibilidade de não cumprimento das normas de contabilidade pública, pois a STN (Secretaria do Tesouro Nacional) edita as normas e seus técnicos inserem as adaptações dessas normas no SIAFI (Sistema de Administração Financeira do Governo Federal), posteriormente os órgãos de controle fiscalizam as peças contábeis para constatar sua retidão e cumprimento das normas que foram impostas, Bacharel 2”.

“Sim. Não podem existir divergências entre a legislação e a aplicação dela, pois os princípios contábeis, especificamente, o princípio da legalidade é bem claro em relação a seus procedimentos, Bacharel 3”.

“Sim. Entendo que há relação direta entre o uso da legislação e a promoção da autoridade formal e a sinalização do comprometimento para com essas mudanças, Bacharel 4”.

O princípio da legalidade, citado por alguns entrevistados, está previsto no art 37 da Constituição Federal como fundamento ao Estado democrático de direito, tendo por fim combater o poder arbitrário do Estado. Segundo este princípio, o administrador não pode fazer o que bem entender na busca do interesse público, ou seja, tem que agir segundo a lei, só podendo fazer o que a lei expressamente autoriza e no silêncio da lei está proibido de agir. Já o administrado pode fazer aquilo que a lei não proíbe e o que silencia a respeito, possuindo uma maior liberdade do que aquele. No campo do direito público a atividade administrativa deve estar baseada numa relação de subordinação com a lei. Conclui-se que no caso da UFC, como referido pelo Bacharel 2, utiliza-se o SIAFI, que foi implantado em 1987 pela Secretaria do Tesouro Nacional, e atualmente apresenta-se como um dos maiores e mais abrangentes instrumentos de administração das finanças públicas, sendo, portanto, o elo entre a administração superior e a UFC na implantação das novas normas.

Quanto às vantagens e desvantagens da implantação das NBCASP, os entrevistados apresentaram como vantagem principal, o melhor entendimento das demonstrações contábeis públicas, proporcionando uma linguagem clara que pode ser entendida por diversos usuários em diferentes meios.

“Vantagens: Possibilitar aos interessados no exterior uma melhor compreensão das demonstrações contábeis públicas, enfoque no controle do patrimônio público, disponibilizar para a sociedade demonstrações contábeis que sejam de mais fácil compreensão. Desvantagens: necessidade de investimento de tempo e dinheiro público no processo de convergência, Bacharel 1”.

“As vantagens são facilitar comparação dos relatórios contábeis, Bacharel 2’.

“Clareza nos dados para um conhecimento geral quanto ao patrimônio público, maior compreensão das análises dos balanços, dos demonstrativos contábeis para os que trabalham na área contábil. Quanto as desvantagens não é possível esta análise, pois algumas instituições públicas não aplicaram estas normas, Bacharel 3”.

“Vantagens: Padronização dos procedimentos contábeis, normatização que auxilia nas consultas, nas rotinas diárias e no saneamento de dúvidas, segurança, informação acessível e organizada, Bacharel 4”.

Assim, os países estão cada vez mais interdependentes e necessitam de uma linguagem contábil única, permitindo o aumento de sua consistência e poder das demonstrações contábeis em servir de comparação com relatórios de outros usuários. Outro ponto, relatado por 3 (três) dos entrevistados, referiu-se a uniformização de procedimentos a serem adotados acerca da valorização do patrimônio público, como por exemplo, conhecimento e controle. Espera-se que a implantação das normas provoque um controle interno satisfatório para a proteção do patrimônio público, além de apresentar maior transparência à aplicação de recursos do poder público. Quanto às desvantagens, apenas o Bacharel 1 frisou da necessidade de tempo e de dinheiro a serem investidos para a implantação. Mesmo com as dificuldades, o ganho de informações trará uma contribuição significativa para a tomada de decisão por parte dos gestores em termos de controles internos e externos e, por conseguinte, para a sociedade como um todo.

Nas respostas dos entrevistados, observou-se uma grande divergência de opiniões quanto às implicações e perspectivas advindas da reforma promovida pelas NBCASP no modelo contábil brasileiro.

“Mudança do foco da contabilidade pública para o patrimônio público; dificuldade dos profissionais que atuam na área da contabilidade pública na adaptação aos novos padrões, inclusive dos órgãos de controle, possibilidade de maior valorização do profissional que atua na contabilidade pública, por conta da repercussão das mudanças e evidenciação da complexidade do sistema contábil do setor público, maior relevância da informação contábil, Bacharel 1”.

“Ajuste da contabilidade pública brasileira à contabilidade internacional, Bacharel 2”.

“ Não tenho uma visão ampla do que pode acontecer, pois não há aplicação na instituição que trabalho, Bacharel 3”.

“Melhoria do controle do patrimônio público, Bacharel 4”.

O Bacharel 1 mostrou-se conhecedor das propostas a serem desenvolvidas pelas NBCASP, como: a visão de um patrimônio público como objeto base da contabilidade, dificuldades de adaptação na implantação, controle dos órgãos competentes, a devida valorização do profissional de contabilidade, mudanças que veem de encontro a velhas culturas, e a informação como meio determinante para tomada de decisões. O Bacharel 2, sintetizou sua

explicação com a convergência do modelo contábil brasileiro e o internacional. O Bacharel 3 enfatizou seu desconhecimento sobre a aplicação da reforma da contabilidade pública. E, o Bacharel 4, salientou a importância da melhoria do controle do patrimônio público. Mesmo assim, eles se mostram cientes de que algum processo de implantação está sendo executado e que alguma implicação irá ocorrer, bem como perspectivas advirão.

