

UNIVERSIDADE ESTADUAL DO PIAUÍ – UESPI
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS – CCSA
COORDENAÇÃO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

ANTHONY CRISTEEN MOREIRA SANTOS

**AS ALTERAÇÕES TRAZIDAS PELA NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL AOS
USUÁRIOS DA CONTABILIDADE PÚBLICA: COM FOCO NA PRESTAÇÃO DE
CONTAS E TRANSPARÊNCIA**

TERESINA
2017
ANTHONY CRISTEEN MOREIRA SANTOS

**AS ALTERAÇÕES TRAZIDAS PELA NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL AOS
USUÁRIOS DA CONTABILIDADE PÚBLICA: COM FOCO NA PRESTAÇÃO DE
CONTAS E TRANSPARÊNCIA**

Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis da Universidade Estadual do Piauí-UESPI, Campus Poeta Torquato Neto, como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.
Orientadora: Profª. M. Sc. Amanda Raquel da Silva Rocha

TERESINA
2017
ANTHONY CRISTEEN MOREIRA SANTOS

**AS ALTERAÇÕES TRAZIDAS PELA NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL AOS
USUÁRIOS DA CONTABILIDADE PÚBLICA: COM FOCO NA PRESTAÇÃO DE
CONTAS E TRANSPARÊNCIA**

Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis da Universidade Estadual do Piauí-UESPI, Campus Poeta Torquato Neto, como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Aprovada em ____ de _____ de 2017

BANCA EXAMINADORA

Prof^ª. Orientadora: M. Sc. Amanda Raquel da Silva Rocha

Professor examinador

Professor examinador

RESUMO

Este estudo vem evidenciar as mudanças e alterações que afetaram os usuários da contabilidade pública com a publicação da NBC TSP Estrutura Conceitual, dando foco a prestação de contas e a transparência. A contabilidade pública sofreu várias alterações nos últimos anos, e com a publicação dessa nova norma, várias normas brasileiras de contabilidade pública foram revogadas e alteradas, e muitas das mudanças ocorridas afetam diretamente os usuários. Logo este trabalho tem o objetivo de identificar e analisar as alterações trazidas pela NBC TSP Estrutura Conceitual aos usuários da contabilidade pública, dando ênfase na prestação de contas e transparência, apresentando as alterações ocorridas, a delimitação do setor público, à definição dos usuários da contabilidade pública, as alterações que afetaram os usuários da contabilidade e o fortalecimento da prestação de contas e transparência. Para isso foi realizado uma pesquisa exploratória, bibliográfica e de cunho qualitativo. Dentre as mudanças ocorridas, estão às determinações sobre a importância dos relatórios contábeis para a prestação de contas, controle social e tomada de decisão, evidenciando a importância desses relatórios para os usuários da contabilidade pública.

Palavras-chave: NBC TSP Estrutura Conceitual. Usuários da Contabilidade Pública. Relatórios Contábeis. Prestação de Contas. Controle Social.

ABSTRACT

This study highlights the changes and changes that affected public accounting users with the publication of the NBC TSP Conceptual Framework, focusing on accountability and transparency. Public accounting has undergone several changes in recent years, and with the publication of this new standard, several Brazilian public accounting standards have been revoked and changed, and many of the changes that have occurred directly affect users. This paper aims at identifying and analyzing the changes brought by NBC TSP Conceptual Framework to the users of public accounting, emphasizing accountability and transparency, presenting the changes occurred, the delimitation of the public sector, the definition of users of accounting Changes that affected the users of accounting and the strengthening of accountability and transparency. For this, an exploratory, bibliographical and qualitative research was carried out. Among the changes that have occurred are the determinations on the importance of accounting reports for accountability, social control and decision making, highlighting the importance of these reports for users of public accounting.

Keywords: NBC TSP Conceptual Framework. Public Accounting Users.Accounting Reports.Accountability. Social Control.

SUMÁRIO

<u>1 INTRODUÇÃO</u>	6
<u>2 INÍCIO E EVOLUÇÃO DA CONTABILIDADE PÚBLICA</u>	9
<u>2.1 O INÍCIO DA CONTABILIDADE PÚBLICA NO BRASIL E SUAS ALTERAÇÕES NO SÉCULO XIX</u>	9
<u>2.2 AS ALTERAÇÕES NA CONTABILIDADE PÚBLICA NO SÉCULO XX E INÍCIO DO SÉCULO XXI</u>	13
<u>3 NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL</u>	20
<u>3.1 NORMAS E RESOLUÇÕES REVOGADAS A PARTIR DE 1º DE JANEIRO DE 2017</u>	20
<u>3.1.1 RESOLUÇÕES 750/1993, 1.111/2007 e 1.367/2011</u>	21
<u>3.1.2 RESOLUÇÃO 1.128/2008, E ARTIGO 1º DA RESOLUÇÃO 1.268/2009</u>	22
<u>3.1.3 RESOLUÇÕES 1.129/2008, 1.437/2013 E ARTIGO 3º DA RESOLUÇÃO 1.268/2009</u>	23
<u>3.1.4 RESOLUÇÃO 1.130/2008</u>	24
<u>3.1.5 RESOLUÇÃO 1.131/2008</u>	25
<u>3.1.6 RESOLUÇÃO 1.132/2008</u>	26
<u>3.1.7 RESOLUÇÃO 1.133/2008</u>	29
<u>4 ALTERAÇÕES QUE AFETARAM OS USUÁRIOS</u>	31
<u>4.1 USUÁRIOS DA CONTABILIDADE PÚBLICA</u>	31
<u>4.2 ALTERAÇÕES TRAZIDAS PELA NOVA NORMA AOS USUÁRIOS DA CONTABILIDADE PÚBLICA, ATRAVÉS DOS RCPGs</u>	33
<u>4.3 FORTALECIMENTO DO CONTROLE SOCIAL E PRESTAÇÃO DE CONTAS</u>	39
<u>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS</u>	43
<u>REFERÊNCIAS</u>	44

□

1 INTRODUÇÃO

A contabilidade vem sofrendo várias alterações desde a sua existência. A contabilidade pública como ramo da contabilidade geral também sofreu muitas alterações a medida que foi evoluindo e aumentando as suas necessidades no que diz respeito a prestação de informações.

A norma em vigor de maior importância em relação aos procedimentos específicos para a realização da contabilidade em entidades e órgãos do setor público é a Lei nº 4.320 de 1964. Ela dispõe sobre normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

Outros documentos reguladores da contabilidade pública, que se deve dar destaque são as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público

(NBCASP), denominadas de NBC T 16, e a Lei Complementar nº 101 de 2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal.

Todas essas mudanças ocorreram para aprimorar a transparência, a prestação de informações e a padronização da contabilidade pública brasileira as normas internacionais. Porém ainda foram necessárias mais alterações, já que a contabilidade encontra-se em um amplo processo de convergência aos padrões internacionais.

Diante dessa situação de convergência, foi publicada em setembro de 2016, pelo Conselho Federal de Contabilidade a NBC TSP Estrutura Conceitual, com o objetivo de adequar ainda mais a Contabilidade Aplicada ao Setor Público do Brasil aos padrões internacionais; e também determinar procedimentos para elaboração e divulgação dos relatórios, demonstrativos e informações aos seus usuários.

Mas quais foram as principais mudanças trazidas por essa norma aos usuários? E quais foram os benefícios que essa norma trouxe?

Justifica-se a realização desse trabalho pelo fato de a NBC TSP Estrutura Conceitual ter alterado a contabilidade pública em vários aspectos. E as alterações geradas por essa norma é de grande influência nas entidades do setor público e nos usuários da contabilidade pública, pois algumas alterações são específicas aos mesmos.

Por ser uma nova norma, ainda não há estudos e análises sobre as alterações e impactos que a NBC TSP Estrutura Conceitual causou na contabilidade pública e aos seus usuários.

Dessa forma o objetivo desse trabalho é analisar as alterações trazidas pela NBC TSP Estrutura Conceitual aos usuários da Contabilidade Pública. E para alcançar isso, foram estabelecidos os seguintes objetivos específicos:

- Definir as alterações ocorridas;
- Delimitar o setor público;
- Caracterizar os usuários da Contabilidade Pública;
- Identificar as alterações que afetaram os usuários da Contabilidade Pública;
- Estabelecer o fortalecimento da prestação de contas e transparência.

Para alcançar os objetivos desse trabalho, foi usado como suporte o trabalho de alguns autores que articulam sobre a contabilidade pública e as alterações ocorridas desde seu início, dando base a história da contabilidade pública descrita no referente estudo. Logo para esta pesquisa foi utilizado os seguintes métodos metodológicos, os quais serão mencionados a seguir.

A classificação deste estudo, quanto aos objetivos pretendidos, caracteriza-se como do tipo exploratório, conforme afirma Beuren (2006, p. 80), “por meio do estudo exploratório, busca-se conhecer com maior profundidade o assunto, de modo a torná-lo mais claro ou construir questões importantes para a condução da pesquisa”. Segundo Santos (2001), a pesquisa exploratória objetiva aprofundar e desenvolver ideias e a construção de hipóteses. Esse estudo tem a finalidade de explicitar e descrever de uma maneira introdutória as alterações que afetaram os usuários da contabilidade pública com a publicação da NBC TSP Estrutura Conceitual, referenciando as mudanças normativas e as novas definições, com o fito de familiarizar-se com o tema e aprimorar as ideias para novas pesquisas. Por se tratar de um assunto novo e que há pouco conhecimento, a NBC TSP Estrutura Conceitual, exige uma pesquisa mais detalhada.

A metodologia adotada para a elaboração deste trabalho foi à pesquisa bibliográfica, que de acordo a definição de GIL (2002, p. 44), “... é desenvolvida com base em material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científico.” Nesse tipo de pesquisa, o estudo exige a consulta em livros, teses, revistas e artigos científicos para que, assim possa ser realizado um aprofundamento de conhecimentos, que culminaram na elaboração da revisão bibliográfica. Segundo Gil (2002), a principal vantagem da pesquisa bibliográfica está no fato de permitir ao investigador a cobertura de uma gama de fenômenos muito mais ampla do que aquela que poderia pesquisar diretamente.

A pesquisa se classifica como qualitativa no tocante à abordagem do problema, pois busca apresentar a complexidade do problema, entender e qualificar os seus processos dinâmicos, conforme descreve Richardson (1999).

Segundo Minayo (1995, p.21-22):

“a pesquisa qualitativa responde a questões muito particulares. Ela se preocupa, nas ciências sociais, com um nível de realidade que não pode ser quantificado, ou seja, ela trabalha com o universo de significados, motivos, aspirações, crenças, valores e atitudes, o que corresponde a um espaço mais profundo das relações dos processos e dos fenômenos que não podem ser reduzidos à operacionalização de variáveis”.

Dessa forma a pesquisa foi operacionalizada através da análise da NBC TSP Estrutura Conceitual sob a perspectiva das leis e normas anteriores, identificando as alterações ocorridas e novas determinações que afetam os usuários da contabilidade pública.

O instrumento principal, utilizado para a realização da pesquisa, foram artigos científicos, livros, normas e leis, com a finalidade de encontrar diferentes formas de opiniões sobre o assunto e relacionar os principais achados para se alcançar o objetivo do estudo.

Assim, este estudo, é de caráter exploratório devido à atualidade do tema, foi realizado por meio de pesquisa bibliográfica, de modo a fazer uma análise qualitativa do conteúdo coletado.

O presente trabalho é composto por três capítulos. O primeiro aborda o surgimento e a evolução da contabilidade pública, o segundo aborda as alterações geradas pela NBC TSP Estrutura conceitual e o terceiro aborda as alterações que afetaram os usuários da contabilidade pública. Assim foi possível alcançar o objetivo dessa monografia.

