

Diego Emanuel Sousa Gonçalves

diego.emanoel@uefs.br

Mestre em Contabilidade pela Universidade Federal da Bahia, com especialização em Gestão da Inovação Tecnológica pela Universidade Estadual de Feira de Santana e graduação em Ciências Contábeis pela mesma instituição. Atualmente exerce a função de Assessor Técnico, na Assessoria Técnica de Desenvolvimento Organizacional, da Universidade Estadual de Feira de Santana-UEFS. Atua paralelamente como Instrutor Interno do Governo do Estado da Bahia e docente na Faculdade Regional de Riachão do Jacuípe - FARJ e na Faculdade Maria Milza - FAMAM. De forma complementar, atua como colaborador no Núcleo de Inovação Tecnológica da UEFS (NIT-UEFS).

Sandro Marques de Sousa Nassif

sandronassif@uefs.br

Especialista em Gestão de Pessoas com Ênfase em Gestão por Competências pela Universidade Federal da Bahia, com graduação em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual de Feira de Santana. Atua como docente na Faculdade Regional de Riachão do Jacuípe e na Faculdade Maurício de Nassau. É Instrutor Interno do Governo do Estado da Bahia e atua na Gerência de Finanças e Contabilidade da UEFS. Sócio proprietário da Empresa Nassif Dantas Contabilidade. Possui experiência na área de Ciências Contábeis, Gestão de Pessoas, Departamento Contábil e Departamento de Pessoal.

Abel Carneiro Mota Lima

abelcarneiro@uefs.br

Mestre em Contabilidade pela Universidade Federal da Bahia (UFBA), com Bacharelado em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual de Feira de Santana. É Pesquisador no Grupo de Pesquisa Contabilidade Financeira & Controladoria da UFBA. Atua como Docente na Faculdade Anísio Teixeira-FAT, foi Coordenador e atualmente é Professor e membro do Núcleo Docente Estruturante (NDE) do curso de Ciências Contábeis e Administração da Faculdade Regional de Riachão do Jacuípe-FARJ, é também Contador na Universidade Estadual de Feira de Santana. Tem experiência na área de Administração, Gestão de Pessoas, Controladoria e Contabilidade Financeira.

Faculdade Adventista da Bahia

BR 101, Km 197 – Caixa Postal 18 –
Capoeiruçu - CEP: 44300-000 - Cachoeira, BA

Recebido em 15/10/2019
Aprovado em 15/11/2019
Sistema de Avaliação: Double Blind Review

NORMAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO: UM ESTUDO DE CASO NA UNIVERSIDADE ESTADUAL DE FEIRA DE SANTANA – UEFS

RESUMO

Com a implantação das NBCASP, torna-se possível a convergência dos padrões contábeis brasileiros aos padrões internacionais, sendo o primeiro passo para tal a obrigatoriedade da implantação do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público a partir de 2013. Dessa forma esta pesquisa teve como objetivo analisar qual o nível de adoção das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, na UEFS. Tratando-se de procedimentos que dependem de controle interno, as mudanças são uma nova realidade para os contabilistas públicos. Para atingir os objetivos foi utilizada a técnica do estudo de caso, com realização de uma entrevista semiestruturada, com 22 (vinte e duas) questões aplicadas aos contadores que atuam no setor financeiro da instituição. A entrevista foi aplicada a 5 (cinco) contadores que atuam como analistas contábeis na instituição. Os resultados mostram que, mesmo após a aplicação de vários procedimentos no sistema de informação, o processo de adoção ainda não foi concluído, apresentando baixo grau de gerenciamento da informação produzida pela contabilidade. Tais resultados são justificados pela deficiência relacionada aos recursos humanos. Mesmo diante das dificuldades para adoção dos novos procedimentos, os contadores respondentes percebem a importância da adoção ao novo padrão contábil público, que servirá não somente para maior transparência contábil, como também para a tomada de decisões gerenciais, no entanto o mesmo precisa ser implementado em sua totalidade. Finalmente, a instituição declara que ainda está na etapa de aperfeiçoamento do pessoal, assumindo como pressuposto o desenvolvimento de habilidades para implementação dos novos procedimentos contábeis.

Palavras-chave:

Contabilidade aplicada ao Setor Público. Gestão contábil. Convergência internacional.

GONÇALVES, Diego Emanuel Souza; NASSIF, Sandro Marques de Sousa; LIMA, Isabel Carneiro.. Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público: Um Estudo de Caso na Universidade Estadual de Feira de Santana – UEFS. Revista Formadores - Vivências e Estudos, Cachoeira - Bahia, v. 12, n. 8, p. 6 - 23, Dez, 2019.

1. INTRODUÇÃO

A Ciência Contábil vem passando por diversas modificações nos últimos anos, todas elas visando uma linguagem única que possa ser utilizada por todas os países, a finalidade de padronização dos procedimentos e relatórios contábeis busca a tão almejada transparência e comparabilidade. Nesse contexto, o processo de harmonização contábil internacional busca critérios uniformes, visando proporcionar maior transparência aos usuários internacionais. Segundo Niyama (2007), a harmonização é um processo que busca preservar as particularidades inerentes a cada país, mas que permita reconciliar os sistemas contábeis com outros países de modo a melhorar a troca de informações a serem interpretadas e compreendidas. No Brasil o processo de harmonização iniciou-se na iniciativa privada e ocorreu em dois momentos distintos. Os primeiros passos para a adoção das normas internacionais de Contabilidade foram dados com a publicação do Pronunciamento Técnico nº 13 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), que após ser referendado pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) por meio da Resolução CFC nº 1.152/09, NBC TG 13 e deliberado pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM) por meio da Deliberação CVM nº 565/08, obrigou as empresas brasileiras a seguirem as inovações trazidas pela Lei nº 11.638/2007. Dois anos mais tarde, a publicação da Lei nº 11.941/2009 (antiga Medida Provisória nº 449/2008) e do CPC 37, que indicava a adoção dos CPC's e IFRS vigentes no ano de 2010, consolidando o arcabouço legal que serviria de lastro para o processo de convergência ao padrão contábil internacional, ou International Financial Reporting Standard (IFRS). No setor Público a marco do processo de harmonização contábil se deu no ano de 2008, foi a partir desse período, que os órgãos competentes uniram esforços a fim de padronizar a Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP), adequando-a aos padrões do International Public Sector Accounting Standardas (IPSAS), publicadas pelo International Federation of Accountants (IFAC), culminando em alterações, atualizações e novas normatizações aplicadas à contabilidade pública. Para essa padronização foram criadas as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) e um Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), que devem ser seguidos por todos os entes públicos do país.

