

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
PUC-SP

MARCELO BERNARDINO ARAÚJO

Novas tendências da contabilidade aplicada ao setor público: a
percepção dos contabilistas ao processo de convergência

MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS

SÃO PAULO
2012

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
PUC-SP

MARCELO BERNARDINO ARAÚJO

Novas tendências da contabilidade aplicada ao setor público: a
percepção dos contabilistas ao processo de convergência

MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de MESTRE em Ciências Contábeis e Atuariais, sob a orientação do Prof. Doutor Antonio Robles Junior.

SÃO PAULO
2012

Banca Examinadora

A Fernanda, amiga, companheira, esposa, pelo apoio e compreensão, necessários em todos os momentos e sentidos.

Aos meus avôs maternos, em memória, por terem me ensinado a aprender e sei que estão sempre comigo.

A todos aqueles que de alguma forma passaram em minha jornada e contribuíram para o que hoje eu sou.

AGRADECIMENTOS

Inicialmente a *Deus*, por ter-me dado à oportunidade de desenvolver mais este desafio de minha vida.

Ao Professor Dr. Antonio Robles Junior, pela orientação deste trabalho, por suas indicações e críticas que muito contribuíram na elaboração dessa dissertação.

A todos os professores do curso de Pós Graduação em Ciências Contábeis e Atuariais da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC-SP e a todos os colegas que muito me ajudaram na conclusão deste curso.

Um agradecimento especial a *Fernanda*, minha esposa, pelo apoio e carinho dedicado, ajudando-me a buscar equilíbrio nas minhas atividades e pelo incentivo que sempre me proporcionou para vencer esse desafio.

RESUMO

A necessidade de informações que sejam úteis e tempestivas é essencial a qualquer gestor. Neste contexto a contabilidade exerce seu papel de guardiã das informações das entidades. A contabilidade pública brasileira vive um momento único em sua história, pois está convergindo aos pronunciamentos editados pela Federação Internacional de Contadores. Muitas alterações em práticas e procedimentos foram propostas pelo Conselho Federal de Contabilidade em conjunto com a Secretaria do Tesouro Nacional estão em fase de consolidação. Tais mudanças visam a melhoria na qualidade da informação contábil, tanto para o usuário interno, quanto ao usuário externo, que contará com demonstrativos padronizados e mais transparentes. Os contabilistas do setor público precisam acompanhar e adotar essas novas práticas através de constante atualização e capacitação. Este trabalho procurou identificar qual é a percepção dos profissionais de contabilidade em relação a tais mudanças. Foi utilizado, para concretização do objetivo do estudo, o procedimento metodológico denominado levantamento, para a coleta de dados primários. Para a realização da pesquisa de campo, aplicou-se um questionário a contabilistas atuantes em diversas entidades do setor público. Quanto à abordagem, utilizou-se técnicas quantitativas e qualitativas. Os resultados esperados foram alcançados, pois os contabilistas do setor público estão acompanhando, ainda que de forma mínima, as alterações advindas do processo de convergência da contabilidade aplicada ao setor público.

Palavras-chave: harmonização; NICSP; impactos; convergência.

ABSTRACT

The need for information that is useful and timely information is essential to any manager. In this context the accounting exercises its role as guardian of the information entities. The public accounting is living a unique moment in its history, it is converging to the statements published by the International Federation of Accountants. Many changes in practices and procedures have been proposed by the Federal Accounting Council in conjunction with the National Treasury. are in consolidation phase. These changes are aimed at improving the quality and accounting information for both the internal user, external user as to which statements will have standardized and transparent. The public sector accountants have to follow and adopt these new practices. This study sought to identify what is the perception of accounting professionals in relation to such changes. Was used to achieve the objective of the study, the methodological procedure called survey, to collect primary data. To conduct the survey, a questionnaire was applied to the countable number of entities operating in the public sector. The approach we used quantitative and qualitative techniques. Expected results were achieved because the public sector accountants are following, albeit minimal, the changes resulting from the convergence of accounting applied to the public sector.