2 INÍCIO E EVOLUÇÃO DA CONTABILIDADE PÚBLICA

A contabilidade pública vem sofrendo alterações desde o seu surgimento, pois conforme as necessidades de seus usuários vão aumentando, ela precisa se aperfeiçoar, e fornecer informações úteis. Sendo assim, esse capítulo irá abordar o surgimento e evolução da contabilidade pública no Brasil.

2.1 O INÍCIO DA CONTABILIDADE PÚBLICA NO BRASIL E SUAS ALTERAÇÕES NO SÉCULO XIX

A contabilidade pública está presente no Brasil desde meados do século XIX, e em 1808 houve um importante marco na história do país e na contabilidade brasileira, que foi a chegada da família real portuguesa ao Brasil, quando realmente se iniciou a contabilidade pública no país. Segundo Reis e Silva (2007), a mudança da corte portuguesa para o Brasil, proporcionou um desenvolvimento cultural e socioeconômico bem mais amplo na colônia, como: a abertura dos portos às nações amigas, quando o Brasil passou a comercializar produtos com outros países, além de Portugal; a criação do Banco do Brasil, onde se deu origem a emissão do papel moeda, porém, o mesmo, foi fechado depois de um ano devido ao déficit nos cofres públicos; a criação da Imprensa Régia, que publicou o primeiro jornal do Brasil, entre outras.

Com a vinda da família real portuguesa, segundo Reis e Silva (2007), o desenvolvimento econômico juntamente com a expansão da atividade colonial desencadeou um aumento nos gastos, o que exigiu um melhor controle das contas públicas, e para solucionar este problema, D. João VI aprovou o Alvará de 1808, que criou o Erário Régio e o Conselho da Fazenda. Este Alvará tinha como objetivo unificar a arrecadação, a distribuição e a administração da fazenda real. Ele estabeleceu as regras contábeis, determinando a utilização do método das partidas dobradas, já utilizado em Portugal.

A contabilidade pública se fortaleceu com a publicação deste Alvará, que estava voltado para o controle dos gastos públicos, das receitas e despesas, ainda não tendo como objetivo fornecer informações aos seus usuários. E, a contabilidade pública passou a ter uma organização a partir da publicação deste Alvará.

Ainda em 1808, o processo de escrituração contábil tornou-se obrigatório nos órgãos públicos, conforme dispõe o texto do Alvará de 28 junho de 1808:

I. Para que o methodo de escripturação, e formulas da contabilidade da minha Real Fazenda não fique arbitrario, e sujeito á maneira de pensar de cada um dos Contadores Geraes, que ser servido crear para o referido Erario: ordeno que a escripturação seja a mercantil por partidas dobradas, por ser a unica seguida pelas Nações mais civilisadas, assim pela sua brevidade para o maneo de grandes sommas, como por ser a mais clara, e a que menos logar dá a erros e subterfugios, onde se esconda a malicia e a fraude prevaricadores.

II. Portanto haverá em cada uma das Contadorias Geraes um Diario, um Livro Mestre, e um Memorial ou Borrador, além de mais um Livro auxiliar ou de Contas Correntes para cada um dos rendimentos das Estações de

Arrecadações da minha Real Fazenda. E isto para que sem delongas se veja, logo que se precisar, o estado da conta de cada um dos devedores ou exactores das rendas da minha Coroa e fundos publicos.

III. Ordeno que os referidos livros de escripturação sejam inalteraveis, e que para ella se não possa augmentar ou diminuir nenhum, sem se fazer saber, por consulta do Presidente, a necessidade que houver para se diminuir ou accrescentar o seu numero (Alvará de 28 de Junho de 1808. Título II).

Somente profissionais que estudassem aulas de comércio, poderiam realizar o processo de escrituração das contas, sendo que essas aulas realizadas no Brasil eram originárias de Portugal, e preparavam os empregados do comércio para o exame na Junta Comercial.

De acordo com Reis e Silva (2007), percebe-se que no período entre a época Colonial e o Império, o Brasil teve várias influências de Portugal. Por causa do vínculo que existia entre os dois países, as medidas criadas na metrópole, posteriormente, eram adotadas na colônia, como por exemplo, a criação do Erário Régio e a utilização do método das partidas dobradas. O desenvolvimento contábil, na época, estava fortemente ligado às necessidades da sociedade.

Outro marco importante para a contabilidade pública no Brasil foi a outorga da primeira Constituição do Império do Brasil por Dom Pedro I em 25 de março de 1824. Segundo a citada constituição, ficou estabelecido os princípios gerais da administração pública, a criação do Tesouro Nacional para executar, controlar e escriturar as receitas e as despesas e também estabeleceu o princípio da anuidade do orçamento, que era executado pela Assembleia Geral, visando um controle maior e periódico das receitas e despesas.

A Constituição Política do Império do Brasil destacou a Contabilidade em seu art. 170, a seguir transcrito:

A Receita, e despeza da Fazenda Nacional será encarregada a um Tribunal, debaixo de nome de "Thesouro Nacional" aonde em diversas Estações, devidamente estabelecidas por Lei, se regulará a sua administração, arrecadação e contabilidade, em reciproca correspondencia com as Thesourarias, e Autoridades das Provincias do Imperio.

Como nesta época vigorava o modelo de administração pública patrimonialista, esta constituição apresenta algumas influências deste modelo como o Poder Moderador, que de acordo com o artigo 98 era a chave de todo a organização política da época e era delegada exclusivamente ao Imperador, como chefe supremo da Nação. Através desse poder, o Rei influenciava os poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, nomeava e demitia livremente os ministros de estado, nomeava os senadores, entre outros. Assim, era uma constituição voltada para o Império.

Mesmo com todas essas mudanças, a contabilidade pública ainda necessitava de tempestividade, uniformidade e coerência na escrituração contábil. Isso motivou a criação de uma lei em 4 de outubro 1831, que atribuía autoridade ao Contador Geral para fixar normas relacionadas à execução contábil a serem observadas por todas as repartições, numa tentativa de unificar os procedimentos contábeis.

A Lei de 4 de outubro 1831, também criou Tribunal do Tesouro Nacional com competência de:

A suprema direcção e fiscalisação da receita e despeza nacional;
A suprema administração de todos os bens proprios da nação, que não estiverem por Lei á cargo de outra Repartição Publica;
E por meio do contador geral, Formar o plano, ou fixar o systema de escripturação, que se deva seguir em todas as Repartições de Fazenda, quaesquer que ellas sejam, adoptando como base, o methodo mercantil por partidas dobradas, fiscalizando a sua boa, geral, e uniforme execução (Lei de 4 de outubro de 1831, Arts. 6 e 17).

Segundo Felix (apud Silva et al, 2013, p. 9),

essa vitória da contabilidade pública e dos seus contadores vigorou por quase 20 anos, pois em 1850 o País voltava ao coas administrativo-contábil. Através do Decreto nº 736, o Imperador decreta a reforma do Tesouro Público Nacional e das Tesourarias das Provincias. Um claro recuo na contabilidade pública, pois retira a obrigatoriedade da utilização do método das partidas dobradas para algumas repartições públicas ou nas de menor importância como dizia o Decreto, acabando com a tentativa de organizar e unificar os procedimentos contábeis.

A situação da contabilidade pública piorou em 1868, pois com a publicação do

Decreto nº 4.153, que reorganizou o Tesouro Nacional e as Tesourarias, o Imperador decretou a eliminação da escrituração contábil do órgão central do Império.

Na Diretoria Geral da Contabilidade serão suprimidos os seguintes serviços: a verificação prévia dos cálculos aritméticos de todos os documentos dos outros Ministérios, e dos das Coletorias e Mesas de Rendas por ocasião da entrega da renda mensal ou trimestral, a escrituração a limpo dos livros de receita despesa classificadas, a escrituração dos livros de contas correntes com os Administradores das Mesas de Rendas Coletorias da Província do Rio de Janeiro, a escrituração central do Império, o assentamento da dívida ativa. as contas correntes dos devedores da Fazenda Nacional pelos impostos lançados (Decreto nº 4.153 de 1868, Art. 6).

De acordo com Felix (apud Silva et al, 2013, p. 10),

a partir de então a contabilidade pública se tornou um caos, as suas informações tinham pouca ou, praticamente, nenhuma utilidade, pois as mesmas eram apresentadas de forma intempestiva, sendo que vários relatórios e demonstrativos tinham uma diferença de até dois anos para serem apresentados. Durante o mesmo exercício era praticamente impossível utilizar os dados contidos nos balanços, por conta da falta de harmonização dos procedimentos contábeis.

Mesmo com a contabilidade pública estando em uma situação caótica, houve uma mudança importante em 1869, que foi criação da Associação dos Guarda-Livros da Corte, sendo reconhecida oficialmente apenas em 1870, pelo Decreto Imperial nº 4.475. Este fato foi importante, pois estava constituído o guarda-livros, como a primeira profissão liberal do Brasil. O guarda-livros, como era conhecido antigamente o profissional de Contabilidade, era um profissional ou empregado incumbido de fazer os seguintes trabalhos da firma: elaborar contratos e distratos, controlar a entrada e saída de dinheiro, através de pagamentos e recebimentos, criar correspondências e fazer toda a escrituração mercantil. Exigia-se que estes profissionais tivessem domínio das línguas português e francês, além de uma aperfeiçoada caligrafia.

A partir deste período, ocorreu a criação da Associação dos Guarda-Livros e até o final do século XIX, não houve mudanças significativas na contabilidade pública. A motivação para a mudança do sistema contábil vigente, que era ultrapassado e ineficiente, só ocorreu no início do século XX.

Durante o período da chegada da família real ao Brasil em 1808, até o início do século XX, os usuários da contabilidade eram, predominantemente, os imperadores e posteriormente os presidentes, pois eram eles que utilizavam as informações contábeis para tomada de decisões. À população cabia apenas, ser alvo de arrecadações e aceitar estas decisões tomadas, que giravam em torno do objetivo de controlar o patrimônio do Estado. Ressalte-se que esse se confundia com o do governante e com a renda do povo. Ressalte-se também que tudo isso caracterizava o modelo de administração patrimonialista da época.

De acordo com o Conselho Federal de Contabilidade (2009, p.13), “se por um lado não havia prestação de contas por parte dos governantes, pelos atos que eles praticavam, por outro, exigiam que aqueles que não estivessem de acordo com as normas impostas, fossem severamente punidos”. Mas a partir do século XX, essas necessidades mudam, e isso aconteceu a partir da República Nova, quando os governantes começaram a perceber que a contabilidade pública era muito mais que apenas controlar o patrimônio e arrecadar impostos da população.

2.2 AS ALTERAÇÕES NA CONTABILIDADE PÚBLICA NO SÉCULO XX E INÍCIO DO SÉCULO XXI

Em 1914, a falta de sistema de contabilidade apropriado deu margem a uma vergonha nacional, quando a Inglaterra recusou conceder empréstimo ao Brasil, pois o Ministro da Fazenda não pôde exibir aos emissários a documentação contábil do Tesouro, para verificarem as garantias oferecidas (FELIX apud SILVA et al, 2013).

Em decorrência desse vexame, formou-se uma Comissão para organizar os serviços de contabilidade, principalmente os serviços referentes às análises das receitas e despesas. A tarefa teve início em junho daquele ano. Passado cinco meses conseguiram apresentar os dados da receita e despesa do primeiro trimestre e o ativo e passivo da União correspondentes ao exercício de 1913.

Segundo Felix (2013, p.11) “com a falta de um sistema de contabilidade apropriado, que não condizia ao momento de expansão que o país se encontrava, no início de 1922, foi assinado, o Decreto nº 4.536 que aprovou o Código de Contabilidade Pública”.