Antes da criação dessas normas, a CASP tinha como foco principal o orçamento, ou seja, seguia o modelo orçamentário da Lei 4.320/64, utilizado como base para gestão dos recursos. Com as mudanças na legislação o CFC emitiu a Resolução 1.111/07, incluindo o apêndice II na Resolução 750/93, trazendo os princípios de contabilidade sob a perspectiva do setor público, sendo assim além do orçamento, a contabilidade passou a registrar todos os atos e fatos que afetam o patrimônio público, sendo a mesma denominada de Contabilidade Patrimonial, cumprindo integralmente o regime de competência para registro das operações.

Segundo Lima e Castro (2007), do ponto de vista orçamentário a receita pública é tratada no regime de caixa e a despesa no regime de competência, porém com as mudanças na legislação o lançamento de impostos e a obrigação pelo fato gerador passam a ser registrados. Na CASP, o sistema contábil é operacionalizado por outros subsistemas, o orçamentário, financeiro, patrimonial e futuramente o de custos.

Com a implantação NBCASP, torna-se possível a convergência dos padrões contábeis brasileiros aos padrões internacionais, fortalecendo a visão patrimonial, em detrimento da visão orçamentária, dando maior transparência às ações do governo, como também a harmonização e uniformização pelos entes federados, da aplicação integral dos princípios fundamentais da contabilidade e de práticas governamentais em demonstrativos que reflitam adequadamente a despesa, receita, o crédito orçamentário e o patrimônio público (Macêdo & Klann, 2014; Maciel, Kronbauer, Ott, Barbosa & Marquezan, 2015).

Neste contexto, a Portaria 184/2008 do Ministério da Fazenda, instituiu a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) como órgão central no processo de convergência às normas internacionais, atuando: no diagnóstico da necessidade de convergência das normas do CFC às normas internacionais, na edição de manuais MCASP e do Plano de Contas Aplicados ao Setor Público (PCASP). A criação do MCASP e do PCASP visam a “elaboração e publicação das demonstrações contábeis consolidadas, em consonância com os pronunciamentos do IFAC” (Portaria STN 184/2008).

Conforme Feijó (2013), todas essas mudanças antes de tornarem-se públicas, surgiram a partir de discussões no ambiente acadêmico, a fim de aproximar a linguagem contábil pública dos padrões internacionais. Dessa maneira a academia foi uma das pioneiras em discussões para a implantação das NBCASP, o que torna de fundamental importância que a mesma participe ativamente do processo de implantação.

Diante desse cenário, o primeiro passo para convergência se referiu ao fato do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público se tornar obrigatório em todos os entes públicos, a partir de 2013, o que instigou a elaboração desse trabalho com o seguinte questionamento: Como a Universidade Estadual de Feira de Santana está realizando o processo de adoção as novas normas de contabilidade aplicadas ao setor público?

Como objetivo geral, a pesquisa buscou apresentar um estudo de caso prático para identificar como a adoção as novas normas de contabilidade aplicadas ao setor público está sendo feita na Universidade Estadual de Feira de Santana (UEFS). Como desmembramento, os objetivos específicos são: investigar se as novas normas de contabilidade aplicadas ao setor público já foram implantadas em sua totalidade, quais os impactos e desafios dessa nova implantação, verificar se as mudanças introduzidas pela nova contabilidade pública brasileira afetaram a evidenciação e a qualidade das informações contábeis deste ente e por último, salientar os pontos fortes e os pontos fracos enfrentados nesse processo.

A importância desta pesquisa justifica-se por demonstrar como ocorre o processo de adaptação às novas normas de contabilidade em uma instituição de ensino superior público no estado da Bahia. Vale salientar que são poucos os trabalhos abordando estudos de casos práticos. Assim, espera-se que os resultados obtidos possam dar maiores esclarecimento a cerca da necessidade de inserção de uma contabilidade mais transparente e compreensível aos diversos usuários. O estudo delimita-se as percepções dos contadores da UEFS.

O presente trabalho é composto por cinco seções. Além dessa introdução, a segunda seção, apresenta a fundamentação teórica que lastreia a pesquisa. A terceira seção destina-se à

exposição da metodologia empregada no estudo, seguida da quarta seção onde se apresentam os resultados e, por fim, na quinta seção são evidenciadas as conclusões e lacunas de pesquisa.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO: ASPECTOS CONCEITUAIS, NORMAS E USUÁRIOS

Segundo Kohama (2014), a contabilidade Pública estuda, orienta, controla e demonstra à organização e execução da Fazenda Pública, o Patrimônio Público e suas variações. Sendo essa uma subárea da ciência contábil, que tem como objetivo fornecer à Administração dados sobre a organização e execução do orçamento, além de normas para registro das entradas de receita, controle de custos, eficiência e eficácia na gestão de recursos públicos (SILVA, 2009).

Conforme Calegari e colaboradores (2015), no ano de 2008 acompanhando o processo de harmonização da Contabilidade Pública Brasileira aos Padrões do IPSAS, foram publicadas as NBCASP, sob denominação de NBC T 16, com o propósito de adequar as Normas Brasileiras de Contabilidade Pública às Normas Internacionais de Contabilidade, reforçando as determinações contidas na LRF e na Lei Federal nº 4.320/1964.

Numeração CFC	Resolução Norma Fl.	Norma
NBC T 16.1	1.128/08	Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação
NBC T 16.2	1.129/08	Patrimônio e Sistemas Contábeis
NBC T 16.3	1.130/08	Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil
NBC T 16.4	1.131/08	Transações no Setor Público
NBC T 16.5	1.132/08	Registro Contábil
NBC T 16.6	1.133/08	Demonstrações Contábeis
NBC T 16.7	1.134/08	Consolidação das Demonstrações Contábeis
NBC T 16.8	1.135/08	Controle Interno
NBC T 16.9	1.136/08	Depreciação, Amortização e Exaustão
Alterações	1.268/09	Altera, Inclui e Exclui itens da NBC T 16.1, 16.2 e 16.6
NBC T 16.10	1.137/08	Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público 42
NBC T 16.11	1.366/11	Sistema de Informações de Custos do Setor Público
Alterações	1.437/13	Altera, Inclui e Exclui itens da NBC T 16.1, 16.2, 16.4, 16.5, 16.6, 16.10 e 16.11

Quadro 1 - Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

Fonte: Adaptado de Calegari et al. (2015)

As NBCT's foram aprovadas por resoluções do CFC, sendo finalizadas no ano de 2011 as 11 (dez) NBCASP, com posteriores alterações no ano de 2013, sendo obrigatórias a todos os entes públicos que recebam, guardem, apliquem ou movimentem recursos públicos.

Segundo o CFC, a Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 16.1, tem por objetivo estabelecer a conceituação, o objeto e o campo de aplicação da Contabilidade Pública. Conforme essa norma, a contabilidade pública é a área da ciência contábil aplicada no processo gerador das informações, utilizando-se dos princípios fundamentais da contabilidade e das normas contábeis direcionadas ao controle patrimonial das entidades do setor público.

