

FUNDAÇÃO JOÃO PINHEIRO
ESCOLA DE GOVERNO PROFESSOR PAULO NEVES

Cibele Soares Mendes

**Análise do processo de Convergência da Contabilidade Pública no
Brasil às Normas Internacionais do Setor Público**

Belo Horizonte

2019

CIBELE SOARES MENDES

**Análise do processo de Convergência da Contabilidade Pública no
Brasil às Normas Internacionais do Setor Público**

Monografia apresentada ao Curso de Especialização em Administração Pública, Planejamento e Gestão Governamental/MGS como requisito parcial para obtenção do título de especialista.

Orientador: Giovanni José Caixeta

Belo Horizonte

2019

RESUMO

As chamadas normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – IPSAS, que são as normas internacionais, em níveis globais, de alta qualidade para a preparação de demonstrações contábeis por entidades do setor público. As IPSAS são editadas pela Federação Internacional de Contadores - IFAC, que tem como objetivo contribuir para o desenvolvimento da economia. Outra ação importante no processo de convergência foi à tradução das IPSAS, que surgiu de um trabalho conduzido pelo Comitê Gestor da Convergência no Brasil, em uma ação conjunta do Conselho Federal de Contabilidade - CFC com o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil - IBRACON, com a cooperação técnica da Secretaria do Tesouro Nacional - STN. A Lei norteadora da contabilidade pública no Brasil é a Lei 4.320/1964 que estabeleceu normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União dos estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Outro dispositivo legal fundamental é a Lei Complementar nº 101, em 2000, a Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF estabelece normas de finanças públicas direcionadas a responsabilidade na gestão fiscal, tendo o objetivo definir limites para o endividamento público e as despesas com pessoal, além de ampliar a transparência da gestão fiscal. Obteve-se melhoria na eficiência e na efetividade das Leis, com foco no Patrimônio Público possibilitando maior transparência e responsabilidade fiscal. Com isso, apresentou melhoria nos controles internos e maior veracidade na demonstração dos recursos públicos para a sociedade.

Palavra-chave: Normas Setor Público. Contabilidade Pública. Convergência.

ABSTRACT

International Public Sector Accounting Standards - IPSAS, which are the international standards, at a global, high quality level for the preparation of financial statements by public sector entities. IPSAS are edited by the International Federation of Accountants - IFAC, which aims to contribute to the development of the economy. Another important action in the convergence process was the translation of the IPSAS, which resulted from a work conducted by the Convergence Management Committee in Brazil, in a joint action of the Federal Accounting Council - CFC with the Institute of Independent Auditors of Brazil - IBRACON, with the technical cooperation of the National Treasury Secretariat (STN). The Law governing public accounting in Brazil is Law 4.320 / 1964 which established general rules of Financial Law for the preparation and control of budgets and balance sheets of the Union of states, municipalities and the Federal District. Another fundamental legal provision is Complementary Law No. 101, in 2000, the Fiscal Responsibility Law (LRF) establishes public finance rules aimed at fiscal responsibility, with the objective of defining limits for public indebtedness and personnel expenses, in addition to transparency of fiscal management. There was an improvement in the efficiency and effectiveness of the Laws, focusing on Public Patrimony allowing for greater transparency and fiscal responsibility. As a result, there was an improvement in internal controls and greater veracity in the demonstration of public resources for society.

Keyword: Public Sector Standards. Public Accounting. Convergence.

LISTA DE FIGURAS

| | |
|---|----|
| Figura 1 - Evolução da Contabilidade Pública e Gestão Fiscal no Brasil. | 31 |
| Figura 2 - IFAC: missão, visão, atributos nas demonstrações contábeis e conselhos independentes. | 32 |
| Figura 3 - O alcance do PCASP | 50 |
| Figura 4 - Níveis da Estrutura do Plano de Contas..... | 51 |
| Figura 5 – Ilustra o Processo de Convergência no Setor Público..... | 54 |
| Figura 6 - Modelo Identificado de implementação do novo sistema de informação contábil no setor público | 58 |

LISTA DE QUADROS

| | |
|---|----|
| Quadro 1 - Vantagens e desvantagens da Lei de Responsabilidade Fiscal | 26 |
| Quadro 2 - Na construção das abordagens da administração pública suas características e o contexto histórico | 28 |
| Quadro 3 - Evolução da contabilidade | 30 |
| Quadro 4 - Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público | 33 |
| Quadro 5 – NBCASP conforme Resoluções CFC nº 1.268/2009 e nº 1.437/2013 | 37 |
| Quadro 6 - Resoluções revogadas com a NBC TSP EC..... | 38 |
| Quadro 7 - NBC TSP com vigência 2019 | 39 |
| Quadro 8 - MCASP aplicado pela STN | 41 |
| Quadro 9 - Relação das Normas incorporadas e seus reflexos na 8ª edição do MCASP | 43 |
| Quadro 10 – Origem da receita MCASP 7º Edição x MCASP 8º Edição..... | 44 |
| Quadro 11 - Modalidade de Aplicação inserida na MCASP 8º edição | 45 |
| Quadro 12 - Elementos de Despesa inserida na MCASP 8º edição | 46 |
| Quadro 13 – As mudanças nas definições das Mensurações de Ativos e Passivos na 8ª edição do MCASP comparativa a sua 7ª edição | 47 |
| Quadro 14 - Natureza das Informações | 51 |
| Quadro 15 - Estrutura do Plano de Contas | 52 |
| Quadro 16 - Mudanças na contabilidade pública brasileira após a convergência aos padrões internacionais..... | 55 |

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

| | |
|------------|---|
| BF | Balanço Financeiro |
| BO | Balanço Orçamentário |
| BP | Balanço Patrimonial |
| CASP | Contabilidade Aplicada ao Setor Público |
| CFC | Conselho Federal de Contabilidade |
| DCASP | Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público |
| DF | Distrito Federal |
| DOU | Diário Oficial da União |
| DVP | Demonstração das Variações Patrimoniais |
| FUNDEB | Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação |
| GTCP | Trabalho da Convergência em Contabilidade Pública |
| IAS | Normas internacionais de contabilidade |
| IASB | Comitê de Normas Internacionais de Contabilidade |
| IBRACON | Instituto dos Auditores Independentes do Brasil |
| IFAC | Federação Internacional de Contadores |
| IFRIC | International Financial Reporting Interpretations Committee |
| IPSAS | Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público |
| IPSASB | Conselho Internacional de Normas Contábeis do Setor Público |
| LRF | Lei de Responsabilidade Fiscal |
| MCASP | Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - |
| MF | Ministério da Fazenda |
| NAP | Nova Administração Pública |
| NAP | Nova Administração Pública |
| NBC TSP | Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público |
| NBCASP | Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público |
| NBCT | Normas Brasileiras de Contabilidade aplicada ao Setor Público |
| NGP | Nova Gestão Pública |
| <i>NIE</i> | <i>Nova Economia Institucional</i> |

| | |
|--------|---|
| NIS | Nova Sociologia Institucional |
| OIE | Velha Economia Institucional |
| PCASP | Plano de Contas Aplicado ao Setor Público |
| PCE | Procedimentos Contábeis Específicos |
| PCO | Procedimentos Contábeis Orçamentários |
| PCP | Procedimentos Contábeis Patrimoniais |
| RCPGs. | Relatórios Contábeis de Propósito Geral das Entidades do Setor Público |
| RPPS | Procedimentos Contábeis Aplicáveis aos Regimes Próprios de Previdência Social |
| SIAFI | Sistema Integrado de Administração Financeira |
| SIC | Standing Interpretations Committee. |
| SICSP | Sistema de Informação de Custos do Setor Público |
| STN | Secretaria do Tesouro Nacional |

SUMÁRIO

| | |
|---|-----------|
| 1 INTRODUÇÃO | 10 |
| 1.2 Objetivo | 12 |
| 1.2.1 Objetivo geral | 13 |
| 1.2.2 Objetivos Específicos | 13 |
| 1.3 Justificativa..... | 13 |
| 1.4 Problema..... | 13 |
| 1.5 Metodologia..... | 14 |
| 2 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA | 15 |
| 2.1 Princípios da Administração Pública..... | 15 |
| 2.2 A Estrutura da Administração Pública | 16 |
| 2.3 Contabilidade Pública..... | 20 |
| 2.4 A Lei nº 4.320/1964..... | 21 |
| 2.5 A Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF..... | 24 |
| 2.6 Contabilidade Aplicada ao Setor Público - CASP | 27 |
| 2.7 As Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público - IPSAS | 31 |
| 2.8 Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público - NBCASP..... | 36 |
| 2.9 Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - MCASP..... | 41 |
| 2.10 Plano de Contas Aplicado no Setor Público - PCASP | 49 |
| 3 A IMPORTÂNCIA DA ADEQUAÇÃO ÀS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE NO BRASIL | 53 |
| 4 CONCLUSÃO..... | 60 |
| REFERÊNCIAS | 62 |
| ANEXOS | 67 |

1 INTRODUÇÃO

Até muito recentemente no Brasil a contabilidade pública era considerada relevante somente nos aspectos orçamentários e financeiros. A ênfase maior sempre foi dada a execução orçamentária, ou seja, à chamada contabilidade orçamentária, que compreende o estudo da receita, da despesa e do crédito público e executa a análise do fluxo financeiro dos recursos indispensáveis à satisfação das necessidades e ao desenvolvimento do Estado.

Assim dispõe Lei 4.320/64, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal:

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. (BRASIL, 1964)

Contudo, a expansão mundial dos mercados e a globalização da economia levou a necessidade da contabilidade ser baseada em critérios uniformes e homogêneos que possibilitem aos gestores, analistas e investidores de todo o mundo utilizar informações transparentes, confiáveis e comparáveis no processo de decisão. Surgindo assim a obrigatoriedade de um processo de convergência em todas as organizações, inclusive nas organizações do setor público. Esse processo constituiu as chamadas *Internacional Public Sector Accounting Standards* - Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – IPSAS, que são as normas internacionais, em níveis globais, de alta qualidade para a preparação de demonstrações contábeis por entidades do setor público.

As IPSAS são editadas pelo *International Federation of Accountants* – Federação Internacional de Contadores - IFAC, uma organização mundial composta por 173 membros e associados, incluindo o Brasil que tem como objetivo contribuir para o desenvolvimento da economia internacional e é responsável pela edição da IPSAS. Outra ação importante no processo de convergência foi a tradução das IPSAS, que surgiu de um trabalho conduzido pelo Comitê Gestor da Convergência no Brasil, em uma ação conjunta do Conselho Federal

de Contabilidade - CFC com o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil - IBRACON, com a cooperação técnica da Secretaria do Tesouro Nacional - STN.

O marco inicial do processo de convergência da contabilidade governamental aos padrões internacionais foi em 2008, com a publicação da Portaria 184/08 que emana as seguintes determinações em seu art.1º:

Art. 1º Determinar à Secretaria do Tesouro Nacional - STN, órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, o desenvolvimento das seguintes ações no sentido de promover a convergência às Normas Internacionais de Contabilidade publicadas pela *International Federation of Accountants* - IFAC e às Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade - CFC, respeitados os aspectos formais e conceituais estabelecidos na legislação vigente:

I - identificar as necessidades de convergência às normas internacionais de contabilidade publicadas pela IFAC e às normas Brasileiras editadas pelo CFC;

II - editar normativos, manuais, instruções de procedimentos contábeis e Plano de Contas Nacional, objetivando a elaboração e publicação de demonstrações contábeis consolidadas, em consonância com os pronunciamentos da IFAC e com as normas do Conselho Federal de Contabilidade, aplicadas ao setor público;

III - adotar os procedimentos necessários para atingir os objetivos de convergência estabelecido no âmbito do Comitê Gestor da Convergência no Brasil, instituído pela Resolução CFC nº 1.103, de 28 de setembro de 2007. (BRASIL, 2008)

Como parte desse processo, a STN edita anualmente o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - MCASP com base nas IPSAS e nas normas do CFC, respeitando a legislação vigente.

A contabilidade aplicada ao setor público não recebia muita atenção (FEIJÓ, 2013), até quando o CFC instituiu grupos com integrantes do STN e Tribunais de Contas. Através desses grupos surgiram as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público - NBCASP em 2010, com adoção integral pelos três níveis de governo.

As normas estabelecidas no MCASP aplicam-se, obrigatoriamente, às entidades do setor público. Estão compreendidos no conceito de entidades do setor público: os governos nacional (União), estaduais, distrital (Distrito Federal) e municipais e seus respectivos poderes (abrangidos os tribunais de contas, as defensorias e o Ministério Público), órgãos, secretarias, departamentos, agências, autarquias, fundações (instituídas e mantidas pelo poder público), fundos, consórcios públicos e outras repartições públicas congêneres das administrações direta e indireta (inclusive as empresas estatais dependentes) (MCASP, 2017 p. 24).

A ciência contábil cujo objeto é o Patrimônio é uma só, apenas com algumas especificações dependendo da sua área de aplicação, agora somado ao processo de convergência, a administração pública que trabalhava mais com uma visão contábil exclusivamente orçamentária. Estamos vivenciando uma nova contabilidade aplicada ao setor público, um processo de melhoria da qualidade de evidenciação, que mesmo sendo considerado complexo e inovador, tem por finalidade tornar as informações contábeis dos entes, mais compreensíveis, úteis e confiáveis aos usuários, auxiliando nas tomadas de decisões mais seguras.

Esse processo trouxe mudanças no enfoque da contabilidade pública, que deixou de ser centrada no controle orçamentário, e passou a enfatizar contabilidade pública patrimonial, com a adoção do regime de competência, tanto para as receitas, quanto para as despesas.

Silva (2009) considera que foi iniciado, pelo Conselho Federal de Contabilidade, um movimento denominado “Nova Contabilidade Pública”, em uma perspectiva modernizadora e estimuladora, que permite a adoção e manutenção de boas práticas de governança, citando como fontes as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, editadas pela IFAC, e a Lei Complementar nº 101/00 - Lei de Responsabilidade Fiscal.

1.2 Objetivo

Este trabalho buscou estudar as mudanças da Contabilidade Pública devido à convergência aos padrões internacionais que incitou a contabilidade pública a resgatar o objeto da Ciência Contábil que é o Patrimônio, bem como a implementação de novos procedimentos contábeis. Neste sentido foram propostos os objetivos apresentados a seguir.

1.2.1 Objetivo geral

Descrever e analisar o processo de adaptação da contabilidade pública no Brasil no que tange à sua convergência as Normas Internacionais para o Setor Público.

1.2.2 Objetivos Específicos

- Conhecer as principais leis que influenciaram a mudança de padrões contábeis
- Apontar os órgãos e os instrumentos regulatórios da convergência para os padrões internacionais.
- Demonstrar as principais mudanças na contabilidade pública no Brasil

1.3 Justificativa

Esta pesquisa é importante, pois a convergência da contabilidade pública objetiva uma maior transparência na administração salientando o aspecto patrimonial sem desfazer a relevância do aspecto orçamentário.

Na visão de Silva (2011, p. 355), “a edição dos Princípios de Contabilidade sob a perspectiva do setor público e das Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público representa uma nova etapa da Contabilidade Pública”.

Ademais esse processo vai de encontro aos preceitos preconizados deste a Constituição Federal de 88 e reforçado na vertente da nova gestão pública.

1.4 Problema

Em que medida a contabilidade pública no Brasil tem realizado adaptações no sentido de se adequar às normas internacionais de contabilidade?

1.5 Metodologia

O estudo constitui de uma pesquisa descritiva e explicativa na medida em que propõe conhecer as principais mudanças da contabilidade pública devido a convergência a padrões internacionais.

Quanto aos procedimentos técnicos é muito parecida com a pesquisa bibliográfica, a diferença segundo Gil (2002) está na natureza das fontes. Além de analisar os documentos, existem também aqueles que já foram processados, mas podem receber outras interpretações, como relatórios de empresas, tabelas etc.

Vale ressaltar que a pesquisa explicativa no que se refere aos objetivos é aquela que identifica os fatores que determinam ou que contribuem. É uma forma que mais aprofunda no conhecimento da realidade, porque explica a razão, o porquê das coisas. Portanto ao relacionar-se aos procedimentos técnicos que se determina um objeto de estudo, selecionam-se as variáveis que seriam capazes de influenciá-lo, definem-se as formas de controle e de observação dos efeitos que a variável produz no objeto. (GIL, 2002)

A realização deste estudo seguiu as seguintes etapas: pesquisa bibliográfica descritiva e explicativa conforme mencionado acima

Os estudos serão divididos em tópicos e subtópicos, resumidos a seguir:

- Primeiro tópico contextualiza a estrutura da Administração Pública no Brasil e a Contabilidade Pública, apresenta as Leis da Administração Financeira e demonstra os instrumentos utilizados para formalização e a operacionalização. Contábil ao padrão internacional
- Segundo tópico fala da Importância da Adequação às Normas Internacionais De Contabilidade no Setor Público do Brasil.
- Terceiro tópico apresenta as considerações finais acerca deste estudo.

2 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Este tópico busca demonstrar a estrutura da Administração Pública no Brasil e contextualiza a Contabilidade Pública e apresentar as Leis da Administração Financeira neste universo.

2.1 Princípios da Administração Pública

A busca pela qualidade da Administração Pública remete aos princípios constitucionais atribuídos à ela, em particular os de economicidade, eficácia, efetividade e transparência. Os princípios administrativos, conforme Carvalho Filho (2015), consistem nos postulados fundamentais que orientam a conduta da Administração Pública, se colocando como cânones pré-normativos e que, portanto, orientam as normas que a ela se referem e validam a atuação administrativa. Os princípios da publicidade e da eficiência, relevantes a este estudo são denominados “expressos” o que indica que gozam menção constitucional, especificamente no art. 37 da CF/88 (BRASIL,1988). A saber:

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência (...)

O princípio da publicidade indica Carvalho Filho (2015), está em dar, aos atos da Administração, transparência na forma da mais ampla divulgação possível entre os administrados, de modo que eles possam realizar controle da legitimidade, legalidade e eficiência da conduta ou atos administrativos. Ademais, esse princípio é reforçado pelo direito a informação, constante do art. 5º da CF/88 (BRASIL, 1988), e pelo direito de acesso à informação, conforme o art. 37 do mesmo dispositivo legal, com as devidas restrições, indicadas no art. 23.

É congruente, por conseguinte, a Lei de Acesso à informação (LAI), de 12.527, de 18/11/2011 (BRASIL, 2011), que incide sobre todos os entes federativos brasileiros e é responsável por concretizar tais direitos via regulação das maneiras como o acesso se realiza e as forma de publicidade. Estas podem ser denominadas “transparência ativa”, com informações transmitidas ex officio pela Administração, e “transparência passiva”, pela formulação de postulação pelo interessado ao órgão detentor da informação. A publicidade, outrossim, é reconhecida ora como requisito de validade dos atos administrativos, ora como

fator de eficácia, de modo não excludente, já que é crucial para que eles produzam os efeitos jurídicos almejados (CARVALHO FILHO,2015).

O princípio da eficiência, por sua vez, foi acrescentado pela EC nº 19/1998, no cenário de reforma do Estado, significando “qualidade do serviço prestado (CARVALHO FILHO, 2015). Assim o referido princípio faz com que a Administração e seus agentes estabeleçam obrigações com os usuários dos serviços que prestam interna e externamente, embasados no alcance de graus elevados de produtividade e economicidade, com a redução dos desperdícios de recursos públicos e a execução dos serviços com qualidade, celeridade, presteza, desburocratização e flexibilização está, portanto, conectado à modernização tecnológica e reestruturação de funções, congruente à corrente gerencialista (CARVALHO FLHO, 2015).

Adicionalmente aos princípios constitucionais, a administração pública brasileira tem passado por transformações significativas, influenciada pelos fundamentos da Nova Gestão Pública (NGP), notadamente no que tange as dimensões “descentralização”, “contratualização”, “controle social,” transparência, “ênfase no cidadão-cliente” e accountability, todas elas elencadas no Plano Diretor de Reforma do Aparelho do Estado Brasileiro (PDRAE), publicado em 1995 (BRASIL, 1995).