Key-words: *harmonization; IPSAS; impacts; convergence.*

SUMÁRIO

LISTA DE FIGURAS	7
LISTA DE GRÁFICOS.....	8
LISTA DE QUADROS	9
LISTA DE ABREVIATURAS, SIGLAS E SÍMBOLOS.....	10
1. INTRODUÇÃO	11
1.1 Problema de pesquisa	15
1.2 Objetivo, Procedimento e Abordagem	15
1.3 Justificativas e Contribuições do Estudo.....	16
2. ASPECTOS CONCEITUAIS E FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	17
2.1 A contabilidade governamental no Brasil.....	20
2.2 Princípios contábeis sob a perspectiva do setor público	27
2.2.1 O princípio da entidade	29
2.2.2 O princípio da continuidade.....	30
2.2.3 O princípio da oportunidade	31
2.2.4 O princípio do registro pelo valor original	31
2.2.5 O princípio da atualização monetária	31
2.2.6 O princípio da competência.....	32
2.2.7 O princípio da prudência	32
2.3 Normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público.....	33
2.3.1 NBC T 16.1 – conceituação, objeto e campo de aplicação	35
2.3.2 NBC T 16.2 – patrimônio e sistemas contábeis	37
2.3.3 NBC T 16.3 – planejamento e seus instrumentos sob o enfoque contábil	38
2.3.4 NBC T 16.4 – transações no setor público	40
2.3.4 NBC T 16.5 – registro contábil	43
2.3.6 NBC T 16.6 – demonstrações contábeis.....	46
2.3.7 NBC T 16.7 – consolidação das demonstrações contábeis	51
2.3.8 NBC T 16.8 – controle interno	52
2.3.9 NBC T 16.9 – depreciação, amortização e exaustão	56
2.3.10 NBC T 16.10 – avaliação e mensuração de ativos e passivos em entidades do setor público	57

2.3.11 NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público.....	58
2.4 As normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público	65
2.5 Sistemas de informação contábil	72
3. METODOLOGIA.....	74
4. ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS	77
4.1 Pesquisa de campo	77
4.2 Dados coletados	78
CONSIDERAÇÕES FINAIS	89
REFERÊNCIAS.....	92
ANEXOS	98

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – A convergência das Normas nacionais para as Normas internacionais...	19
Figura 2 – Organização da Administração Pública.....	36
Figura 3 – Definição das Políticas Públicas.....	39
Figura 4 – Exemplo de lançamento contábil.....	41
Figura 5 – Atributos da informação contábil	44
Figura 6 – Fluxo resumido do sistema contábil informatizado.....	45
Figura 7 – Fluxo de Caixa do Governo.....	49
Figura 8 – Estrutura do sistema de controle interno-integrado.....	54
Figura 9 – A nova contabilidade pública - evidência e transparência.....	63
Figura 10 – Fluxo dos processos de prestação e tomada de contas	64
Figura 11 – Reconhecimento de Ativos tangíveis	69
Figura 12 – Registro de Ativos	70
Figura 13 – Sistemas de informação na contabilidade pública	73

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Formação dos Contabilistas	78
Gráfico 2 – Esfera de atuação profissional.....	79
Gráfico 3 – Tempo de profissão no Serviço Público.....	80
Gráfico 4 – Os Contabilistas e os níveis de decisão	81
Gráfico 5 – Convergência às Normas Internacionais	82
Gráfico 6 – Padronização X Compreensão	83
Gráfico 7 – Uniformização para garantia de segurança	83
Gráfico 8 – Normativos locais como fator de entrave.....	84
Gráfico 9 – A convergência como fator de transparência.....	85
Gráfico 10 – A harmonização e o aspecto da valorização profissional	85
Gráfico 11 – Homogeneização de termos e técnicas	86
Gráfico 12 – Interpretação dos novos resultados.....	87
Gráfico 13 – A harmonização e os Órgãos internacionais de Contabilidade.....	87
Gráfico 14 – A harmonização e as relações econômicas entre os países	88