A partir da divulgação pelo Conselho Federal de Contabilidade das diretrizes estratégicas para o PCASP foi iniciado um movimento que pode ser denominado de nova contabilidade, numa perspectiva modernizadora e estimuladora permitindo a adoção e manutenção de boas práticas de governança cujas fontes são o cenário das normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público (SILVA, 2009; ALVES; CANAN; LIMA, 2015). A convergência dos padrões contábeis brasileiros às normas internacionais visam à harmonização contábil. Observa-se que não há uma imposição contábil de um país sobre o outro e tampouco a eliminação das diferenças, e sim uma conciliação de diferentes pontos vistas (ROSA, 2011). Segundo Niyama (2007), a harmonização contábil está relacionada à adequação da Contabilidade de vários países aos fundamentos e regras de uma mesma norma ou conjunto de normas ou às práticas contábeis mundialmente existentes sob consenso, e não sob imposição.

Conforme explanado por Piscitelli e Timbó (2012), a contabilidade tem como objeto de estudo o patrimônio, que é representado pelo conjunto de bens direitos e obrigações que por ela são controlados. Assim como na contabilidade empresarial, a CASP também reúne o conjunto de bens, direitos e obrigações do ente público.

A contabilidade tem como usuários finais as pessoas físicas e jurídicas interessadas na situação patrimonial da entidade (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 2009). Tratando-se do setor público, além dos usuários citados anteriormente, é necessário destacar a importância de entes como a imprensa, o poder legislativo e os órgãos de controle externo, que disponibilizam para a consulta os dados da contabilidade pública, transparecendo e prestando contas à sociedade da gestão do patrimônio público.

2.2 A CONTABILIDADE ANTES E APÓS DA IMPLANTAÇÃO DAS NBCASP

As normas brasileiras de contabilidade surgiram por volta de 1983, porém aplicadas ao setor privado, no entanto grande parte dos pesquisadores sustentavam que a mesma não deveria ser aplicada ao setor público. Por essa razão, o CFC buscou discutir junto à classe contábil as minutas das Normas Brasileiras de Contabilidade para aplicação no setor público (FEIJÓ, 2013). Antes da criação das NBCASP a contabilidade pública não exigia dos entes o uso de ferramentas

que fornecessem maior transparência e confiabilidade as informações contábeis, o que fazia com que a mesma não atingisse seu objetivo final. Deixava assim de prestar informações de forma clara e objetiva aos usuários, das mutações ocorridas no patrimônio público (FEIJÓ, 2013; ALVES; CANAN; LIMA, 2015).

Dentre as principais mudanças ocorridas com a introdução das NBCASP's, no ano de 2008, destaca-se a alteração no controle patrimonial, já que anteriormente, não era dada tal importância ao fato. Segundo Michels, Sell e Klann (2017), mesmo sendo a contabilidade pública responsável pelo controle por todas as alterações econômico financeiras que possam afetar o patrimônio, as informações fornecidas não eram de fácil compreensibilidade para os usuários. Com a adoção das NBCASP's, através da NBCT 16.2 em seu item 10:

O sistema contábil representa a estrutura de informações sobre identificação, mensuração, avaliação, registro, controle e evidenciação dos atos e dos fatos da gestão do patrimônio público, com o objetivo de orientar e suprir o processo de decisão, a prestação de contas e a instrumentalização do controle social.

Percebe-se, que a luz da NBCT referenciada, o controle patrimonial recebeu destaque, buscando melhorar a qualidade e a consistência das informações prestadas à sociedade. A transparência dessas ações tornou as informações contábeis mais perceptíveis pelos mais diversos profissionais, obedecendo ao princípio da compreensibilidade, no qual as informações apresentadas devem ser compreendidas pelos usuários. Ressalta-se que mesmo havendo informações relevantes a cerca de temas complexos as mesmas não devem ser excluídas das demonstrações contábeis, mesmo sob argumento de que são de difícil compreensão pelos usuários (MICHELS, SELL, KLANN, 2017).

Segundo Marion (2004), o plano de contas é um agrupamento de todas as contas que serão utilizadas pela contabilidade dentro de um órgão. O rol das contas agrupadas dentro do plano de contas considerado é de extrema importância para o registro de todos os fatos contábeis. Antes das mudanças na contabilidade pública o plano de contas permitia o controle das receitas e despesas se tornando principal instrumento de controle e acompanhamento da política fiscal, da execução do orçamento e do patrimônio, porém de forma discricionária, por cada ente da federação (FEIJÓ, 2013; MICHELS, SELL, KLANN, 2017).

A fim de evitar tamanha discricção, a partir das NBCASP, o grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis criado pela Portaria nº 136/2007 da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) elaborou um Plano de Contas Aplicado ao Setor Público em conformidade com a Lei nº 4.320/1964, permitindo a consolidação das contas públicas conforme o art. 50, 2º, da Lei Complementar nº 101/2000, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) (BRASIL, 2012). O intuito foi gerar as informações necessárias à elaboração dos demonstrativos, padronizar os procedimentos contábeis para toda federação, oferecer a adoção do regime de competência para que favoreça o levantamento de informação de custos no setor público e uniformizar os procedimentos contábeis para atender a Lei 4.320/1964 (FEIJÓ, 2013; VEGA et al., 2015). O novo plano de contas tem como objetivo estabelecer as normas e procedimentos para o registro contábil dos órgãos do setor público. É importante ressaltar que essa padronização abrange todos os atos e fatos, ou seja, todas as etapas da receita e da despesa que afetam o patrimônio.

Até a criação das NBCASP, Lima e Castro (2007, p. 4) mencionavam o regime contábil da

administração pública como misto, ou seja, “de competência para as despesas e de caixa para as receitas”, conforme disposto no art.35 da Lei n 4.320/64. Já Kohama (2014, p. 34), define regime contábil como “um sistema de escrituração contábil”, o autor pressupõe que os regimes contábeis foram considerados úteis pelo consenso profissional, e que seu uso será constante e até obrigatório. Segundo a resolução CFC nº. 1.111/07, a contabilização dos fatos que afetam o patrimônio público devem ser contabilizados por competência e seus efeitos evidenciados nas demonstrações contábeis do exercício financeiro.