Nessa perspectiva, a convergência da contabilidade pública às normas internacionais do setor publico, além de relevante para promoção da gestão pública de qualidade, guarda estreita relação com o princípio da publicidade, além daqueles relativos à legalidade, impessoalidade, moralidade e razoabilidade.

2.2 A Estrutura da Administração Pública

O Estado executa ações por intermédio de um de órgãos, agentes e pessoas jurídicas que compõem a Administração Pública, no qual possui poder de legislar, tributar fiscalizar e regulamentar visando sempre um serviço público efetivo. Devendo ter um controle rigoroso dos recursos arrecadados, que, em geral, são escassos e limitados para cumprir todas as obrigações do Estado frente à demandas da sociedade.

A administração pública visa tornar as instituições do setor público mais eficiente, eficazes e responsáveis na prestação de contas e no oferecimento de bens e serviços a sociedade.

Em geral as definições literárias descrevem que o Estado está relacionado com o povo, território e soberania. Segundo Silva (2009a, p. 101), O Estado é uma ordenação soberana essencial à regulamentação global das relações sociais entre os membros de um dado território.

Para Maluf (2008, p. 20), “não há nem pode haver uma definição de Estado que seja geralmente aceita. As definições são pontos de vista de cada doutrina, de cada autor. Em cada definição se espelha uma doutrina”.

Avançando na análise das definições doutrinárias para os conceitos gerais o autor Meirelles descreve o Estado de forma completa e com riqueza de detalhes:

Do ponto de vista sociológico, é corporação territorial dotada de um poder de mando originário; sob o aspecto político, é comunidade de homens, fixada sobre um território, com potestade superior de ação, de mando e de coerção; sob o prisma constitucional, é pessoa jurídica territorial soberana; na conceituação do nosso Código Civil, é pessoa jurídica de Direito Público Interno (artigo 41, I). Como ente personalizado, o Estado tanto pode atuar no campo do Direito Público como no do Direito Privado, mantendo sempre sua única personalidade de Direito Público, pois a teoria da dupla personalidade do Estado acha-se definitivamente superada. (MEIRELLES, 2009, p.60)

Segundo Azambuja (1998, p. 2) o Estado é definido como uma sociedade, que constitui-se de um grupo de indivíduos unidos e organizados com fim de realizar um objetivo comum denominado assim uma sociedade política, determinada por normas de Direito positivo, é hierarquizada na forma de governantes e governados e com finalidade própria, com intuito de promover o bem público.

A essência dos dois autores Meirelles (2009) e Azambuja (1998) converge quando define o Estado como uma sociedade organizada que visa a promoção do bem público, o Estado desempenha uma série de funções administrativas e a gestão dos recursos

arrecadados, que em geral são escassos e não atendem todas as necessidades da sociedade. Diante do cenário faz-se necessário o rigoroso controle sobre os recursos públicos.

Conforme o art. 2º da Constituição Federal de 1988 o Estado é formado pela união dos três poderes de diferentes áreas e funções específicas: Legislativo, Executivo e Judiciário. A divisão de poderes do Estado foi proposta pelo filósofo Montesquieu, no art. 44 da Constituição Federal de 1988, o Poder Legislativo “é exercido pelo Congresso Nacional, que se compõe da Câmara dos Deputados e do Senado Federal.” Com a função de elaborar a legislação que rege a sociedade. “O Poder Executivo é exercido pelo Presidente da República, auxiliado pelos Ministros de Estado” conforme dispõe o art. 76 da Constituição Federal de 1988. No poder executivo, a função do Estado é transformar a norma em ato. O Poder Judiciário, segundo o art. 92 da Constituição Federal de 1988, é composto pelos seguintes órgãos: Supremo Tribunal Federal; Conselho Nacional de Justiça; Superior Tribunal de Justiça; Tribunais Regionais Federais e Juízes Federais; Tribunais e Juízes do Trabalho; Tribunais e Juízes Eleitorais; Tribunais e Juízes Militares; Tribunais e Juízes dos Estados e do Distrito Federal e Territórios. A função Judiciária do Estado é resolver os litígios gerados pela aplicação da Lei.

Conforme Moraes (2004), cada poder possui suas funções típicas e atípicas. No poder legislativo, por exemplo, as funções de legislar e de fiscalizar são típicas e a função de administrar e julgar são consideradas atípicas. Já no Poder Executivo, observa-se que a função típica é administrar o patrimônio público e como função atípica editar normas e julgar. No poder Judiciário, apresenta como função típica, a jurisdicional, ou seja, julgar. Como funções atípicas do Judiciário, as de natureza administrativa e as de natureza legislativa.

Ao tratar as funções atípicas do Estado Moraes (2004) afirma que cada um dos três poderes, isoladamente, sem a integração dos outros, não expressa o poder do Estado.

O art. 1º da Constituição Federal de 1998 “A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito [...]”.

No art. 18 discorre sobre a organização político-administrativa do Estado, a saber: “[...] a organização político-administrativa da República Federativa do Brasil

compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição”. O Decreto Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, em seu art. 4º, apresenta a composição da Administração Pública Federal:

Art. 4º A Administração Federal compreende:

I - A Administração Direta, que se constitui dos serviços integrados na estrutura administrativa da Presidência da República e dos Ministérios.

II - A Administração Indireta, que compreende as seguintes categorias de entidades, dotadas de personalidade jurídica própria:

- a) Autarquias;
- b) Empresas Públicas;
- c) Sociedades de Economia Mista.
- d) fundações públicas.

De acordo com o art. 5º do Decreto Lei nº 200/67 as entidades que compõe a Administração Pública indireta, são definidas da seguinte forma:

As autarquias são pessoas jurídicas de direito público, criadas por lei específica que dispõem de patrimônio próprio e receita própria que realizam atividades típicas do Estado, própria, para executar atividades típicas da Administração Pública, que requeiram, para seu melhor funcionamento, gestão administrativa e financeira descentralizada.

Conforme Medeiros (2009) as Empresas Públicas são entidades dotadas de personalidade jurídica de direito privado, integrante da administração indireta com patrimônio criado por lei para a exploração de atividade administrada exclusivamente pelo poder público, instituída por um ente estatal, com a finalidade prevista em lei e de propriedade única do Estado. A finalidade pode ser de atividade econômica ou de prestação de serviços públicos. Quanto ao capital, difere-se da sociedade de economia mista porquanto nestas, ainda que a titularidade seja igualmente do poder público, o capital social é dividido também entre particulares, que adquirem suas quotas por meios da compra de ações.

As Sociedades de Economia Mistas Entidade são dotadas de personalidade jurídica de direito privado, criadas por lei para a exploração de atividade econômica, sob a forma de sociedade anônima, cujas ações com direito a voto pertençam em sua maioria à União ou a entidade da Administração Indireta, diferem das empresas públicas, tendo em vista que nestas o capital é 100% público.

Fundação Pública é personalidade jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, criada em virtude de autorização legislativa, para o desenvolvimento de atividades que não exijam execução por órgãos ou entidades de direito público, com autonomia administrativa, patrimônio próprio gerido pelos respectivos órgãos de direção, e funcionamento custeado por recursos da União e de outras fontes.

A organização do Estado compreende também um conjunto de atividades exercidas por órgãos, agentes e pessoas jurídicas que desempenham funções buscando o meio mais eficiente e econômico de realizá-las, visando à satisfação das necessidades coletivas, o conjunto destas atividades denomina-se Administração Pública.

Segundo Ulbra (2009) a contabilidade é um importante instrumento para fornecer dados e informações assertivas para que o gestor possa embasar suas escolhas e decisões, por meio de relatórios das demonstrações contábeis.

2.3 Contabilidade Pública

A Contabilidade Pública é o ramo da Ciência Contábil que aplica na administração pública as técnicas de registro dos atos e fatos administrativos, apurando resultados e elaborando relatórios periódicos, levando em conta as normas de Direito Financeiro os princípios gerais de finanças públicas e os princípios de contabilidade.

Segundo Cruz (1989, p.10), a “Contabilidade Pública é a ciência que estuda, controla e demonstra a programação e a execução orçamentária, financeira e patrimonial das instituições de direito público”.

Silva (2009, p.196) afirma que o campo da Contabilidade Pública não está restrito às instituições de direito público, “mas também à administração indireta, nela incluídas as estatais e todos os problemas advindos de suas atividades vinculadas em alguns aspectos às normas do setor público”.

Conforme Castro (2013) “[...] a contabilidade caracteriza-se por um conjunto de procedimentos ordenados e concretos aplicáveis na busca do seu objetivo específico que é a informação.” As entidades governamentais, tais quais as organizações privadas,

movimentam seu patrimônio diariamente, demandando acompanhamento, registro e controle, com o intuito de verificar se seus objetivos vêm sendo atingidos, e também para que a sociedade possa saber se os recursos públicos vêm sendo diligentemente administrados, representando a parte mais segura das informações produzidas na entidade sendo um instrumento para subsidiar os dirigentes dando transparência a sociedade garantindo fidedignidade aos órgãos de controle interno e externo.

Conforme disposto nas Normas Brasileiras de Contabilidade aplicada ao Setor Público - NBCT 16.1, a Contabilidade Pública é aplicada integralmente para Administração Pública Direta (União, Estados, Distrito Federal - DF e municípios, seus órgãos e fundos especiais), Administração Pública Indireta: Fundações Públicas e Autarquias (inclusive conselhos profissionais: CFC, CRA, CRC etc.), Empresas públicas e Sociedades de Economia Mista que se enquadrem no conceito de empresa estatal dependente, Serviços Sociais (SESC, SESI, SEST etc.); Pessoas físicas que recebam subvenção, benefício ou incentivo fiscal ou creditício de órgão público equiparam-se, para efeito contábil, a entidades do setor público.

A Contabilidade Pública é aplicada parcialmente (apenas para registro e posterior prestação de contas dos recursos públicos) para aqueles que recebam verbas públicas de maneira pontual, utilizadas em projetos específicos. As alterações nas normas que disciplinam a contabilidade pública trouxeram uma evolução conceitual no campo de aplicação da contabilidade pública.

A Contabilidade Pública é um instrumento de controle exigido pela Lei n.º 4.320/1964 Platt Neto (2002, p.99), “corresponde ao controle formal da administração pública, visa apurar a legalidade dos atos administrativos do gestor público, além de permitir um levantamento estatístico das contas públicas em nível nacional”.

2.4 A Lei nº 4.320/1964

Conforme Nascimento (2010), a política econômica conseguiu resultados consideráveis na industrial e na infraestrutura no período de governo de Juscelino Kubitschek. Contudo, a entrada de multinacionais no país aliada a escassez de insumos e a elevação das importações elevou o desequilíbrio financeiro e o déficit da balança de pagamentos causou o

retorno do processo inflacionário. Essa situação levou na década de 60 a necessidade de um controle da gestão, das finanças e dos orçamentos públicos. Depois de um longo período de tramitação do projeto de lei, no Congresso Nacional, em 1964, foi publicada a Lei nº 4.320, que estabeleceu normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União dos estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

Com a necessidade de reformar as normas de orçamento público e contabilidade em 1964, foi publicada a Lei nº 4.320, que estabeleceu normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União dos estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Abraham (2015, p.79) destaca a importância da Lei nº 4.320/64:

Pode-se dizer que ela é o ‘Estatuto das Finanças Públicas’. Além de veiculares relevantes princípios financeiros e institutos básicos das finanças públicas, sem ela não seria possível elaborar, executar e controlar os orçamentos públicos. Mais do que isso, apresentou-nos o modelo de orçamento-programa, em cuja execução se pretende políticas públicas de resultados, metas e conquistas.

A Lei 4.320/64, segundo Castro (2010) confirmar o conceito de exercício financeiro além de estabelecer quais demonstrações que deverão ser demonstradas pelas entidades da administração. Mesmo a Lei tratando do orçamentário, financeiro, patrimonial e compensação, o orçamentário foi priorizado, principalmente nas demonstrações contábeis:

Balanco Orçamentário - BO - compara o orçamento aprovado com o executado, Conforme explica Kohama (2006, p.16):

[...] é um quadro de contabilidade com duas seções, em que se distribuem não só as receitas previstas no orçamento, como também as realizadas, e, identicamente, as despesas fixadas e as realizadas, igualando-se as somas opostas com os resultados, o previsto e o realizado, e o déficit ou superávit.

É possível que o usuário da informação, através do BO, verifique todos os elementos de receita e despesa previstos na Lei Orçamentária, assim como os valores executados no exercício, possibilitando uma comparação entre as estimativas iniciais e o ocorrido no período.

Balanço Financeiro - BF- demonstra a receita e a despesa orçamentária, bem como os recebimentos e os pagamentos de natureza extraorçamentária, conjugados com os saldos em espécies provenientes do exercício anterior, e os que transferem para o exercício seguinte. (SLOMSKI, 2003, p.158). Em sumo, possibilita que o usuário verifique os valores de receitas e despesas realizadas das despesas efetivadas, portanto não pagas que estão compensadas com a conta de Restos a Pagar nas receitas extraorçamentárias.

Balanço Patrimonial – BP - demonstra os Ativos e Passivos dando ênfase a parte financeira da não financeira permanente. Essa divisão pretende mostrar o Superávit Financeiro, que é fonte para o orçamento do exercício seguinte. Para Castro (2010, p. 103) a parte financeira é de livre execução, diferentemente da parte Permanente, que só pode ser executada por autorização orçamentária. O demonstrativo é referido por Kohama (2006, p.83) como:

O quadro de contabilidade com duas seções, ativo e passivo, em que se distribuem os elementos do patrimônio público, igualando-se as duas somas com a conta patrimônio líquido (Ativo Real Líquido) no caso da existência de superávit, ou passivo real descoberto, quando houver déficit patrimonial.

Demonstração das Variações Patrimoniais - DVP - demonstra o resultado patrimonial do com destaque no resultado orçamentário. O artigo 104 da Lei n.º 4.320/1964, determina: “a Demonstração das Variações Patrimoniais evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício”. Desta forma, deve transitar na DVP toda e qualquer mudança que ocorrer nos componentes patrimoniais.

Os tópicos dos demais demonstrativos estabelecidos pelo artigo 101 da Lei n.º 4.320/1964, são:

- Demonstração da Receita e Despesa segundo as Categorias Econômicas.
- Despesa – Especificação da Despesa.
- Receita – Especificação da Receita.
- Programa de Trabalho.
- Demonstrativos de Funções, Programas e Subprogramas por Projetos e Atividades.
- Demonstrativos da Despesa por Funções, Programas e Subprogramas, conforme o Vínculo com os Recursos.

- Demonstrativo da Despesa por Órgãos e Funções.
- Comparativo da Receita Orçada com a Arrecadada.
- Comparativo da Despesa Autorizada com a Realizada.
- Demonstração da Dívida Fundada Interna (e Externa).
- Demonstração da Dívida Flutuante.
- Demonstração dos Fluxos de Caixa.
- Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido.
- Demonstração do Resultado Econômico.

No anexo I segue o quadro com a síntese dos conteúdos dos demonstrativos citados acima da Lei n.º 4.320/1964.

O número de balanços e demonstrativos estabelecidos na Lei n.º 4.320/1964 conforme Platt Neto (2010) possibilita análise tanto no âmbito de cada demonstrativo, quanto entre dois ou mais e alcançando um maior período.

A Lei n.º 4.320/1964 do artigo 83 a 106 dispõe sobre a contabilidade governamental, com preceitos a serem observados pelos entes da Federação, os demais artigos anteriores tratam as despesas e receitas com conceitos orçamentais. Um marco fundamental em matéria de contabilidade, vigente até hoje, sendo o principal diploma legal da CASP do Brasil.

Outro dispositivo legal fundamental é a Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF tratada a seguir.

2.5 A Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF

A Lei Complementar n.º 101, em 2000, a Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF, estabelece normas de finanças públicas direcionadas a responsabilidade na gestão fiscal, tendo o objetivo definir limites para o endividamento público e as despesas com pessoal, além de ampliar a transparência da gestão fiscal.

Conforme Nascimento e Debus (2002, p.6-7), quatro foram às referências utilizadas para a elaboração da LRF dos quais as seguintes características:

- i) “Fiscal Transparency”: transparência dos atos, planejamento, publicidade, prestação das contas e emissão de relatórios fiscais;
- ii) Tratado de Maastricht: critérios para verificação da sustentação financeira, estados membros gerem suas políticas com razoável independência, contudo, convergindo para critérios acordados, existência de sistema de metas e punições e os estados são responsáveis por suas políticas orçamentárias, porém subordinadas às disposições superiores do tratado;
- iii) “Budget Enforcement Act”: regula apenas o Governo Federal; Congresso fixa metas de superávit e mecanismos de controle; limitação de empenho para garantir alcance de metas e ato que gere acréscimo de despesas deve ser compensado pela redução de despesas ou elevação de receitas; e
- iv) “Fiscal Responsibility Act”: Congresso fixa princípios e requer transparência do Executivo, busca redução da dívida pública a níveis prudentes, procura gerenciar os riscos fiscais e considera perigosa a perda de credibilidade pelo não cumprimento de metas.

A Lei de Responsabilidade Fiscal trata da escrituração e define consolidação das contas nacionais, pela STN, com intuito de obter o controle das contas e o saneamento do setor público.

É previsto na LRF, no artigo 50, as regras para a escrituração das contas públicas, possibilitando maior autonomia e funcionalidade à Contabilidade Pública.

Art. 50. Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes:

I – a disponibilidade de caixa constará de registro próprio, de modo que os recursos vinculados a órgão, fundo ou despesa obrigatória fiquem identificados e escriturados de forma individualizada;

II – a despesa e a assunção de compromisso serão registradas segundo o regime de competência, apurando-se, em caráter complementar, o resultado dos fluxos financeiros pelo regime de caixa;

III – as demonstrações contábeis compreenderão, isolada e conjunta mente, as transações e operações de cada órgão, fundo ou entidade da administração direta, autárquica e fundacional, inclusive empresa estatal dependente;

IV – as receitas e despesas previdenciárias serão apresentadas em demonstrativos financeiros e orçamentários específicos;

V – as operações de crédito, as inscrições em Restos a Pagar e as demais formas de financiamento ou assunção de compromissos junto a terceiros, deverão ser escrituradas de modo a evidenciar o montante e a variação da dívida pública no período, detalhando, pelo menos, a natureza e o tipo de credor;

VI – a demonstração das variações patrimoniais dará destaque à origem e ao destino dos recursos provenientes da alienação de ativos (BRASIL, 2000).

Para Souza (2006) a lei fiscal é um dos instrumentos gerados pela União para garantir a durabilidade da ordenação estrutural formada por diversas medidas anteriores. Fonseca *et al.* (2015) destaca que LRF está associadas aos princípios administrativos: o

planejamento, a transparência, o controle e a responsabilização, esse são norteadores pois é por meio do planejamento e do controle que os administradores obtêm informações para a tomada de decisões, condizente aos princípios de transparência e responsabilização, sendo estes fundamentais para seguir o que estabelece a LRF.

No quadro 1 podemos verificar as vantagens e desvantagens do uso da Lei da Responsabilidade Fiscal:

Quadro 1 - Vantagens e desvantagens da Lei de Responsabilidade Fiscal

| Vantagens | Desvantagens |
|---|---|
| <ul style="list-style-type: none"> • Informações sobre as contas públicas de qualidade; • Maior comprometimento dos gestores; • Inovação; • Transparência nas contas públicas; • Participação popular; • Punição às entidades e aos maus administradores. | <ul style="list-style-type: none"> • Ainda não há uma grande divulgação sobre a possibilidade da participação popular. • O acesso a internet ainda não é universal, além das audiências públicas, deveria existir um outro meio de consulta às contas públicas. |

Fonte: Martins (2010, p.19)

A LRF obriga que as finanças sejam demonstradas de forma detalhada ao tribunal de contas da União, do Estado e dos municípios, sendo que a função desses órgãos em é o de aprovar ou não gastos.