Esse decreto vem para mudar a contabilidade pública e organizar o sistema e o orçamento público do Brasil, conforme explica o supracitado autor:

O mesmo determinava que a Contabilidade da União compreendesse todos os atos que correspondem às contas de gestão do patrimônio do país ao controle das receitas e despesas federais, também determinou que a Diretoria Central de contabilidade fosse a responsável pela organização, orientação e fiscalização de todos os atos de escrituração das repartições federais. Ainda segundo esse código, o exercício financeiro coincidia com o ano civil, ele ainda disciplina a forma e o nível de classificação da receita, despesa e de vários aspectos que são próprios à área pública, como por exemplo: a dívida ativa, despesas de exercícios anteriores, o orçamento e sua execução, como também a fiscalização pelo Tribunal de Contas (FELIX 2013, P. 11).

A aprovação do código de contabilidade pública de 1922 foi o grande prêmio pelos esforços de organização e sistematização para se construir uma contabilidade realmente informativa. A aprovação do código deixou clara a preocupação maior dos governantes para com o povo brasileiro, entendendo que se devia dar um destino mais correto para o dinheiro público, que de alguma forma beneficiasse a população, e não a uma minoria, mas ainda sem transparência alguma. Isto também já era um sinal do enfraquecimento da administração patrimonialista.

Seguindo a evolução, em 1940, foi editado o Decreto Lei nº 2.416, com o objetivo de fazer melhorias nos procedimentos contábeis, no qual foi aprovada a harmonização de padrões a serem observados pelos governos estaduais e municipais, referentes aos serviços de contabilidade e aos procedimentos e classificações orçamentárias da receita e da despesa, dentre outros assuntos.

O modo como o orçamento era classificado e as características contábeis da época, como as determinações para o levantamento de inventário e a estrutura do balanço patrimonial em ativo e passivo, ativo e passivo não financeiro e ativo e passivo compensado, serviu como base para as classificações orçamentárias e contábeis da Lei 4.320/64.

Neste período, a administração pública era caracterizada por sua burocracia, substituição à administração patrimonialista, que esteve presente durante o período imperial até à República Velha. Segundo Ribeiro (2009), este modelo de administração no Brasil, se iniciou em 1936, com a criação do Departamento Administrativo do Serviço Público, que tinha como finalidade modernizar a administração pública e veio para atender às necessidades de gestão do Estado Liberal.

De acordo com Pereira (1996), a administração pública burocrática nasce para combater a corrupção e o nepotismo inerentes ao modelo anterior. Este modo de governança é caracterizado pela impessoalidade, o formalismo, a ideia de carreira pública, a profissionalização do servidor e a hierarquia funcional.

Segundo Ribeiro (2009), a burocracia se refere às demandas de governo nos padrões do Estado Liberal, que é um Estado que tem como particularidade a defesa da liberdade individual nos campos econômico, político, religioso e intelectual e também a defesa do direito de propriedade privada. Entretanto, com o aumento do papel do Estado nas áreas social e econômica no século XX, o modelo de administração burocrática tornou-se inadequado em função da sua ineficiência, lentidão e custos proibitivos.

Na transição para o modelo gerencial de contabilidade, em 17 de março de 1964, foi promulgada a lei 4.320, sendo um grande avanço para a contabilidade pública, pois foi uma lei criada à frente do seu tempo, sendo tão inovadora que prevalece até os dias atuais (FELIX, 2013). Esta lei estabeleceu normas orçamentárias e contábeis, reafirma conceitos de exercício financeiro, determina as demonstrações que devem ser apresentadas pelas entidades da administração e a estrutura dessas demonstrações.

Esta lei tem como objetivo o orçamento público, visando à arrecadação da receita e execução da despesa, confrontando com a previsão e fixação já inclusa na Lei do Orçamento. Esta lei determinou normas importantes assegurando o equilíbrio das finanças públicas no Brasil, sendo a utilização do orçamento público o principal instrumento para atingir esse objetivo.

De acordo com Cochrane (2003), a promulgação dessa lei foi um passo muito importante para administração pública e que de certa forma trouxe benefícios à sociedade, isso se explica pela importância que a mesma dá ao orçamento público, que já existia, porém sem a devida consideração, e que é uma ferramenta essencial para conseguir uma gestão mais justa e eficaz, seja na esfera federal, estadual ou municipal.

Para proporcionar o suporte às necessidades da população, como saúde, transporte, educação e segurança, o estado utiliza o orçamento como um

intercessor, que sendo bem feito proporciona mais qualidade de vida às pessoas. E exatamente nesta época, o orçamento foi adaptado à contabilidade pública e, por causa de sua relevância, o mesmo se tornou o foco da contabilidade pública a partir de então, pois toda e qualquer ação que o governo necessite realizar é preciso que esteja previsto no orçamento. O mesmo se tornou uma peça essencial na administração pública, tendo ligação a, praticamente, todos os seus atos.

A administração burocrática gerou alguns problemas, como por exemplo, o excesso de formalidades, e por esse motivo, houve algumas tentativas de simplificar este modelo. No entanto a que mais obteve êxito no esforço de superar a rigidez burocrática, segundo Ribeiro (2009), foi o Decreto-lei nº 200, de 1967, vez que aprovou a reforma administrativa federal. Ele pode ser considerado o primeiro momento da administração gerencial.

Esse decreto-lei ainda fortaleceu o conceito de impessoalidade, de carreira pública e de hierarquia da administração burocrática (Cochrane, 2003).

Com a publicação deste Decreto-lei, segundo Cochrane (2003), o controle interno passou por uma mudança drástica, passando a dar mais importância ao processo de fiscalização financeira. O mesmo proporcionou a alteração das atividades de produção de bens e serviços para fundações, empresas públicas, autarquias e sociedades de economia mista. Foi estabelecido como princípios a descentralização do governo, o controle de resultados, o planejamento e o orçamento.

Seguindo a evolução da contabilidade pública, tem-se a publicação, em 1988, da Constituição da República Federativa do Brasil, trazendo aspectos positivos e negativos para a contabilidade pública. De acordo com Pereira (1996), esta constituição representou um retrocesso na administração pública por conta do engessamento do aparelho estatal, pois estendeu para os serviços do Estado e das próprias estatais as regras burocráticas que eram usadas no núcleo estratégico do Estado.

Um exemplo disso, é que a Constituição Federal removeu da administração indireta a sua maleabilidade operacional, no momento em que atribuiu às autarquias e fundações públicas, regras de funcionamento semelhantes às que regem a administração direta (PEREIRA, 1996).

Já segundo Cochrane (2003), a constituição trouxe como novidade ao controle da execução financeira e orçamentária a preconização do controle interno em cada poder, um controle externo apenas pelo Legislativo e a necessidade de transparência dos gastos públicos.

De acordo com Ribeiro (2009), a constituição foi uma referência para o controle social no Brasil, já que foi baseada na participação da sociedade, com a criação de instrumentos constitucionais que possibilitaram a atuação da sociedade, a qual ganhou poder para realizar o controle dos atos do Estado, com o propósito de atingir o bem comum e o interesse público.

No aperfeiçoamento da contabilidade pública, em maio de 2000 foi aprovada a Lei Complementar 101/2000, mais conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, tendo como intuito estabelecer limites aos gestores da política fiscal da União, Estados e Municípios. O seu objetivo principal é controlar os gastos e endividamento exagerado dos governos estaduais e municipais (FIORAVANTE; PINHEIRO; VIEIRA, 2007).

Segundo o site Portal da Contabilidade (2017), a Lei Complementar 101/2000, define a contabilidade pública como sendo o ramo da contabilidade que registra, controla e demonstra a execução dos orçamentos, dos atos e fatos da fazenda pública e o patrimônio público e suas variações estão relacionadas ao controle e gestão dos recursos públicos.

Com o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal, a contabilidade pública adquiriu maior importância e valorização, pois o mais relevante é o balanço de resultados, que trata da despesa e da receita, ou seja, de que forma foi arrecadado o dinheiro e como foi aplicado. (PORTAL DA CONTABILIDADE, 2017).

Prosseguindo com a evolução da contabilidade pública brasileira, o Ministério da Fazenda publicou, em 25 de agosto de 2008, a Portaria 184/08, que de acordo com o Tesouro Nacional (2013), é considerada o marco inicial do processo de convergência da contabilidade aos padrões internacionais.

Essa portaria estabeleceu as diretrizes a serem observadas no setor público 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.

Em 2008 foi aprovada a NBC T 16, que é composta por 10 pontos relacionados à aplicação da contabilidade ao setor público, com suas particularidades e conceitos, a qual é subsídio para a aplicação da contabilidade na prática (BOSIO et al, 2015).

Com o início do processo de convergência aos padrões, novos conceitos foram agregados à contabilidade pública, os quais são tratados pela Resolução CFC 1.128/08, a qual aprovou a NBC T 16.1 (BOSIO et al., 2015).

O Conselho Federal de Contabilidade estabeleceu através da NBC T 16.1, a normatização para a contabilidade aplicada ao setor público. Ela abrange todas as entidades do setor público, e estas devem seguir as normas aplicadas ao setor público integralmente. Conforme segue a definição da Resolução CFC nº 1128/08 sobre Normas e Técnicas Próprias da Contabilidade Aplicada ao Setor Público:

Seus conceitos e procedimentos de avaliação e mensuração, registro e divulgação de demonstrações contábeis, aplicação de técnicas que decorrem da evolução científica da Contabilidade, bem como quaisquer procedimentos técnicos de controle contábil e prestação de contas previstos, que propiciem o controle social, além da observância das normas aplicáveis.

Ainda em 2008, dando prosseguimento ao processo de convergência, a Secretaria do Tesouro Nacional elaborou o MCASP (Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público), de acordo com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e com as normas do Conselho Federal de Contabilidade, o mesmo estipula regras e procedimentos contábeis a serem seguidos por toda Administração Pública. Este manual está em sua 7ª edição, sempre visando contribuir com o processo de elaboração e execução do orçamento, fornecendo demonstrações contábeis adequadas, em um plano de contas nacional (STN, 2017).

O MCASP tem abrangência nacional, que permite e regulamenta o registro da aprovação e execução do orçamento, resgata o objeto da contabilidade, e busca a convergência aos padrões internacionais, tendo sempre em vista a legislação nacional vigente e os princípios da ciência contábil. Possui estratégias visando estabelecer orientações para promover o desenvolvimento conceitual da contabilidade aplicada ao setor público no Brasil, estimular à convergência as normas internacionais de contabilidade aplicadas ao Setor Público e fortalecer a contabilidade aplicada ao setor público.

Recentemente, em outubro de 2016 o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) publicou no Diário Oficial da União (DOU) a Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público NBC TSP Estrutura Conceitual. A regra é a primeira da área convergida às internacionalmente aceitas e vai nortear toda a contabilidade pública (CFC, 2016).

A NBC TSP Estrutura Conceitual estabelece os conceitos que devem ser aplicados no desenvolvimento das demais Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCs TSP) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) destinada às entidades do setor público. Além disso, tais conceitos são aplicáveis à elaboração e à divulgação formal dos Relatórios Contábeis de Propósito Geral das Entidades do Setor Público (RCPGs) (NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL).

Do exposto, tem-se que essa norma trouxe várias alterações para a contabilidade pública e seus usuários. Essas alterações serão expostas e analisadas nos próximos capítulos desse trabalho.

3 NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL

As alterações geradas com a publicação da Estrutura Conceitual devem ser de conhecimento de todos os usuários da contabilidade pública. Pois várias normas e resoluções foram revogadas e alteradas com a publicação da nova norma. Assim, este capítulo irá relatar as normas e resoluções alteradas ou revogadas pela Estrutura Conceitual da Contabilidade Pública.