Após a introdução das normas de contabilidade aplicadas ao setor público, as receitas passaram a ser reconhecidas pelo enfoque orçamentário no regime de caixa, ou no exercício financeiro arrecadado. Já pelo enfoque patrimonial as receitas são reconhecidas pelo regime de competência, ou seja, o registro se dá quando do direito no momento da ocorrência do fato gerador, antes da efetivação do correspondente ingresso de disponibilidades (KOHAMA, 2014). As normas editadas indicam que as variações patrimoniais deverão ser reconhecidas pelo regime de competência patrimonial, com o objetivo de garantir o reconhecimento de todos os ativos e passivos dos entes que integram o setor público, e assim, conduzir a contabilidade pública aos padrões internacionais, ampliando a transparência sobre as contas (VEGA et al. 2015). Além do reconhecimento dos ativos e passivos no momento do fato gerador, alguns procedimentos passaram a ser obrigatórios após a implantação das NBCASPS, entre eles: O registro mensal da depreciação dos bens móveis e imóveis (de uso); Registro mensal da amortização de despesas pagas antecipadamente (tais como assinatura de periódicos e benfeitorias em propriedade de terceiros); Registro mensal e baixa de encargos de férias e de 13º salário por competência; Registro mensal e baixa de provisões (tanto do Ativo como do Passivo); Registro de ativos intangíveis produzidos, tais como programas de computador (*softwares*), dentre outros (MACIEL et al., 2015).

As movimentações possíveis de mensuração monetária são registradas pela contabilidade, que, posteriormente, resume os dados registrados em forma de relatórios e os entrega aos interessados em conhecer a situação do órgão. Esses interessados, através de relatórios contábeis, recordam os fatos acontecidos, analisam os resultados obtidos e as causas que levaram àqueles resultados, para dessa forma tomar decisões em relação ao futuro (MARION, 2004). Dessa forma assim como na contabilidade comercial, a contabilidade pública está ligada a análise, registro e interpretação das informações contábeis, como também do controle orçamentário, com base na legalidade.

Para Silva (2009), sempre houve uma preferência pelos registros orçamentários para períodos de curto prazo, mostrando uma forte ligação com a exposição política dos agentes e sua prestação de contas individual, em detrimento dos registros que demonstrem a dinâmica do patrimônio. A avaliação da contabilidade pública é voltada para o controle orçamentário, tendo como principal enfoque verificar se a execução do orçamento por parte do ente público condiz ao que foi orçado. Ao analisar o autor anteriormente citado, é possível observar que o modelo tradicional de contabilidade pública tinha forte influência do sistema orçamentário sobre os demais sistemas, financeiro e patrimonial. A NBC T 16.2 em seu item 11 descreve que o sistema contábil público é organizado na forma de sistema de informações, cujos subsistemas possam oferecer produtos diferentes de acordo a cada especificidade, convergindo para o produto final, que é a informação sobre o patrimônio público. Observa-se que o novo modelo de contabilidade pública proposto dá

enfoque ao patrimônio, mas se utiliza das informações dos subsistemas orçamentários, financeiro, patrimonial e de custos . Sendo assim, os registros das transações orçamentárias e patrimoniais se complementam e refletem a realidade patrimonial das entidades públicas (MICHELS; SELL; KLANN, 2017).

Ao adentrar no campo das principais demonstrações contábeis, Kohama (2014), comenta a importância do balanço patrimonial e salienta que o mesmo decorre da verificação da situação de um determinado patrimônio, em um determinado instante, dividido em duas seções: ativo e passivo. Antes das mudanças na contabilidade pública os órgãos públicos controlavam o patrimônio através dos balanços orçamentário, financeiro e patrimonial, possuindo como demonstração apenas a Demonstração das Variações Patrimoniais, esta reflete apenas as variações do balanço patrimonial. Com as mudanças introduzidas conforme a NBC T 16.6, as demonstrações contábeis das entidades do setor público passaram a ser: O Balanço Patrimonial, Balanço Orçamentário, Balanço Financeiro, Demonstração das Variações Patrimoniais, Demonstração dos Fluxos de Caixa e Demonstração do Resultado Econômico (MICHELS; SELL; KLANN, 2017). Percebe-se que foram inseridas mais duas demonstrações, a fim de tornar as informações mais transparentes e colocar a disposição não somente dos gestores públicos, como também dos diversos usuários finais uma maior quantidade de informações para interpretações das mutações ocorridas no patrimônio público.

Analisando o cenário da contabilidade pública, pode-se observar que a mesma vem passando por mudanças significativas, sendo isso de extrema importância para o controle, orientação e transparência do setor público. Assim como ocorreu na contabilidade financeira às mudanças nas normas de contabilidade aplicadas ao setor público, fazem parte de uma padronização internacional dos registros contábeis, buscando adotar uma linguagem única para essa ciência (MACÊDO; KLANN, 2014; MACIEL et al. 2015).

2.3 A ADOÇÃO DAS NBCASP NOS ENTES PÚBLICOS

Ao discutirmos mudanças na contabilidade aplicadas aos entes públicos, é de se esperar resultados positivos aos usuários da informação, mas seu processo de implementação é complexo e custoso. Assim um dos principais aspectos esperados pela adoção das NBCASP é a melhoria na transparência das contas públicas, com a divulgação de dados que permitam o acompanhamento e controle da gestão governamental. No entanto a preocupação com a implementação das NBCASP por parte dos entes públicos e os desafios na adoção dessas normas são os mais diversos, diante de tantos dados que requer a contabilidade para gerar informações. Dentre os mais importantes pode-se destacar a estrutura organizacional existente ser inadequada para a realização das atividades/procedimentos que deverão ser aprimorados/implantados, quadro reduzido de funcionários, falta de qualificação para desempenho das novas atribuições, dificuldades em relação aos sistemas e aos processos, pois novas demonstrações requerem novos sistemas de contabilidade, já

que os anteriores não processam esse tipo de informação (ALVES; CANAN; LIMA, 2015). Para Melo e Ayres (2014), além dos custos com a implantação de novos sistemas informatizados e na capacitação de servidores, também há desafios na mudança da cultura da administração pública e a integração entre os setores.

Em relação aos aspectos positivos temos a publicidade, compreensibilidade e utilização das informações contábeis figurando como os três elementos principais, na transparência do serviço público. É através deles que se torna possível oferecer maior qualidade a informação e torná-la mais compreensível aos usuários que delas necessitam. (Michels; SELL; KLANN, 2017; CALEGARI et al. 2015). Assim com as novas NBCASP a busca pela transparência na gestão fiscal considerada como um princípio de gestão, tem por finalidade, entre outros aspectos, franquear ao público acesso as informações relativas às atividades financeiras e patrimoniais do estado, e desencadear de forma clara e previamente estabelecida os procedimentos necessários à divulgação das informações (PLATT NETO et al, 2007).

Podemos observar o princípio da publicidade como o elemento principal dessas mudanças, tendo a função constitucional de nortear todos os atos da administração pública, incluindo os atos relativos à pessoal e os de natureza financeira, patrimonial e contábil (MOTA, 2009). Por fim, observa-se como marco das reformas empreendidas pelas administrações públicas, o amplo fornecimento de informações relativas à execução orçamentária e financeira, relacionada com a transparência a eficiência e eficácia na gestão dos recursos. Tal fato incluiu todos os ativos a serviço das atividades de responsabilidade direta ou indireta do Estado (Silva, 2009).