A capacitação dos profissionais de contabilidade atuantes nesta fase de mudanças, foi a abordagem de 2 (dois) dos entrevistados, quando questionados o que achavam, diante da nova realidade do cenário da administração pública, se a Divisão de Contabilidade da Universidade Federal do Ceará (UFC) está preparada para o uso das novas informações contábeis providas pela implementação das NBCASP.

“Sim. Com o devido investimento em capacitação, já que a universidade conta com bons profissionais na área contábil, Bacharel 1”.

“Algumas das novas mudanças já foram implementadas como mudança de regime contábil que passou do de caixa para o de competência. Também, houve a exigência de cálculo de depreciação, Bacharel 2”.

“Sim. Ressalto que haja capacitação de servidores para atuar nesse processo de transição, Bacharel 3”.

“Sim. Felizmente a UFC conta com um quadro de pessoal muito qualificado e comprometido na Divisão de Contabilidade, Bacharel, 4”.

A Universidade, por sua vez, tem a obrigação de exercer o papel de proporcionar os meios cabíveis e possíveis, para um desempenho satisfatório de seus profissionais, perante a adaptabilidade às novas regras a serem propostas pelas NBCASP. O Bacharel 2, apresentou algumas das mudanças ocorridas na Divisão de Contabilidade da UFC, como: passagem do regime contábil de caixa para competência; e à utilização da depreciação nos cálculos desenvolvidos. Vemos, que aos poucos as alterações vão ocorrendo, levando-se o profissional de contabilidade à posição de destaque nas mudanças das NBCASP.

Com relação alterações na capacidade tecnológica da UFC para se adequar as novas mudanças da NBCASP, os entrevistados procuraram responder o questionamento a partir de suas visões.

“A capacidade tecnológica do órgão está em constantes mudanças para a melhoria na prestação de serviços públicos, Bacharel 1”.

“Como não foi implantado não há mudanças, Bacharel 2”.

“A UFC trabalha com um sistema integrado (SIAFI) que tem como responsável a STN, do governo federal, onde todas as alterações são automáticas para os órgãos públicos federais. Eles estão se adequando para 2015 estas novas mudanças, Bacharel 3”.

“Maior organização, atividades bem definidas para cada setor, investimento em pessoal (admissão de novos servidores). Bacharel 4”.

O Bacharel 1, refere-se à tecnologia que dispõe a UFC, que está em condições de atender aos propósitos da mudança; o Bacharel 2, foi enfático, afirmando que não houve mudanças; o Bacharel 3, mostrou a dependência desta tecnologia ao SIAFI (Sistema Integrado de Administração Financeira). Por fim, o Bacharel 4, afirma que, mesmo com o investimento da UFC em novos computadores, este não desencadeou para o processo de implantação das NBCASP. Na realidade, o Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI) do Governo Federal consiste no principal instrumento utilizado para registro, acompanhamento e controle da execução orçamentária, financeira e patrimonial do Governo Federal. É um instrumento criado para acompanhar os gastos públicos com modernidade e eficácia. Então, a UFC com o parte deste processo depende das atualizações fornecidas por este sistema de integração governamental.

Os Bacharéis destacaram a utilização do SIAFI implantado pelo STF, quando questionados sobre as demonstrações contábeis executadas pela Divisão de Contabilidade da UFC, se estas sofreram modificações, e quais foram às principais alterações.

“Qualquer mudança na estrutura das demonstrações contábeis acontece em todo o governo federal, já que as mesmas são geradas no SIAFI, Bacharel 1”.

“Houve apenas algumas sensíveis modificações no layout dos demonstrativos contábeis promovidas pela STN, Bacharel 2”.

“Não houve modificações, Bacharel 3”.

“As demonstrações contábeis são padronizadas em todo o âmbito federal, pois são geradas pelo SIAFI (Sistema sob responsabilidade da STN). A UFC não tem competência para realizar alterações nesse sistema, Bacharel 4”.

Concluiu-se das respostas dos entrevistados que devido às ações das mudanças estarem na dependência direta do sistema integrado do governo federal (SIAFI), as alterações são desenvolvidas em Brasília, ligando-se aos Órgãos do Governo Federal distribuídos no País e no exterior por teleprocessamento, através da rede de telecomunicações do SERPRO e também pela conexão a outras inúmeras redes externas. Porém, deve haver entendimento por parte dos gestores para uma boa tomada de decisão.

Quanto à implantação das normas, as divergências continuaram, consoante que as mudanças estão ocorrendo lentamente e está prevista sua consolidação, segundo os próprios entrevistados, para 2015. Assim, questionou-se sobre as modificações ocorridas nas demonstrações contábeis da Divisão de Contabilidade da UFC, se trouxeram melhor desempenho e transparência das informações contábeis em termos de tomada de decisão ou dificultaram o seu entendimento.

“Como o processo de convergência ainda encontra-se em curso, as mudanças nas demonstrações contábeis ainda não impactaram a tomada de decisão, mas pode-se destacar ganhos de informação decorrentes das mudanças. Exemplo disso é a depreciação que passou a ser utilizada na administração pública, Bacharel 1”.