Conforme Chaves (2013, p.27) se o governante gastar além dos limites estipulados na sua despesa, terá que:

[...] tomar providências para se enquadrar, no prazo de oito meses. Mas, se depois disso, continuarem a existir excessos, ele sofrerá penalidades. Pela LRF ainda são definidos mecanismos adicionais de controle das finanças públicas em anos de eleição. A lei impõe restrições adicionais para controle das contas públicas em anos de eleição, com destaque para o seguinte: fica impedida a contratação de operações de crédito por antecipação de receita orçamentária (ARO); é proibido ao governante contrair despesa que não possa ser paga no mesmo ano. A despesa só pode ser transferida para o ano seguinte se houver disponibilidade de caixa; e é proibida qualquer ação que provoque aumento da despesa de pessoal nos Poderes Legislativo e Executivo nos 180 dias anteriores ao final da legislatura ou mandato dos chefes do Poder Executivo.

Compreende-se que a LRF veio como um limitador de gastos, tanto pessoal como no ambiente administrativo e contribuindo para a evolução formal da transparência na gestão da CASP no Brasil. Portanto, a sua eficácia dependerá de uma ação da fiscalização e de seu cumprimento pelos órgãos que obtém controle (SACRAMENTO; PINHO, 2007).

2.6 Contabilidade Aplicada ao Setor Público - CASP

A reforma da Contabilidade Aplicada ao Setor Público – CASP teve início, em 2008, com a publicação da Portaria MF nº 184 do Ministério da Fazenda, momento a partir do qual, iniciou-se o processo de convergência aos padrões internacionais da contabilidade, com objetivo, segundo Castro (2013), de aproximar as regras da contabilidade do setor público no Brasil com as da contabilidade empresarial, focando como objeto de ambas o patrimônio, preservando no entanto às particularidades da legislação e do orçamento público no Brasil

Podem-se observar quatro grandes marcos na evolução da contabilidade do setor público brasileiro, de acordo com Dagostim (2006, p.30-31):

[...] a edição do Código de Contabilidade do setor público de 1922, que sistematizou e padronizou os registros contabilísticos; em 1964 a publicação da Lei nº 4.320, principal diploma legal, que consagrou a contabilidade do setor público como um ramo da contabilidade geral; em 1987, a implantação do SIAFI, no qual o governo central automatizou os lançamentos contabilísticos, fornecendo informações gerenciais em tempo real; e, por último, a reforma da CASP que está em processo de implementação alinhadas às IPSAS, e trata a contabilidade como ciência com foco no patrimônio público.

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público – CASP no Brasil vem sendo normalizada, pela Lei nº 4.320/1964 voltada para o controle e execução do orçamento. As novas demandas sociais requerem novos padrões de informação desenvolvida pela Contabilidade do setor público sendo mais transparente. O nível de desenvolvimento ou chamado o “estado da arte”, o termo utilizado por Iudícibus (2010), a CASP no Brasil pode ser compreendido a partir de varias acontecimento que surgiram da evolução na gestão da administração pública.

É importante reconhecer que raramente o “estado da arte” se adianta muito em relação ao grau de desenvolvimento econômico, institucional e social das sociedades analisadas, em cada época. O grau de desenvolvimento das teorias contábeis e de suas práticas está diretamente associado, na maioria

das vezes, ao grau de desenvolvimento comercial, social e institucional das sociedades, cidades ou nações. (IUDÍCIBUS, 2010, p. 16)

Segundo Filho e Machado (2012) a pesquisa contábil, direcionada pela metodologia institucional e social, trata a Contabilidade de maneira interligada ao contexto em que está inserido. A gestão da administração com o decorrer do tempo passou por reformas e abordagens atribuindo características na maneira de gerir o Estado pela administração pública, para Mota (2009)

Abordagens que norteiam a administração pública segundo Filippim, Rossetto e Rossetto (2010) são a patrimonialista, a burocrática e a Nova Administração Pública - NAP ou Nova Gestão Pública - NGP. As características de cada uma das abordagens e seu contexto podem ser observadas no quadro 2.

Quadro 2 - Na construção das abordagens da administração pública suas características e o contexto histórico

Continuação

| ABORDAGEM | CARACTERÍSTICAS | CONTEXTO HISTÓRICO |
|---|--|---|
| Patrimonialista (1500–1930) | <ul style="list-style-type: none"> • Lealdade pessoal à figura do mandatário. • Favoritismo e critérios pessoais na distribuição de cargos e benesses públicas. • Personalismo: predominância da vontade pessoal do mandatário. • Clientelismo e assistencialismo mantendo a população dependente de ações esporádicas e Improviso: ação realizada sem planejamento prévio. | Brasil Colônia (1500–1822), Império (1822–1889) e República Velha (1889–1930): pautado pelo centralismo e pelo absolutismo. As funções eram concessões feitas a particulares pelo Estado, reinando a troca de favores. |
| Burocrática (1930–início dos anos 1990) | <ul style="list-style-type: none"> • Centralização da tomada de decisão e dos controles e Padronização dos processos e procedimentos. • Formalismo: ação mediante normas pré-estabelecidas. • Impessoalidade: tratamento igual para todos. <p>Hierarquização: divisão e escalonamento do trabalho.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Legalismo: obediência restrita às leis e aos estatutos. • Disciplina e Foco nos controles. • Especialização do serviço. • Departamentalização rígida. | Por força da opinião e crítica pública, o governo Vargas, na em 1930, propôs a 1ª reforma administrativa, inspirada no serviço público britânico, na qual o favoritismo era substituído pela meritocracia. Porém, em 1945, após a deposição de Vargas, a reforma perde a importância até então atribuída, sendo que as manipulações clientelistas e eleitoreiras tornam-se suscetíveis novamente. |
| NGP (início nos anos 1990–atual) | <ul style="list-style-type: none"> • Eficácia: fazer a coisa certa; aquilo que atenda aos propósitos da organização pública e do atendimento ao cidadão. • Efetividade: fazer a coisa certa com responsabilidade social. | O modelo burocrático tornou a burocracia um fim em si mesmo, não conseguindo superar o patrimonialismo. Assim, surge a NGP, calcada |

Conclusão

| ABORDAGEM | CARACTERÍSTICAS | CONTEXTO HISTÓRICO |
|-----------------------------------|--|--|
| NGP (início nos anos 1990– atual) | <ul style="list-style-type: none"> • Criar e manter mecanismos de participação do cidadão e Ética. • Dar transparência ao planejamento e ações da administração pública. • Gestão de políticas públicas e responsável dos recursos públicos. • Inovação: busca constante de soluções inovadoras. • Avaliação sistemática da gestão pública (interna e externa) e do alcance das políticas públicas. • Arranjos em rede: integração de projetos, de ações, de instituições e de pessoas. • Elaboração, gestão e avaliação de planejamento estratégico participativo. • Gestão do entorno político. • Foco nas necessidades do cidadão. • Visão de longo prazo. • Compromisso com a gestão pública: seriedade e compromisso com a dimensão valorativa. • Gestão de pessoas e do conhecimento da organização pública. | no controle dos gastos públicos, uso de informações administrativas, satisfação do interesse público, sendo o Estado entendido como agente para o desenvolvimento. |

Fonte: adaptada de Filippim et al. (2010).

A Constituição de 1934 foi marco na mudança da administração pública patrimonialista à burocrática. O artigo 37 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 determinou os princípios constitucionais da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência na administração pública.

De acordo com Sano e Abrucio (2008), a propagação de princípios da NGP nasceu devida a ineficiência detectada na abordagem burocrática na qual dificultava flexibilidade na gestão e a responsabilização da administração pública. A NGP visa obter eficiência gerencial na construção de uma gestão pública para os cidadãos.

Yamamoto (1999) destaca o papel importante que a contabilidade tem na NGP e o propósito da adesão do regime de competência no aumento da transparência, da eficiência e da eficácia. Galera e Bolívar (2007) afirma que com implantação da NGP novas necessidades de informações surgem na tomada de decisão pelos gestores governamentais. E a solução para essa demanda condiz com os estudos realizados IFAC, que envolve o projeto

para compatibilização contábil internacional, já que convergência das normas no setor público forma parte de um conjunto mais extenso de alterações sugeridas pela NGP.

A IFAC, com o amparo da IPSASB, publica IPSAS e defende a transparência, a *accountability* e a comparabilidade das demonstrações contábeis, porem a Estrutura Conceitual relativo às entidades do setor público determina que as informações possibilitem a *accountability* e a tomada de decisões pelos usuários (IPSASB, 2015a).

De maneira específica a evolução da CASP alguns eventos que causara mudanças modificações na contabilidade das empresas privadas influenciando indiretamente, algumas modificações na contabilidade do setor público. Outro ponto a destacar referente à evolução da CASP, que de certa forma explica as características do modelo e das práticas contábeis baseadas atos normativos é o sistema jurídico nacional. No contexto histórico Lima (2006) defende a contabilidade em quatro etapas da sua evolução, conforme quadro 3:

Quadro 3 - Evolução da contabilidade

| Período | Características |
|-----------------------------------|---|
| Contabilidade do Mundo Antigo | Período que se inicia com a civilização do homem e vai até 1202 da Era Cristã, quando apareceu o Líber Abaci, da autoria Leonardo Fibonacci, o Pisano. |
| Contabilidade do Mundo Medieval | Período que vai de 1202 da Era Cristã até 1494, quando apareceu o <i>Tractatus de Computis et Scripturis</i> (Contabilidade por Partidas Dobradas) de Frei Luca Pacioli, publicado em 1494; enfatizando que à teoria contábil do débito e do crédito corresponde à teoria dos números positivos e negativos, obra que contribui para inserir a contabilidade entre os ramos do conhecimento humano. |
| Contabilidade do Mundo Moderno | Período que vai de 1494 até 1840, com o aparecimento da Obra “ <i>La Contabilità Applicata Alle Amministrazioni Private e Pubbliche</i> ”, da autoria de Francesco Villa, premiada pelo g |
| Contabilidade do Mundo Científico | Período que se inicia em 1840 e continua até os dias de hoje. |

Fonte: Lima (2006, p. 01)

O quadro no anexo II demonstrar os acontecimentos que mudaram a CASP no Brasil considerando a característica *code law* brasileira e o princípio da legalidade, em que a administração pública deve operar de acordo com os princípios legais em um estado de

direito. A Figura 1 resume alguns dos principais fatos que tem influência direta ou indireta na evolução histórica da contabilidade pública no Brasil:

Figura 1 - Evolução da Contabilidade Pública e Gestão Fiscal no Brasil.



Fonte: Adaptada da - STN (2013)

No próximo sub-topico tratará das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - IPSAS que são diretrizes no preparo e na apresentação de demonstrações contábeis para entidades do setor público.

2.7 As Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público - IPSAS

A internacionalização da contabilidade aplicada ao setor público teve seu começo, em 1977, com a criação do *International Federation of Accountants* - IFAC. Para Gama, Duque e Almeida (2014), o IFAC aconteceu em duas fases de 1996 a 2002 aonde importou normas contábeis e relatórios financeiros do setor privado, a partir de 2003 direcionou para questões exclusivas do setor público, como tributos e orçamento visando melhorar a qualidade dos relatórios financeiros do Setor Público, levando em consideração

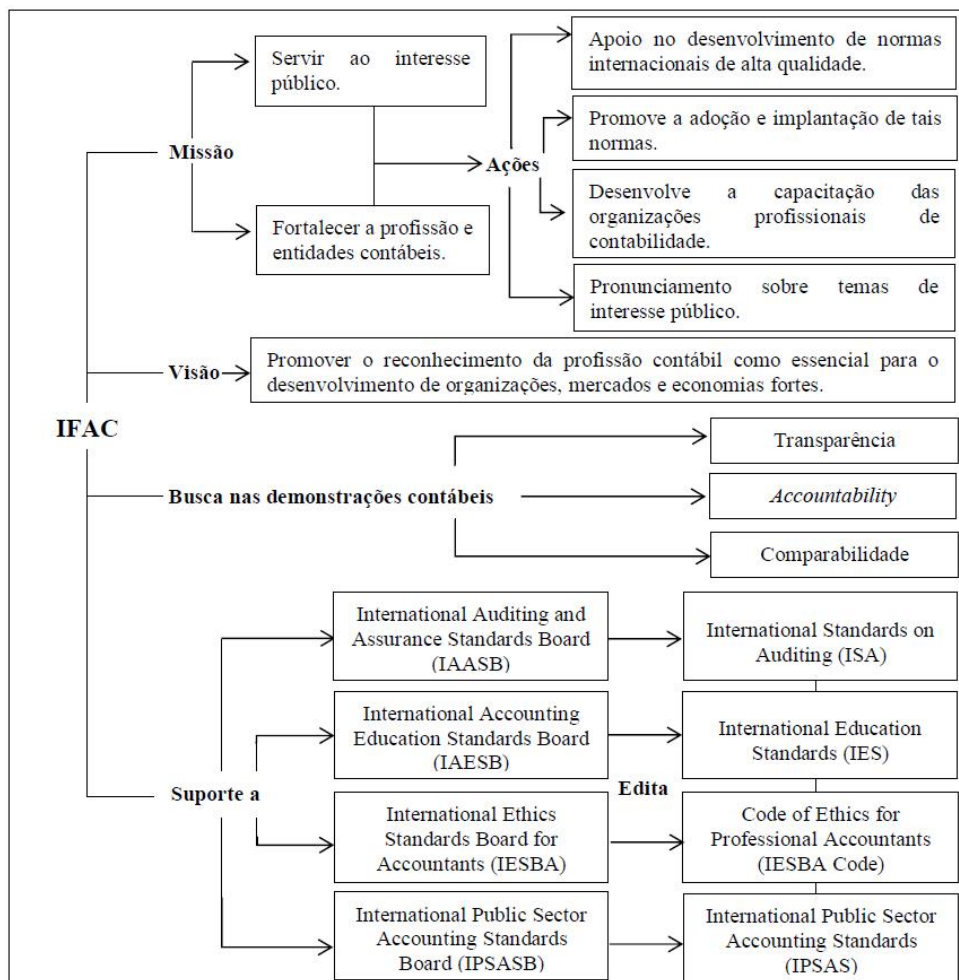
avaliação de decisões, pelos gestores públicos de alocação de recursos aumentando a transparência e a responsabilização.

Conforme apresentada em seu ato construtivo a missão do IFAC é:

“servir ao interesse público, fortalecer a profissão contábil ao redor do mundo e contribuir para o desenvolvimento de economias internacionais fortes pelo estabelecimento e pela promoção da adesão a normas profissionais de alta qualidade, estimulando a convergência internacional a essas normas, e pronunciando-se sobre temas de interesse público onde o conhecimento especializado da profissão tem o mais alto grau de relevância.” (IFAC, 2010).

A figura 2 é um resumo do IFAC demonstrando missão, visão, atributos nas demonstrações contábeis e conselhos independentes.

Figura 2 - IFAC: missão, visão, atributos nas demonstrações contábeis e conselhos independentes.



Fonte: adaptada da IFAC (n.d.) e do IPSASB (2016a) *apud* (SASSO, 2016 p.82)

O IFAC edita as IPSAS que têm como finalidade determinar normas gerais de reconhecimento, mensurar, apresentar e divulgar os requisitos em matéria de transações e eventos nas demonstrações financeiras de finalidades gerais.

“As IPSAS são as normas internacionais, em níveis globais, de alta qualidade para a preparação de demonstrações contábeis por entidades do Setor Público. A tradução dessas Normas para o português, trabalho conduzido pelo Comitê Gestor da Convergência no Brasil, é um produto da ação conjunta do CFC com o Instituto dos Auditores Independente do Brasil (Ibracon), que são os tradutores oficiais, no Brasil, das Normas Internacionais editadas pela IFAC e, representa o coroamento dos esforços e ações realizadas pelo CFC com a cooperação técnica da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), por meio da sua Subsecretaria de Contabilidade, na busca da adoção, no Brasil, do novo modelo de Contabilidade Patrimonial, bem como da convergência das normas contábeis brasileiras aos padrões internacionais.” (CARNEIRO, 2010, p.1)

IFAC emprega metodologia na emissão de normas do setor público IPSAS com base nos padrões aplicados ao setor empresarial, emitidos pelo IASB – *International Accounting Standards Board* (Comitê de Normas Internacionais de Contabilidade), ou seja, inspira-se nas IFRS (STN, 2012).

De acordo com Santos e Almeida (2012), “as Normas Internacionais de Contabilidade direcionadas para atender as finalidades do Setor Público são editadas pelo *International Public Sector Accounting Standards Board - IPSASB*, tendo como base nas Normas Internacionais do *International Accounting Standards Board - IASB* voltadas ao Setor Privado”, sendo assim de competência do IFAC a emissão das IPSAS que versam sobre os seguintes aspectos conforme quadro 4:

Quadro 4 - Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público

Continuação

| NORMA | TÍTULO |
|--------------|---|
| IPSAS 1 | Apresentação das Demonstrações Contábeis |
| IPSAS 2 | Demonstração dos Fluxos de Caixa |
| IPSAS 3 | Políticas Contábeis, Mudança nas Estimativa e Retificação de Erro |
| IPSAS 4 | Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis |
| IPSAS 5 | Custos de Empréstimos |
| IPSAS 6 | Demonstrações Consolidadas e Separadas |
| IPSAS 7 | Investimento em Coligada e em Controlada |
| IPSAS 8 | Empreendimento Controlado em Conjunto (<i>joint venture</i>) |
| IPSAS 9 | Receita de Transação com Contraprestação |

Conclusão

| NORMA | TÍTULO |
|--------------|---|
| IPSAS 10 | Contabilidade e Evidenciação em Economia Altamente Inflacionária |
| IPSAS 11 | Contratos de Construção |
| IPSAS 12 | Estoques |
| IPSAS 13 | Operações de Arrendamento Mercantil |
| IPSAS 14 | Evento Subsequente |
| IPSAS 15 | Instrumentos Financeiros: Divulgação e Apresentação |
| IPSAS 16 | Propriedade para Investimento |
| IPSAS 17 | Ativo Imobilizado |
| IPSAS 18 | Informações por Segmento |
| IPSAS 19 | Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes |
| IPSAS 20 | Divulgação sobre Partes Relacionadas |
| IPSAS 21 | Redução ao Valor Recuperável de Ativo Não Gerador de Caixa |
| IPSAS 22 | Divulgação de Informação Financeira Sobre o Setor do Governo Geral |
| IPSAS 23 | Receita de Transações sem Contraprestação (Tributos e Transferências) |
| IPSAS 24 | Apresentação da Informação Orçamentária nas Demonstrações Contábeis |
| IPSAS 25 | Benefícios a Empregados |
| IPSAS 26 | Redução ao Valor Recuperável de Ativo Gerador de Caixa |
| IPSAS 27 | Ativo Biológico e Produto Agrícola |
| IPSAS 28 | Instrumentos Financeiros: Apresentação |
| IPSAS 29 | Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração |
| IPSAS 30 | Instrumentos Financeiros: Evidenciação |
| IPSAS 31 | Ativo Intangível |
| IPSAS 32 | Acordos de Concessão de Serviços: Concedente |
| IPSAS 33 | Adoção do Regime de Competência pela Primeira Vez |
| IPSAS 34 | Demonstrações Contábeis Separadas |
| IPSAS 35 | Demonstrações Contábeis Consolidadas |
| IPSAS 36 | Investimento em Empreendimento Controlado em Conjunto e <i>Joint Ventures</i> |
| IPSAS 37 | Acordos Conjuntos |
| IPSAS 38 | Divulgação de Participação em Outras Entidades |
| IPSAS 39 | Benefícios a Empregados |

Fonte: Elaborado pela autora com base (SASSO, 2016 p.85)

A tabela no anexo III apresenta as IPSAS publicadas em 2016 com data de publicação, e revisão, IAS e publicação original por meio do Manual de Pronunciamentos Internacionais de Contabilidade do Setor Público.