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa busca identificar quais as dificuldades encontradas pela Universidade Estadual de Feira de Santana no processo de adoção as novas normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público.

A fim de atingir os objetivos propostos, a metodologia usada na pesquisa foi qualitativa, delimitando um estudo de caso na Universidade Estadual de Feira de Santana, pois a mesma buscou interpretar a opinião dos Analistas Contábeis do ente pesquisado em relação a adoção das NBCASP. A pesquisa classifica-se como exploratória, conforme Gil (2008), este tipo de pesquisa tem por finalidade descobrir teorias e práticas que podem modificar as existentes, criando alternativas ao conhecimento científico. Com base na afirmação essa pesquisa vai a campo buscar evidências sobre a implantação das novas normas contábeis aplicadas ao setor público e verificar quais os desafios e benefícios verificados nesse processo.

Segundo Silva (2006) o estudo de caso é a análise de um ou poucos fatos com profundidade, sendo muito utilizado em pesquisas exploratórias, como também em pesquisas mais complexas. A preparação do mesmo envolve habilidades prévias do pesquisador, do treinamento e preparação

para o estudo de caso específico. Nesse sentido o estudo apenas na Universidade Estadual de Feira de Santana, por ser um estudo aprofundado de um único caso, pode ser classificado como tal.

Para a presente pesquisa foi realizado uma a entrevista semiestruturada por meio de questões previamente elaboradas. A pesquisa foi realizada objetivando abranger todos os analistas contábeis atuantes na Universidade Estadual de Feira de Santana.

Segundo Beuren (2003), a entrevista semiestruturada tem como foco um assunto sobre o qual elaboramos um roteiro prévio com perguntas principais, que serão complementadas por outras questões que surgirão no decorrer da entrevista, dada as circunstâncias da mesma. Para o autor, esse tipo de entrevista dá uma maior liberdade aos respondentes não condicionando as respostas somente a uma padronização de alternativas. Desse modo, foi construído um roteiro prévio de entrevista, porém dando liberdade aos contadores da Universidade pesquisada de expor suas opiniões, caso tenha havido alguma divergência ou dificuldade na adoção das mudanças com base na nova legislação. O roteiro de entrevista aplicado, fez com que o pesquisador incentivasse o informante a falar sobre determinado assunto, porém não o forçando a responder.

A entrevista foi realizada de forma individual e presencial, no local onde os servidores exercem suas atividades diárias. Antes de iniciar as questões sobre as mudanças introduzidas pelas NBCASPs o questionário buscou identificar junto aos respondentes o tempo de formação e experiência na área pública, visto que essa informação é primordial para análise dos resultados. O setor contábil da UEFS tem em torno de 20 (vinte) servidores destes, 08 (oito) graduados em Ciências Contábeis e que atuam como analista na instituição, desse modo à aplicação do questionário buscou apenas os servidores empossados em cargos de nível superior, visto que os mesmos devem desenvolver atividades em níveis gerenciais. Sendo assim os profissionais mais adequados a entrevista, pois se tem como premissa que os mesmos têm papel fundamental na implementação das mudanças contábeis. O entrevista possui inicialmente 22 (vinte e duas) questões semiestruturada com possibilidades de emissão de opiniões.

Dentre os 08 (oito) contadores que atuam na Gerência de Finanças e Contabilidade, apenas 5 (cinco) participaram da entrevista, devida a peculiaridades no momento da coleta. As questões foram elaboradas com base no Manual Aplicado a Contabilidade Pública e nas Normas Brasileiras de Contabilidade, sendo divididas em cinco blocos, que focaram as mudanças nas normas. O primeiro bloco abordou as mudanças relativas aos aspectos patrimoniais e orçamentários, o segundo as mudanças no plano de contas aplicado ao setor público, o terceiro as demonstrações contábeis aplicadas ao setor público, o quarto o sistema de controle interno e o quinto recursos humanos, todos com o intuito de verificar se houve adoção ou não as novas NBCASP e quais as possíveis dificuldades encontradas no processo.

Após a coleta os dados das entrevistas foram tabulados e analisados com base na análise de conteúdo de Bardim (1977).

Sobre o local escolhido, a Universidade Estadual de Feira de Santana nasceu como resultado de uma estratégia governamental com o objetivo de interiorizar a educação superior que era restrita a capital, Salvador-Ba. Atualmente, a instituição tem 28 cursos de graduação, 32 cursos de Pós-

Graduação e seu quadro atual de servidores é de aproximadamente 1.637 (um mil e seiscentos e trinta e sete) funcionários.

4. RESULTADOS

A primeira análise consiste em conhecer o perfil dos contadores da Universidade Estadual de Feira de Santana. Como questionamento prévio, buscou-se verificar junto aos respondentes, qual o tempo de formação acadêmica e experiência no setor público. Pode-se verificar que no setor contábil da UEFS, em sua maioria os entrevistados tinham entre dois e cinco anos de experiência na área pública, com destaque a um analista que possuía 17 anos de experiência na área. Já em relação ao tempo de formação acadêmica os resultados se mantiveram entre 6 a 12 de formados, com destaque ao contador mais experiente que possuía 22 anos de formação acadêmica.

No bloco I, a cerca da importância da adoção do princípio da competência todos os entrevistados responderam estar de acordo com o destaque dado a esse elemento pela CASP. Segundo os contadores, o princípio da competência recebeu maior enfoque, dentro do novo sistema financeiro, denominado FIPLAN (Sistema Integrado de Planejamento, Contabilidade e Finanças do Estado da Bahia). Após a inclusão do sistema foram criadas rotinas para Reconhecimento do Passivo por Competência, como também do Ativo por Competência. Foi destacado também que o princípio, é de grande relevância, porém vem sendo cumprido parcialmente pela UEFS, apenas para o cumprimento do que está disposto na legislação onde é utilizado como parâmetro para elaboração das Demonstrações Contábeis. Sendo assim, houve adoção parcial desse princípio na instituição, visto que, segundo Resolução CFC nº 1.111/07, a contabilização por competência e os seus efeitos devem ser evidenciados nas demonstrações contábeis.