“Facilitação na comparação de valores com números de outras instituições, Bacharel 2”.

“Não houve modificações, Bacharel 3”.

“Não necessariamente. A UFC investiu na compra de novos computadores. Mas a motivação não foi exclusivamente para se adequar as novas mudanças contábeis, Bacharel 4”.

No serviço público, todos os servidores são preparados para desempenhar multitarefas. Mas, no dia a dia, as funções são bem definidas. Logo, alguns servidores executam mais determinado trabalho que outros, justificando-se, assim, às diferenças ocorridas nas suas respostas. Sendo assim, os institutos responsáveis por tais mudanças constantemente alteram suas datas de implantação, ora previsão para 2014 ora para 2015. Dessa forma, como afirmado pelo Bacharel 4: “A UFC não tem competência para realizar modificações nas demonstrações contábeis”. A resposta deste Bacharel refere-se ao plano de contas único no sistema SIAFI dos órgãos públicos, que permanece inalterado e sendo criadas novas contas no STN, caso venha a dá origem a uma situação inusitada em suas atividades.

Foi questionado sobre a nova visão de patrimônio público, com a aprovação das NBCASP, passando a ser objeto de estudo da contabilidade, enquanto ciência.

“A mudança de foco, caso venha a ocorrer efetivamente, vai precisar de vários anos. Porém, já se pode sentir o impacto de uma maior ênfase no patrimônio público, Bacharel 1”.

“O patrimônio público passa a ter um nível de comparação com outros entre a área privada, facilitando o entendimento e a busca de soluções para as ineficiências que porventura sejam encontradas, Bacharel 2”.

“ Quando forem implantadas estas mudanças só poderemos ter uma percepção ao longo dos anos. Atualmente, temos as depreciações que estão sendo feitas, que antes não ocorria, que está tendo um bom resultado, Bacharel 3”.

“Acho correto, pois o objeto de estudo da Contabilidade é o patrimônio, Bacharel 4”.

Os entrevistados reconhecem a positivação da mudança de visão do patrimônio no setor público, sendo agora o objeto centralizador de todo o estudo da contabilidade pública. Como citado por um dos entrevistados, as mudanças serão demoradas por se tratar de uma realidade própria da contabilidade geral, empregada na atividade privada. Mas, segundo um entrevistado, já começa a ser sentida essas transformações, como a utilização da depreciação. Viu-se neste exemplo, a busca pela eficiência no setor público brasileiro, possibilitando um amplo reconhecimento, avaliação e apresentação dos ativos estatais, como imóveis, infraestruturas e bens de uso comum.

O subsistema de custos continua, ainda, apenas no papel. Então, foi questionado sobre se existe o emprego do subsistema de custos na UFC e qual a sua percepção quanto à utilidade da sua implantação.

“Existe um esforço do governo federal em implantar um sistema de custos em todo o governo federal. Por enquanto, não existe um setor ou departamento de custos organizado na UFC. Mas em breve, todo o governo federal vai utilizar um sistema de custos”, Bacharel 1”.

“O governo federal estuda a possibilidade de implantar o setor de custos, Bacharel 2”.

“Não foi implantado, Bacharel 3”.

“O sistema está em fase de desenvolvimento, sob responsabilidade da STN, Bacharel 4”.

Todos os entrevistados foram unânimes em afirmar a tendência de implantação do subsistema de custos, segundo esforço do Governo Federal no sentido de fornecer as condições necessárias para tal feito. Muitas iniciativas foram desenvolvidas no sentido de melhorar a qualidade do gasto público. Anseia-se pela implantação de um sistema capaz de apresentar as faces do custo, com o devido monitoramento das atividades da gestão em termos de sua relação custo x benefício. Conclui-se que esta pendência vem desde a década de 60, tendo um fio de esperança com ações concretas na direção de se estabelecer um modelo de sistema de custos a ser adotado pela administração pública e seus diversos órgãos e entidades.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo deste trabalho visou identificar possíveis dificuldades e analisar perspectivas na adoção das novas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) na gestão da Universidade Federal do Ceará.

A pesquisa bibliográfica do tema possibilitou a visualização da tendência no setor público de um entendimento mais próximo do objeto da contabilidade, que é o patrimônio público, e não somente o controle do orçamento.

A Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), órgão emissor das NBCASP, têm se empenhado na orientação dos profissionais contábeis para gerarem informações cada vez mais relevantes e transparentes, para que a sociedade possa acompanhar o trabalho dos gestores públicos.

Verificou-se, na análise dos resultados dos setores submetidos ao questionário, que a implementação dos Planos de Contabilidade Pública apresenta uma importância considerável quanto à transparência e a consolidação das contas públicas. E, concordou-se que com implantação das NBCASP, a partir da integração do sistema contábil, haverá melhor acesso e controle das informações contábeis.

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público é organizada na forma de sistema de informações, cujos subsistemas convergem para o produto final que é a informação sobre o patrimônio público. A Universidade é segregada em subsistemas de informações, que podem oferecer produtos diferentes em razão das especificidades dos setores envolvidos e possibilitar a geração de informações para os diversos usuários.