3.1 NORMAS E RESOLUÇÕES REVOGADAS A PARTIR DE 1º DE JANEIRO DE 2017

A NBC TSP Estrutura Conceitual alterou a contabilidade pública em vários aspectos, desde seus princípios, até a elaboração e apresentação das demonstrações contábeis das entidades do setor público. Para realizar tais alterações, a nova norma ao entrar em vigor alterou e revogou várias resoluções do CFC, dentre as principais a resolução que define os princípios contábeis, as resoluções das NBC T 16.1 até 16.5 e revoga parcialmente a NBC T SP 16.6, abaixo um quadro com as resoluções revogadas ou alteradas, e à que normas elas se referem:

NORMAS E RESOLUÇÕES REVOGADAS

Ficam revogadas a partir de 1º de janeiro de 2017

Resolução Nº/Ano	Revogação	À que se refere
CFC nº 750/1993	Integral	Princípios Fundamentais Contabilidade
CFC nº 1.111/2007	Integral	Apêndice II - Res. CFC 750/93 - Princípios Fundamentais Contabilidade
CFC nº 1.128/2008	Integral	NBC T 16.1 - Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação
CFC nº 1.129/2008	Integral	NBC T 16.2 - Patrimônio e Sistemas Contábeis
CFC nº 1.130/2008	Integral	NBC T 16.3 - Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil
CFC nº 1.131/2008	Integral	NBC T 16.4 - Transações no Setor Público
CFC nº 1.132/2008	Integral	NBC T 16.5 - Registro Contábil
CFC nº 1.268/2009 Apenas os arts. 1º, 2º e 3º da Resolução	Parcial	Altera, inclui e exclui itens das NBC T 16.1, 16.2 e 16.6
CFC nº 1.367/2010	Integral	Atualiza e consolida dispositivos da Resolução CFC 750/93
CFC nº 1.367/2011	Integral	Altera o Apêndice II da Resolução CFC nº 750/93
CFC nº 1.437/2013 Apenas os artigos 1º e 2º	Parcial	Artigo 1º Alterar a NBC T 16.2 e Artigo 2º Alterar a NBC T 16.5
CFC nº 1.133/2008 (Alterada pela NBC T 16.6 (R1) - Apenas os itens 12(a), 12(b), 12(c), 12(d), 27 e 28	Parcial	Os itens 12(a), 12(b), 12(c), 12(d) definem os conceitos Ativo, Passivo, Patrimônio Líquido e Contas de Compensação do Balanço Patrimonial, item 27 define o conceito de variação qualitativa dentro da DVP e 28 define a divisão das variações entre quantitativas e qualitativas.

3.1.1 RESOLUÇÕES 750/1993, 1.111/2007 e 1.367/2011

Como exposto no quadro anterior as Resoluções nº 750/1993, nº 1.111/2007 e nº 1.367/2011 foram revogadas, elas determinavam os Princípios da Contabilidade como sendo: a Entidade, Continuidade, Oportunidade, Registro pelo valor original, Competência e Prudência. A determinação dos Princípios de Contabilidade, que inicialmente eram denominados de Princípios Fundamentais de Contabilidade, foi estendido à Contabilidade Pública devido a evolução ocorrida, bem como sua aplicação na contabilidade como ciência era indispensável.

Os princípios são fundamentais, para qualquer área do conhecimento, como exposto por Carvalho e Ceccato (2011, p. 03),

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público constitui ramo da Ciência Contábil e deve observar os Princípios de Contabilidade, que representam a essência das doutrinas e teorias relativas a essa ciência, consoante o entendimento predominante nos universos científicos e profissional do país.

Assim segundo Feijó, (2013, p. 116),

partimos do pressuposto de que os Princípios de Contabilidade constituem a viga mestre e a base do exercício da profissão contábil. São princípios e, como tal, eles não têm hierarquia, um não é mais importante do que o outro, mas trabalham de forma convergente e complementar, porque são importantes, fundamentais. Assim, regem e vão reger a maneira como os contadores reconhecem, mensuram e evidenciam as informações contábeis das entidades da administração pública.

Mesmo com a revogação das resoluções que determinavam os Princípios da Contabilidade, a essência dos princípios continua a existir e devem ser seguidas pela contabilidade pública. A nova norma apenas aprimorou as informações e relatórios produzidos pela contabilidade pública, pois ela determina que os Relatórios Contábeis de Propósito Geral das Entidades do Setor Público devem possuir informações com características qualitativas que tornem a informação útil para os usuários, dando suporte ao cumprimento dos objetivos da informação contábil.

De acordo com a NBC TSP Estrutura Conceitual (2016, item 3.2), “as características qualitativas da informação incluída nos RCPGs são a relevância, a representação fidedigna, a compreensibilidade, a tempestividade, a comparabilidade e a verificabilidade”. Essas características são a base para toda e qualquer, demonstração e informação gerada pela Contabilidade Pública, e devem ser seguidas, assim como os Princípios de Contabilidade.

3.1.2 RESOLUÇÃO 1.128/2008, E ARTIGO 1º DA RESOLUÇÃO 1.268/2009

A Resolução nº 1.128/2008 (NBC T 16.1) e o Artigo da Resolução 1.268/2009 também foram revogadas. Essas resoluções determinavam a conceituação, o objeto e o campo de aplicação da Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

Uma alteração bastante evidente é a definição das entidades do setor público. Que primeiramente foi definida pela NBC T 16.1 e posteriormente foi alterada pela Resolução 1.268/2009, determinando em seu Artigo 1º que entidades do setor Público são:

Órgãos, fundos e pessoas jurídicas de direito público ou que, possuindo personalidade jurídica de direito privado, recebam, guardem, movimentem, gerenciem ou apliquem dinheiros, bens e valores públicos, na execução de suas atividades. Equiparam-se, para efeito contábil, as pessoas físicas que recebam subvenção, benefício, ou incentivo, fiscal ou creditício, de órgão público.

Já a NBC TSP Estrutura Conceitual estabelece que, estão compreendidos no conceito de entidades do setor público:

Os governos nacionais, estaduais, distrital 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) (NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL, item 1.8A).

Percebe-se que a nova norma estabelece como entidades públicas, basicamente todos os órgãos públicos e repartições públicas administradas direta ou indiretamente pelo governo, enquanto que a resolução anterior considerava como entidades públicas todas as entidades que recebiam, guardavam, movimentavam, gerenciavam ou aplicavam dinheiros, bens e valores públicos na execução de suas atividades.

3.1.3 RESOLUÇÕES 1.129/2008, 1.437/2013 E ARTIGO 3º DA RESOLUÇÃO 1.268/2009

A Resolução nº 1.129/2008 (NBC T 16.2) determinava conceito de patrimônio público, a classificação sob o enfoque contábil, a estrutura do sistema de informação contábil, e de custos. A NBC T 16.2 foi alterada pelas Resoluções 1.268/2009 e 1.437/2013, e com a publicação da Estrutura Conceitual, essas três normas foram revogadas, a primeira integralmente e as duas seguintes parcialmente.

A Resolução 1.268/2009 alterou a NBC T 16.2, determinando em seu Artigo 3º que os elementos do patrimônio público passariam a vigorar com a seguinte redação:

- (a) Ativos são recursos controlados pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que resultem para a entidade benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços;
- (b) Passivos são obrigações presentes da entidade, derivadas de eventos passados, cujos pagamentos se esperam que resultem para a entidade saídas de recursos capazes de gerar benefícios econômicos ou potencial de serviços;
- (c) Patrimônio Líquido é o valor residual dos ativos da entidade depois de deduzidos todos seus passivos.

A Estrutura Conceitual estabelece o ativo, o passivo, a receita, a despesa, a contribuição dos proprietários e a distribuição aos proprietários, como sendo os elementos das demonstrações contábeis. Os elementos foram definidos pela NBC TSP Estrutura Conceitual nos seguintes itens:

- 5.6 Ativo é um recurso controlado no presente pela entidade como resultado de evento passado;
- 5.14 Passivo é uma obrigação presente, derivada de evento passado, cuja extinção deva resultar na saída de recursos da entidade;
- 5.29 Receita corresponde a aumentos na situação patrimonial líquida da entidade não oriundos de contribuições dos proprietários;
- 5.30 Despesa corresponde a diminuições na situação patrimonial líquida da entidade não oriundas de distribuições aos proprietários;
- 5.33 Contribuição dos proprietários corresponde a entrada de recursos para a entidade a título de contribuição de partes externas, que estabelece ou aumenta a participação delas no patrimônio líquido da entidade;
- 5.34 Distribuição aos proprietários corresponde a saída de recursos da entidade a título de distribuição a partes externas, que representa retorno sobre a participação ou a redução dessa participação no patrimônio líquido da entidade.

Percebe-se que com essa alteração foram incluídos novos elementos nas demonstrações contábeis, e também houve a desconsideração do patrimônio líquido como elemento patrimonial. Porém o patrimônio líquido deve estar presente nas demonstrações contábeis, e a nova norma determina que a situação patrimonial líquida é:

a diferença entre os ativos e os passivos após a inclusão de outros recursos e a dedução de outras obrigações, reconhecida na demonstração que evidencia a situação patrimonial como patrimônio líquido. A situação patrimonial líquida pode ser um montante residual positivo ou negativo (NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL, item 5.28).

3.1.4 RESOLUÇÃO 1.130/2008

Outra norma revogada foi a Resolução 1.130/2008 (NBC T 16.3), que estabelecia as bases para controle contábil do planejamento desenvolvido pelas entidades do setor público, expresso em planos hierarquicamente interligados, visando definir o papel do planejamento. Dessa forma a NBC T 16.3, definiu

planejamento e plano hierarquicamente como:

Planejamento o processo contínuo e dinâmico voltado à identificação das melhores alternativas para o alcance da missão institucional, incluindo a definição de objetivos, metas, meios, metodologia, prazos de execução, custos e responsabilidades, materializados em planos hierarquicamente interligados.

Plano hierarquicamente interligado: o conjunto de documentos elaborados com a finalidade de materializar o planejamento por meio de programas e ações, compreendendo desde o nível estratégico até o nível operacional, bem como propiciar a avaliação e a instrumentalização do controle (RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.130/08, Item 2).

Os planos hierarquicamente interligados citados pela norma, são os 3 instrumentos básicos de planejamento da administração pública brasileira, que se traduzem no PPA - Plano Plurianual de nível estratégico, que defini metas para períodos de quatro anos, LDO - Lei de Diretrizes Orçamentárias que vem dar orientações para a elaboração dos orçamentos anuais e LOA - Lei Orçamentária Anual de nível operacional, visam traduzir em metas físicas e financeiras os objetivos da administração pública para o período de um ano (CRRS, 2014).

A NBC T 16.3 visava permitir a comparação das metas programadas com as realizadas, através do planejamento e sua execução. Já nova norma não estabelece um conceito ou definição a respeito do planejamento das entidades do setor público, porém determina que o orçamento anual é muito importante para os objetivos que a entidade pública deseja alcançar.

De acordo com a NBC TSP Estrutura Conceitual:

O governo elabora, aprova e divulga o orçamento anual. O orçamento fornece informação financeira aos interessados sobre os planos operacionais da entidade para o período futuro, as suas necessidades de capital e, frequentemente, os seus objetivos e as suas expectativas em relação à prestação de serviços. É utilizado para justificar a captação de recursos dos contribuintes e de outros fornecedores de recursos e estabelece os regramentos para os dispêndios de recursos (NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL, Item 2.18).