As IPSAS são normas que adotam a contabilização pelo regime de competência e de acordo com a edição da IPSAS 39 foi revogada a IPSAS 25, de 2008, que também tratava dos benefícios a empregados de entidades públicas e que não chegou a ser convertida em uma norma nacional.

O fator que estimula a adoção das IPSAS segundo Bellanca e Vandernoot (2013) é a possibilidade da comparabilidade entre os países e as entidades de uma mesma nação diante da mediante a harmonização das normas contábeis. Destacam, ainda, que normas prontas sem a necessidade de gasto para elaboração pode outro ponto de motivação. Para Zeff (2007) tratar do termo comparabilidade na contabilidade é difícil, mesmo sendo demonstrações contábeis da mesma nação.

O STN (2013) aponta algumas Vantagens da implantação das IPSAS na contabilidade pública brasileira:

- Geração de informação útil para a tomada de decisão por parte dos gestores públicos;
- Comparabilidade entre os entes da federação e entre diferentes países;
- Registro e acompanhamento de transações que afetam o patrimônio antes de serem contempladas no orçamento;
- Melhoria no processo de prestação de contas, tanto por parte dos tribunais e órgãos de controle, quanto pela sociedade;
- A implantação de sistema de custos no Setor Público, conforme previsto na LRF;
- Elaboração do Balanço do Setor Público Nacional (consolidação nacional das contas dos entes da Federação), conforme previsto na LRF;
- Racionalização e melhor gestão dos recursos públicos;
- Reconhecimento do profissional contábil no setor público.

Apesar das vantagens na implantação das IPSAS, Bellanca e Vandernoot (2013) apontaram alguns fatores que poderiam desencorajar esta ação. A mudança de regime contábil de caixa para competência, pode desestimular adesão das normas devido o trabalho que o processo gera, tendo ainda o custo com treinamento, consultoria e sistemas informacionais.

Conforme Borges et al. (2010, p. 896). “o regime de competência é considerado mais completo, uma vez que incorpora as funções desempenhadas pelo regime de caixa e acrescenta diversas informações, permitindo análises financeiras, orçamentárias, patrimoniais e de custos” No cenário do setor público brasileiro devem ser observadas as peculiaridades do país, tais como, a extensão e a autonomia política das distintas esferas do governo.

A resistência é algo natural e inevitável, pelo fato de ser uma consequência habitual da implantação dos processos de mudança organizacional. Isso ocorre porque neste processo estão envolvidas pessoas com objetivos individuais, sentimentos, culturas e interesses diversos que afetam diretamente a recepção do processo de mudança (SALES; SILVA, 2007).

Vale ressaltar que o processo de adoção das normas brasileiras de contabilidade provenientes do processo de convergência às IPSAS está em andamento na CASP no Brasil. O termo de cooperação técnica, entre o CFC e a IFAC determina que o CFC atue como tradutor e editor de normas com objetivo de integrar aos padrões internacionais de contabilidade aos padrões nacionais.

Na sequência irá tratar da aplicação das Normas Internacionais no Processo de Harmonização dos Padrões Internacionais considerando as especificações normativas legais brasileiras.

2.8 Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público - NBCASP

Através do Decreto-Lei n. 9.295/46, foi instituído o CFC que entre suas competências tem o papel de orientar, normatizar e fiscalizar as funções da profissão contábil. Em 2004, O CFC criou por meio da Portaria CFC n. 37/04, o Grupo de Estudos para a Área Pública cuja finalidade de acordo com Feijó e Bugarim (2008, p. 80) é de “estudar e propor Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público alinhadas às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público - IPSAS. O CFC, em 2008, visando à modernização e o aperfeiçoamento da gestão pública, publicou Orientações Estratégicas para a CASP no Brasil esse documento conforme Feijó e Bugarim (2008) foi o primeiro passo dado pelo Grupo Assessor - GA do CFC.

O processo é iniciado no Grupo Assessor da Área Pública do CFC com a análise das IPSAS para a adequação dos conteúdos dos normativos internacionais à realidade brasileira. Quando aprovadas, as NBCs TSP convergidas são introduzidas ao MCASP, o GA conta com representantes das três esferas de Governo e da academia.

No intuito de motivar à convergência, em 2008, o CFC publicou as NBC T 16.1 a 16.10 foram aprovadas nas Resoluções CFC nº 1.128 a nº 1.137/2008, e em 2011, a 11ª norma aprovada pela Resolução nº 1.366/2011, a NBC T 16.11. Feijó e Bugarim (2008)

afirmar a importância das 10 primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público -NBC TSP, considerando que as mesmas mudaram as práticas desempenhadas por profissionais de contabilidade. O quadro 5 mostra as normas que foram alteradas pelas Resoluções CFC nº 1.268/2009 e nº 1.437/2013.

Quadro 5 – NBCASP conforme Resoluções CFC nº 1.268/2009 e nº 1.437/2013

| Norma | Título | Objetivo |
|--------------|---|---|
| NBC T 16.1 | Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação. | Estabelece conceitos, objeto e campo de aplicação da contabilidade aplicada ao setor público, o que contribuirá para o entendimento das demais normas. |
| NBC T 16.2 | Patrimônio e sistemas contábeis | Estabelece o conceito de patrimônio público, sua classificação sob o enfoque contábil e o conceito e a estrutura do sistema de in formação contábil. |
| NBC T 16.3 | Planejamento e seus instrumentos sob o enfoque contábil | Estabelece bases para o controle contábil do planejamento desenvolvido pelas entidades do setor público, expresso em planos hierarquicamente interligados. |
| NBC T 16.4 | Transações no setor público | Estabelece conceitos, natureza e tipicidades das transações no setor público. |
| NBC T 16.5 | Registro contábil | Estabelece critérios para o registro contábil dos atos e fatos que afetam ou possam vir a afetar o patrimônio das entidades do setor público. |
| NBC T 16.6 | Demonstrações contábeis | Estabelece as demonstrações contábeis a serem elaboradas e divulgadas pelas entidades do setor público. |
| NBC T 16.7 | Consolidação das demonstrações contábeis | Estabelece conceitos, abrangência e procedimentos para consolidação das demonstrações contábeis no setor público. |
| NBC T 16.8 | Controle interno | Estabelece referências para o controle interno como suporte do sistema de informação contábil, no sentido de minimizar riscos e dar efetividade às informações. |
| NBC T 16.9 | Depreciação, amortização e exaustão | Estabelece critérios e procedimentos para o registro contábil da depreciação, da amortização e da exaustão. |
| NBC T 16.10 | Avaliação e mensuração de ativos e passivos em entidades do setor público | Estabelece critérios e procedimentos para a avaliação e a mensuração de ativos e passivos integrantes do patrimônio de entidades do setor público. |
| NBC T 16.11 | Sistema de informação de custos do setor público | Estabelece a conceituação, o objeto, os objetivos e as regras básicas para mensuração e evidência dos custos no setor público. |

Fonte: Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (CFC, 2012).

Com a edição da Nova Estrutura Conceitual da Contabilidade Pública – NBC TSP EC, a partir de 2017 foram revogadas algumas resoluções do CFC, conforme demonstra o quadro 6.

Quadro 6 - Resoluções revogadas com a NBC TSP EC

| Resolução Revogada | Assunto |
|---|---|
| Resolução CFC n.º 1.111/2007 | Princípios de Contabilidade |
| Resolução CFC n.º 1.282/2010 | Princípios de Contabilidade |
| Resolução CFC n.º 1.367/2011 | Princípios de Contabilidade |
| Resolução CFC n.º 1.128/2008 | NBC T 16.1 - Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação |
| Resolução CFC n.º 1.129/2008 | NBC T 16.2 - Patrimônio e Sistemas Contábeis |
| Resolução CFC n.º 1.130/2008 | NBC T 16.3 – Planejamento |
| Resolução CFC n.º 1.131/2008 | NBC T 16.4 - Transações no Setor Público |
| Resolução CFC n.º 1.132/2008 | NBC T 16.5 - Registro Contábil |
| Parcialmente - Resolução CFC n.º 1.133/2008 | NBC T 16.6 - Demonstrações Contábeis - itens 12(a), 12(b), 12(c), 12(d), 27 e 28. |

Fonte: Nunes e Lima (2017) *apud* Santos (2018, p.44)

O CFC publicou, após aprovação pelo Plenário, no Diário Oficial da União (DOU) em 31/10/2018, as 11 Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP) a serem introduzidas no Manual de Contabilidade Pública Aplicada ao Setor Público (MCASP), produzido pela STN são as seguintes:

- NBC TSP 11 – Apresentação das Demonstrações Contábeis, referente à Ipsas 1 – Presentation of Financial Statements;
- NBC TSP 12 – Demonstração dos Fluxos de Caixa, referente à Ipsas 2 – Cash Flow Statements;
- NBC TSP 13 – Apresentação de Informações Orçamentárias nas Demonstrações Contábeis, referente à Ipsas 24 – Presentation of Budget Information in Financial Statements;
- NBC TSP 14 – Custos de Empréstimos, referente à Ipsas 5 – Borrowing Costs;
- NBC TSP 15 – Benefícios a Empregados, referente à Ipsas 39 – Employee Benefits;
- NBC TSP 16 – Demonstrações Contábeis Separadas, referente à Ipsas 34 – Separate Financial Statements;
- NBC TSP 17 – Demonstrações Contábeis Consolidadas, convergida a partir da Ipsas 35 – Consolidated Financial Statement;
- NBC TSP 18 – Investimento em Coligadas e em Empreendimento Controlado em Conjunto, relativa à Ipsas 36 – Investments in Associates and Joint Ventures;
- NBC TSP 19 – Contratos Conjuntos, baseada na Ipsas 37 – Joint Arrangements;
- NBC TSP 20 – Divulgação de Participações em Outras Entidades, relativa à Ipsas 38 – Disclosure of Interests in Other Entities;

NBC TSP 21 – Combinações no Setor Público, referente à Ipsas 40 – Public Sector Combinations.

(CFC, 2008)

As normas com vigência para 2019 são NBC TSP 11; NBC TSP 12; NBC TSP 13; NBC TSP 14; e NBC TSP 15. As NBC TSP 16; NBC TSP 17; NBC TSP 18; NBC TSP 19; NBC TSP 20; e NBC TSP 21 terão início em 2021. A aprovação destas normas pelo CFC foi publicada DOU 1 de 31.10.2018 com vigência 2019 conforme apresentada no quadro 7.

Quadro 7 - NBC TSP com vigência 2019

Continuação

| Norma | Título | Objetivo |
|--------------|---|---|
| NBC TSP 11 | Apresentação das Demonstrações Contábeis | Estabelece como as demonstrações contábeis das entidades do setor público devem ser apresentadas para assegurar a comparabilidade tanto com as demonstrações contábeis de períodos anteriores da mesma entidade quanto com as de outras entidades, e estabelece exigências gerais para a apresentação dessas demonstrações, diretrizes quanto à sua estrutura e às exigências mínimas para o seu conteúdo. |
| NBC TSP 12 | Demonstração dos Fluxos de Caixa: | Fornece informações acerca das alterações históricas de caixa e equivalentes de caixa da entidade por meio da Demonstração dos Fluxos de Caixa que classifica os fluxos durante o período em fluxos das atividades operacionais, de investimento e de financiamento; a norma deve ser aplicada nas entidades do setor público, a partir de 1º.01.2019 |
| NBC TSP 13 | Apresentação de Informação Orçamentária nas Demonstrações Contábeis | Exige a comparação dos valores orçados com os valores realizados decorrentes da execução do orçamento, a ser incluída nas demonstrações contábeis das entidades do setor público que publicam seu orçamento aprovado, obrigatória ou voluntariamente e, em razão disto, submetem-se à prestação de contas e responsabilização (accountability); a norma deve ser aplicada nas entidades do setor público a partir de 1º.01.2019 |

Conclusão

| Norma | Título | Objetivo |
|--------------|--------------------------|--|
| NBC TSP 14 | Custos de Empréstimos | Estabelece o tratamento contábil dos custos de empréstimos que, de modo geral, exige o reconhecimento imediato de tais custos no resultado do período; de acordo com a referida norma, é permitida, como tratamento alternativo, a capitalização dos custos de empréstimos que são diretamente atribuíveis à aquisição, à construção ou à produção de ativo qualificável; salvo a existência de algum ato normativo em âmbito nacional que estabeleça prazos específicos, essa norma entra em vigor a partir de 1º.01.2019; |
| NBC TSP 15 | Benefícios a Empregados: | Estabelece a contabilização e a divulgação dos benefícios a empregados (compreendendo os ocupantes de cargos, empregos ou funções públicas, civis ou militares, os membros de qualquer dos poderes, os detentores de mandato eletivo e os demais agentes políticos que recebam qualquer espécie remuneratória). Para tanto, requer que a entidade reconheça: - o passivo, quando o empregado prestou o serviço em troca de benefícios a serem pagos no futuro; e- a despesa, quando a entidade se utiliza do benefício econômico proveniente do serviço recebido do empregado em troca de benefícios a esse empregado; Salvo a existência de algum ato normativo em âmbito nacional que estabeleça prazos específicos, essa norma entra em vigor a partir de 1º.01.2019; |

Fonte: Elaborado pela autora com base no MCASP

As mudanças nas NBCASP buscam complementar e aprimorar a contabilidade aplicada ao setor público de forma detalhada e por meio de suas diretrizes. As diversas normas de contabilidade pública exigiram mudanças no MCASP conforme serão tratados no tópico a seguir.

2.9 Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - MCASP

Segundo Castro, Cunha, Scarpin e Francisco (2016), o MCASP incorpora as normas das NBCASP com algumas regras das IPSAS, com a finalidade de padronizar os procedimentos contábeis. Gava (2013) afirma que o MCASP é o primeiro manual direcionado a área pública e de fundamental importância, pois orienta os contadores nas práticas a serem adotadas para a introdução das normas.

A primeira edição do manual foi aprovada pela Portaria Conjunta STN/SOF nº 3 de 2008, e substituído, em 2009, pela segunda edição do MCASP. A STN a publicou, no dia 23 de dezembro de 2016, a 7ª edição MCASP, aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, a estrutura deste manual pode ser observada no quadro 8.

Quadro 8 - MCASP aplicado pela STN

Continuação

| Parte | Título | Tópicos |
|-------|---|--|
| Geral | Contabilidade Aplicada ao Setor Público | Apresenta uma introdução sobre a ciência contábil aplicada ao setor público, sobre o processo de implantação das novas normas e sobre o alcance do MCASP. |
| I | Procedimentos Contábeis Orçamentários | <ul style="list-style-type: none"> • Princípios orçamentários. • Receita orçamentária e Despesa orçamentária. • Fonte/destinação de recursos. |
| II | Procedimentos Contábeis Patrimoniais | <ul style="list-style-type: none"> • Elementos das demonstrações contábeis: Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido, variações patrimoniais aumentativas e diminutivas e o resultado patrimonial. • Mensuração de Ativos e Passivos e Estoques. • Ativo Imobilizado e Ativo Intangível. • Reavaliação, Redução ao Valor Recuperável, Depreciação, Amortização e Exaustão. • Receita de Transações sem Contraprestação. • Receita de Transações com Contraprestação. • Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes. • Reflexo Patrimonial das Despesas de Exercícios Anteriores (DEA). |
| III | Procedimentos Contábeis Específicos | <ul style="list-style-type: none"> • Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (FUNDEB). • Parcerias Público-Privadas (PPP) • Operações de Crédito. • Regime Próprio de Previdência Social (RPPS). • Dívida Ativa e Precatórios em Regime Especial. • Consórcios Públicos. |

Conclusão

| Parte | Título | Tópicos |
|--------------|--|---|
| IV | Plano de Contas Aplicado ao Setor Público | <ul style="list-style-type: none"> • Aspectos gerais do PCASP: conceito, objetivos, competência, alcance e prazos de implantação. • Estrutura do PCASP. |
| V | Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público | <ul style="list-style-type: none"> • Balanço Orçamentário. • Balanço Financeiro. • Balanço Patrimonial. • Demonstrações das Variações Patrimoniais. • Demonstração dos Fluxos de Caixa. • Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido. • Notas Explicativas às DCASP. • Consolidação das Demonstrações Contábeis. |

Fonte: Santos (2018, p.45)

Cabe ressaltar que o MCASP 8ª edição, publicado pelo STN, no dia 19 de dezembro 2018, deve ser adotada pelos Departamentos de Contabilidade dos estados, Distrito Federal, municípios e órgãos da União Municípios brasileiros a partir do exercício financeiro de 2019.

As normas estabelecidas no MCASP aplicam-se, obrigatoriamente, às entidades do setor público: os governos nacional (União), estaduais, DF-Distrito Federal e municipais e seus respectivos poderes (abrangidos os tribunais de contas, as defensorias e o Ministério Público), órgãos, secretarias, departamentos, agências, autarquias, fundações (instituídas e mantidas pelo poder público), fundos, consórcios públicos e outras repartições públicas congêneres das administrações direta e indireta. (STN, 2018)

O MCASP possibilita e determina o registro da aprovação e da execução do orçamento, resgata o objeto da Contabilidade, o patrimônio, além de realizar a convergência aos padrões internacionais, com foco na legislação nacional vigente e os princípios Contábeis.

A publicação da 8ª edição do MCASP, de acordo com a STN, teve sua atualização em decorrência do processo de convergência aos padrões contábeis internacionais incorporação das NBC TSP com reflexos na revisão das seguintes partes:

- Parte II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais - PCP
- Parte III – Procedimentos Contábeis Específicos - PCE
- Parte V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público - DCASP

Importante salientar que o processo está alinhado à estratégia de adoção dos procedimentos contábeis patrimoniais em conformidade com Portaria STN nº 548/2015, apresentada no Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais - PIPCP.

O quadro 9 apresenta a relação de normas brasileira da contabilidade incorporada na 8ª edição do MCASP.

Quadro 9 - Relação das Normas incorporadas e seus reflexos na 8ª edição do MCASP

| Norma Brasileira de Contabilidade | Reflexos na 8ª ed. do MCASP |
|--|--|
| NBC TSP 06 – Propriedade para Investimento | Inclusão de um novo capítulo na Parte II - PCP |
| NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado | Revisão do capítulo já existente na Parte II - PCP |
| NBC TSP 08 – Ativo Intangível | Revisão do capítulo já existente na Parte II - PCP |
| NBC TSP 09 – Redução ao Valor Recuperável de Ativo Não Gerador de Caixa | Revisão do capítulo já existente na Parte II – PCP. Os assuntos foram aglutinados em apenas um capítulo. |
| NBC TSP 10 – Redução ao Valor Recuperável de Ativo Gerador de Caixa | |
| NBC TSP 11 – Apresentação das Demonstrações Contábeis | Revisão da Parte V – DCASP. |
| NBC TSP 12 – Demonstração dos Fluxos de Caixa; | |
| NBC TSP 13 – Apresentação de Informação Orçamentária nas Demonstrações Contábeis | |
| NBC TSP 14 – Custos de Empréstimos | Inclusão de um novo capítulo na Parte II - PCP |

Fonte: SNT (2018)

Além das normas demonstradas no quadro acima foi revisada na parte III - Procedimentos Contábeis Específicos - PCE no capítulo que trata dos Regimes Próprios de Previdência Social - RPPS, tendo como base a NBC TSP 15 – Benefícios a Empregados, importante notificar que a norma não foi incorporada em sua integralidade à versão atual do MCASP devido à sua extensão e complexidade. Ficou postergada também a incorporação das

NBC TSP 16 a 21, que tratam de Investimentos Permanentes e Combinações no Setor Público.