Vários elementos são considerados prováveis empecilhos para a implementação das NBCASP, citados pelos sujeitos, quais sejam: insuficiência de meios humanos com qualificações adequadas, inadaptação do software, insuficiência de normas interpretativas, entre outras. Os sujeitos acharam que modificações no cotidiano operacional e no investimento com treinamentos específicos e capacitação são necessárias para o início da reforma.

Toda mudança relativa a um processo de institucionalização de novas normas gera custos. Contudo, deve-se ter a consciência de que os custos gerarão benefícios relevantes no futuro. A conscientização dos servidores e gestores é muito importante neste momento. O processo de mudança é lento e contínuo, realizado em etapas. A quebra de paradigmas e costumes é essencial para não dificultar o seu processamento. Daí, a necessidade da participação de todos, para que seja possível a concretização da implantação das NBCASP.

Os Bacharéis entrevistados foram unânimes em afirmar os benefícios a serem obtidos com a adequação aos padrões internacionais de contabilidade na administração pública brasileira, dentre eles: valorização do segmento contábil, maior controle patrimonial, mais transparência e controle das informações, melhor mensuração dos resultados. Para a concretização desse feito, necessários se faz dos meios legais para sua instituição. Assim, foi citado o princípio da legalidade e, no caso da UFC, sua subordinação à Secretaria do Tesouro Nacional quando da utilização do Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI) do Governo Federal. Consiste no principal instrumento utilizado para registro, acompanhamento e controle da execução orçamentária, financeira e patrimonial do Governo Federal. É um sistema centralizado, interligado em todo o território nacional, utilizados por todos os órgãos da Administração Direta (poderes Executivo, Legislativo e Judiciário). Para sua execução, o usuário deve estar devidamente cadastrado e habilitado no sistema e de posse da sua senha pessoal e intransferível. Assim, vemos a seriedade e obediência aos trâmites dos poderes hierárquicos.

Questionados sobre as vantagens e desvantagens da implantação das NBCASP, com as devidas implicações e perspectivas, os Bacharéis mencionaram que: haverá um maior controle do patrimônio público e dos relatórios a ele referidos; padronização dos procedimentos contábeis; normatização para facilitar nas consultas, rotinas diárias e solução de dúvidas; com informações mais seguras, acessíveis e organizadas.

Cabe ao contador, criar os meios necessários para que os atos e fatos decorrentes da gestão pública sejam registrados tempestivamente e de modo a representar fielmente a sua essência. Conscientizar o gestor a respeito dos reflexos de suas ações sobre o patrimônio público e a necessidade de que as informações sejam registradas no sistema de forma verdadeira.

Os Bacharéis enaltecem os trabalhos que desempenhados na Divisão de Contabilidade, e que estão preparados para atuarem como agentes catalisadores de todo processo. Todo processo de mudança começa no setor de contabilidade, mas dependerá de outros setores que também são responsáveis pela geração de informação. A sintonia com estes setores é de fundamental importância para que o desempenho de suas atividades alcancem o nível esperado efetividade. Para isso, seus servidores devem estar sempre se atualizando por meio de cursos, palestras, seminários, entre outros.

Questionados sobre os Demonstrativos Contábeis, os Bacharéis afirmaram que as mudanças na estrutura das Demonstrações Contábeis, ainda não impactaram na tomada de

decisão. A UFC está implantando a depreciação, porquanto no setor público, geralmente, não segregam os fatos orçamentários dos patrimoniais, ou não registram alguns fenômenos essencialmente econômicos.

As Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público estão sendo modificadas, visando melhorar a evidenciação das informações, facilitando o entendimento e conversão aos padrões internacionais. Nessa condição, o orçamento deixa de ser protagonista na Administração pública, apesar de seu papel relevante no controle da administração e planejamento, passando-se a ser visto o patrimônio como um todo.

A Universidade não implantou o subsistema de custos, embora o Governo federal apresente como um dos processos relevantes para o controle e prestação de contas de todo o seu patrimônio. Esperamos pela sua concretização, para que haja maior transparência e controle da coisa pública.

A pesquisa procurou averiguar o conhecimento dos usuários, catedráticos e doutrinadores da informação contábil do setor público brasileiro sobre a identificação de possíveis dificuldades e perspectivas na adoção das Novas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público na gestão da Universidade Federal do Ceará,

Frente à literatura contemplada, averiguou-se que a precisão de expandir a transparência e o encargo dos responsáveis pelo setor público tem levado a compreensão de que as informações produzidas pelo regime de caixa não satisfazem a esses objetivos e a adoção integral do regime de competência é classificada como uma opção para geração de informações e averiguação de atuação dos gestores.

Desta forma, no instante em que se delinea e projeta, e já se realiza a convergência aos padrões internacionais, espera-se que a melhor forma é adotá-los por inteiro, sem restrições, no intuito de prestar informações benéficas aos usuários.

Compreendeu-se que é preciso quebrar o padrão de que as normas de contabilidades públicas e privadas são diferentes, em benefício de uma credibilidade maior da Ciência Contábil e da conveniência que a contabilidade propicia para a tomada de decisão e para a ferramenta do domínio social, no que se refere à área pública.

Constatou-se também que são múltiplas as estratégias possíveis para o trabalho contábil. Não há receitas prontas aplicáveis a toda e qualquer realidade! Cada vez mais é preciso refletir e escrever sobre o cotidiano profissional, pois só assim podemos compartilhar nossas experiências, difundir futuras pesquisas e transformar a realidade.