3.1.5 RESOLUÇÃO 1.131/2008

A Resolução 1.131/2008 (NBC T 16.4) estabeleceu conceitos, natureza e tipicidades das transações no setor público. Esta norma foi alterada pela resolução 1.437/2013, e passou a definir as transações no setor público como sendo,

os atos e os fatos que promovem alterações qualitativas ou quantitativas, efetivas ou potenciais, no patrimônio das entidades do setor público, as quais são objeto de registro contábil em estrita observância aos Princípios de Contabilidade e às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (RESOLUÇÃO CFC Nº 1.437/2013, Art. 8)

Mas para fazer o registro das transações era necessário ter conhecimento da origem de sua natureza, e de acordo com a NBC T 16.4, as transações se classificavam em econômica-financeira e administrativa:

(a) econômico-financeira – corresponde às transações originadas de fatos que afetam o patrimônio público, em decorrência, ou não, da execução de orçamento, podendo provocar alterações qualitativas ou quantitativas, efetivas ou potenciais;

(b) administrativa – corresponde às transações que não afetam o patrimônio público, originadas de atos administrativos, com o objetivo de dar cumprimento às metas programadas e manter em funcionamento as atividades da entidade do setor público.

A NBC TSP Estrutura Conceitual estabelece que existe dois tipos de transações no setor público, a sem contraprestação e a com contraprestação. De acordo com a nova norma:

Transações com contraprestação são transações em que uma entidade recebe bens ou serviços, ou tem obrigações extintas, e fornece diretamente um valor aproximadamente igual em troca. As transações sem contraprestação são transações em que uma entidade recebe um valor de outra entidade sem dar um valor aproximadamente igual em troca (NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL, Item 2.7).

Ainda segundo a nova norma as transações dão origem as receitas e

despesas, que afetam o patrimônio da entidade pública. Sendo que a receita também pode ser denominada de variação patrimonial aumentativa e a despesa pode ser denominada de variação patrimonial diminutiva. Essas denominações estão presentes nos seguintes itens:

5.29 A Receita (ou variação patrimonial aumentativa) corresponde a: Aumentos na situação patrimonial líquida da entidade, não oriundos das contribuições dos proprietários.

5.30 A Despesa (ou variação patrimonial diminutiva) corresponde a: Diminuições na situação patrimonial líquida da entidade, não oriundas das distribuições aos proprietários (NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL, Itens 5.29 e 5.30).

A NBC T 16.4 determinava que as transações se classificavam de acordo com o impacto no patrimônio público, já a norma mais recente classifica a transação de acordo com o retorno oferecido pela entidade, independentemente de afetar ou não o patrimônio da entidade pública, sendo que os dois tipos de transações podem alterar a situação patrimonial, pois de acordo com o item 5.31 da NBC TSP Estrutura Conceitual:

Receitas e despesas originam-se de transações com contraprestação e sem contraprestação, de outros eventos tais como aumentos e decréscimos não realizados de ativos e passivos, do consumo dos ativos por meio da depreciação, e da redução do potencial de serviços e da capacidade de gerar benefícios econômicos por meio da redução ao valor recuperável. Receitas e despesas podem ser originadas de transações individuais ou de grupos de transações.

3.1.6 RESOLUÇÃO 1.132/2008

A Resolução 1.132/2008 (NBC T 16.5) estabeleceu critérios para o registro contábil dos atos e dos fatos que afetam ou possam vir a afetar o patrimônio das entidades do setor público. Esta norma deixou claro que o regime contábil aplicado ao setor público é o de competência integral e que o diário e o razão constituem fontes de informações contábeis permanentes. Além disso, determinou que nos registros contábeis a essência deve prevalecer sobre a forma (CRCRS, 2014).

De início a NBC T 16.5 definiu as formalidades do registro contábil a serem observadas na realização de um registro, estabelece como características e informações com base nos princípios e às Normas Brasileiras Aplicadas ao Setor Público, quais sejam: Comparabilidade, Compreensibilidade, Confiabilidade, Fidedignidade, Imparcialidade, Integridade, Objetividade, Representatividade, Tempestividade, Uniformidade, Utilidade, Verificabilidade e Visibilidade (GAVA, 2013).

De acordo com a NBC T 16.5 são características do registro e da informação contábil no setor público:

(a) Comparabilidade – os registros e as informações contábeis devem possibilitar a análise da situação patrimonial de entidades do setor público ao longo do tempo e estaticamente, bem como a identificação de semelhanças e diferenças dessa situação patrimonial com a de outras entidades.

(b) Compreensibilidade – as informações apresentadas nas demonstrações contábeis devem ser entendidas pelos usuários. Para esse fim, presume-se que estes já tenham conhecimento do ambiente de atuação das entidades do setor público. Todavia, as informações relevantes sobre temas complexos não devem ser excluídas das demonstrações contábeis, mesmo sob o pretexto de que são de difícil compreensão pelos usuários.

(c) Confiabilidade – o registro e a informação contábil devem reunir requisitos de verdade e de validade que possibilitem segurança e credibilidade aos usuários no processo de tomada de decisão.

(d) Fidedignidade – os registros contábeis realizados e as informações apresentadas devem representar fielmente o fenômeno contábil que lhes deu origem.

(e) Imparcialidade – os registros contábeis devem ser realizados e as informações devem ser apresentadas de modo a não privilegiar interesses específicos e particulares de agentes e/ou entidades.

(f) Integridade – os registros contábeis e as informações apresentadas devem reconhecer os fenômenos patrimoniais em sua totalidade, não podendo ser omitidas quaisquer partes do fato gerador.

(g) Objetividade – o registro deve representar a realidade dos fenômenos patrimoniais em função de critérios técnicos contábeis preestabelecidos em normas ou com base em procedimentos adequados, sem que incidam preferências individuais que provoquem distorções na informação produzida.

- (h) Representatividade – os registros contábeis e as informações apresentadas devem conter todos os aspectos relevantes.
- (i) Tempestividade – os fenômenos patrimoniais devem ser registrados no momento de sua ocorrência e divulgados em tempo hábil para os usuários.
- (j) Uniformidade – os registros contábeis e as informações devem observar critérios padronizados e contínuos de identificação, classificação, mensuração, avaliação e evidenciação, de modo que fiquem compatíveis, mesmo que geradas por diferentes entidades. Esse atributo permite a interpretação e a análise das informações, levando-se em consideração a possibilidade de se comparar a situação econômico-financeira de uma entidade do setor público em distintas épocas de sua atividade.
- (k) Utilidade – os registros contábeis e as informações apresentadas devem atender às necessidades específicas dos diversos usuários.
- (l) Verificabilidade – os registros contábeis realizados e as informações apresentadas devem possibilitar o reconhecimento das suas respectivas validades.
- (m) Visibilidade – os registros e as informações contábeis devem ser disponibilizados para a sociedade e expressar, com transparência, o resultado da gestão e a situação patrimonial da entidade do setor público (RESOLUÇÃO CFC Nº1.132/08, Item 4).

A NBC T 16.5 estabelecia como fundamental para a comprovação dos registros contábeis, todo documento que era hábil, físico ou eletrônico que poderia ser utilizado para confirmação ou demonstração do registro contábil, tornando as informações geradas pelos demonstrativos, úteis para os usuários. Já a Estrutura conceitual determina que as características qualitativas da informação incluídas nos RCPG são atributos que tornam a informação útil para os usuários e apoiam o cumprimento dos objetivos da informação contábil.

As características qualitativas são a relevância, a representação fidedigna, a compreensibilidade, a tempestividade, a comparabilidade e a verificabilidade. A NBC TSP Estrutura Conceitual estabelece seus conceitos nos seguintes itens:

3.6 A informação financeira e não financeira é relevante caso seja capaz de influenciar significativamente o cumprimento dos objetivos da elaboração e da divulgação da informação contábil. A informação financeira e não financeira é capaz de exercer essa influência quando tem valor confirmativo, preditivo ou ambos. A informação referida pode ser capaz de influenciar e, desse modo, ser relevante, mesmo se alguns usuários decidirem não a considerar ou já estiverem cientes dela.

3.10 Para ser útil como informação contábil, a informação deve corresponder a uma representação fidedigna dos fenômenos econômicos e outros que se pretenda representar. A representação fidedigna é alcançada quando a representação do fenômeno é completa, neutra e livre de erro material. A informação que representa fielmente um fenômeno econômico ou outro fenômeno retrata a substância da transação — a qual pode não corresponder, necessariamente, à sua forma jurídica.

3.17 A compreensibilidade é a qualidade da informação que permite que os usuários compreendam o seu significado. Os RCPG devem apresentar a informação de maneira que corresponda às necessidades e à base do conhecimento dos usuários, bem como a natureza da informação apresentada. Por exemplo, as explicações acerca da informação financeira e não financeira e comentários acerca da prestação de serviços e outras realizações durante o exercício financeiro, além das expectativas para os períodos futuros, devem ser escritas em linguagem simples e apresentadas de maneira que sejam prontamente compreensíveis pelos usuários. A compreensão é aprimorada quando a informação é classificada e apresentada claramente e de maneira sucinta.

3.19 Tempestividade significa ter informação disponível para os usuários antes que ela perca a sua capacidade de ser útil para fins de prestação de contas e de tomada de decisão. Ter informação tempestivamente pode aprimorar a sua utilidade como insumo para processos de responsabilização e a sua capacidade de informar e influenciar os processos decisórios. A ausência de tempestividade pode tornar a informação menos útil.

3.21 Comparabilidade é a qualidade da informação que possibilita aos usuários identificar semelhanças e diferenças entre dois conjuntos de fenômenos. A comparabilidade não é uma qualidade de um item individual de informação, mas, ao contrário, a qualidade da relação entre dois ou mais itens de informação.

3.26 A verificabilidade é a qualidade da informação que ajuda a assegurar aos usuários que a informação contida nos RCPG representa fielmente os fenômenos econômicos ou de outra natureza que se propõe a representar.

Nota-se que algumas das características do registro e da informação contábil no setor público que constavam na NBC T 16.5, foram apenas alteradas e passaram a ser denominadas de características qualitativas dos RCPG, passando a ter maior

importância na contabilidade pública, enquanto que outras características do registro e da informação contábil foram extintas.

3.1.7 RESOLUÇÃO 1.133/2008

A Resolução 1.133/2008 (NBC T 16.6) foi elaborada com o objetivo de estabelecer as demonstrações contábeis a serem elaboradas e divulgadas pelas entidades do setor público, abordando as estruturas das demonstrações contábeis que fornecem informações e a compreensão dos principais aspectos da gestão pública, no seu todo ou de algum órgão ou entidade separada.

A NBC T 16.6 sofreu uma alteração em 2014 e passou a ser denominada de NBC T 16.6 (R1), e essa alteração teve alguns de seus itens eliminados com a publicação da Estrutura Conceitual. A eliminação aconteceu nos itens 12, 27 e 28 da referida norma. O item 12 da NBC T 16.6 (R1) abordava sobre o balanço patrimonial, e de acordo com este item,

O Balanço Patrimonial, estruturado em Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido, evidencia qualitativa e quantitativamente a situação patrimonial da entidade pública.

(a) ativo é um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que fluam futuros benefícios econômicos para a entidade;

(b) passivo é uma obrigação presente da entidade, derivada de eventos passados, cuja liquidação se espera que resulte na saída de recursos da entidade capazes de gerar benefícios econômicos;

(c) patrimônio líquido é o interesse residual nos ativos da entidade depois de deduzidos todos os seus passivos.

(d) Contas de Compensação – compreende os atos que possam vir a afetar o patrimônio.