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Comparativo entre a Contabilidade Geral e Contabilidade Pública.....	22
Quadro 2 – Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.....	26
Quadro 3 – Princípios de Contabilidade.....	29
Quadro 4 – Primeiras minutas das Normas Brasileiras convergidas às IPSAS	34
Quadro 5 – Relacionamento entre os subsistemas contábeis.....	41
Quadro 6 – Terminologias aplicáveis a custos públicos.....	60
Quadro 7 – Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público	71

LISTA DE ABREVIATURAS, SIGLAS E SÍMBOLOS

BF	- Balanço Financeiro
BO	- Balanço Orçamentário
BP	- Balanço Patrimonial
CF	- Constituição Federal
CFC	- Conselho Federal de Contabilidade
CRC	- Conselho Regional de Contabilidade
DVP	- Demonstração das Variações Patrimoniais
DRE	- Demonstração do Resultado Econômico
EC	- Emenda Constitucional
IBRACON	- Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
IFAC	- <i>International Federation Accountants</i>
IPSAS	- <i>International Public Sector Accounting Standards</i>
LDO	- Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	- Lei Orçamentária Anual
LRF	- Lei de Responsabilidade Fiscal
MCASP	- Manual de Contabilidade Aplicada a Setor Público
MP	- Ministério de Planejamento Orçamento e Gestão
NICSP	- Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público
PC	- Princípios de Contabilidade
PL	- Projeto de Lei
SERPRO	- Serviço Federal de Processamento de Dados
SIAFI	- Sistema Integrado de Administração Financeira
SOF	- Secretaria de Orçamento Federal
STN	- Secretaria do Tesouro Nacional
TCU	- Tribunal de Contas da União

1. INTRODUÇÃO

A Administração Pública recebe constantemente críticas por parte da sociedade, pois se presencia escândalos em relação a fraudes e desvios de recursos públicos. Na da melhor do que controles para coibição de tais ações.

Na atualidade, em que a sociedade brasileira se volta para a responsabilização (social, ambiental, empresarial, governamental), a Contabilidade deve ser aplicada como um instrumento tecnicamente eficiente e consoante aos melhores princípios da ética e do controle social, tanto na gestão pública, quanto na gestão privada.

No campo da ciência contábil, o desenvolvimento esteve quase sempre atrelado a um processo de conhecimento natural da realidade em que ela está inserida.

Conforme Ludícibus (2000, p. 31):

Em termos de evolução histórica da disciplina, é importante reconhecer que raramente o “estado da arte” se adianta muito em relação ao grau de desenvolvimento econômico, institucional e social das sociedades analisadas, em cada época.

Assim como outras ciências, o desenvolvimento da contabilidade está ligado de maneira sólida aos movimentos políticos e econômicos, através de contextos históricos, numa retórica estrutural, pois, investigar o passado já é por si só uma tarefa árdua e complexa, ainda mais em se tratando de seus ramos ou campos de aplicação.

A Contabilidade na Administração Pública não deve ser diferente da Administração Empresarial. O ato de gerir recursos não é um fim em si mesmo, mas sim, um processo pelos quais as coisas se realizam da melhor forma possível, com o menor custo e com a maior eficiência, eficácia e efetividade. É a condução racional das atividades de uma entidade, seja ela lucrativa ou não.

A contabilidade, por exemplo, apresenta formas de registros e divulgação diferentes dependendo da atividade da entidade. Pode ser societária, para sociedade anônimas, pode ser financeira para Instituições Financeiras, pode ser

geral voltada às micro e pequenas empresas, voltada às entidades do terceiro setor, rural a entidades agrícolas e, voltada às entidades ou Órgãos públicos.