Desta forma, indicou-se observações futuras averiguando a convergência das normas nacionais em outros órgãos federativos de maneira a contribuir com a estrutura teórica da ciência contábil, bem como as eficácias das transformações consolidadas oriundas das NBCASP, como exemplo a implementação da depreciação.

Concluiu-se que esta monografia foi de grande relevância para aprimoramentos pessoais e profissionais, gerando conhecimentos e noção de como somos responsáveis direta ou indiretamente no intuito de contribuir de alguma forma para a garantia dos direitos dos cidadãos brasileiros.

## REFERÊNCIAS

ANDRADE, Maria Elisabeth Moreira Carvalho; CARVALHO, Luiz Nelson Guedes de. **Análise da adoção do regime de competência no setor público internacional**. Revista FSA, Teresina, v. 10, n. 1, art. 3, pp. 40-58, Jan./Mar. 2013. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.12819/2013.10.1.3>>. Acesso Ago-2013.

ANDRADE NETO, Otaviano Barbosa de. **A contabilidade pública como instrumento de controle e transparência**. 2012. Disponível em: <[http://www.jurisway.org.br/v2/dhall.asp?id\\_dh=9593](http://www.jurisway.org.br/v2/dhall.asp?id_dh=9593)>. Acesso Out-2013.

ANDRÉ, M. E. D. A. **Estudo de Caso em Pesquisa e avaliação educacional**. Brasília: Liber Livro Editora, 2005.

ANGÉLICO, João. **Contabilidade pública**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

AZEVEDO, Osmar Reis. **Comentários às novas regras contábeis brasileiras**. 5. ed. São Paulo: IOB, 2010.

BARROS, Aidil Jesus Paes de; LEHFELD, Neide aparecida de Souza. **Fundamentos de metodologia: um guia para a iniciação científica**. São Paulo: McGraw-Hill, 1986.

BRASIL. Constituição de 1988. **A história da contabilidade no Brasil**. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/>>. Acesso em: Junho-2013.

\_\_\_\_\_. **Contabilidade revisada e atual**. 2012. Disponível em: <[www.performanceonline.com](http://www.performanceonline.com)>. Acesso em: Maio-2013.

\_\_\_\_\_. Lei complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. **Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm)> Acesso Jul-2013.

\_\_\_\_\_. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. **Normas Gerais de Direito Financeiro para Elaboração e Controle dos Orçamentos e Balanços da União dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal**. Brasília –DF.

\_\_\_\_\_. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, Portaria STN nº 406, de 20 de junho de 2011**. Disponível em: <<https://www.tesouro.fazenda.gov.br/pt/component/central?t=leg...320>> . Acesso Jul-2013.

\_\_\_\_\_. Portaria Ministério do Estado da Fazenda nº184, de 25 de agosto 2008. **Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, laboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torna-los convergência com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br>>. Acesso Jun-2013.

\_\_\_\_\_. Resolução CFC nº 1.128 de 21 de novembro de 2008. **Patrimônio e Sistemas Contábeis** . Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso Jul-2013.

\_\_\_\_\_. Resolução CFC nº 1.129 de 21 de novembro de 2008. **Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação.** Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>> Acesso em Jul-2013.

\_\_\_\_\_. Resolução CFC nº 1.130 de 21 de novembro de 2008. **Planejamento e seus instrumentos sob Enfoque Contábil.** Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso Jul-2013.

\_\_\_\_\_. Resolução CFC nº 1.131 de 21 de novembro de 2008. **Transações no Setor Público.** Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso Jul-2013.

\_\_\_\_\_. Resolução CFC nº 1.132 de 21 de novembro de 2008. **Registros Contábeis.** <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso Jul-2013.

\_\_\_\_\_. Resolução CFC nº 1.133 de 21 de novembro de 2008. **Demonstrações Contábeis.** Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso Jul-2013.

\_\_\_\_\_. Resolução CFC nº 1.134 de 21 de novembro de 2008. **Consolidação das Demonstrações Contábeis.** Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso Jul-2013.

\_\_\_\_\_. Resolução CFC nº 1.135 de 21 de novembro de 2008. **Controle Interno.** Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso Jul-2013.

\_\_\_\_\_. Resolução CFC nº 1.136 de 21 de novembro de 2008. **Depreciação, Amortização e Exaustão.** Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso Jul-2013.

\_\_\_\_\_. Resolução CFC nº 1.137 de 21 de novembro de 2008. **Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público.** Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso Jul-2013.

\_\_\_\_\_. Resolução CFC nº 1.137 de 21 de novembro de 2008. **Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público.** Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>> Acesso Jul-2013.

\_\_\_\_\_. Resolução CFC N.º 1.366/11. Aprova a NBC T 16.11 – **Sistema de Informação de Custos do Setor Público.** Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>> Acesso Jul-2013.

\_\_\_\_\_. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de contabilidade aplicada ao setor público: aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios.** Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-geral de Normas de Contabilidade Aplicada à Federação, 4º Ed., Brasília, 2011.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. **Da Administração Pública Burocrática à Gerencial.** Revista do Serviço Público No 47, janeiro-abril, 1996.