Como citado anteriormente neste trabalho, a nova norma deu novos conceitos ao ativo, passivo e patrimônio líquido. As contas de compensação não foram incluídas como elementos comuns as demonstrações contábeis. Porém essas contas e outras, podem ser incluídas nas demonstrações contábeis, de acordo com a necessidade de alcançar os objetivos da informação contábil. Pois segundo o item 5.27 da NBC TSP Estrutura Conceitual,

em alguns casos, ao se desenvolver ou revisar uma NBC TSP, o CFC pode determinar que, para alcançar os objetivos da informação contábil, um recurso ou uma obrigação que não satisfaça a definição de um elemento definido nesta Estrutura Conceitual precise ser reconhecido nas demonstrações contábeis. Nesses casos, as NBC TSP podem exigir ou permitir que esses recursos ou obrigações sejam reconhecidos como outros recursos ou outras obrigações, os quais são itens adicionais aos seis elementos definidos nesta Estrutura Conceitual.

Os itens 27 e 28 da NBC T 16.6 (R1) abordam sobre as variações patrimoniais, de acordo com esses itens:

27 As variações qualitativas são decorrentes de transações no setor público que alteram a composição dos elementos patrimoniais sem afetar o patrimônio líquido.

28 Para fins de apresentação na Demonstração das Variações Patrimoniais, as variações devem ser segregadas em quantitativas e qualitativas.

Como citado anteriormente a Estrutura Conceitual estabelece que as variações patrimoniais são aumentativas e diminutivas e que também podem ser denominadas de receitas e despesas.

Todas as revogações e alterações mostram o quanto à nova norma alterou a contabilidade pública. E isso, afetou os usuários da contabilidade aplicada ao setor público, pois estes devem ter o conhecimento dessas alterações para se adaptarem

a nova realidade da contabilidade pública.

4 ALTERAÇÕES QUE AFETARAM OS USUÁRIOS

Para evidenciar as mudanças que afetaram os usuários da contabilidade pública com a publicação da NBC TSP Estrutura Conceitual, primeiro é necessário ter o conhecimento de para quem são elaborados os demonstrativos e relatórios contábeis das entidades públicas, ou seja, quem são os usuários da contabilidade pública. Sendo assim, esse capítulo irá abordar primeiramente a conceituação dos usuários da contabilidade pública e posteriormente as alterações geradas pela nova norma que os afetaram.

4.1 USUÁRIOS DA CONTABILIDADE PÚBLICA

Como já exposto no capítulo 1 deste trabalho, desde o início no século XIX até o início do século XX, os usuários da contabilidade pública eram os imperadores e após estes os presidentes, pois eram eles que utilizavam as informações contábeis para tomada de decisões, e eles necessitavam de informações da contabilidade pública que os auxiliassem a controlar os bens públicos e a renda do povo.

Porém os governantes começaram a ter uma maior preocupação com a população, pois o dinheiro arrecadado pelo governo precisava ter um destino mais adequado, e que de alguma forma, trouxesse mais benefícios para a população. De acordo com Ribeiro (2009), essa preocupação deu origem em 1936 a primeira reforma administrativa no Brasil, e isso fez com que surgisse o modelo burocrático de administração pública.

Com a implantação da administração burocrática, houve uma alteração nos usuários da contabilidade pública, que antes eram os imperadores e presidentes, e de acordo com Felix (2013), passaram a também ser usuários da contabilidade pública, os funcionários públicos, que de uma forma geral, eram os que estavam inclusos na administração direta do governo.

Mas em 1967 com a publicação do Decreto-Lei 200, que foi a segunda reforma administrativa do Brasil, a administração burocrática foi substituída pela administração gerencial, devido à necessidade de uma maior eficiência na prestação de serviços aos cidadãos e uma melhor administração pública (FELIX, 2013). De acordo com Ribeiro (2009), esse novo modelo de administração desvia o interesse público do Estado, que era voltado para si, para as necessidades do cidadão, tendo um foco bem maior na coletividade, o cidadão, sendo contribuinte ou não, já podia se considerar um usuário da contabilidade pública, pois como a contabilidade pública estava sendo feita mais voltada para a sociedade, a mesma já poderia fornecer informações para subsidiar tomadas de decisões.

E segundo Felix (2013, pág. 22),

Com a democracia sendo reforçada através da constituição de 1988 e a ideia de transparência no serviço público ganhando força com a publicação da LRF, os cidadãos, que incluem os eleitores, contribuintes, os usuários dos serviços públicos, a mídia, as associações de defesa do cidadão, entre outros, foram beneficiados, pois além de terem um acesso bem mais amplo às informações contábeis, as mesmas são mais confiáveis e tempestivas.

Nota-se que a constituição de 1988 e a LRF foram fundamentais para o fortalecimento do modelo gerencial de administração pública. E de acordo com Felix (2013), este modelo se fortaleceu ainda mais com o processo de convergência da contabilidade pública aos padrões internacionais. E como a NBC TSP Estrutura Conceitual faz parte do processo de convergência da contabilidade pública aos padrões internacionais, ela fortalece a administração gerencial e consequentemente, o conceito dos cidadãos como usuários da contabilidade pública.

A NBC TSP Estrutura Conceitual aborda em seu capítulo 2 os usuários dos Relatórios Contábeis de Propósito Geral do Setor Público, e de acordo com a nova norma os RCPGs devem...

[...] ser elaborados e divulgados, principalmente, para atender às necessidades de informações dos usuários dos serviços e dos provedores de recursos, quando estes não detêm a prerrogativa de exigir que a entidade do setor público divulgue as informações que atendam às suas necessidades específicas. Os membros do poder Legislativo são também usuários primários dos RCPGs e utilizam extensiva e continuamente esses relatórios enquanto atuam como representantes dos interesses dos usuários

de serviços e dos provedores de recursos. Assim, para os propósitos desta estrutura conceitual, os usuários primários dos RCPGs são os usuários dos serviços e seus representantes e os provedores de recursos e seus representantes (doravante identificados como usuários dos serviços e provedores de recursos, a não ser que sejam identificados de outra forma). Os cidadãos recebem os serviços do governo e de outras entidades do setor público e proveem parte dos recursos para esse fim. Assim, eles são usuários primários dos RCPGs (NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL, Itens 2.4 e 2.5).

A Estrutura Conceitual determina em seu texto que os usuários primários da contabilidade pública, são os prestadores de serviços públicos e seus representantes, e os usuários dos serviços públicos e seus representantes. Sendo que, ao invés de utilizar o termo “usuários da contabilidade pública”, a nova norma utiliza o termo “usuários dos RCPGs”, pois os RCPGs são relatórios e demonstrações contábeis gerados pelas entidades públicas, e consequentemente os usuários dos RCPGs são os usuários da contabilidade pública.

Mas esses não são os únicos usuários da contabilidade pública, pois de acordo o capítulo 2, Item 2.6 da NBC TSP Estrutura Conceitual:

Os RCPGs, elaborados para atender às necessidades de informações dos usuários dos serviços e provedores de recursos com a finalidade de prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão, podem também fornecer informações úteis para outros indivíduos ou entidades para propósitos distintos. Por exemplo, os responsáveis pelas estatísticas de finanças públicas, os analistas, a mídia, os consultores financeiros, os grupos de interesse público ou privado podem entender que a informação fornecida pelos RCPGs é útil para os seus propósitos. As organizações que possuem a prerrogativa de exigir a elaboração de relatório contábil estruturado para atender as suas necessidades específicas de informação podem também utilizar a informação fornecida pelos RCPGs para os seus propósitos – como, por exemplo: agências reguladoras e supervisoras, entidades de auditoria, comissões do poder Legislativo ou de outro órgão do governo, órgãos centrais de orçamento e controle, agências de classificação de risco e, em alguns casos, entidades emprestadoras de recursos e de fomento. Mesmo que esses outros indivíduos ou entidades encontrem informações úteis nos RCPGs, eles não são usuários primários desses relatórios. Assim, os RCPGs não são elaborados e divulgados para atender a necessidades de informações específicas ou particulares.

Além de atender as necessidades dos usuários primários, os relatórios e demonstrações contábeis também podem fornecer informações importantes para outras pessoas ou entidades. Sendo assim, todos os interessados nas informações geradas pelas entidades do setor público, também são usuários da contabilidade pública.

4.2 ALTERAÇÕES TRAZIDAS PELA NOVA NORMA AOS USUÁRIOS DA CONTABILIDADE PÚBLICA, ATRAVÉS DOS RCPGs

Os RCPGs sintetizam as alterações trazidas pela nova norma aos usuários da contabilidade pública, o que é determinado pela Estrutura Conceitual. Assim, a função da Estrutura conceitual é estabelecer os conceitos que fundamentam a elaboração e a divulgação dos RCPGs. Dessa forma, toda e qualquer informação a respeito dos RCPGs contidas nesse trabalho de conclusão curso, tem como base a NBC TSP Estrutura conceitual.

As entidades do setor público, em sua grande maioria, têm como principal objetivo prestar serviços à população, diferentemente de empresas comerciais que tem o objetivo de obter lucros e gerar retorno financeiro aos investidores. Sendo assim, de acordo com a NBC TSP Estrutura Conceitual, o desempenho das entidades do setor público podem ser apenas parcialmente avaliado por meio da análise da situação patrimonial, do desempenho e dos fluxos de caixa.

Ainda segundo a NBC TSP Estrutura Conceitual, os RCPGs fornecem informações aos seus usuários para subsidiar os processos decisórios e a prestação de contas e responsabilização. Portanto, os usuários dos RCPGs precisam de informações para subsidiar as avaliações de algumas questões, tais como: se a entidade prestou seus serviços à sociedade de maneira eficiente e eficaz; quais são os recursos atualmente disponíveis para gastos futuros, e até que ponto há restrições ou condições para a utilização desses recursos; a extensão na qual a carga tributária, que recai sobre os contribuintes em períodos futuros para pagar por serviços correntes, tem mudado; e se a capacidade da entidade para prestar serviços melhorou ou piorou em comparação com exercícios anteriores.

Os RCPGs são muito importantes para os usuários da contabilidade pública, pois de acordo com a nova norma:

Os RCPGs são os componentes centrais da transparência da informação contábil dos governos e de outras entidades do setor público, aprimorando-a e favorecendo-a. Os RCPGs são relatórios contábeis elaborados para atender às necessidades dos usuários em geral, não tendo o propósito de atender a finalidades ou necessidades específicas de determinados grupos de usuários (NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL, Item 1.4).

Conforme exposto na nova norma, os RCPGs podem ser compostos por vários relatórios, cada um atendendo a diferentes objetivos, e modelos de elaboração e divulgação da informação contábil. Eles abrangem todas as demonstrações contábeis. Incluindo a apresentação de informações que aprimoram, complementam e suplementam as demonstrações contábeis.

Os objetivos da elaboração e divulgação da informação contábil contida nos RCPGs estão relacionados ao fornecimento de informações sobre a entidade do setor público que são úteis aos usuários da contabilidade pública, para a prestação de contas, responsabilização e tomada de decisão. Sendo que, os objetivos da elaboração e divulgação da informação contábil são determinados com base nos usuários dos RCPGs e suas necessidades de informações.

Os governos e outras entidades do setor público são usuários da contabilidade pública, e tem a responsabilidade de fornecer serviços que aprimorem ou mantenham o bem-estar dos cidadãos e dos outros indivíduos. Eles precisam prestar contas de como os serviços foram prestados e se foram prestados corretamente. Essas informações devem estar contidas nos RCPGs, de forma que auxiliem o governo na prestação de contas, e os cidadãos no entendimento de como os serviços foram prestados. Pois de acordo com a Estrutura Conceitual:

O atendimento das obrigações relacionadas à prestação de contas e responsabilização (accountability) requer o fornecimento de informações sobre a gestão dos recursos da entidade confiados com a finalidade de prestação de serviços aos cidadãos e aos outros indivíduos, bem como a sua adequação à legislação, regulamentação ou outra norma que disponha sobre a prestação dos serviços e outras operações. Em razão da maneira pela qual os serviços prestados pelas entidades do setor público são financiados (principalmente pela tributação e outras transações sem contraprestação) e da dependência dos usuários dos serviços no longo prazo, o atendimento das obrigações relacionadas à prestação de contas e responsabilização (accountability) requer também o fornecimento de informação sobre o desempenho da prestação dos serviços durante o exercício e a capacidade de continuidade dos mesmos em exercícios futuros (NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL, Item 2.8).