A segunda pergunta abordou as novas mudanças em relação ao registro das despesas, houve divergência de respostas, sendo que três contadores responderam que o registro ocorre no momento do empenho, outro informou que ocorre na liquidação e o último respondeu que depende do fato gerador. Este último relatou que o registro da despesa independe da execução (orçamentária e financeira) na maioria dos casos, porém em determinadas situações é feito na liquidação. Sendo assim, na instituição pesquisada o registro depende do fato gerador de cada despesa. Foi pontuado que, os casos mais comuns, dos registros de despesas na liquidação são os processos pagos por indenização, ou seja, o serviço foi prestado, porém, por algum motivo, o pagamento não foi feito ao credor. Logo, a despesa é paga posteriormente, mediante indenização, sendo registrada no momento da liquidação do pagamento. A possível divergência provavelmente ocorre devido às subdivisões de trabalho que ocorrem no setor, limitando o conhecimento prático de alguns respondentes. Logo o último contador apresentou uma resposta mais completa, isso se deve ao mesmo ser o responsável por tal lançamento, obtendo uma visão completa do assunto. Sendo assim, nota-se que a UEFS implementou tal mudança, tal fato converge com os princípios contábeis e é corroborado por Lima e Castro (2007) quando falam do reconhecimento do ativo e

passivo no momento do fato gerador.

Com relação ao registro do empenho, todos os contadores informaram que o mesmo é feito de maneira prévia, ou seja, no momento que a realização da despesa é solicitada. Em consonância foi ressaltado que o empenho prévio deve respeitar a premissa orçamentária, principalmente nos casos relacionados aos contratos, onde a concessão depende de cota orçamentária, ficando atrelada a liberação da mesma por parte da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, para que só assim seja efetuado o empenho. Esses resultados corroboram o que Silva (2009) nos traz, pois à avaliação da contabilidade pública é voltada para o controle orçamentário, tendo como premissa analisar se a execução do orçamento condiz com o que foi orçado, então nesse quesito podemos considerar que houve adoção e implementação por parte da UEFS.

Em busca de captar informações sobre os procedimentos contábeis do registro da receita no subsistema patrimonial, foi perguntado em qual momento a receita é registrada em tal subsistema, já que antes não era obrigatório esse registro. As respostas também apresentaram divergências, visto que entre os entrevistados, dois deles informaram que o registro é feito no momento do recolhimento, um respondente informou que tal registro ocorre no momento da arrecadação, e os demais não souberam responder. Entendemos que a divergência ou falta de respostas entre os entrevistados deve-se ao fato das subdivisões de trabalho, feitas dentro do setor, o que demonstra que talvez seja necessária uma maior comunicação entre os funcionários ou necessidades de maiores investimento em treinamentos sobre a legislação, corroborando a preocupação preconizada nos estudos de Alves, Canan e Lima (2015) e Melo e Ayres (2014). No entanto, ficou destacado que a instituição não é um agente arrecadador, cabendo essa função a Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia. O que resta para a universidade é o recebimento de receitas não tributárias, de difícil previsibilidade, daí o porquê do reconhecimento ser feito no momento do recolhimento. Sendo assim, nesse aspecto a UEFS está de acordo com o que traz a nova legislação, pois segundo Kohama (2014), o registro da receita se dá no momento do fato gerador que nesse caso é quando são recebidas as receitas não tributárias.

Ainda a respeito dos procedimentos dos novos registros patrimoniais, o questionário buscou informações sobre quais os novos registros adotados pela contabilidade da UEFS, conforme os procedimentos determinados pela NBCASP. Os respondentes destacaram que se tornou novidade nas rotinas contábeis da UEFS, o registro do adiantamento de despesas com assinaturas de jornais e revistas, o pagamento adiantado de seguro, o lançamento da folha de pagamento e a baixa de estoques e depreciação. Entretanto, a amortização, exaustão, impairment, o reconhecimento mensal dos débitos de férias e o reconhecimento mensal das multas judiciais ainda não são feitos, por conta das limitações apresentadas, pelo sistema financeiro utilizado, mais uma vez corroborando a preocupação exposta no estudo de Melo e Ayres (2014). A UEFS adotou esse procedimento de forma parcial as exigências das NBCASP logo verifica-se que providencias ainda devem ser tomadas para solucionar tal deficiência.

Com relação à gestão dos créditos a receber, a pesquisa buscou identificar como tal procedimento encontra-se. Dentre os resultados: dois entrevistados não souberam responder, pois segundo eles não atuam nessa área dentro do setor, os demais respondentes relataram que antes das mudanças não eram feitas gestões dos créditos a receber, pois o sistema financeiro utilizado

anteriormente não obrigava o controle de gestão destes créditos. Após as mudanças na CASP, os direitos, os títulos de créditos e as obrigações são mensurados ou avaliados, passando a ser contabilizados mensalmente na instituição. O atual sistema contábil obriga que no dia 10 de cada mês a contabilização dos créditos seja processada, dessa forma, a instituição está obedecendo ao que traz o MCASP. No entanto foi possível captar junto aos mesmos que essa mudança ainda não trouxe uma aplicabilidade a nível gerencial, onde é vista apenas como mera formalidade da legislação.

O bloco II buscou analisar a implementação de um novo plano de contas aplicado ao setor público verificando se a UEFS está adequada a esse novo PCASP. Os entrevistados em sua totalidade relataram que foi importante entender a classificação e compreensão das contas existentes no novo sistema. O PCASP surgiu para unificar a linguagem entre os entes públicos da federação e trouxe aspectos importantes como, a segregação da informação orçamentária e patrimonial, o registro das variações patrimoniais, segundo o princípio da competência e o registro de procedimentos patrimoniais específicos. Para os entrevistados, antes das mudanças não era necessário entender as contas, até porque, o sistema anteriormente utilizado não trazia com clareza as informações dificultando a compreensão das contas. Ao analisar as entrevistas pode-se captar que o PCASP trouxe a padronização das contas, permitindo maior consistência na geração das informações para as finanças públicas, esses resultados corroboram Feijó (2013) e Calegari e colaboradores (2015), pois tal fato garante a padronização das contas em nível nacional, facilitando a compreensão e comparabilidade das informações contábeis por parte dos seus usuários. Partindo dessa premissa, a UEFS implementou o novo plano de contas adequando-se aos novos procedimentos.

O bloco III procurou examinar se as Demonstrações Contábeis aplicadas ao setor público estavam sendo emitidas e utilizadas no processo de tomada de decisão. As respostas obtidas nesse quesito também foram unânimes. Os contadores relataram que não há emissão das demonstrações exigidas pela nova legislação, porém existe a elaboração do balanço patrimonial, financeiro e orçamentário somente para cumprimento legal do exercício financeiro. Antes das mudanças somente era exigido a emissão do balanço financeiro, orçamentário, patrimonial e as demonstrações de variações patrimoniais somente para efeitos do fechamento do exercício financeiro. Com as alterações na CASP foram acrescentadas a demonstração do fluxo de caixa - método direto e indireto, demonstração do resultado e demonstração das mutações do patrimônio líquido. Conforme os entrevistados, a instituição não emite a DFC nem a Demonstração do Resultado por não ser agente arrecadador, cabendo essa função a Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia. Diante do exposto, a UEFS não está cumprindo o que rege a NBC T 16.6. Esse aspecto é considerado uma falha por parte da instituição, já que mesmo com a obrigatoriedade não vem cumprindo com as alterações impostas, o que diminui a relevância das informações prestadas aos diversos usuários e não cumpre com o papel gerencial ao qual se propôs.