BUENO SILVA, Adériton. **A Contabilidade Pública e o Impacto da Lei de Responsabilidade Fiscal na Administração Pública.** Artigo elaborado para fins de avaliação parcial da Disciplina de Trabalho de Conclusão de Curso, como requisito para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis oferecido pela Faculdade Araguaia sob a orientação do Prof. Ms. Antônio Evaldo de Oliveira. 2012.

BUGARIM, Maria Clara Cavalcante. **Portaria MF 184/2008: um marco para a implantação do Novo Modelo de Contabilidade Aplicada ao Setor Público.** Revista Brasileira de Contabilidade. São Paulo, v. 173, p. 79 a 89, set./out. 2008.

\_\_\_\_\_. **Orientações Estratégicas para a Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil. 2012.** Disponível em:  
<[www3.tesouro.gov.br/contabilidade.../CCASP\\_Orientacoes\\_Estrategicas](http://www3.tesouro.gov.br/contabilidade.../CCASP_Orientacoes_Estrategicas)>. Acesso Ago-2013.

CARVALHO, L. Nelson de; SALOTTI, Bruno Meireles. **Curso e Learning de Tópicos de Contabilidade Internacional.** São Paulo: Fipecafi, 2010.

CHIZZOTTI, Antonio. **Pesquisa em Ciências Humanas e Sociais.** 7 ed. São Paulo: Cortez, 2005.

CHRISTIAENS, J.;REYNIERS, B.;ROLLÉ, C. **Impact of IPSAS on reforming governmental financial information systems: a comparative study.** *International Review of Administrative Sciences*, v. 76, n.3, p. 537-554, 2010.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, Resolução CFC nº 1.103/2007, de 28 de setembro de 2007, **Criação do Comitê Gestor da Convergência no Brasil e da outras providencias.** Disponível em: <http://www.cfc.org.br>. Acesso Jul-2013.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. **Resolução CFC No. 1.121/08.** Aprova a NBC T 1 – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis. Brasília, 2008.

CRUZ, Flavio da (Coord.). **Lei de responsabilidade fiscal comentada: lei complementar n. 101, de 4 de maio de 2000.** 7. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

DENCKER, Ada F.M. ; DA VIÁ, Sarah C. **Pesquisa empírica em ciências humanas, com ênfase em comunicação.** São Paulo: Futura, 2001.

DARÓS, L. L.; PEREIRA, A. S. **Análise das Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público – NBCASP: mudanças e desafios para a contabilidade pública.** In: **9º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade.** 2009. Disponível em <<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos92009/467.pdf>>. Acesso em Maio-2013.

FARIA, Carlos Eduardo Pires. **A implantação do sistema gerencial de custos (SISCUSTOS) desenvolvido pelo Exército Brasileiro: estudo de caso na 1ª Inspeção de Contabilidade e Finanças do Exército.** Dissertação apresentada, ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. 2010. Disponível em <[www.sergiomariz.com/mcc.uerj/index.php?option=com](http://www.sergiomariz.com/mcc.uerj/index.php?option=com)>. Acesso em Junho-2013.

FEIJÓ, Paulo Henrique; BUGARIM, Maria Clara Cavalcante. **Portaria MF 184/2008: um marco para a implantação do Novo Modelo de Contabilidade Aplicada ao Setor Público.** Revista Brasileira de Contabilidade. São Paulo, v. 173, p. 79 a 89, set./out. 2008.

FRANCO, Hilário. **A evolução dos princípios contábeis no Brasil.** São Paulo: Atlas. 1988.

GABRIELA, B., NICOLETA, F. e MARIA, M.. **International public sector accounting standards and public accounting reform in Europe**. *Annals of the University of Oradea, Economic Science Series*, v. 17, nº 3, p. 969-973, 2008.

GAMA, Fernando. **Jurisprudência Orçamentária! Parte 2 - Regime de caixa e competência para Receita**. 2010. Disponível em: <http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:UeY66Th>. Acesso Nov-2013.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

HAIR, J. F. **Fundamentos de métodos de pesquisa em administração**. Porto Alegre: Bookman, 2005.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael F. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.

HYNDMAN, N.; CONNOLY, C. **Accrual accounting in the public sector: a road not always taken**. *Management Accounting Research*, v. 22, n. 1, 2011.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS - IFAC. **Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements**. IFAC, 2008.

IPSASB. **International Public Sector Accounting Standards Board**. New York: IFAC, 2010. Disponível em: < <http://www.ifac.org/PublicSector/Projects.php#InProgress> >. Acesso Jun-2013.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; **Manual de contabilidade: das sociedades por ações (Aplicável às demais sociedades)**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2000.

JÄRVINEN, J. **Shifting NPM agendas and management accountants' occupational identities**. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. Vol. 22 No. 8, 2009.

KHAIR, Amir Antônio. **Lei de responsabilidade fiscal: guia de orientação para as prefeituras**. Brasília. Ministério do Planejamento e Gestão. BNDES. 2000.

LAKATOS, Eva Maria & MARCONI, Marina de Andrade. **Técnicas de pesquisa**. 3ª edição. São Paulo: Editora Atlas, 1996.

LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Robison Goncalves. **Contabilidade Pública: integrando União, Estados e Municípios (Siafi e Siafem)**. 2a ed. São Paulo: Atlas, 2003.