Além de auxiliar e fortalecer a prestação de contas, as informações contidas nos RCPGs são fundamentais para as decisões a serem tomadas pelo governo, usuários dos serviços e provedores de recursos. Os RCPGs auxiliam esses usuários com informações como insumo para a tomada de decisão, como por exemplo:

credores, doadores e outros que proveem recursos voluntariamente, incluindo transação com contraprestação, tomam decisões sobre se proveem recursos para dar suporte às atividades atuais ou futuras do governo ou de outra entidade do setor público. Em algumas circunstâncias, os membros do legislativo ou órgão representativo semelhante, que dependem dos RCPGs para obter a informação de que necessitam, podem tomar ou influenciar as decisões sobre os objetivos da prestação do serviço dos departamentos, órgãos ou programas do governo e os recursos alocados para dar suporte à sua realização (NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL, Item 2.9a).

De acordo com a nova norma, os cidadãos não tem o poder de tomar decisões sobre os recursos do governo de maneira direta ou imediatamente, e muitas vezes também não podem escolher se aceitam ou não aceitam os serviços prestados, ou escolher um prestador alternativo do serviço. Sendo assim, eles têm pouca capacidade direta ou imediata para tomar decisões sobre disponibilizar recursos ao governo, sobre os recursos a serem utilizados na prestação dos serviços do governo ou, ainda, se comprem ou consomem os serviços prestados. Porém os cidadãos podem influenciar as decisões do governo através de seus representantes, pois de acordo com a Estrutura Conceitual:

os usuários dos serviços e os provedores de recursos podem tomar decisões sobre as suas preferências de voto e das representações que

delegam aos eleitos ou aos órgãos governamentais — essas decisões, em tese, podem ter implicação na alocação de recursos para determinadas entidades, setores ou serviços públicos (NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL, Item 2.9b).

Um exemplo de como as informações contidas nos RCPGs, relacionadas a prestação de contas também podem auxiliar na tomada de decisão é:

as informações sobre os custos, a eficiência ou a eficácia das atividades de prestação de serviços no passado, o montante e as fontes de recuperação de custos e os recursos disponíveis para dar suporte às atividades futuras, são necessárias para o atendimento da prestação de contas e responsabilização (*accountability*). Essa informação também é útil para a tomada de decisão pelos usuários dos RCPGs, inclusive as decisões que os doadores e outros patrocinadores tomam sobre o provimento de recursos à entidade (NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL, Item 2.10).

Cada usuário tem diferentes necessidades e interesses com a informação gerada pelos RCPGs. Como por exemplo, usuários de serviços e os provedores de recursos necessitam de informações que possam lhes auxiliar na prestação de contas e tomada de decisão, em questões como: o desempenho da entidade durante o exercício; a liquidez e a solvência da entidade; a sustentabilidade da prestação de serviços pela entidade e de outras operações em longo prazo, e as mudanças decorrentes como resultado das atividades da entidade durante o exercício e; a capacidade da entidade de se adaptar a novas situações, devido a mudanças demográficas ou nas condições econômicas nacionais ou globais que provavelmente irão impactar a natureza ou a composição das atividades que realiza ou os serviços que são prestados.

Os provedores dos recursos também necessitam de informações que os auxiliem na avaliação dos objetivos alcançados, das necessidades e das ações realizadas pelas entidades do setor público, como por exemplo, se a entidade:

está alcançando os objetivos estabelecidos de modo a justificar os recursos angariados durante o exercício;
financiou as operações atuais a partir dos recursos angariados dos contribuintes, de empréstimos ou de outras fontes no período atual; e
provavelmente necessita de recursos adicionais (ou menos recursos) no futuro e as fontes prováveis destes recursos (NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL, Item 2.13),

As informações fornecidas pelos RCPGs podem ser sobre vários aspectos das entidades. Porém, a nova norma da maior significância as informações que dizem respeito a situação patrimonial, desempenho e fluxo de caixa das entidades. E isso fica esclarecido nos próximos parágrafos.

De acordo com a Estrutura Conceitual, a situação patrimonial do governo ou outra entidade do setor público possibilita aos usuários identificarem os recursos da entidade e as demandas sobre esses recursos na data de divulgação do relatório. Isso fornece informação útil como subsídio às avaliações de questões tais como:

a extensão na qual a administração cumpriu suas obrigações em salvaguardar e administrar os recursos da entidade;
a extensão na qual os recursos estão disponíveis para dar suporte às atividades relativas à prestação de serviços futuros e as mudanças durante o exercício relativas ao montante ou à composição desses recursos, bem como as demandas sobre esses recursos; e
os montantes e o cronograma de fluxos de caixa futuros necessários aos serviços e ao pagamento das demandas existentes sobre os recursos da entidade (NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL, Item 2.14).

Já a informação sobre o desempenho do governo ou de outra entidade do setor público que é fornecida pelos RCPGs, segundo a nova norma, auxilia as avaliações de questões, como, por exemplo, se a entidade adquiriu recursos com economicidade e os utilizou com eficácia e eficiência para atingir os seus objetivos de prestação de serviços. A informação sobre os custos da prestação de serviços e os montantes e fontes de recuperação desses custos durante o exercício irá auxiliar os usuários a determinar se os custos operacionais foram recuperados a partir de, por exemplo, tributos, cobranças aos usuários, contribuições e transferências, ou se foram financiados pelo aumento do nível de endividamento da entidade.

As informações sobre os fluxos de caixa também são muito importantes aos usuários da contabilidade pública. A relevância dos fluxos de caixa está evidenciada no item 2.16 da NBC TSP Estrutura conceitual, que diz,

A informação sobre o desempenho do governo ou de outra entidade do setor público orienta as avaliações de questões, como, por exemplo, se a entidade adquiriu recursos com economicidade e os utilizou com eficácia e eficiência para atingir os seus objetivos de prestação de serviços. A informação sobre os custos da prestação de serviços e os montantes e fontes de recuperação desses custos durante o exercício irá auxiliar os usuários a determinar se os custos operacionais foram recuperados a partir de, por exemplo, tributos, cobranças aos usuários, contribuições e transferências, ou se foram financiados pelo aumento do nível de endividamento da entidade.

As informações sobre a situação patrimonial, o desempenho e os fluxos de caixa, são normalmente apresentadas nas demonstrações contábeis. De acordo com a Estrutura conceitual, para auxiliar os usuários a entender, interpretar e inserir em contexto a informação apresentada nas demonstrações contábeis, os RCPGs também podem fornecer informações financeiras e não financeiras que aprimoram, complementam e suplementam as demonstrações contábeis, inclusive as informações sobre questões relacionadas ao governo ou outra entidade do setor público, tais como: a conformidade com os orçamentos aprovados e outra regulamentação relativa às suas operações; as atividades de prestação de serviços e os seus respectivos resultados durante o exercício; e as expectativas relacionadas às atividades da prestação de serviços e outras atividades no futuro, bem como as consequências, em longo prazo, das decisões tomadas e das atividades realizadas durante o exercício, inclusive aquelas que possam impactar as expectativas sobre o futuro.

Outra fonte de informação bastante importante aos usuários da contabilidade pública é o orçamento anual, que é elaborado aprovado e divulgado pelo governo. De acordo com a nova norma,

O orçamento fornece informação financeira aos interessados sobre os planos operacionais da entidade para o período futuro, as suas necessidades de capital e, frequentemente, os seus objetivos e as suas expectativas em relação à prestação de serviços. O orçamento é utilizado para justificar a captação de recursos dos contribuintes e de outros provedores de recursos e estabelece os regramentos para os dispêndios de recursos (NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL, Item 2.18).

Os RCPGs fornecem informações sobre os resultados alcançados pela entidade, como se ela teve um superávit ou déficit. Também fornece informações sobre o desempenho e os fluxos de caixa da entidade durante o exercício, os ativos e os passivos na data do relatório e as alterações realizadas nesses itens durante o período, bem como os resultados obtidos na prestação de serviços.

Segundo a Estrutura Conceitual:

A inclusão nos RCPGs de informação que auxilia os usuários na avaliação da extensão na qual as receitas, as despesas, os fluxos de caixa e os resultados financeiros da entidade devem estar em conformidade com as estimativas refletidas nos orçamentos aprovados, bem como a aderência da entidade à legislação ou outra regulamentação acerca da captação e da utilização dos recursos, é importante para a determinação de quão bem a entidade do setor público alcançou os seus objetivos financeiros. Tal informação é necessária para a prestação de contas e responsabilização (*accountability*) do governo ou de outra entidade do setor público perante os administrados, para o aprimoramento da avaliação do desempenho da entidade e para a tomada de decisão (NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL, Item 2.21).

As informações contidas nos RCPGs devem auxiliar os usuários em vários aspectos, desde informações sobre os bens e recursos da entidade, até informações sobre se as estimativas estabelecidas no orçamento anual aprovado foram alcançadas pela entidade.

4.3 FORTALECIMENTO DO CONTROLE SOCIAL E PRESTAÇÃO DE CONTAS

Com a publicação da NBC TSP Estrutura conceitual, o controle social e a prestação de contas se fortaleceram, pois todos os relatórios e demonstrações contábeis gerados pelo governo devem conter informações úteis e fidedignas a respeito das entidades públicas. Como citado no tópico anterior os relatórios e demonstrações contábeis das entidades do setor público, também denominados de RCPGs, são a base para toda e qualquer avaliação a ser feita sobre o desempenho das entidades públicas.

Portanto as determinações estabelecidas pela Estrutura Conceitual a respeito dos RCPGs foram fundamentais para o aperfeiçoamento do controle social e prestação de contas. Como por exemplo, a determinação de quais são as entidades que devem reportar a informação contábil, as características qualitativas dos RCPGs, e todas as informações já citadas nesse estudo a respeito dos RCPGs.

Segundo Silva (2012, p.7), “O controle social pode ser definido como a obrigação do poder público de prestar contas perante a sociedade civil e às autoridades competentes”.

O controle social pode ser percebido, quando a nova norma estabelece que os RCPGs são os componentes centrais da transparência da informação contábil dos governos e de outras entidades do setor público. Dessa forma, os RCPGs são as principais fontes de informação para que a população possa participar na gestão pública, intervir na tomada de decisão dos órgãos públicos, orientar a administração para que adote medidas que realmente atendam ao interesse público e avalie os serviços prestados pela entidade. E isso faz com que a prestação de contas deva ser a mais esclarecedora possível.

Outro exemplo de controle social pode ser notado quando a nova norma determina que os RCPGs devam fornecer informações sobre a situação patrimonial, desempenho e fluxos de caixa dos órgãos públicos. Essa mesma determinação serviu para o fortalecimento da prestação de contas, pois de acordo com a Estrutura Conceitual, essas informações: possibilitam aos usuários identificarem os recursos da entidade e as demandas sobre esses recursos na data de divulgação do relatório; orientam nas avaliações de questões, como, se os recursos da entidade foram adquiridos com economicidade e ela os utilizou com eficácia e eficiência para atingir os seus objetivos; e contribuem para as avaliações do desempenho e da liquidez e da solvência da entidade.