A Contabilidade aplicada ao setor público tratada neste estudo abrange os três Poderes (Executivo, Legislativo e Judiciário), assim como o Ministério Público. O Poder Executivo é dividido em Administração Direta e Administração Indireta. Já a Administração Indireta é composta de Autarquias, Fundações Públicas, Empresas Públicas e Sociedades de Economia Mista. As duas últimas entidades citadas, ou seja, as Empresas Públicas e Sociedades de Economia Mista são entidades de Direito Privado, isto é, com finalidades lucrativas e regidas, portanto, pela legislação societária.

Este trabalho, deste modo, compreenderá apenas os Órgãos e entidades de Direito Público. A exceção se volta às estatais dependentes, que serão tratadas no decorrer do estudo.

Esta Contabilidade voltada especificamente a Órgãos e entidades do setor Público, assim como nos demais ramos, tem suas especificidades. As diferenças já se iniciam em relação às terminologias utilizadas, demonstrativos, orçamento e prestação de contas à população.

Para Meirelles (2006, p. 109), consiste em prestar contas:

*O dever de prestar contas é decorrência natural da administração como encargo de gestão de bens e interesses alheios. Se o administrar corresponde ao desempenho de um mandato de zelo e conservação de bens e interesses de outrem, manifesto é que quem o exerce deverá contas ao proprietário. No caso do administrador público, esse dever ainda mais se alteia, porque a gestão se refere aos bens e interesses da coletividade e assume o caráter de um *múnus público*, isto é, de um encargo para com a comunidade. Daí o dever indeclinável de todo administrador público – agente político ou simples funcionário – de prestar contas de sua gestão administrativa, e nesse sentido é a orientação de nossos Tribunais.*

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público representa para o exercício da cidadania o principal instrumento de controle e acompanhamento das ações e políticas públicas, materializadas na correta aplicação dos recursos públicos, na condução ética da gestão e na obrigação dos gestores públicos de prestar contas, uma vez que, a elaboração de demonstrações contábeis que representem uma visão justa e adequada da movimentação e aplicação de recursos públicos, bem

como dos resultados alcançados, é fundamental para alinhar as ações dos gestores e a compreensão dos cidadãos, em consonância com as boas práticas da governança pública.

Para tanto, Meirelles (2006, p. 106-107), explica a interpretação de eficiência:

A eficiência funcional é, pois, considerada em sentido amplo, abrangendo não só a produtividade do exercente do cargo ou da função como a perfeição do trabalho e sua adequação técnica aos fins visados pela Administração, para o quê se avaliam os resultados, confrontam-se os desempenhos e se aperfeiçoa o pessoal através de seleção e treinamento. Assim, a verificação da eficiência atinge os aspectos quantitativo e qualitativo do serviço, para aquilatar do seu rendimento efetivo, do seu custo operacional e da sua real utilidade para os administrados e para a Administração. Tal controle desenvolve-se, portanto, na tríplice linha administrativa, econômica e técnica.

A divulgação da governança é relativamente nova no setor público. Porém, na iniciativa privada é um conceito já utilizado há certo tempo. Pode-se afirmar que ela foi introduzida no meio público a partir da Emenda Constitucional – EC nº 19 de 04 de junho de 1998, através da inclusão, aos princípios da Administração Pública (art. 37 da CF/88), do princípio da eficiência.

Löffler (2001, p.212) trata a governança pública como sendo:

Uma nova geração de reformas administrativas e de Estado, que têm como objeto a ação conjunta, levada a efeito de forma eficaz, transparente e compartilhada, pelo Estado, pelas empresas e pela sociedade civil, visando uma solução inovadora dos problemas sociais e criando possibilidades e chances de um desenvolvimento futuro sustentável para todos os participantes.

Percebe-se que estas iniciativas do Estado em adotar conceitos consagrados na iniciativa privada, como a governança, têm como objetivo melhorar a qualidade dos bens e serviços ofertados à população, ou seja, de forma racional.