As mudanças não relacionadas ao processo de convergência na Parte I – Procedimentos Contábeis Orçamentários - PCO foram às alterações da Portaria Interministerial SOF/STN 163/2001, incluindo a criação de novos tipos (5,6,7 e 8) para a classificação da receita orçamentária quanto à natureza, que trata da origem das receitas conforme detalhado no quadro 10

Quadro 10 – Origem da receita MCASP 7º Edição x MCASP 8º Edição

| Dígito: | 1º | 2º | 3º | 4º a 7º | | 8º | Descrição-Padrão dos Códigos de Tipo: | |
|--------------|----------------|--------|---------|---------------|-----|------|--|---|
| Significado: | Cat. Econômica | Origem | Espécie | Desdobramento | | Tipo | | |
| Código: | | | | | | 0 | Natureza Agregadora | |
| | | | | | | 1 | Receita Principal | |
| | | | | | | 2 | Multa e Juros da Receita Principal | |
| | | | | | | 3 | Dívida Ativa da Receita Principal | |
| | | | | | | 4 | Multa e Juros da Dívida Ativa da Receita Principal | |
| | x | x | x | x | xx. | x | 5 | Multa da Receita Principal quando não se aplicar o tipo 2 |
| | | | | | | | 6 | Juros da Receita Principal quando não se aplicar o tipo 2 |
| | | | | | | | 7 | Multas da Dívida Ativa quando não se aplicar o tipo 4 |
| | | | | | | | 8 | Juros da Dívida Ativa quando não se aplicar o tipo 4 |
| | | | | | | | 9 | Desdobramento a ser criado pela SOF/MP |

Fonte: Elaborado pela autora com base no MCASP (2016) e MCASP (2018)

Além da inserção de novos tipos, conforme mostra o quadro 10, foi também criada uma nova modalidade de aplicação a do número 92, que trata das “despesas orçamentárias realizadas à conta de recursos financeiros decorrentes de delegação ou descentralização de outros entes da Federação para execução de ações de responsabilidade exclusiva do ente delegante ou descentralizador.” (MCASP, 2018, p,78). Conforme mostra o quadro 11

Quadro 11 - Modalidade de Aplicação inserida na MCASP 8º edição

| | |
|----|---|
| 90 | Aplicações Diretas |
| 91 | Aplicação Direta Decorrente de Operação entre Órgãos, Fundos e Entidades Integrantes dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social |
| 92 | Aplicação Direta de Recursos Recebidos de Outros Entes da Federação Decorrentes de Delegação ou Descentralização |
| 93 | Aplicação Direta Decorrente de Operação de Órgãos, Fundos e Entidades Integrantes dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social com Consórcio Público do qual o Ente Participe |

MCASP 8º Edição

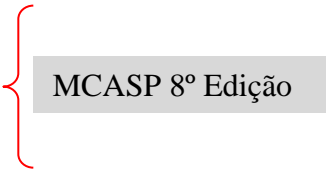
Fonte: Elaborado pela autora com base no MCASP (2016) e MCASP (2018)

Também inclui a colocação de um novo elemento de despesa de número 40, demonstrado no quadro 12 do MCASP em sua última edição que trata:

Despesas orçamentárias decorrentes da prestação de serviços por pessoas jurídicas para órgãos e entidades da Administração Pública, relacionadas à Tecnologia da Informação e Comunicação - TIC, não classificadas em outros elementos de despesa, tais como: locação de equipamentos e softwares, desenvolvimento e manutenção de software, hospedagens de sistemas, comunicação de dados, serviços de telefonia fixa e móvel, quando integrarem pacote de comunicação de dados, suporte a usuários de TIC, suporte de infraestrutura de TIC, serviços técnicos profissionais de TIC, manutenção e conservação de equipamentos de TIC, digitalização, outsourcing de impressão e serviços relacionados a computação em nuvem, treinamento e capacitação em TIC, tratamento de dados, conteúdo de web; e outros congêneres. MCASP (2018, p.86)

Quadro 12 - Elementos de Despesa inserida na MCASP 8º edição

| | |
|----|--|
| 38 | Arrendamento Mercantil |
| 39 | Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Jurídica |
| 40 | Serviços de Tecnologia da Informação e Comunicação - Pessoa Jurídica |
| 41 | Contribuições |


 MCASP 8º Edição

Fonte: Elaborado pela autora com base no MCASP (2016) e MCASP (2018)

O item 3.6.1 – Deduções da Receita Orçamentária, do PCO – Receita Orçamentária do MCASP, em sua 8ª edição, que incluiu novos critérios. Para fins contábeis as transferências constitucionais e legais, a restituição de tributo recebido a maior ou indevidamente e a renúncia de receita orçamentarias, devem ser contabilizados como dedução de receita orçamentaria e não como despesa, sendo que se em algumas situações houver a existência de determinação legal, pode ser contabilizada como despesa orçamentaria. É dado desta forma um novo tratamento contábil, no MCASP 8º edição. Vale destacar que na edição anterior dava como a alternativa contabilização como dedução da receita ou como despesa.

O critério geral utilizado para registro da receita orçamentária é o do ingresso de disponibilidades. No âmbito da administração pública, a dedução de receita orçamentária é o procedimento padrão a ser utilizado para as situações abaixo elencadas, salvo a existência de determinação legal expressa de se contabilizar fatos dessa natureza como despesa orçamentária:

- a. Recursos que o ente tenha a competência de arrecadar, mas que pertencem a outro ente, de acordo com a legislação vigente (transferências constitucionais ou legais);
- b. Restituição de tributos recebidos a maior ou indevidamente; e
- c. Renúncia de receita orçamentária; (MCASP, 2018, p.55)

Ainda, na Parte I, foi incorporado o entendimento contido na Nota Técnica 1/2018/GENOC/CCONF/SUCON/STN-MF, que trata dos registros contábeis referentes as transações sem efetivo fluxo de caixa.

Orientações acerca da contabilização de transações sem efetivo fluxo de caixa, bem como da análise de suas implicações contábeis e fiscais. Operações desta natureza são comuns no setor público, e não raro são registradas na forma de encontro de contas (compensação entre ativos e passivos). É o caso, por exemplo, das compensações entre dívida ativa e precatórios ou das compensações de créditos previdenciários com obrigações previdenciárias. Tais transações também são observadas em situações como a dação em pagamento de dívida ativa (pagamento de dívida ativa por meio de ativo imobilizado, por exemplo), no arrendamento mercantil financeiro ou

no registro de financiamentos diversos, dentre outras. (MCASP, 2018, p.136)

Nas alterações realizadas na Parte II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais, obteve a revisão do Capítulo 3 – Mensuração de Ativos e Passivos. Foram atualizadas as definições, em decorrência da incorporação de novas NBC TSP ao MCASP. Conforme detalha o quadro 13.

Quadro 13 – As mudanças nas definições das Mensurações de Ativos e Passivos na 8ª edição do MCASP comparativa a sua 7ª edição

| | MCASP 8º Edição | MCASP 7º Edição |
|-------------------------------------|--|--|
| DEFINIÇÕES | Tem-se as seguintes definições referentes à avaliação e mensuração de ativos e passivos do setor público: | De acordo com a NBC T16.106, que trata da avaliação e mensuração de ativos e passivos em entidades do setor público, tem-se as seguintes definições: |
| Redução ao valor recuperável | Redução ao valor recuperável é a perda de benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços de ativo superior ao reconhecimento sistemático da redução dos benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços do ativo devido à depreciação. A redução ao valor recuperável reflete, portanto, o declínio na utilidade do ativo para a entidade que o controla. | Redução ao valor recuperável (<i>impairment</i>) é a redução nos benefícios econômicos futuros ou no potencial de serviços de um ativo, que reflete um declínio na sua utilidade além do reconhecimento sistemático por meio da depreciação. |
| Perda por desvalorização | - | Perda por desvalorização é o montante pelo qual o valor contábil de um ativo ou de unidade geradora de caixa excede seu valor recuperável. |
| Valor líquido contábil | Valor líquido contábil é o valor do bem registrado na contabilidade, em determinada data, deduzido da correspondente depreciação, amortização ou exaustão acumulada, bem como das perdas acumuladas por redução ao valor recuperável. | Valor líquido contábil é o valor do bem registrado na contabilidade, em determinada data, deduzido da correspondente depreciação, amortização ou exaustão acumulada. |
| Valor recuperável | É o maior montante entre o valor justo líquido de despesas de venda do ativo ou da unidade geradora de caixa e o seu valor em uso. | Valor recuperável é 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. |

Fonte: Elaborado pela autora com base no MCASP (2016) e MCASP (2018)

Também foram revisados os capítulos que tratavam da reavaliação de ativos imobilizados, depreciação e exaustão, do ativo intangível e do procedimento de redução ao valor recuperável. Ainda foram corrigidos os lançamentos de dedução da receita orçamentária e revisado o item que tratava de transferências voluntárias.

Ainda foram revisados os capítulos relativos aos Procedimentos Contábeis Específicos, que tratam do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação - FUNDEB e dos Procedimentos Contábeis Aplicáveis aos Regimes Próprios de Previdência Social - RPPS. A Parte IV – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público foi reformulado o parágrafo que trata da faculdade de os Entes criarem o detalhamento em 5º nível, quando não previsto no Plano de Contas Aplicado ao Setor Público - PCASP Federação:

O PCASP restringiu o detalhamento do 5º nível nos diversos níveis de consolidação às contas consideradas relevantes para fins do processo de consolidação. Quando o detalhamento estiver previsto no PCASP o seu uso é obrigatório. No entanto, os entes poderão detalhar as contas que não tiverem todos os níveis de consolidação previstos no PCASP. Por exemplo, se o PCASP prever somente o dígito 1 (Consolidação), o ente poderá criar o nível 2 (intra-OFSS). (MCASP, 2018, p.386)

A Parte V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público abordou a revisão de todos os capítulos, tomando como base as seguintes NBC TSP:

- NBC TSP 11 – Apresentação das Demonstrações Contábeis.
- NBC TSP 12 – Demonstração dos Fluxos de Caixa.
- NBC TSP 13 – Apresentação de Informação Orçamentária nas Demonstrações Contábeis.

Importante ressaltar que o MCASP é o primeiro manual voltado especificamente a área pública, é referência para os procedimentos contábeis a serem adotados pelos entes e serve de elo entre o conceitual e o operacional, e é fundamental por orientar os contadores nas práticas a serem adotadas para implantação das normas (Castro *et al.*, 2016), editadas para a contabilidade pública aplicada ao setor público.

No subtópico a seguir será apresentado o PCASP que tem como finalidade padronização da forma de registro contábil para a extração de informações para estes usuários.

2.10 Plano de Contas Aplicado no Setor Público - PCASP

O grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis criado pela Portaria nº 136/2007 da STN, tendo como enfoque as mudanças ocorridas dentro da CASP, criou um Plano de Contas Aplicado ao Setor Público - PCASP em conformidade com a Lei nº 4.320/1964.

Dessa forma, os objetivos do PCASP são os seguintes:

- Padronizar os registros contábeis das entidades do setor público;
- Distinguir os registros de natureza patrimonial, orçamentária e de controle;
- Atender à administração direta e à administração indireta das três esferas de governo, inclusive quanto às peculiaridades das empresas estatais dependentes e dos Regimes Próprios de Previdência Social (RPPS);
- Permitir o detalhamento das contas contábeis, a partir do nível mínimo estabelecido pela STN, de modo que possa ser adequado às peculiaridades de cada ente;
- Permitir a consolidação nacional das contas públicas;
- Permitir a elaboração das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP) e dos demonstrativos do Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO) e do Relatório de Gestão Fiscal (RGF);
- Permitir a adequada prestação de contas, o levantamento das estatísticas de finanças públicas, a elaboração de relatórios nos padrões adotados por organismos internacionais – a exemplo do *Government Finance Statistics Manual (GFSM)* do Fundo Monetário Internacional (FMI), bem como o levantamento de outros relatórios úteis à gestão;
- Contribuir para a adequada tomada de decisão e para a racionalização de custos no setor público; e
- Contribuir para a transparência da gestão fiscal e para o controle social. (MCASP, 2018, p.380)

O Plano de Contas é o instrumento utilizado para proceder ao registro da escrituração contábil dos atos e fatos da Administração Pública, no qual reúne os registros desses que associam aos diferentes conjuntos de elementos patrimoniais com sua função

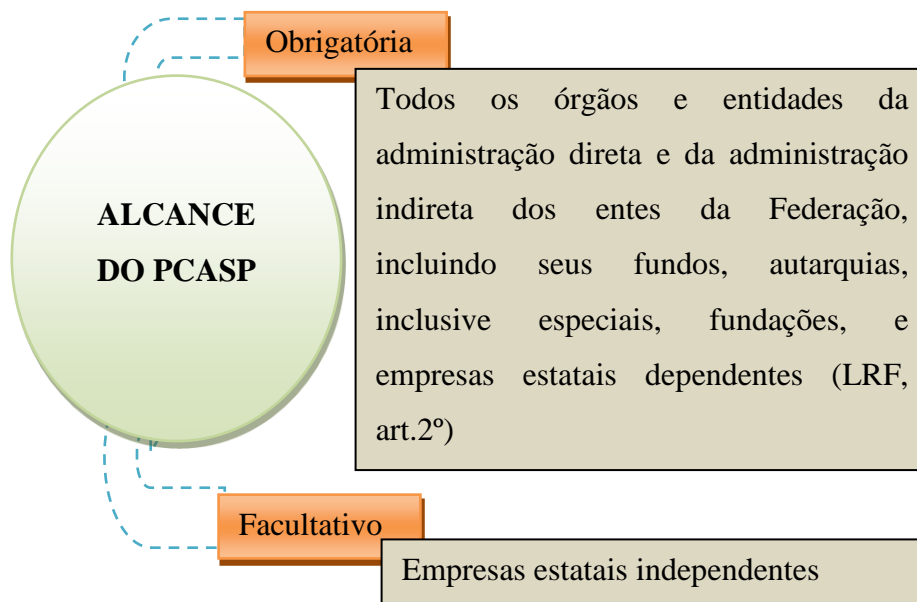
específica (LIMA; CASTRO, 2009). A classificação das contas de acordo com a Teoria Patrimonialista é colocada da seguinte maneira:

Contas Patrimoniais representam a situação estática, ou seja, o patrimônio, os elementos ativos e passivos, que são os bens, direitos, obrigações com terceiros e o patrimônio líquido.

Contas de resultado representam a situação dinâmica, as variações patrimoniais, ou seja, as contas que alteram o patrimônio líquido e demonstram o resultado do exercício (SILVA, 2009, p. 97).

Conforme consta no MCASP é de competência da LRF à STN, enquanto órgão central de contabilidade da União, a edição de normas gerais para consolidação das contas públicas. Nesse sentido, Decreto nº 6.976/2009 expõe o papel da STN que é criar, alterar, excluir, codificar, especificar, desdobrar e detalhar as contas contábeis. É importante destacar, no que se refere ao detalhamento, que a STN estabelece nível mínimo a partir do qual os entes poderão detalhar as contas do PCASP de acordo com suas peculiaridades. O alcance do PCASP basicamente pode ser resumido conforme esquema apresentado na figura 3:

Figura 3 - O alcance do PCASP



Fonte: Elaborada pela autora com base no MCASP (2018)

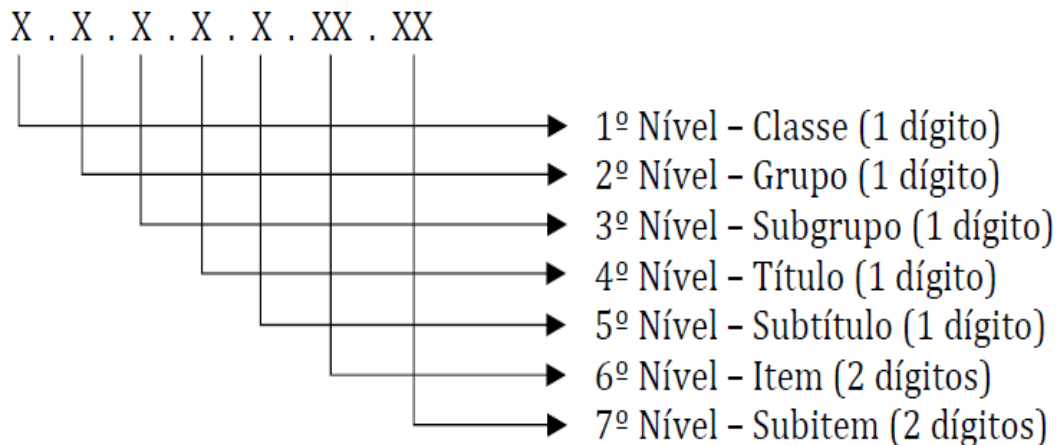
No PCASP as contas estão classificadas quanto à natureza da informação, conforme apresentado no quadro 14.

Quadro 14 - Natureza das Informações

| PCASP | | |
|------------------------|---|---|
| Natureza da informação | Classes | |
| Patrimonial | 1. Ativo | 2. Passivo |
| | 3. Variações Patrimoniais Diminutivas | 4. Variações Patrimoniais Aumentativas |
| Orçamentária | 5. Controles da Aprovação do Planejamento e Orçamento | 6. Controles da Execução do Planejamento e Orçamento |
| Controle | 7. Controles Devedores | 8. Controles Credores |

Fonte: MCASP (2018)

Segundo o MCASP, as contas contábeis do PCASP são identificadas por códigos com 7 níveis de desdobramento, compostos por 9 dígitos, de acordo com a seguinte estrutura de acordo com o apresentado na figura 4

Figura 4 - Níveis da Estrutura do Plano de Contas

Fonte: MCASP (2018, p.383)

O PCASP possui a seguinte estrutura básica, em nível de classe (1º nível) e grupo (2º nível);, conforme apresentado no quadro 15.

Quadro 15 - Estrutura do Plano de Contas

| | |
|--|---|
| 1 – Ativo 1.1 - Ativo Circulante 1.2 - Ativo Não Circulante | 2 – Passivo e Patrimônio Líquido 2.1 - Passivo Circulante 2.2 - Passivo Não Circulante 2.3 - Patrimônio Líquido |
| 3 – Variação Patrimonial Diminutiva 3.1 - Pessoal e Encargos 3.2 - Benefícios Previdenciários e Assistenciais 3.3 - Uso De Bens, Serviços e Consumo de Capital Fixo 3.4 - Variações Patrimoniais Diminutivas Financeiras 3.5 - Transferências e Delegações Concedidas 3.6 - Desvalorização e Perda De Ativos e Incorporação de Passivos 3.7 - Tributárias 3.8 - Custo das Mercadorias Vendidas, dos Produtos Vendidos e dos Serviços Prestados 3.9 - Outras Variações Patrimoniais Diminutivas | 4 – Variação Patrimonial Aumentativa 4.1 - Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria 4.2 - Contribuições 4.3 - Exploração e venda de bens, serviços e direitos 4.4 - Variações Patrimoniais Aumentativas Financeiras 4.5 - Transferências e Delegações Recebidas 4.6 - Valorização e Ganhos Com Ativos e Desincorporação de Passivos 4.9 - Outras Variações Patrimoniais Aumentativas |
| 5 – Controles da Aprovação do Planejamento e Orçamento 5.1 - Planejamento Aprovado 5.2 - Orçamento Aprovado 5.3 - Inscrição de Restos a Pagar | 6 – Controles da Execução do Planejamento e Orçamento 6.1 - Execução do Planejamento 6.2 - Execução do Orçamento 6.3 - Execução de Restos a Pagar |
| 7 – Controles Devedores 7.1 - Atos Potenciais 7.2 - Administração Financeira 7.3 - Dívida Ativa 7.4 - Riscos Fiscais 7.5 - Consórcios Públicos 7.8 - Custos 7.9 - Outros Controles | 8 – Controles Credores 8.1 - Execução dos Atos Potenciais 8.2 - Execução da Administração Financeira 8.3 - Execução da Dívida Ativa 8.4 - Execução dos Riscos Fiscais 8.5 - Execução dos Consórcios Públicos 8.8 - Apuração de Custos 8.9 - Outros Controles |

Fonte: MCASP (2018, p.384)

Cabem aos profissionais estarem atentos às mudanças do novo cenário contábil, agindo como sujeito de novas práticas dentro da CASP. Segundo Andrade et al. (2010, p.195), “o profissional de contabilidade deverá procurar adequar o Plano de Contas ao que determina a legislação pertinente e á realidade de cada entidade pública a que presta serviço”.