LIMA, D.V.; SANTANA, C. M.; GUEDES, M. A. **As Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público e a legislação contábil pública brasileira: uma análise comparativa à luz da teoria contábil**. *Revista de Contabilidade, Gestão e Governança*. v. 12, n. 2, p. 15 – 23, mai/ago 2009.

LÜDKE, M; ANDRÉ, M. E. D. A. **Pesquisa em Educação: abordagens qualitativas**. São Paulo: EPU, 1986.

- MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Técnicas de pesquisa : planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisa, elaboração, análise e interpretação de dados**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- MARQUES, Vagner Antonio. **O Empirismo e a Contabilidade – uma abordagem histórica**. Revista Brasileira de Contabilidade, Brasília, n. 162, p. 57-62, novembro/dezembro 2006.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal – 5. Ed.** - São Paulo: Saraiva, 2011.
- MATIAS-PEREIRA, Jose. **Curso de Administração Pública: foco nas instituições e ações governamentais**. São Paulo: Atlas, 2008.
- MELO, Kamila Batista de; PRIETO, Marina de Freitas; ANDRADE, Maria Elisabeth Moreira Carvalho. **Convergência das Normas Brasileiras Aplicadas ao Setor Público: Um estudo exploratório no município de Uberlândia – MG**. Artigo apresentado a ENAPG – Salvador. 2012.
- MINAYO, M. C. de S. (Org.) **Pesquisa Social: teoria, método e criatividade**. 2 ed. Petrópolis, RJ: Vozes, 2002.
- MINAYO, Maria Cecília de Souza; ASSIS, Simone Gonçalves de; SOUZA, Edinilsa Ramos de. (orgs) **Avaliação por triangulação de métodos: Abordagem de programas sociais**. Rio de Janeiro: Editora Fiocruz, 2005.
- MIRANDA, Daniela. **Conceitos e tipos de contabilidade**. 2004. In: SERCONTEL. Disponível em: <http://www.pessoal.sercontel.com.br/carneiro/contal>. Acesso Set-2013.
- MORAIS, Leandro Moraes de; PLATT NETO, Orion Augusto. **A Reforma Contábil Promovida pelas NBCASP e o Processo de Convergência: Implicações e Perspectivas**. RIC - Revista de Informação Contábil, Vol. 6, no 2, p. 01-20, Abr-Jun/2012
- MOTA, Francisco Glauber Lima. **Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. 1a ed. Brasília, 2009.
- NASCIMENTO, Leonardo Silveira do. **A Contabilidade Patrimonial Integral no Setor Público: os parâmetros, desafios e benefícios de sua implementação no Brasil**. In: PREMIO STN DE MONOGRAFIAS, 2008. Brasília: ESAF, 2008. Disponível em: <[http://www.stn.fazenda.gov.br/Premio\\_TN/index.html](http://www.stn.fazenda.gov.br/Premio_TN/index.html)>. Acesso em Jul-2013.
- NIYAMA, J. K.. **Contabilidade internacional**. São Paulo: Atlas, 2008.
- OLIVEIRA, Djalma.P.R, **Sistemas, organização e métodos: uma abordagem gerencial**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2005.
- PARENTE, Maria Elisabeth. **Análise Demonstrações Contábeis**. 2012. Disponível em: <[xa.yimg.com/.../material+2+principio+de+contabilidade.d](http://xa.yimg.com/.../material+2+principio+de+contabilidade.d)>. Acesso Nov.2013.
- PEREIRA, Matias. **Manual de gestão pública contemporânea**. São Paulo: Atlas, 2010.

PIGATTO, J. A. M.; HOLANDA, V. B.; MOREIRA, C. R.; CARVALHO, F. A. A **importância da contabilidade de competência para a informação de custos governamental**. Revista de Administração Pública – RAP. Rio de Janeiro 44(4):821-37, jul./ago. 2010.

PINA, V.; TORRES, L.; YETANO, A. **Accrual accounting in EU local governments: one method, several approaches**. European Accounting Review, v. 18, n. 4, p. 765–807, 2009.

PRADO Jr., C.. **História Econômica do Brasil**. 43ª. ed. São Paulo: Brasiliense, 1998.

QUARESMA, Sílvia Jurema. **Aprendendo a entrevistar: como fazer entrevistas em Ciências Sociais**. Em Tese.Revista Eletrônica dos Pós-Graduandos em Sociologia Política da UFSC, Santa Catarina, Vol. 2, n. 1 (3), p. 68-80, jan./jul. 2005.

QUINTANA, Alexandre Costa; MACHADO, Daiane Pias; QUARESMA, Jozi Cristiane da Costa; MENDES, Roselaine da Cruz. **Contabilidade Pública: de acordo com as novas normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público e a lei de responsabilidade fiscal**. 1ª ed. São Paulo: Atlas, 2011.

REIS, H. D. **Regime de caixa ou competência: eis a questão**. Revista de Administração Municipal, v. 52, n.260, 2008.

RODRIGUES, Prof. William Costa. **Metodologia Científica**. FAETEC/IST, Paracambi, 2007.

ROJE, G., **Accounting regulation and IPSAS implementation: Efforts of transition countries toward IPSAS compliance**. Journal of Modern Accounting and Auditing, v. 6, nº 12, p. 1-16, 2010.