Em relação à racionalidade na oferta de serviços prestados, o Conselho Federal de Contabilidade – CFC também normatiza procedimentos a serem seguidos por toda classe contábil. Ele tem como competência a fiscalização do exercício da profissão, bem como orientar os profissionais quanto a adoção de melhores práticas no exercício da profissão.

A forma legal de normatização utilizada pelo CFC é a edição de Resoluções que são normas jurídicas destinadas a disciplinar temas de interesses da profissão. Algumas destas Resoluções são também denominadas Normas Brasileiras de Contabilidade - NBC, que podem ser de teor técnico ou de teor profissional.

As NBC conferiram um valor especial à profissão contábil, ao reconhecer a importância das informações contábeis, tratando do objeto, campo de aplicação, escrituração, consolidação e divulgação das contas públicas.

Porém, se não houver uma linha de raciocínio equivalente, alguns atributos podem ser prejudicados. Em sequência, ficam prejudicados: a comparabilidade, a compreensibilidade, a confiabilidade e a relevância das informações. No mundo globalizado, há necessidade de padronização de procedimentos para comparação de resultados.

Nesse sentido é que o CFC está editando e revendo suas Normas, num processo de convergência aos padrões internacionais de contabilidade. Para tanto, criou em 2005 um Comitê Gestor da Convergência. Este Comitê foi dividido em representantes do setor privado e representantes do setor público.

A convergência no Brasil visa contribuir com o desenvolvimento sustentável do país, mediante reforma contábil, no setor público e no setor privado, resultando em uma maior transparência das informações financeiras e patrimoniais utilizadas no mercado e também no aprimoramento das práticas profissionais.

Em se tratando de convergência, o primeiro passo é a aceitabilidade e representatividade de normas contábeis internacionais a um conjunto de países com interesses comerciais em comum. Mesmo cada nação tendo especificidades locais, um mínimo de procedimentos e critérios adotados é exigido para o atendimento daqueles atributos.

Roberts *et al.* (1998, p. 5) descreve o campo da contabilidade internacional como sendo:

O estudo da contabilidade internacional envolve a documentação e mensuração de similaridade e diferenças nas práticas e relatórios financeiros; identificação de fatores que podem ter causado as similaridades e diferenças; classificação dos sistemas contábeis com base nas características comuns; e observação das organizações cujo papel é encorajar maior similaridade da prática contábil internacional. (Traduzido)

Já para Sá (1995 p. 329), as Normas Internacionais de Contabilidade - NIC são conceituadas como:

Normas Internacionais de Contabilidade - critérios objetivos de conceituações e procedimentos na tecnologia contábil dos registro, demonstrações e informações, emanados de entidades de representatividade internacional, visando a uniformidade de procedimentos gerais. [...] todavia, o que se tem percebido é uma notória influência de determinados Países sobre uma cultura que desejam impor, sem uma democratização competente do conhecimento, desejando produzir modelos comportamentais segundo suas intenções, nem sempre de acordo com a doutrina do conhecimento contábil.

O Brasil vive um momento único em sua história, onde os controles para que possa avaliar o desempenho dos planos de governo na aplicação dos recursos são cada vez mais confiáveis para que os usuários da informação contábil tomem suas decisões de operações, investimentos e financiamentos.

1.1 Problema de pesquisa

A Portaria conjunta STN/SOF nº 2, de 6 de agosto de 2009, que aprovou o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, veio normatizar os padrões contábeis para o setor nas três esferas de governo (Federal, Estadual e Municipal), num processo de convergência as Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público - NICSP emanadas da *The International Federation of Accountants* – IFAC, ou Federação Internacional de Contadores.

Qual é a percepção dos contadores públicos em relação às normas internacionais de contabilidade do setor público, no processo de convergência com os padrões do IFAC?