3 A IMPORTÂNCIA DA ADEQUAÇÃO ÀS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE NO BRASIL

Com o crescimento cada vez maior das tecnologias, conexões e informações, a globalização tornou-se mais relevante no âmbito econômico no mundo mudando as práticas contábeis. Surgiu a necessidade de harmonização dos padrões contábeis com o intuito de simplificar a comunicação entre os países por meio de uma padronização com técnicas com linguagem universal dos negócios. Para Niyama e Silva (2008, p. 17):

A assimetria da informação decorre da característica da informação como um bem econômico. A empresa possui uma quase exclusividade na sua produção e divulgação. Essa situação cria a oportunidade para limitar o acesso à informação caso não exista uma norma específica para isso. Mais ainda, a forma de contabilização de cada empresa pode variar, impedindo que o usuário possa fazer comparações entre empresas. A padronização pode apresentar uma solução interessante, principalmente quando o esforço de gerar a informação for pequeno, mas, em situação contrária, quando o esforço para obter e divulgar a informação for elevado, existirá uma resistência da administração da empresa à padronização.

Conforme Niyama (2010), harmonização é um processo que busca preservar as particularidades inerentes a cada país, mas que permita reconciliar os sistemas contábeis com outros países buscando melhorar a troca de informações que serão interpretadas e compreendidas.

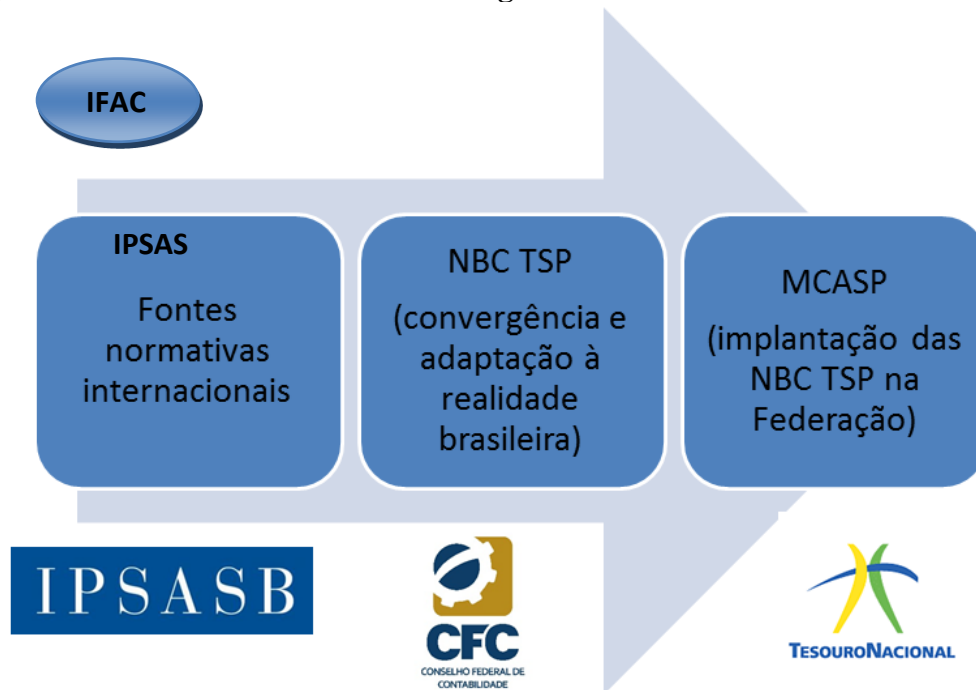
Com internacionalização da economia as informações econômico-financeiras para avaliação e tomada de decisão se tornaram imprescindíveis, tendo em vista que as demonstrações contábeis são fontes de informações importantes para orientar as decisões de investimento, financiamento e previsões, sendo suporte para negociações em qualquer parte do mundo.

O processo de convergência às normas internacionais de contabilidade, segundo Guerra (2015) representa uma grande modificação no processo de produção da informação contábil no Brasil. Não se trata apenas de um conjunto de alterações formais, é uma mudança de mentalidade.

As modificações dos padrões contábeis para o padrão internacional no setor público, conforme Diniz *et al.* (2015, p. 278):

O procedimento de convergência teve início com a publicação, em 2004, da Portaria CFC no. 37/2004, que discorre sobre o processo de harmonização das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, com a formação de um grupo de estudos na área pública que tinha por objetivo estudar e analisar as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), paralelo as IPSAS, criadas pelo IFAC. O grupo era composto por membros do CFC, Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e Secretaria Executiva do Ministério da Fazenda.

Figura 5 – Ilustra o Processo de Convergência no Setor Público



Fonte: STN (2015)

No Brasil a implantação das normas IFRS encerra o período da Contabilidade empregada para servir o fisco em detrimento das normas contábeis. A partir da Lei 11.638/07 as normas contábeis passa gerar informações pertinentes para os diversos usuários da contabilidade propiciando mudança no pensamento contábil e nos Princípios de Contabilidade. Em 1993, os Princípios de Contabilidade, passara a serem denominados Princípios Fundamentais de Contabilidade segundo a Resolução CFC nº 750/93 e posteriormente, chamados de Princípios de Contabilidade na Resolução CFC nº 1.282/10.

É fato que a Lei 4.320/64 também contribuiu para o avanço da contabilidade pública brasileira, pois instituiu normas orçamentárias e contábeis vigente nos dias atuais. Outro fato importante foi já edição da Lei complementar nº 101 de 2000 – LRF, que

estabeleceu normas de finanças públicas, traduzindo em maior transparência nos gastos públicos. O CFC verificou que a Lei nº 4.320/64, por ser voltada nos aspectos orçamentários, não acompanha as mudanças da contabilidade no Brasil e no mundo.

O quadro 16 apresenta as principais mudanças contábeis resultantes da convergência dos padrões nacionais aos internacionais.

Quadro 16 - Mudanças na contabilidade pública brasileira após a convergência aos padrões internacionais

| Contabilidade Pública anterior à Convergência | Contabilidade Pública a partir da adoção dos padrões internacionais |
|---|---|
| Controle e acompanhamento orçamentário | Controle patrimonial independente do aspecto orçamentário |
| Sistemas: Orçamentário, Financeiro, Patrimonial e Compensação. | Incluído o sistema de Custos |
| Demonstrações Contábeis: Balanço Orçamentário, Balanço Financeiro, Balanço Patrimonial e Demonstração das Variações Patrimoniais. | Incluídas: Demonstração dos Fluxos de Caixa, Demonstração do Resultado Econômico e Notas Explicativas. |
| Reavaliação | Reavaliação, <i>impairment</i> , Valor de mercado, Método de Equivalência Patrimonial. |
| Depreciação, Amortização e Exaustão (percentuais pré-definidos). | Depreciação, Amortização e Exaustão (de acordo com vida útil econômica do bem avaliado) |
| Regime de Caixa e de Competência (Misto) | Regime de Competência (primazia da essência sobre a forma) |
| Ativo Financeiro e Ativo Permanente | Inclusão do subgrupo Ativo Intangível |
| | Controle contábil na área de planejamento, de modo a integrar os planos hierarquicamente interligados em uma organização. |

Fonte: Adaptado de Santos e Almeida (2012), Guimarães e Martins (2015).

Verificou-se que o primeiro passo do processo de convergência da Contabilidade brasileira aos padrões internacionais foi a instituição do Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC relacionado às normas do setor privado. Este Comitê foi idealizado pelas seguintes entidades: CFC, IBRACON, Associação Brasileira das

Companhias Abertas - ABRASCA, Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais - Apimec Nacional, B-3 (Bolsa de Valores) e Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras - FIPECAFI.

O CPC foi criado pela Resolução CFC n.º 1.055, de 2005 em função das seguintes necessidades:

- convergência internacional das normas contábeis (redução de custo de elaboração de relatórios contábeis, redução de riscos e custo nas análises e decisões, redução de custo de capital);
- centralização na emissão de normas dessa natureza (no Brasil, diversas entidades o fazem);
- representação e processo democráticos na produção dessas informações (produtores da informação contábil, auditor, usuário, intermediário, academia, governo).

Nesse sentido o CPC tem a finalidade de estudar, preparar e emitir pronunciamentos técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e divulgar informações. O intuito é permitir a emissão de normas pelas entidades reguladoras brasileiras, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade brasileira aos padrões internacionais, objetivando à centralização e à uniformização do seu processo de produção.

Outra ação importante a destacar foi constituição do Comitê Gestor da Convergência no Brasil, definido pela Resolução CFC n.º 1.103/2007 composto pelo CFC, IBRACON, CVM e BACEN. Tendo a responsabilidade de identificar e monitorar as ações a serem implantadas a fim de propiciar a convergência das normas contábeis e de auditoria, com base nas Normas Brasileiras de Contabilidade - NBCs e dos Pronunciamentos de Contabilidade e Auditoria ambos editados pelo CPC.

O passo seguinte desse processo foi alterações na Lei das Sociedades Anônimas 6.404/76, promovidas pelas leis 11.638/2007 e 11.941/2009 que introduziram novos conceitos, métodos e critérios contábeis e fiscais, objetivando harmonizar as regras contábeis adotadas no Brasil aos padrões internacionais de contabilidade.

É pertinente salientar que a contabilidade pública brasileira é regida pela Lei n.º 4.320/64 que tem como base principal os aspectos orçamentários, e nos dias atuais os aprimoramentos da mesma são fundamentais, devidas as transformações no ambiente

governamental. O contexto atual requer uma modernização da legislação sobre orçamento, finanças, contabilidade pública e controle.

Com o papel institucional do CFC e as orientações estratégicas relacionadas à Contabilidade Aplicada ao Setor Público, foi editada a Portaria do Ministro da Fazenda n.º 184/2008 que determinou ao STN o desenvolvimento de ações para promover a convergência às Normas Internacionais de Contabilidade aplicadas ao Setor Público, ou IPSAS publicadas pelo IPSASB/IFAC. Tais normas são convergidas como NBC TSP e editadas CFC com a finalidade de auxiliar as entidades do setor público na implantação das mudanças necessárias para alcançar o novo padrão. O processo de convergência das normas do setor público, desde 2007, conta com o Grupo Assessor – GA com representantes das esferas do governo. Em 2008, o CFC editou o documento Orientações Estratégicas para a Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil.

A NBC TSP estrutura conceitual, emitida pelo CFC em 23/09/16, que trata dos conceitos básicos para a elaboração e divulgação de informação contábil de propósito geral pelas entidades do Setor público, apresenta o aspecto formal da contabilidade pública. A sua finalidade é apresentar Relatórios Contábeis de Propósito Geral das Entidades do Setor Público - RCPGs . A NBC TSP estrutura conceitual não é uma norma técnica.

Os RCPGs fornecem informações aos seus usuários para subsidiar os processos decisórios e a prestação de contas e responsabilização. Portanto, os usuários dos RCPGs das entidades do setor público precisam de informações para subsidiar as avaliações de algumas questões, tais como: (a) se a entidade prestou seus serviços à sociedade de maneira eficiente e eficaz; (b) quais são os recursos atualmente disponíveis para gastos futuros, e até que ponto há restrições ou condições para a utilização desses recursos; (c) a extensão na qual a carga tributária, que recai sobre os contribuintes em períodos futuros para pagar por serviços correntes, tem mudado; e (d) se a capacidade da entidade para prestar serviços melhorou ou piorou em comparação com exercícios anteriores (CFC, 2016, p. 4-5).

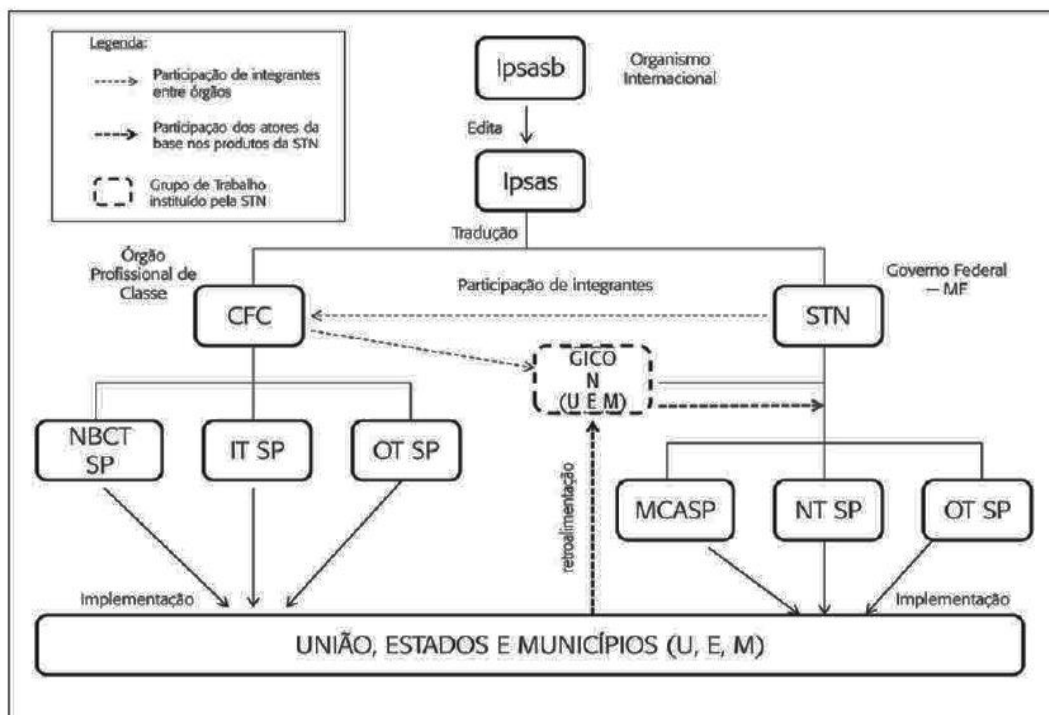
Vale destacar a padronização de normas e regras como um processo fundamental no bom andamento das relações e negociações internacionais e redução de custos. Além da eficiência, outro benefício é o aumento da transparência, tanto no setor privado quanto no setor público. É importante ressaltar que o processo de convergência das normas no setor público promoveu também a padronização dos procedimentos a serem

utilizados pelas três esferas de governo – Federal, estadual e municipal garantindo a consolidação das contas públicas no âmbito nacional.

Quanto aos possíveis efeitos do processo de convergência algumas pesquisas acadêmicas demonstram que a adoção das IFRS pelas empresas contribuiu com o aumento da relevância da informação contábil. Impactando positivamente na tomada de decisão de investidores quanto aos recursos despendidos no mercado de capitais. E outros efeitos positivos que podemos elencar são os seguintes: maior transparência; melhor compreensão e comparabilidade dos dados contábeis entre países; facilitar a troca de informações e proporcionar menor risco para o investidor; facilitar as auditorias contábeis e financeiras e a análise comparativa de resultados em nível mundial; favorecer as transações internacionais; e contribuir com o desenvolvimento do mercado interno.

Sintetizando os aspectos normativos, a figura 6 apresenta a esquematização gráfica de todo o processo, desde a composição da IPSASB para edição das IPSAS, até a publicação pelo órgão profissional de classe (CFC) das NBC T 16.

Figura 6 - Modelo Identificado de implementação do novo sistema de informação contábil no setor público



Mesmo sendo um processo complexo de mudança conceitual e que envolve um grande número de profissionais por sua característica dinâmica e de difusão de novos conhecimentos, esse processo tem como potencial contribuir na atualização e no avanço da Ciência Contábil brasileira.

4 CONCLUSÃO

O presente estudo teve como objetivo descrever e analisar o processo de adaptação da contabilidade pública no Brasil no que tange à sua convergência as Normas Internacionais no Setor Público, a partir de uma revisão bibliográfica buscando compreender os novos padrões contábeis aplicados ao setor público brasileiro.

Com a globalização surgiu a necessidade de unificação das informações contábeis, visando equalizar as diferenças entre padrões nacionais e internacionais contábeis. Devido à captação de recursos internacionais buscou-se ter um padrão único de contabilidade com o intuito de obter maior transparência e clareza nas informações, visibilizando análise por diferentes tipos de usuários, investidores e gestores da administração.

Ao longo da história brasileira o setor público focou no controle orçamentário e financeiro com a convergência das práticas contábeis aos padrões internacionais o enfoque voltou para a gestão do Patrimônio. As adaptações do processo de convergência estão correlacionados aos princípios fundamentais da contabilidade e as mudanças no enfoque patrimonial. Vemos principalmente a adoção de sistema de custos, a exclusão e a implantação de novos demonstrativos, registro de bens intangíveis e de uso comum, a contabilização da depreciação, amortização, exaustão, avaliação e mensuração dos bens de mercado.

O processo de transformação contábil enfrenta algumas dificuldades principalmente pela cultura e resistência às mudanças, os profissionais contábeis do setor público deverão estar aptos para empregar as novas normas de padronização, principalmente no que se refere ao registro do patrimônio das entidades públicas.

Pode-se perceber que as mudanças das demonstrações no setor público traduziram em informações contábeis mais concisas e transparentes. Obteve-se melhoria na eficiência e na efetividade das Leis, com foco no Patrimônio Público visando um planejamento assertivo, maior transparência e responsabilidade fiscal. Com isso, apresentou melhoria nos controles internos e maior veracidade na demonstração dos recursos públicos para a sociedade.

Para alcançar o objetivo proposto foi realizada uma análise acerca do tema por meio de um levantamento pesquisa bibliográfica, onde identificou que Brasil busca enquadrar-se em relação a essas normas, porém ainda em uma fase inicial do processo de convergência do setor público. Desta forma, pode-se afirmar que o processo de institucionalização no Brasil das IPSAS ainda está em uma fase de adaptação, mas que apresenta indícios de evolução, é fundamental observar que a convergência da contabilidade pública no Brasil aos padrões internacionais contribui efetivamente para a prestação de contas, maior transparência em relação a gestão do patrimônio público, permitindo maior controle da sociedade e melhoria na qualidade da informação para gestão na administração pública.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria: um curso moderno e completo**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

AZAMBUJA, Darcy. **Teoria Geral do Estado**. 41a ed., São Paulo, Editora. Globo, 2000.

BARBOSA Neto, J. E.; Colauto, R. D. **Teoria Institucional: Estudo Bibliométrico em Anais de Congressos e Periódicos Científicos**. Revista Contexto, Porto Alegre, v. 10, n. 18, p. 63-74, 2º sem. 2010.

BRASIL. **Decreto 6976**, de 7 Outubro de 2009. Dispõem Sobre o Sistema de Contabilidade Federal e da Outras Providencias. : 06 de fevereiro de 2014 de Disponível: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d6976.htm> Acesso em: 02 Jun 2018

BRASIL. **Lei 4320**, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/l4320.htm> Acesso em: 16 mai. 2018.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101**, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltada para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.anexos.softcam.com.br/BRACODONORTE/anexos/lrf.pdf>. Acesso em: 22 mai. 2018.

_____. **Portaria nº 184**, de 25 de agosto de 2008. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/institucional/legislacao/2008/portaria184> . Acesso em: 22 mai. 2018.

_____. **Portaria Conjunta nº 03**, de 14 de outubro de 2008. Aprova os Manuais de Receita Nacional de Despesa Nacional e dá outras providências. Disponível em: <http://www.lex.com.br/doc_1551406_PORTARIA_CONJUNTA_N_3_DE_14_DE_OUTUBRO_DE_2008.aspx> Acesso em: 22 mai. 2018.

_____. **Secretaria do Tesouro Nacional**. Manual de contabilidade aplicada ao setor público: aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: plano de contas aplicado ao setor público. Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. - 2ª ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, 2009.