O bloco IV teve como fator principal analisar se está havendo um controle interno eficiente dentro da instituição, pois um dos principais objetivos, a partir das mudanças na CASP é tornar as informações mais transparentes e compreensíveis, através de um sistema de controle interno, visando à celeridade dos processos e a prevenção de problemas junto aos órgãos fiscalizadores. A UEFS, segundo os respondentes, ainda não implementou os procedimentos para a gestão

de controle interno. Segundo os contadores a falta de um setor responsável na estrutura organizacional da instituição, como também de pessoal suficiente para atuar nesse procedimento são as principais problemáticas para a implementação do controle interno na instituição. A falta de pessoal para atuar na emissão de relatórios contábeis e gestão dessas informações foi um dos problemas abordados pelos entrevistados, pois sem o capital humano suficiente não é possível se utilizar do gerenciamento das informações para a tomada de decisão. Sendo assim, o setor contábil da universidade executa um trabalho, tão somente operacional. Tais resultados confirmam a pesquisa de Alves, Canan e Lima (2015).

Sem a gestão do controle interno fica mais difícil gerir os fluxos de pagamentos e o controle do imobilizado. Em relação a esse aspecto os entrevistados dividem suas opiniões: Três respondentes opinaram que através do controle interno eficiente é possível haver redução no tempo para execução dos pagamentos, por outro lado os demais afirmam que para haver uma redução do tempo de pagamento é necessário aumentar o efetivo de pessoal, só assim seria possível alcançar tal redução. Ainda assim, constatou-se que é feito um controle interno dentro da própria gerência financeira, com o intuito de proceder somente às conciliações, sendo que a tentativa de controle ocorre apenas nas contas de caixa, bancos, estoques e obrigações tributárias.

Por fim o bloco V abordou questões referentes às mudanças no âmbito da área de pessoal e sistema de informação. A entrevista buscou captar a opinião dos entrevistados quanto aos pontos fortes e fracos no processo de adoção das alterações. Segundo os contadores, a criação de um novo software foi necessária para a implantação do novo sistema contábil, pois o utilizado anteriormente, o Sistema de Informações Contábeis e Financeiras-SICOF, não atendia as exigências das novas atualizações da CASP, tal dificuldade já era prevista nos estudos de Alves, Canan e Lima (2015) e Melo e Ayres (2014). Segundo os contadores pesquisados, o atual sistema utilizado nos órgãos públicos da Bahia, foi criado para atender as exigências dos novos procedimentos, e esse, ainda possui muitas limitações, não permitindo a utilização de determinados procedimentos e restringindo a utilização de determinadas ferramentas. Por conseguinte, o novo sistema ainda passará por diversas atualizações para atender todas as exigências da legislação aplicada ao setor público, no entanto tal atualização não depende de investimento do ente pesquisado, já que o sistema é único para todo o estado da Bahia. Tais mudanças devem ser introduzidas pelo governo do estado, o que limita a adoção total as NBCSPs por parte do órgão pesquisado. Os resultados apontados não diferem das pesquisas de Campos (2014) e Alves, Canan e Lima (2015), onde os mesmos apontaram que a implementação de processos administrativos dependem da convergência de interesses de diferentes agentes de poder – o que impacta por consequência nas condições para implementação das novas NBCSP.

A cerca do treinamento com pessoal, os servidores da Gerência Financeira da UEFS afirmam terem passado por treinamentos obrigatórios, contínuos e concomitantes, promovidos pela Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, e são referentes às atualizações e formas de manuseio do novo sistema contábil implementado, o FIPLAN. As dificuldades relatadas, por todos os entrevistados, foi que não houve cursos de atualizações das NBCSP, desse modo os mesmos foram capacitados, apenas, para gerir operacionalmente o novo sistema. Mesmo todos os respondentes tendo graduação, em Ciências Contábeis, seria importante a capacitação dos mesmos a fim de levantar

as principais mudanças ocorridas na CASP, no entanto a alegação do Governo do Estado da Bahia é a falta de recursos disponíveis para tal, a crise financeira e o contingenciamento de recursos públicos são as explicações dadas para a falta de oferta de cursos nessa área. Os achados corroboram Alves, Canan e Lima (2015)

As perguntas de opinião levantaram questões que abordaram os pontos fortes e fracos para a adoção das mudanças. Para os respondentes o tempo de execução dos trabalhos não sofreu tanta alteração, se comparado anteriormente às mudanças. É necessário levar em conta uma série de fatores que interferem no tempo como: equipamentos e principalmente estrutura de pessoal, o FIPLAN representa para o setor um maior volume de trabalho, pois exige maior controle dos processos de pagamentos. Em relação ao uso do novo sistema, os respondentes relataram que não foi exigido alto nível de conhecimento para manuseá-lo, porém os layouts de domínio mais citados pelos entrevistados foram, classificação orçamentária, patrimonial, Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público, Plano de Contas Aplicado ao Setor Público e a Lei de Responsabilidade Fiscal. Os contadores informaram que, à medida que forem sendo exigidos novos procedimentos será necessário maior nível de conhecimento para o manuseio do sistema.

Segundo os entrevistados, as maiores limitações encontradas, pelo setor contábil da UEFS são na área de Recursos Humanos, pois seria necessário aumentar a demanda de pessoal na gerência, para que seja possível atender as necessidades exigidas pela nova legislação no setor público, como também para utilizar as informações contábeis na tomada de decisão. Ainda segundo os contadores, a falta de exemplos práticos tornou-se limitação nas mudanças, pois as capacitações geridas pela SEFAZ/BA, foram para apresentar o layout do novo sistema financeiro não havendo um período de teste do mesmo.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente artigo teve por objetivo analisar o nível de adoção das (NBCASP), na Universidade Estadual de Feira de Santana, para chegarmos nesse objetivo foi necessário cumprir determinados objetivos específicos. O primeiro tratou-se de investigar se as novas normas de contabilidade aplicadas ao setor público já foram implantadas em sua totalidade.

Para o primeiro objetivo específico foi possível perceber que a UEFS ainda enfrenta dificuldades na adoção das mudanças na CASP, pois o novo sistema implementado, por parte do governo da Bahia está adaptado principalmente ao PCASP possuindo ainda limitações, quanto às exigências da nova legislação. Os entrevistados acreditam que após atualizações no FIPLAN, o mesmo estará apto para atender as demandas, porém tudo isso depende de investimento do governo, visto que o sistema é utilizado por todos os órgãos públicos baianos.