ROSA, Maria Berenice. **Contabilidade do setor público: de acordo com as inovações das normas brasileiras de contabilidade técnicas aplicadas ao setor público; contém as mudanças das práticas contábeis vigentes, conforme MCASP editado pela STN**. São Paulo: Atlas, 2011.

SÁ, Antonio Lopes de. Entrevista Professor Doutor Antonio Lopes de Sá. **Revista Brasileira de Contabilidade, Brasília**, n. 178/179/180, p. 11-17, julho a dezembro 2009.

SAES, F. A. M.; CYTRYNOWICZ, R.. **O ensino comercial na origem dos cursos superiores de economia, contabilidade e administração**. São Paulo, Revista Álvares Penteado, v. 3, n. 6, p. 37-59, junho/2001.

SALLABERRY, Jonatas Dutra; VENDRUSCOLO, Maria Ivanice. **Padrões Internacionais de Contabilidade para o Setor Público: Análise da IPSAS 17**. APGS, Viçosa, v. 4, n. 1, pp. 48-75, jan./mar. 2012.

SCHMIDT, P. **História do pensamento contábil**. Porto Alegre: Bookman, 2000.

SILVA, Adériton Bueno; OLIVEIRA, Antônio Evaldo. **A Contabilidade Pública e o Impacto da Lei de Responsabilidade Fiscal na Administração Pública**. Artigo elaborado para fins de avaliação parcial da Disciplina de Trabalho de Conclusão de Curso pela Faculdade Araguaia. 2012.

SILVA, Lino Martins. **Contabilidade Governamental: Um Enfoque Administrativo**. 9ª. Ed. Atlas. São Paulo. 2011.

SILVA, M. B. da; SCHAPPO, V. L. **Introdução a Pesquisa em Educação**. Florianópolis: UDESC, 2002.

SILVA, Marise Borba da. **Metodologia para iniciação científica à prática da pesquisa e da extensão II**. Caderno Pedagógico. Florianópolis, UDESC, 2009.

SOTHEN, A. **Diretrizes do IFAC para o regime de competência: impacto nos resultados contábeis dos governos municipais da microregião de São Miguel do Oeste- SC**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Universidade Regional de Blumenau (FURB), Blumenau, 2009.

STN. Secretaria do Tesouro Nacional. Ministerio da Fazenda. **Manual de Despesa Nacional – Aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a partir da elaboração e execução da lei orçamentária de 2009**. 1ª ed. 2008. Disponível em <http://www.stn.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/maualdespesanacional.pdf>. Acesso Maio-2013.

THOMAS, J. R; NELSON, J. K. **Métodos de pesquisa em atividade física**. 3ª ed. Porto Alegre: Artmed, 2002.

TIRON-TUDOR, Adriana. e MUTIU, Alexandra. **Cash versus accrual accounting in public sector**. 1990. Disponível em: <<http://ssrn.com/abstract=906813>>. Acesso em Maio-2013.

VICENTE, Ernesto Fernando Rodrigues, MORAIS, Leandro Morais de; PLATT NETO, Orion Augusto. **A Reforma na Contabilidade Pública Brasileira e o Processo De Convergência: Implicações e Perspectivas**. Artigo apresentado no V Congresso ANPCONT. Vitória – ES. Junho. 2011. Disponível em: <[www.researchgate.net/publication/.../3deec5155a82eda799](http://www.researchgate.net/publication/.../3deec5155a82eda799)>. Acesso em Maio-2013.

VIEIRA, S..HOSSNE, W.S. **Metodologia científica para a área de saúde**.Cap. 6. Rio de Janeiro: Editora Campus. 2002.

YIN, R.K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

# APÊNDICES

**APÊNDICE A**  
**QUESTIONÁRIO**

Na sua opinião, como reflete a importância da Implementação dos Planos da Nova Contabilidade Pública?

As ações de implementação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) já estão sendo realizadas no seu setor?

Como você julga a implementação das NBCASP no seu setor?

Elenque quais os elementos que ocasionaram a não implementação das NBCASP no seu setor?

O que é necessário para a implementação das NBCASP?

## **APÊNDICE B**

### **ENTREVISTA**

Os padrões internacionais de contabilidade são adequados para aplicação nas entidades da administração pública brasileira? Por quê?

O uso da legislação pode promover autoridade formal e sinalizar o comprometimento para com essas mudanças?

Quais as vantagens e desvantagens da implantação das NBCASP?

Quais implicações e perspectivas advindas da reforma promovida pelas NBCASP no modelo contábil brasileiro?

Diante da nova realidade do cenário da administração pública, você acha que a Divisão de Contabilidade da Universidade Federal do Ceará (UFC) está preparada para o uso das novas informações contábeis providas pela implementação das NBCASP?

Houve alterações na capacidade tecnológica da UFC para se adequar as novas mudanças da NBCASP?

As demonstrações contábeis executadas pela Divisão de Contabilidade da UFC sofreram modificações? Quais foram às principais alterações?

As modificações ocorridas nas demonstrações contábeis da Divisão de Contabilidade da UFC trouxeram melhor desempenho e transparência das informações contábeis em termos de tomada de decisão ou dificultou o seu entendimento?

O que você acha do patrimônio público, com a aprovação das NBCASP, passar a ser objeto de estudo da contabilidade, enquanto ciência?

Existe o emprego do subsistema de custos na UFC? Qual a sua percepção quanto à utilidade da sua implantação?