_____. **Secretaria do Tesouro Nacional**. Manual de contabilidade aplicada ao setor público: aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: plano de contas aplicado ao setor público. Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. - 7ª ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, 2016

_____. **Secretaria do Tesouro Nacional**. Manual de contabilidade aplicada ao setor público: aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: plano de contas aplicado ao setor público. Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. - 8ª ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, 2018

_____. **Resolução CFC nº 1.111**, de 29 de novembro de 2007. Aprova o Apêndice II da Resolução CFC nº 750/93 sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade (PFC).

_____. **Resolução CFC nº 1.129**, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.2 - Patrimônio e Sistemas Contábeis. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001129>. Acesso em: 21 mai. 2018.

_____. **Resolução CFC nº 1.130**, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.3 - Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil.

_____. **Resolução CFC nº 1.131**, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.4 - Transações no Setor Público. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 15 mai. 2018.

_____. **Resolução CFC nº 1.132**, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.5 - Registro Contábil. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 15 mai. 2018.

_____. Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado (MARE). **Plano Diretor da Reforma do Aparelho Estado** Brasília: Presidência da República. Imprensa Oficial, 1995. Disponível em: <http://www.bresserpereira.org.br/ver_file_3.asp?id=121 >. Acesso em: 08 mar 2019.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal. . 1988. Disponível, 'em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 15 jun, 2018.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 27, ed. rev., ampl. e atual. até 31/12/2013. São Paulo: Atlas, 2014.

BRESSER-PEREIRA, L. C. . **Uma Nova Gestão para um Novo Estado: Liberal, Social e Republicano**. Revista do Serviço Público (Brasília), Brasília, v. 52, n.1, p. 5-24, 2001.

CARNEIRO, Juarez Domingues, Comitê de Pronunciamentos Contábeis, **Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público**. ed 2010.

CARVALHO, Cristina Amélia; VIEIRA, Marcelo Milano Falcão; SILVA, Sueli Maria Goulart. **A trajetória conservadora da teoria institucional**. GESTÃO. Org – Revista Eletrônica de Gestão Organizacional, Recife, v. 10, n. especial, p. 469 - 496, dez. 2012.

CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público: integração das áreas do ciclo de gestão: planejamento, orçamento, finanças, contabilidade e auditoria e organização dos controles internos, como suporte à governança corporativa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2013. p.603

CASTRO, M. C. S., CUNHA, J. V. A. DA, SCARPIN, J. E., & FRANCISCO, J. R. DE S. . Índice de Disclosure dos Estados Brasileiros e do Distrito Federal com base nas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público: uma análise da similaridade dos entes públicos. XVII Congresso Nacional de Administração E Contabilidade - AdCont 2016.

CFC - CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 750, de 29 de dezembro de 1993.** Dispõe sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade (PFC). <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 10 jun. 2018.

CFC - CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Publicado novo pacote de Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público.** Notícias, 2018 <<https://cfc.org.br/noticias/pacote-de-normas-brasileiras-de-contabilidade-aplicadas-ao-setor-publico-aprovadas-terao-vigencia-para-o-exercicio-de-2019/>>. Acesso em: 20 jan. 2019.

CHAVES, Marcus Vinícius Xavier. A lei de responsabilidade fiscal e seus efeitos sobre a administração pública municipal. 2013.

CPC - COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS -. Disponível em <<http://www.cpc.org.br/CPC/CPC/Conheca-CPC.>> Acesso em: 26 abr. 2019.

CRUZ, Flávio da. **Contabilidade e movimentação patrimonial do setor público.** Rio de Janeiro: do Autor, 1988. de. Convergência brasileira aos padrões internacionais de contabilidade pública visà-vis as estratégias top-down e bottom-up. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 48, n. 1, p. 183-206, 2014.

DINIZ, Josedilton Alves et al. **Vantagens da Implantação das IPSAS na Contabilidade Pública Brasileira: Análise da percepção dos membros do GTCON.** Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC), v. 9, n. 3, 2015

Dissertação de mestrado – Universidade Federal do Paraná. Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas. Curitiba, 2018.

FEIJÓ, P. H. **Entendendo as Mudanças na Contabilidade Aplicada ao Setor Público.** Brasília, Gestão pública, 1º Edição. 2013

FILHO, J. M. D., & MACHADO, L. H. B. **Abordagens da pesquisa em contabilidade.** In B. Lopes, & S. Iudícibus (Orgs.), Teoria avançada da contabilidade (pp. 17-71) (2a. ed.). São Paulo, SP: Atlas. 2012

FILIPPIM, E. S., ROSSETTO, A. M., & ROSSETTO, C. R.. Abordagens da administração pública e sua relação com o desenvolvimento em um contexto regional: o caso do meio oeste catarinense. *Cadernos EBAPE.BR*, 8(4), 734-752. doi: 10.1590/S1679-39512010000400011. 2010

FREZATTI, F.; ROCHA, W.; NASCIMENTO, A.R.; JUNQUEIRA, E. **Controle gerencial: uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico.** São Paulo: Atlas, 2009.

GALERA, A. N., e BOLÍVAR, M. P. R. **The Contribution of International Accounting Standards to Implementing NPM** in Developing and Developed Countries. *Public Administration and Development*, v. 27, n. 5, p. 413-425. 2007

GAMA, J. R.; DUQUE, C. G.; ALMEIDA, J. E. F. DE. Convergência brasileira aos padrões internacionais de contabilidade pública vis-à-vis as estratégias top-down e bottom-up. **Revista de Administração Pública**, v. 48, n. 1, p. 183–206, 2014.

GAMA, Janyluce Rezende; DUQUE, Claudio Gottschalg; ALMEIDA, José Elias Feres

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 1988

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa** (4a ed.) São Paulo: Atlas, 2002.

GUERREIRO, Reinaldo; FREZATTI, Fábio; LOPES, Alexsandro Broedel; PEREIRA, Carlos Alberto. **O entendimento da contabilidade gerencial sob a ótica da Teoria Institucional**. *Organizações & Sociedade*, Salvador, v. 12, n. 35, p. 91 – 106, out/dez. 2005

IGNACIO, Sergio da Silva. **Avaliação da conexão entre as normas e práticas contábeis e fiscais no Brasil**. 2010. 120 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto, Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2010.

IFAC - *INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS* . **Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público**. 2010.

IUDÍCIBUS, S. de. **Teoria da contabilidade** (10a ed.). São Paulo, SP: Atlas. 2010

LAKATOS, E. M. e MARCONI, M. A. **Fundamentos de metodologia científica**. 4 ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2001.

LIMA, Ariovaldo Alves. **Contabilidade Básica**. Disponível em: <www.grupoempresarial.adm.br> Acesso em: 05 mar. 2019.

MACHADO-DA-SILVA, C. L.; GONÇALVES, S. A. Nota Técnica: A Teoria Institucional. In: CLEGG, Stewart; HARDY, Cynthia; NORD, Walter R. (Org.) **Handbook de Estudos Organizacionais**. São Paulo: Atlas, 1999. v. 1, p. 220-226.

MALUF, Sahid. **Teoria geral do Estado**. 31. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 35. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 15. ed São Paulo: Atlas, 2004. 863p.

MOTA, Francisco Glauber Lima. **Contabilidade aplicada ao setor público**. 1. ed. Brasília: F.G.L Mota, 2009.

NIYAMA, J. K; Silva, C. A. T. **Teoria da Contabilidade**. 1 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

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

PEREIRA, Fernando Antônio de Melo. **A evolução da teoria institucional nos estudos organizacionais**: um campo de pesquisa a ser explorado. Revista Organizações em Contexto - online, São Bernardo do Campo, v. 8, n. 16, p. 275-295, 2012.

REIS, Luciano Gomes dos. **A influência do discurso no processo de mudança da contabilidade gerencial**: um estudo de caso sob o enfoque da teoria institucional. 2008. 196 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.

SACRAMENTO, A. R. S.; PINHO, J. A. G.. **Transparência na Administração Pública: o Que Mudou depois da Lei de Responsabilidade Fiscal?** Um Estudo Exploratório em Seis Municípios da Região Metropolitana de Salvador. Revista de Contabilidade da UFBA, v. 1, n. 1, p. 48-61, set./dez. 2007.

SANO, H., & ABRUCIO, F. L. **Promessas e resultados da nova gestão pública no Brasil**: o caso das organizações sociais de saúde em São Paulo. Revista de Administração de Empresas, 48(3), 64-80. 2008

SANTOS, C. B.; ALMEIDA, K. K. N. **Análise Introdutória das Mudanças Provocadas na Contabilidade Pública pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público**. Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade – Vol. 1, no 1, p.21-38, Jan-Abr. 2012.

SASSO, M. **Adoção das normas de contabilidade oriundas do processo de convergência às IPSAS: respostas estratégicas de governos estaduais**. Dissertação de mestrado. Universidade de São Paulo. 2017

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade governamental**: um enfoque administrativo da nova contabilidade pública. 8º ed. São Paulo: Atlas, 2009.

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

ULBRA, Universidade Luterana do Brasil. **Estrutura e análise das demonstrações contábeis**. Curitiba: Editora Ibepex, 2009.

ANEXOS

ANEXO I - QUADRO: SÍNTESE DOS CONTEÚDOS DOS DEMAIS DEMONSTRATIVOS DA LEI N.º 4.320/1964

Anexo 1 – Demonstração da Receita e Despesa segundo as Categorias Econômicas

Apresenta dois grandes grupos: à esquerda a receita e, à direita a despesa. Compara a receita e a despesa pela classificação econômica, ao nível de categorias econômicas, apurando o déficit ou superávit, tanto do orçamento corrente quanto do total da execução orçamentária. Há superávit caso a receita seja maior que a despesa orçamentária e déficit caso ocorra o oposto. Tais apurações resultam num fechamento da totalização entre o lado da receita e o da despesa.

Anexo 2/I – Despesa – Especificação da Despesa

Anexo 2/II – Receita – Especificação da Receita

É dividido em dois demonstrativos de especificação, um para a receita e outro para a despesa, ambos apresentados conforme a classificação econômica. Permitem uma observação razoavelmente completa das receitas e despesas do ente. Na especificação da despesa é apresentada a natureza da despesa para cada órgão e unidade orçamentária, com os seguintes componentes: código, especificação, desdobramento, elemento e categoria econômica. Apura-se, ao final, o total da despesa orçamentária do período. Para a receita não é especificado o órgão, já que a secretaria da fazenda ou de finanças é o órgão institucional arrecadador.

Anexo 6 – Programa de Trabalho

Apresenta, por órgão e unidade orçamentária, a despesa orçamentária conforme a classificação funcional para o período. Deste modo, permite um conhecimento das funções de governo, chegando à distinção entre projetos e atividades, em cada unidade orçamentária. Por fim, é apurada a totalização da despesa.

Anexo 7 – Demonstrativos de Funções, Programas e Subprogramas por Projetos e Atividades

Apresenta a consolidação de todas as unidades orçamentárias, ou órgãos, apresentados no Anexo 6. Deste modo, é possível conhecer quais as funções de governo e suas subdivisões, que foram priorizadas na despesa orçamentária. Identicamente, é feita a distinção entre projetos e atividades.

Anexo 8 – Demonstrativos da Despesa por Funções, Programas e Subprogramas, conforme o Vínculo com os Recursos

É idêntico ao do Anexo 7, com exceção da distinção feita em relação às despesas não ser por projeto ou atividade, mas de acordo com o vínculo dos recursos que as originaram. Deste

modo, é possível saber, para o ente, quanto da despesa em cada função de governo teve origem ordinária ou vinculada. Este segundo caso abrange os recursos que tinham destinação especificada em alguma norma.

Anexo 9 – Demonstrativo da Despesa por Órgãos e Funções

Apresenta a despesa orçamentária realizada no exercício financeiro, apresentando o cruzamento entre os órgãos do ente e as funções de governo. Nas linhas apresentam-se os diversos órgãos, tais como secretarias, e nas colunas as funções de governo (que atualmente chegam a 28). Deste modo, observa-se com quanto cada órgão participou na despesa e as funções predominantes para cada órgão.

Anexo 10 – Comparativo da Receita Orçada com a Arrecadada

Apresenta, lado a lado, a receita orçada e a arrecadada, de modo a demonstrar a diferença apurada, para mais ou para menos. Caso a receita arrecadada seja maior que a prevista, houve diferença para mais, caso seja menor, houve diferença negativa. A receita segue a classificação econômica, com seus desdobramentos. Deste modo, é possível verificar as origens específicas das diferenças entre previsão (orçamento) e realização das receitas no período.

Anexo 11 – Comparativo da Despesa Autorizada com a Realizada

Expõe a despesa autorizada e a realizada no exercício financeiro, fazendo o cruzamento com os órgãos existentes na estrutura do ente. Nas linhas, para cada ente são identificados os desdobramentos pelas categorias econômicas da despesa. Nas colunas são apresentadas as despesas autorizadas e as realizadas, além da diferença entre a segunda e a primeira. A despesa autorizada é dividida em três colunas: créditos orçamentários e suplementares; créditos especiais e extraordinários; e total.

Anexo 16 – Demonstração da Dívida Fundada Interna (e Externa)

Apresenta a dívida fundada ou consolidada do ente. De acordo com o artigo 98 da Lei n.º 4.320/64, “a dívida fundada compreende os compromissos de exigibilidade superior a doze meses, contraídos para atender a desequilíbrio orçamentário ou a financiamento de obras e serviços públicos”. Tal demonstrativo identifica o contrato que deu origem a cada uma das obrigações, internas e externas, sua quantidade e data de emissão.

Observa-se ainda: o valor de emissão, o saldo anterior em circulação, o movimento do exercício (emissão e resgate), e o saldo para o exercício seguinte (quantidade e valor). Ao final é feita a apuração de cada coluna, permitindo apurar a movimentação e o saldo global da dívida consolidada no período e nas datas inicial e final.

Anexo 17 – Demonstração da Dívida Flutuante

Apresenta os saldos e movimentações das contas do passivo financeiro no Balanço Patrimonial. São as seguintes contas: restos a pagar, serviços da dívida a pagar, depósitos e débitos e tesouraria. Estas contas formam o que é conhecido como dívida flutuante, ou seja, as obrigações que tem vencimento inferior a um ano e cujo pagamento independe de autorização orçamentária. O demonstrativo apresenta as seguintes colunas: saldo do exercício anterior; movimentação do período (inscrição e baixa); e o saldo para o exercício seguinte.

Anexo 18 – Demonstração dos Fluxos de Caixa*

Deve ser elaborada pelo método direto ou indireto e evidencia as movimentações havidas no caixa e seus equivalentes, nos seguintes fluxos:

(a) das operações – compreende os ingressos, inclusive decorrentes de receitas originárias e derivadas, e os desembolsos relacionados com a ação pública e os demais fluxos que não se qualificam como de investimento ou financiamento.

(b) dos investimentos – inclui os recursos relacionados à aquisição e à alienação de ativo não circulante, bem como recebimentos em dinheiro por liquidação de adiantamentos ou amortização de empréstimos concedidos e outras operações da mesma natureza.

E (c) dos financiamentos – inclui os recursos relacionados à captação e à amortização de empréstimos e financiamentos

Anexo 19 – Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido*

Evidencia o resultado econômico das ações do setor público, considerando sua interligação com o subsistema de custos. Sua elaboração é facultativa. O Resultado Econômico Apurado (REA) é o incremento líquido de benefícios gerados à sociedade a partir da ação eficiente e eficaz do gestor público, calculado a partir da diferença entre a Receita Econômica (RE) e o Custo de Execução (CE) da ação.

Anexo 20 – Demonstração do Resultado Econômico*

Objetiva demonstrar: (a) o déficit ou superávit patrimonial do período; (b) cada mutação no patrimônio líquido reconhecida diretamente no mesmo; (c) o efeito decorrente da mudança nos critérios contábeis e os efeitos decorrentes da retificação de erros cometidos em exercícios anteriores; e (d) as contribuições dos proprietários e distribuições recebidas por eles como proprietários.

*Demonstrativos previstos a partir da Portaria STN n.º 751/2009, válido de forma facultativa a partir de 2010 e obrigatoriamente em 2012 para a União, Estados e Distrito Federal e 2013 para os Municípios.

Fonte: Platt Neto (2010, p.85-86).

ANEXO II - QUADRO- DATAS E ACONTECIMENTOS IMPORTANTES NA EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA CASP NO BRASIL

| ANO | EVENTO | FONTE |
|--|---|--|
| ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA PATRIMONIALISTA (1500-1930) | | |
| Séculos XVI, XVII e XVIII | Movimentos embrionários do desenvolvimento da Contabilidade no Brasil, tais como as preocupações com o ensino comercial e o início dos estudos por pensadores contábeis. | Peleias e Bacci (2004) |
| <i>1808: Chegada da Família Real ao Brasil e, conseqüentemente, abertura dos portos.</i> | | |
| 1808 | Dom João VI instaura o processo de organização das finanças públicas com a finalidade de obter “maior disciplinamento na cobrança dos tributos aduaneiros” (Giacomoni, 2010, p. 40). | Giacomoni (2010) |
| | 28 de junho: Alvará de 28 de junho de 1808. Criação do Erário Régio (Tesouro Real ou Público) e do Conselho da Fazenda. Instituiu, também, apesar de não ter sido de fato implantado nesta época, a escrituração pelo método das partidas dobradas para o registro das receitas e despesas. Objetivo: organizar e unificar a arrecadação, distribuição e administração da Fazenda Real. | Alvará de 28 de junho de 1808 (2002) |
| | 23 de agosto: Alvará de 23 de agosto de 1808. Criação da Real Junta de Comércio, Agricultura, Fábricas e Navegação. Objetivo: adequar a administração colonial às necessidades que surgiram com a transferência da corte portuguesa ao Brasil. | Alvará de 23 de agosto de 1808 (1891) |
| <i>1822: Independência do Brasil</i> | | |
| 1824 | 25 de março: Constituição Política do Império do Brasil. Estabelece pela primeira vez a exigência referente à elaboração de orçamentos formais. | Constituição Política do Império do Brasil de 25 de março de 1824 (1824) |
| 1827 | Formulação da primeira lei orçamentária, porém sua aplicação frustrou-se em decorrência de algumas deficiências, tais como problemas nas comunicações e conflitos de normas, sendo que apenas em 1830 o primeiro orçamento brasileiro foi aprovado, atinente ao período de julho de 1831 a junho de 1832. | Giacomoni (2010) |
| 1850 | A partir de 1850, a CASP inicia um período de entaves com a aprovação do Decreto no 736, de 20 de novembro de 1850, e se agrava com o Decreto de 6 de abril de 1868, “o qual permitia que, em certas repartições, não fossem mais | Azevedo et al. (2004) |

| | | |
|---------------------------------------|--|---|
| | observadas as partidas dobradas, suprimindo este último diploma legal vários serviços de contabilidade indispensáveis, dentre os quais a escrituração central do Império” (Azevedo, Lima & Lima, 2004, p. 78). Estes autores apontam que, até o final do Império, apesar de alguns esforços para a organização contábil e administrativa, reinava a desorganização nas contas públicas e um regime financeiro ineficiente. | |
| <i>1889: Proclamação da República</i> | | |
| 1891 | 24 de fevereiro: Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil. Introduziu a República Federativa como forma de governo que se constitui pelo ajuntamento dos entes federativos para compor um único Estado, qual seja a União. Os estados passam a ser regidos por constituições próprias, conferindo-lhes autonomia, assim como aos municípios. | Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 24 de fevereiro de 1891 (1891) |
| | Houve também nessa Constituição discussões relativas ao orçamento brasileiro com a definição, exposta mais claramente, das funções do Congresso Nacional na elaboração da proposta orçamentária. Porém, afirma-se que esta atividade continuou sendo realizada pelo Poder Executivo em detrimento da responsabilidade atribuída ao Legislativo. | Silva (2004) |
| 1892 | Instala-se, na Prefeitura Municipal de São Carlos, interior do estado de São Paulo, um sistema de contabilidade pública, de característica patrimonial, financeira e orçamentária, utilizando-se o método de partidas dobradas e o esquema Logismográfico delineado por Estanislau Kruszyński e executado por seu aluno Carlos de Carvalho. | Peleias e Bacci (2004) |
| 1905 | 12 de dezembro: Decreto n. 1.335. Modernização da escrituração mercantil no Tesouro do Estado de São Paulo, empreendida por Carlos de Carvalho, baseada no modelo inserido na Prefeitura Municipal de São Carlos, em 1892. | Adde, Iudícibus, Ricardino Filho e Martins (2014) |
| 1914 | Junho: instalação da Comissão das Partidas Dobradas. Objetivo: reforma da contabilidade federal utilizando-se o modelo utilizado no estado de São Paulo (Adde et al., 2014). D’Auria (1953) apontou que a necessidade de remodelagem da contabilidade federal foi notificada quando o Ministro da Fazenda, Rivadávia da Cunha Corrêa, com intuito de demonstrar a situação financeira da República | |