O segundo objetivo específico buscou analisar os impactos dessa nova implantação para o setor contábil da UEFS. Mesmo não tendo sido adotada por completo, as mudanças na CASP já

é realidade para a autarquia. Apesar de não estar utilizando o gerenciamento das informações contábeis, através da emissão de relatórios, o PCASP passou a ser entendido pelos contadores da instituição, visto que a sua implementação serviu para adoção de linguagem única para os entes federados, exigindo dos profissionais da área pública entendimento da organização das contas orçamentária e patrimonial.

Seguidamente, foi avaliado se as mudanças introduzidas pela nova contabilidade pública brasileira afetaram a evidenciação e a qualidade das informações contábeis deste ente, pois um dos fatores principais das mudanças foi a melhora na qualidade e compreensibilidade dos dados fornecidos. Foi perceptível na coleta das informações, que os respondentes acreditam no avanço da transparência pública, porém a UEFS não se utiliza das informações contábeis para tomar decisões.

Por fim, analisamos os pontos fortes e os pontos fracos enfrentados no processo de implementação a fim de chegarmos ao objetivo principal desta pesquisa. Por se tratar de mudanças comportamentais e operacionais, ficaram explícitas as dificuldades enfrentadas pelo setor contábil da Universidade Estadual de Feira de Santana. O principal problema enfrentado pelo setor é a falta de pessoal suficiente para atuar diretamente, na emissão das demonstrações contábeis e controle interno. Tal fato objetiva tornar os processos diários mais céleres, como também emitir relatórios a serem apresentados para a gestão, de forma que seja útil na tomada de decisões.

Mesmo diante de tantas dificuldades para adoção dos novos procedimentos, os contadores respondentes percebem a importância da adoção ao novo padrão contábil público, que servirá não somente para maior transparência contábil, como também para a tomada de decisões gerenciais, no entanto o mesmo precisa ser implementado em sua totalidade.

É importante destacar que a atual pesquisa apresenta lacunas que não foram preenchidas, onde os resultados podem ter sido influenciados pela pouca experiência na área pública relatada pela maioria dos respondentes e pelo questionário não ter atingido a totalidade de servidores analistas contábeis que atuam no setor. Sendo assim, não foi intuito do estudo esgotar o assunto, assim apresenta-se como sugestão de futuras pesquisas reapplicá-la em outros órgãos do estado ou outros entes federativos a fim de comparar os resultados obtidos, e verificar o nível de adoção da NBCASPs no Brasil.

REFERÊNCIAS

ALVES, H. S. F.; CANAN, I., LIMA, E. I. de. Desafios na implementação das Normas brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. In: CONGRESSO DE CONTABILIDADE, 6., 2015. **Anais**. UFSC, Florianópolis, 2015.

BEUREN, I. M. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2003.

BRASIL, Lei Federal 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://www12.senado.gov.br/orcamento/documentos/legislacao/lei-no-4320>>.

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

_____. Resolução CFC nº 1.111, de 29 de novembro de 2007. Aprova o Apêndice II da Resolução CFC nº. 750/93 sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade. Distrito Federal. Disponível em: http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2007/001111

_____. Resolução CFC nº 1.128, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação. Distrito Federal. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001128>

_____. Resolução CFC nº 1.129, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis. Distrito Federal. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001129>

CALEGARI, P., et al. Adesão, vantagens e dificuldades na adequação às normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público (NBCASP) nos municípios da região sudoeste do Paraná. In: CONGRESSO UFSC DE CONTROLADORIA E FINANÇAS, 6., **Anais**. UFSC, Florianópolis, 2015.

CAMPOS, S. M.de C. Nova Contabilidade Ou Nova Gestão?: Reflexos da Implantação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, na Gestão Pública. **Revista ABRACICON SABER**. Fev-Mar-Abr. 2014. Edição Especial.

FEIJÓ, P. H. **Entendendo as mudanças na contabilidade aplicada ao setor público**. Brasília: Gestão Pública, 2013.

GIL, A. C. **Didática do Ensino Superior**. São Paulo: Atlas, 2008.

HENDRIKSEN, E. S.,VAN BREDA, M. F. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2009.

KOHAMA, H. (2014). **Contabilidade Pública Teoria e Prática**. 14ª ed. São Paulo: Atlas.

LIMA, D. V. Castro, R. G. **Contabilidade Pública**: Integrando União, Estados e Municípios. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MACÊDO, F. F. R. R., KLANN, R. C. Análise das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP): Um estudo nas unidades da federação do Brasil. **Revista Ambiente Contábil**, v. 6, n. 1, p. 253-272, 2014.

MACIEL, E. B., et al. Análise da aderência das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público –NBCASP - Em Instituições de Ensino Superior do Rio Grande Do Sul. **Contexto**, Porto Alegre, v. 30, n. 15, p.111-127, mai-ago. 2015

MARION, J. C. **Contabilidade básica**. São Paulo: Atlas, 2004.

MELO, L. F. S., AYRES, C. A. M. C. B. O Processo de Implementação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público: Desafios e Perspectivas para a Governança Pública Municipal em Interface com o Mercado e a Sociedade. **Revista FSA**, Teresina, v.11, n. 3, p. 71-95, jul./set, 2014.

MICHELS, A., SELL, F. F., KLANN, R. C. A Percepção Dos Contadores Públicos da Região Metropolitana Da Grande Florianópolis - RMF, em relação às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas do Setor Público – NBCASP. In: Congresso Internacional de Desempenho do Setor Publico, 1., 2017, Florianópolis. **Anais**. Florianópolis: CIDESP, 2017. p. 2322 - 2340.

MOTA, F. G. L. **Contabilidade aplicada ao setor público**. Brasília, 2009.

NIYAMA, J. K..**Contabilidade Internacional**. São Paulo: Atlas, 2007.

PISCITELLI, R. B.,TIMBÓ, M. Z. F. **Contabilidade Pública**: Uma abordagem da administração financeira pública. 12ª ed. São Paulo: Atlas, 2012.

PLATT NETO, O. A., et al. Publicidade e Transparência das Contas Públicas: obrigatoriedade e abrangência desses princípios na administração pública brasileira. **Contabilidade Vista & Revista**, Belo Horizonte - MG, v. 1, n. 18, p.75-94, jan-mar. 2007.

ROSA, M. B. **Contabilidade do Setor Público**. São Paulo: Atlas, 2011.

SILVA, A. C. R. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade**: orientações de estudos, projetos, artigos, relatórios, monografias, dissertações, teses. 2ª ed, São Paulo: Atlas, 2006.

SILVA, L. M. **Contabilidade Governamental**: um enfoque administrativo da nova contabilidade pública. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.

VEGA, R. O. M., et al. Nova Contabilidade Aplicada ao Setor Público: uma análise nos municípios do COREDE-FO. **Revista Gestão e Contabilidade da Ufpi**: GeCont, Floriano-PI, v. 2, n. 2, p.33-49, Jul-Dez. 2015.