Segundo o Portal da Transparência (2017), a prestação de contas é:

Demonstrativo organizado pelo próprio agente, entidade ou pessoa designada, acompanhado ou não de documentos comprobatórios das operações de receita e despesa, os quais, se aprovados pelo Ordenador de Despesa, integrarão a sua tomada de contas. É também o levantamento organizado pelo Serviço de Contabilidade das entidades da Administração Indireta, inclusive das Fundações instituídas pelo Poder Público.

Nota-se que o demonstrativo citado pelo Portal da Transparência é justamente os RCPGs, abordado pela Estrutura Conceitual.

As informações fornecidas pelos RCPGs sobre os resultados alcançados, como por exemplo, se as receitas, as despesas, os fluxos de caixa e os resultados financeiros da entidade estão em conformidade com as estimativas refletidas no orçamento aprovado, são fundamentais para prestação de contas e o controle social. Pois, conforme determinado pela Estrutura Conceitual, essas informações são necessárias para a análise do desempenho, tomada de decisão e prestação de contas.

De acordo com NBC TSP Estrutura Conceitual, para ser útil, as informações contidas nos RCPGs devem ter as seguintes características qualitativas: relevância, representação fidedigna, compreensibilidade, tempestividade, comparabilidade e a verificabilidade. Essas características qualitativas fortalecem o controle social e a prestação de conta, pois segundo a nova norma:

As características qualitativas da informação incluída nos RCPGs são atributos que tornam a informação útil para os usuários e dão suporte ao cumprimento dos objetivos da informação contábil. O objetivo da elaboração e divulgação da informação contábil é fornecer informação para fins de prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão (NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL, Item 3.1).

Já a determinação de quais são as entidades que devem elaborar e divulgar a informação contábil é importante, pois ficam esclarecidos para a população quais são as entidades que devem prestar contas. Assim, o controle social deve ser exercido sobre essas entidades, e elas devem prestar contas aos cidadãos. De acordo com a Estrutura Conceitual, as características-chave de entidade do setor público que reporta a informação contábil são:

- (a) ser uma entidade que capta recursos da sociedade ou em nome desta e/ou utiliza recursos para realizar atividades em benefício dela; e
- (b) existir usuários de serviços ou provedores de recursos dependentes de informações contidas nos RCPGs para fins de prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão (NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL, Item 4.3).

O foco da NBC TSP Estrutura Conceitual são os RCPGs, e isso está explícito desde a introdução da norma. E como os RCPGs são elaborados para serem apresentados aos seus usuários, toda e qualquer determinação que altere os RCPGs, atinge diretamente os usuários. Dessa forma, as alterações e determinações trazidas pela nova norma, como as características qualitativas e as informações que devem estar presente nos RCPGs, são de extrema importância para os usuários da contabilidade pública.

As alterações ocorridas com a nova norma causou um impacto positivo nos usuários. Pois como visto os RCPGs devem ser elaborados visando auxiliar o usuário da contabilidade pública em seus objetivos e necessidades, além de ter fortalecido o controle social e a prestação de contas. Porém os RCPGs auxiliam os usuários de uma forma geral, não fornecendo informações específicas apenas para alguns, mas contendo informações úteis e relevantes para todos.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho teve como objetivo avaliar as alterações trazidas pela NBC TSP Estrutura Conceitual aos usuários da contabilidade pública, dando ênfase a prestação de contas e transparência. Entre as alterações ocorridas nota-se a determinação dos usuários primários das informações contidas nos relatórios contábeis como sendo os prestadores de serviços públicos e seus representantes, e os usuários dos serviços públicos e seus representantes.

Também nota-se o fortalecimento da prestação de contas e transparência, pois a norma determinou as características qualitativas dos relatórios contábeis, objetivando uma maior clareza, relevância e representação da atual situação das entidades do setor público para os usuários. Dessa forma aprimorou a transparência e padronizou as demonstrações contábeis a serem apresentadas aos usuários.

A Estrutura Conceitual também estabelece que os RCPGs são a principal fonte de informações para os usuários, fornecendo informações que os auxiliem no controle social e na prestação de contas.

As alterações ocorridas na contabilidade pública foram bastante positivas para os usuários. Pois elas visam auxiliar os usuários nos seus objetivos e necessidades, estabelecendo que os RCPGs devem fornecer informações úteis como o desempenho e resultados alcançados pelas entidades do setor público.

Todas as afirmações feitas sobre as alterações ocorridas na contabilidade pública têm como base itens da Estrutura Conceitual, normas e resoluções, e citações de autores evidenciados neste trabalho.

Tendo em vista que a NBC TSP Estrutura Conceitual é uma norma recente, com muito conteúdo e fez muitas alterações na contabilidade pública, algumas

providências. Disponível em:

<<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/leicom/2000/leicomplementar-101-4-maio-2000-351480-norma-pl.html>> Acesso em 13 de Mar. de 2017.

_____. **Lei nº 4.320, 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://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1960-1969/lei-4320-17-marco-1964-376590-norma-pl.html>>. Acesso em: 13 de Mar. de 2017.

CARVALHO, Deusvaldo; CECCATO, Márcio. **Manual completo de contabilidade pública: teoria descomplicada e 750 questões de concursos resolvidas e comentadas (CESPE, ESAF e FCC).** Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.
COCHRANE, T. M. C. **A importância do controle interno na administração pública brasileira e a contribuição da Contabilidade como principal instrumento na busca da eficiência da Gestão Pública.** 2003. Trabalho de Conclusão de Curso (Especialização em Gestão e Finanças Públicas) – Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2003. Disponível em: <http://www.gestaofinancaspublicas.ufc.br/artigo_cont_publica_Teresinha_Maria_Ca_valcanti_Cochrane_Integra.doc>. Acesso em: 16 Jan. de 2017.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **CFC publica a norma Estrutura Conceitual da contabilidade pública. 2016.** Disponível em: <<http://cfc.org.br/noticias/cfc-publica-a-norma-estrutura-conceitual-da-contabilidade-publica>>. Acesso em: 3 de Dez. de 2016.

_____. **NBC TSP Estrutura Conceitual.** Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público. Disponível em: <<http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTSPEC.pdf>>. Acesso em: 02 de Dez. de 2017.

_____. **Resolução CFC nº 750/1993.** Dispõe sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade. Disponível em: <cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_750.doc>. Acesso em: 20 de Fev. 2017.

_____. **Resolução CFC nº 1367/2011.** Altera o Apêndice II da Resolução CFC n.º 750/93, aprovado pela Resolução CFC n.º 1.111/07. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1367.pdf>. Acesso em: 20 de Fev. de 2017.

_____. **Resolução CFC nº 1.111/2007.** Aprova o Apêndice II da Resolução CFC n.º 750/93 sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1111.pdf>. Acesso em: 21 de Fev. 2017.

_____. **Resolução CFC nº 1.128/08.** NBC T 16.1 – Conceituação, objetivo e campo de Aplicação. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001128>. Acesso em: 20 Fev. 2017.

_____. **Resolução CFC nº 1.129/2008.** Aprova a NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1129.pdf>. Acesso em: 20 de Fev. de 2017.

_____. **Resolução CFC nº 1.130/2008.** Aprova a NBC T 16.3 – Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1130.pdf>. Acesso em: 20 de Fev. 2017.

_____. **Resolução CFC nº 1.131/2008.** Aprova a NBC T 16.4 – Transações no Setor Público. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1131.pdf>. Acesso em: 20 de Fev. de 2017.

_____. **Resolução CFC nº 1.132/2008.** Aprova a NBC T 16.5 – Registro Contábil. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1132.pdf>.

Acesso em: 20 de Fev. de 2017.

_____. **Resolução CFC nº 1.133/2008.** Aprova a NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1133.pdf>. Acesso em: 20 de Fev. de 2017.

_____. **Resolução CFC nº 1.268/2009.** Altera, inclui e exclui itens das NBC T 16.1, 16.2 e 16.6 que tratam das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas aplicadas ao Setor Público e dá outras providências. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1268.pdf>. Acesso em: 20 de Fev. de 2017.

_____. **Resolução CFC nº 1.437/2013.** Altera, inclui e exclui itens das NBCs T 16.1, 16.2, 16.4, 16.5, 16.6, 16.10 e 16.11 que tratam das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas aplicadas ao Setor Público. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1437.pdf>. Acesso em: 21 Fev. de 2017.

_____. SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. **Curso de Contabilidade Aplicada ao Setor Público: Teoria da Contabilidade.** Uberlândia, 2009. 49 p. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/conteudo.aspx?codMenu=67&codConteudo=4297>>. Acesso em 15 de Mar. de 2017.

FELIX, Leonardo Pedro. **Evolução da contabilidade pública no Brasil.** 2013. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharel no curso de Ciências Contábeis) – UniCEUB, Brasília. Disponível em: <<http://repositorio.uniceub.br/bitstream/235/5001/1/21005066.pdf>>. Acesso em 04 Fev. de 2017.

FEIJÓ, Paulo Henrique. **Entendendo as mudanças: na contabilidade aplicada ao setor público.** 1.ed. Brasília: Gestão Pública Ed., 2013.

FIORAVANTE, D.G.; PINHEIRO, M.M.S.; VIEIRA, R.S. **Lei de responsabilidade Fiscal e Finanças Públicas Municipais: Impactos sobre despesas com pessoal e endividamento.** 2006. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=4803>. Acessado em: 28 Dez. de 2017.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 4 ed. São Paulo: Atlas, 2002
MINAYO, Maria Cecília de Souza. **O Desafio do Conhecimento: pesquisa qualitativa em saúde.** São Paulo, Rio de Janeiro: UCITEC/ABRASCO, 1995.
PEREIRA, L. C. B. **Da Administração Pública Burocrática à Gerencial.** Revista do Serviço Público. Brasília, v. 1, n. 47. 1996. Disponível em: <<http://seer.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/702/550>>. Acesso em: 28 Dez. de 2016.

PORTAL DA CONTABILIDADE. **Contabilidade nos órgãos públicos: um dispositivo constitucional.** 2017. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/contabilidadepublica2.htm>>. Acesso em 10 Jan. de 2017.

PORTAL DA TRANSPARÊNCIA. **Glossário.** 2017. Disponível em: <<http://www.transparencia.gov.br/glossario/DetalheGlossario.asp?letra=p>>. Acesso em: 29 de Mar. de 2017.

REIS, A. de J.; SILVA, S. L. **A história da contabilidade no Brasil.** Disponível em: <<http://www.revistas.unifacs.br/index.php/sepa/article/view/299>>. Acesso em: 11 mar. 2017.

RIBEIRO, D. C. **Sistema de controle dos gastos públicos do Governo Federal: uma ênfase no Programa Bolsa Família.** 2009. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-07102009-145113/pt-br.php>>. Acesso em: 06 de Fev. de 2017.

RICHARDSON, Roberto J. **Pesquisa social: métodos e técnicas.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SANTOS, I. E. **Textos selecionados de métodos e técnicas de pesquisa científica**. 3 ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2001.

SILVA, Cristiane Born da. **Os instrumentos de transparência e controle social e o papel da contabilidade aplicado ao setor público: A percepção dos gestores dos municípios mais populosos do Brasil e dos municípios da região sul com mais de 50.000 habitantes**. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharel no curso de Ciências Contábeis) – Faculdade de Ciências Econômicas, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Rio Grande do Sul. 2012. Disponível em: <<http://hdl.handle.net/10183/61945>>. Acesso em: 6 de Mar. de 2017.

TESOURO NACIONAL. **MCASP**. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/mcasp>>. Acesso em 10 de Fev. de 2017.

_____. **Nova Contabilidade e Gestão Fiscal: Modernização da Gestão Pública**. Brasília, 2013. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/329483/PGE_CARTILHA_NovaContabilidade_GestaoFiscal.pdf/92871964-4c76-4d6a-bc11-80eaac9c46cd>. Acesso em: 15 Jan. de 2017.