| | | |
|--|---|--|
| | solicitada pelos representantes dos banqueiros ingleses para concessão do segundo empréstimo, <i>funding loan</i> , solicita o Balanço do Tesouro ao diretor de contabilidade. Entretanto, foi informado por esse que o demonstrativo estava com oito anos de atraso e que o último fora publicado em 1905. | |
| 1918 | 23 de outubro: Decreto n. 13.248. Altera a organização do Tesouro Nacional, criando a Seção de Contabilidade, e a Comissão de Escrituração por Partidas Dobradas passou a integrar definitivamente a Diretoria de Contabilidade. | Decreto n. 13.248, de 23 de outubro de 1918 (1918) |
| 1922 | 28 de janeiro: Decreto n. 4.536. Esse documento organizou o primeiro Código de Contabilidade da União, sendo que houve a centralização da contabilidade no Ministério da Fazenda e a inserção de regras e procedimentos atinentes ao exercício financeiro, receita, despesas e bens públicos, entre outros. É importante destacar que os artigos 21 a 23 do decreto supramencionado propuseram instrumentos distintos para o enfoque orçamentário e patrimonial. Dessa forma, o artigo 22 dispõe que a conta do orçamento deveria conter a receita orçada e a despesa fixada, entre outros. Já o artigo 23 acrescenta que o Balanço do patrimônio deveria abranger todos os bens da União e suas modificações, assim como as dívidas ativa e passiva, entre outros itens. Torna-se evidente, então, que o controle patrimonial na esfera pública brasileira foi proposto ainda no Decreto de 1922, apesar de não ter sido de fato executado em sua totalidade nas subsequentes. | Decreto n. 4.536, de 28 de janeiro de 1922 (1922) |
| 1924 | 22 de outubro: organização e aprovação do regulamento da Contadoria Central da República criada em 1921. Essa passa a ser subordinada ao Ministério da Fazenda, atuando como órgão centralizador da contabilidade geral da União. | Decreto n. 16.650, de 22 de outubro de 1924 (1924) |
| ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA BUROCRÁTICA (1930–início dos anos 90) | | |
| 1934 | A autonomia aos entes governados e o federalismo, assim como a função privativa do Congresso Nacional quanto à elaboração do orçamento, foi um dispositivo constitucional de 1891, como já exposto anteriormente, porém, com a Constituição de 16 de julho de 1934, essas foram modificadas, configurando-se | Giacomoni (2010) |

| | | |
|---|--|---|
| | novamente a característica centralizadora das funções sob a responsabilidade do Governo Federal. | |
| 1937 | A Constituição de 1937 foi gerada pelo Estado Novo, regime fortemente autoritário que dirigia o país e, em 1939, liquidou-se com o que restava de autonomia nos estados e municípios brasileiros. Além disso, a característica centralizadora da década de 1930 deu origem às várias tentativas que visaram à padronização dos orçamentos públicos. | Giacomoni (2010) |
| 1939 | Em 1932, a tentativa de consolidação da dívida externa foi frustrada pela diversidade de nomenclaturas e em decorrência das falhas detectadas e, somente em novembro de 1939, foi aprovado o Decreto-Lei n. 1.804, que introduzia o padrão orçamentário, com adoção prevista somente pelos estados e municípios. | Giacomoni (2010) |
| 1940 | 17 de julho: Decreto-Lei n. 2.416. Houve nova consolidação das normas e aprovação da codificação das normas financeiras para os estados e municípios. | Decreto-Lei n. 2.416, de 17 de julho de 1940 (1940) |
| 1964 | 17 de março: publicação da Lei n. 4.320, a qual estatuiu as normas de direito financeiro aplicáveis aos orçamentos e balanços da União, estados, municípios e do Distrito Federal. | Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964 (1964) |
| <i>1 de abril de 1964: instaurada a ditadura militar.</i> | | |
| 1967 | 25 de fevereiro: Decreto-Lei n. 200. Dispôs sobre a organização da Administração Federal, além de estabelecer diretrizes para a Reforma Administrativa. O artigo 6 desse decreto-lei estabelece os princípios fundamentais para as atividades da administração federal, sendo esses: planejamento, coordenação, descentralização, delegação de competência e controle. No que tange ao planejamento, o Título III (Do planejamento, do orçamento-programa e da programação financeira) estabelece a elaboração de orçamento-programa em cada exercício. O Título X dispôs sobre as normas de administração financeira e de contabilidade e o artigo 69 estabelece a utilização de um plano de contas único e a observação das normas gerais de contabilidade e auditoria aos órgãos da administração direta. Outros pontos relevantes do Título X referem-se à prestação de contas anual do presidente da República e à apuração dos custos dos serviços, com intuito de evidenciar os resultados da gestão. | Decreto-Lei n. 200, de 25 de fevereiro de 1967 (1967) |

| | | |
|--|--|---|
| 1974 | 28 de janeiro: Portaria n. 9. Formalização da fase do planejamento com classificação das despesas do orçamento por programas, projetos e atividades para os estados e municípios. | Giacomoni (2010) |
| <i>15 de março de 1985: fim da ditadura militar.</i> | | |
| 1986 | 10 de março: Decreto n. 92.452. Criação da STN como um dos órgãos centrais de planejamento, coordenação e controle financeiro diretamente subordinado ao Ministério de Estado da Fazenda. Nesse ano extinguiram-se a Contadoria Central da República e o Código de Contabilidade Pública da União de 1922. | Decreto n. 92.452, de 10 de março de 1986 (1986) |
| 1987 | Janeiro: implantação do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (Siafi). Objetivo: integrar os sistemas de programação financeira, execução orçamentária e de controle interno do Poder Executivo. | STN (2016f) |
| NPG (início dos anos 90–atual) | | |
| 2000 | 4 de maio: Lei Complementar n. 101 ou LRF. Estabelece normas de finanças para a responsabilidade na gestão fiscal em que se pressupõe a ação planejada e transparente visando ao equilíbrio das contas públicas. Órgão instituidor: Governo Federal. | Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000 (2000) |
| 2004 | Março: Portaria CFC n. 37. Institui o Grupo de Estudos voltado para a Área Pública com a finalidade de estudar e propor Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público alinhadas às IPSAS. Órgão instituidor: CFC. | Feijó e Bugarim (2008) |
| | Grupo de Gestores das Finanças Estaduais (Gefin). O grupo tem por finalidade discutir assuntos relativos às políticas financeiras e promover maior integração entre os gestores de cada estado e a União, promovendo intercâmbio de experiências, soluções e sistemas nas áreas de gestão fiscal, programação e gestão financeira. | Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais (2016a) |
| 2007 | 6 de março: Portaria n. 136. Cria o Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis (GTCON). Responsável pela análise e elaboração de diagnósticos e estudos visando à padronização mínima de conceitos e práticas contábeis, plano de contas e classificação orçamentária de receitas e despesas públicas. Órgão instituidor: STN. | Portaria n. 136, de 6 de março de 2007 (2007) |
| | 28 de setembro: Resolução CFC n. 1.103. Institui o Comitê Gestor da Convergência no Brasil. O comitê tem intuito de contribuir para | Resolução CFC n. 1.103, de 28.09.2007 (2007) |

| | | |
|------|--|---|
| | o desenvolvimento sustentável do Brasil por meio da reforma contábil e de auditoria que resulte em maior transparência das informações, considerando-se a necessidade de convergência aos padrões internacionais. Órgão instituidor: CFC. | |
| 2008 | 20 de junho: Portaria CFC n. 54. Institui o Grupo de Trabalho da Convergência em Contabilidade Pública (GTCP). “Grupo instituído para início dos trabalhos de tradução e internalização das normas internacionais à cultura contábil nacional, bem como o estabelecimento do plano de ação” (p. 82). Órgão instituidor: CFC. | Feijó e Bugarim (2008) |
| | 25 de agosto: Portaria MF n. 184. Dispôs sobre diretrizes a serem observadas no setor público visando à convergência às normas internacionais. Órgão instituidor: Governo Federal. | Portaria MF n. 184, de 25 de agosto de 2008 (2008) |
| | Orientações Estratégicas para a CASP no Brasil, consubstanciadas em três grandes diretrizes, a saber: Diretriz 1: promoção e desenvolvimento conceitual. Diretriz 2: convergência às normas internacionais. Diretriz 3: fortalecimento institucional da contabilidade. Órgão instituidor: CFC. | Conselho Federal de Contabilidade (CFC, 2008) |
| | Edição das 10 primeiras NBC T 16. Mudança do foco estritamente orçamentário para a contabilização pelo regime de competência. A edição das NBC T 16 está em consonância com a Diretriz 1 das Orientações Estratégicas. Órgão instituidor: CFC. | Edição das 10 primeiras NBC T 16. Mudança do foco estritamente orçamentário para a contabilização pelo regime de competência. A edição das NBC T 16 está em consonância com a Diretriz 1 das Orientações Estratégicas. Órgão instituidor: CFC. |
| 2009 | 27 de maio: Lei Complementar n. 131. Dentre as principais alterações, destaca-se a obrigatoriedade da União, estados, Distrito Federal e dos municípios a disponibilizar, em tempo real, informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira, com intuito de ampliar a transparência da gestão prevista na LRF. Órgão instituidor: Governo Federal. | Lei Complementar n. 131, de 27 de maio de 2009 (2009) |

| | | |
|-------------|---|--|
| | Segunda edição do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP). Representou um marco histórico na regulamentação e na prática contábil do setor público brasileiro, que teve seu foco redirecionado do orçamento para o patrimônio público, iniciando-se o processo em direção aos padrões internacionais. Órgão instituidor: STN. | STN (2016b) |
| | 7 de outubro: Decreto n. 6.976. Revoga o Decreto n. 3.589, de 6 de setembro de 2000, que dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal, que visa a evidenciar a situação orçamentária, financeira e patrimonial da União, permanecendo a STN como órgão central do sistema, conforme disposto pela Lei n. 10.180, de 6 de fevereiro de 2001. A principal alteração corresponde à introdução de atribuições a STN para convergência às normas internacionais, que não eram abordadas no decreto anterior. Órgão instituidor: Governo Federal. | Decreto n. 6.976, de 7 de outubro de 2009 (2009) |
| 2011 | Edição da 11ª norma, NBC T 16.11, que disciplina o Sistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP). Órgão instituidor: CFC. | CFC (2012) |
| 2012 e 2013 | Determinação da implantação do PCASP e das DCASP até o término do exercício de 2014. Os prazos para adoção obrigatória das Partes IV – PCASP e V – DCASP para toda a Federação são fixados até o término de 2014 pela Portaria STN n. 753, de 2012, utilizando como base a quinta edição do MCASP, posteriormente alterada para a sexta edição por meio da Portaria STN n. 634, de 2013. Órgão instituidor: STN. | Portaria STN n. 753 de 21 de dezembro de 2012 (2012) e Portaria STN n. 634, de 19 de novembro de 2013 (2013) |
| 2015 | 24 de setembro: Portaria STN n. 548. Dispõe sobre os prazos-limite de adoção dos PCP aplicáveis aos entes da Federação, com vistas à consolidação das contas públicas da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, sob a mesma base conceitual. Órgão instituidor: STN. | Portaria STN n. 548, de 24 de setembro de 2015 (2015) |
| 2016 | 04 de outubro: NBC TSP Estrutura Conceitual. Publicação da Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público no Diário Oficial da União (DOU). Órgão instituidor: CFC. | CFC (2016a) |

| | | |
|--|--|--|
| | <p>28 de outubro: NBC TSP 01 – Receita de Transação sem Contraprestação, NBC TSP 02 – Receita de Transação com Contraprestação e NBC TSP 03 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes. Publicação destas três normas convergidas às IPSAS no DOU. Órgão instituidor: CFC.</p> | |
| | <p>6 de dezembro: NBC TSP 04 – Estoques e NBC TSP 05 – Contratos de Concessão de Serviços Públicos: Concedente. Publicação destas duas normas convergidas às IPSAS no DOU. Órgão instituidor: CFC.</p> | |

Fonte: Sasso (2017).

ANEXO III - TABELA - LISTA DAS IPSAS

| NORMA | PUBLICAÇÃO ORIGINAL | REVISÃO | TÍTULO | BASE | PUBLICAÇÃO ORIGINAL |
|----------------------|----------------------------|----------------|--|-------------|----------------------------|
| Estrutura Conceitual | Janeiro, 2013 | - | Estrutura Conceitual para a Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público (capítulos 1-4) | - | - |
| | Outubro, 2014 | - | Estrutura Conceitual para a Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público (capítulos 5-8) | - | - |
| IPSAS 1 | Maio, 2000 | Dezembro, 2006 | Apresentação das Demonstrações Contábeis | IAS 1 | Setembro, 1997 |
| IPSAS 2 | Maio, 2000 | - | Demonstração dos Fluxos de Caixa | IAS 7 | Dezembro, 1992 |
| IPSAS 3 | Maio, 2000 | Dezembro, 2006 | Políticas Contábeis, Mudança nas Estimativa e Retificação de Erro | IAS 8 | Dezembro, 1993 |
| IPSAS 4 | Maio, 2000 | Abril, 2008 | Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis | IAS 21 | Dezembro, 1993 |
| IPSAS 5 | Maio, 2000 | - | Custos de Empréstimos | IAS 23 | Dezembro, 1993 |
| IPSAS 6 | Maio, 2000 | Dezembro, 2006 | Demonstrações Consolidadas e Separadas | IAS 27 | Abril, 1989 |
| IPSAS 7 | Maio, 2000 | Dezembro, 2006 | Investimento em Coligada e em Controlada | IAS 28 | Abril, 1989 |
| IPSAS 8 | Maio, 2000 | Dezembro, 2006 | Empreendimento Controlado em Conjunto (<i>joint venture</i>) | IAS 31 | Dezembro, 1990 |
| IPSAS 9 | Julho, 2001 | - | Receita de Transação com Contraprestação | IAS 18 | Dezembro, 1993 |
| IPSAS 10 | Julho, 2001 | - | Contabilidade e Evidenciação em Economia Altamente Inflacionária | IAS 29 | Julho, 1989 |

| | | | | | |
|----------|-----------------|----------------|--|-------------------|--------------------------|
| IPSAS 11 | Julho, 2001 | - | Contratos de Construção | IAS 11 | Dezembro, 1993 |
| IPSAS 12 | Julho, 2001 | Dezembro, 2006 | Estoques | IAS 2 | Dezembro, 2003 |
| IPSAS 13 | Dezembro, 2001 | Dezembro, 2006 | Operações de Arrendamento Mercantil | IAS 17 | Dezembro, 1997 |
| IPSAS 14 | Dezembro, 2001 | Dezembro, 2006 | Evento Subsequente | IAS 10 | Maior, 1999 |
| IPSAS 15 | Dezembro, 2001 | - | Instrumentos Financeiros: Divulgação e Apresentação (substituída por: IPSAS 28, 29 e 30) | - | - |
| IPSAS 16 | Dezembro, 2001 | Dezembro, 2006 | Propriedade para Investimento | IAS 40 | Abril, 2000 |
| IPSAS 17 | Dezembro, 2001 | Dezembro, 2006 | Ativo Imobilizado | IAS 16 | Dezembro, 1993 |
| IPSAS 18 | Junho, 2002 | - | Informações por Segmento | IAS 14 | Agosto, 1981 |
| IPSAS 19 | Outubro, 2002 | - | Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes | IAS 37 | Setembro, 1998 |
| IPSAS 20 | Outubro, 2002 | - | Divulgação sobre Partes Relacionadas | IAS 24 | Julho, 1984 |
| IPSAS 21 | Dezembro, 2004 | - | Redução ao Valor Recuperável de Ativo Não Gerador de Caixa | IAS 36 | Junho, 1998 |
| IPSAS 22 | Dezembro, 2006 | - | Divulgação de Informação Financeira Sobre o Setor do Governo Geral | - | - |
| IPSAS 23 | Dezembro, 2006 | - | Receita de Transações sem Contraprestação (Tributos e Transferências) | - | - |
| IPSAS 24 | Dezembro, 2006 | - | Apresentação da Informação Orçamentária nas Demonstrações Contábeis | - | - |
| IPSAS 25 | Fevereiro, 2008 | - | Benefícios a Empregados (será substituída pela IPSAS 39 a partir de janeiro de 2018) | IAS 19 | Fevereiro, 1998 |
| IPSAS 26 | Fevereiro, 2008 | - | Redução ao Valor Recuperável de Ativo Gerador de Caixa | IAS 36 | Junho, 1998 |
| IPSAS 27 | Dezembro, 2009 | - | Ativo Biológico e Produto Agrícola | IAS 41 | Fevereiro, 2001 |
| IPSAS 28 | Janeiro, 2010 | - | Instrumentos Financeiros: | IAS 32 IFRIC 2 | Junho, 1995 Novembro, |

| | | | Apresentação | | 2004 |
|----------|---------------------|---------|--|-------------------------------|---|
| NORMA | PUBLICAÇÃO ORIGINAL | REVISÃO | TÍTULO | BASE | PUBLICAÇÃO ORIGINAL |
| IPSAS 29 | Janeiro, 2010 | - | Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração | IAS 39 IFRIC 9 IFRIC 16 | Março, 1999 Março, 2006 Julho, 2008 |
| IPSAS 30 | Janeiro, 2010 | - | Instrumentos Financeiros: Evidenciação | IFRS 7 | Agosto, 2005 |
| IPSAS 31 | Janeiro, 2010 | - | Ativo Intangível | IAS 38 SIC 32 | Setembro, 1998 Março, 2002 |
| IPSAS 32 | Outubro, 2011 | - | Acordos de Concessão de Serviços: Concedente | IFRIC 12 SIC 29 | Novembro, 2006 Dezembro, 2011 |
| IPSAS 33 | Janeiro, 2015 | - | Adoção do Regime de Competência pela Primeira Vez | - | - |
| IPSAS 34 | Janeiro, 2015 | - | Demonstrações Contábeis Separadas | IAS 27 | Abril, 1989 |
| IPSAS 35 | Janeiro, 2015 | - | Demonstrações Contábeis Consolidadas | IFRS 10 | Abril, 1989 |
| IPSAS 36 | Janeiro, 2015 | - | Investimento em Empreendimento Controlado em Conjunto e Joint Ventures | IAS 28 | Abril, 1989 |
| IPSAS 37 | Janeiro, 2015 | - | Acordos Conjuntos | IFRS 11 | Dezembro, 1990 |
| IPSAS 38 | Janeiro, 2015 | - | Divulgação de Participação em Outras Entidades | IFRS 12 | Mai, 2011 |
| IPSAS 39 | Julho, 2016 | - | Benefícios a Empregados | IAS 19 IPSAS 25 | Fevereiro, 1998 Fevereiro, 2008 |

Fonte: adaptada da *International Financial Reporting Standards Foundation* (2013) e do IPSASB (2016a; 2016b; 2016c) apud (SASSO, 2016 p.85)