1.2 Objetivo, Procedimento e Abordagem

O trabalho objetiva identificar como os Contadores atuantes no Setor Público estão se preparando em relação às Normas Internacionais de Contabilidade

Aplicada ao Setor Público - NICSP, editadas pela *International Federation of Accountants* – IFAC.

Quanto aos procedimentos, neste estudo será utilizada uma pesquisa do tipo levantamento, também conhecido como *survey*. Os dados para esta pesquisa serão coletados a partir de uma amostra de Contabilistas atuantes no setor público, por estarem inseridos no processo de convergência.

Já em relação à abordagem do problema, o estudo será do tipo quantitativo. Para Beuren (2010, p. 94), a abordagem quantitativa caracteriza-se pelo emprego de instrumentos estatísticos, tanto para a coleta quanto para o tratamento dos dados.

Espera-se que a adoção das NICSP utilize as práticas semelhantes à contabilidade societária, cujo objetivo é o de demonstrar adequadamente à situação líquida patrimonial da entidade.

1.3 Justificativas e Contribuições do Estudo

A justificativa do tema está relacionada ao interesse acadêmico, de analistas e da sociedade em geral de verificar a relevância da informação contábil, o seu reflexo no gasto público, especialmente na fase de implementação das IPSAS.

Um adequado conhecimento das Normas internacionais de contabilidade do setor público é fator de ganho em relação à transparência e a prestação de contas prevista na Constituição Federal - CF.

Conforme exposto anteriormente, poucos estudos foram realizados, portanto, perceberá a reação dos contadores públicos no Brasil e quais são os reflexos da aplicação das normas do IFAC.

Este estudo está estruturado da seguinte forma:

1. Aspectos conceituais e fundamentação teórica;
2. Metodologia;
3. Análise e interpretação dos dados; e
4. Considerações finais.

2. ASPECTOS CONCEITUAIS E FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Toda ciência tem um ponto de partida, um marco inicial. O início da Contabilidade denota os tempos mais antigos, cuja finalidade era o controle e a evolução do patrimônio, que se deu pela elaboração de inventários.

Para Araújo e Arruda (2009, p.18), a **contabilidade** pode ser definida como o “sistema de informações capaz de captar, registrar, reunir, divulgar e interpretar os fenômenos avaliáveis monetariamente que afetam as situações patrimoniais, financeiras e econômicas de qualquer ente”.

Segundo Iudícibus *et al.* (1999) no dicionário de termos contábeis conceitua a ciência contábil da seguinte forma:

Ciência nitidamente social quanto a suas finalidades, mas, como metodologia de mensuração, abarca tanto o social quanto o quantitativo. É social quanto às finalidades, pois, em última análise, por meio de suas avaliações do progresso de entidades, propicia melhor conhecimento das configurações de rentabilidade e financeiras, e, indiretamente, auxilia os acionistas, os tomadores de decisões, os investidores a aumentar a riqueza da entidade e, como consequência, as suas, amenizando-lhes as necessidades. É parcialmente social, como metodologia, em seus critérios valorativos, baseados em preços, valores e apropriações que envolvem grande dose de julgamento, subjetividade e incerteza, decorrentes do próprio ambiente econômico e social em que as entidades operam. É em parte quantitativa, em sua forma de materialização na equação patrimonial básica, que não admite descaramentos de sua lógica formal: $ATIVO = PASSIVO + PATRIMÔNIO LÍQUIDO$.

Logo, percebe-se a partir desta definição a questão social, tratada sob vários aspectos, mas se utiliza de bases lógicas, quantitativas. Estas características a tornam única, mesmo existindo outras ciências em áreas afins.

Conforme Niyama (2009, p. 15):

Usualmente a contabilidade é considerada a linguagem “dos negócios”, ou seja, é onde os principais agentes econômicos buscam informações (principalmente de natureza econômico financeira) sobre a *performance* empresarial e avaliação de risco para se realizar investimentos. Nesse sentido, relatórios contábeis são sempre requeridos pelos investidores que desejam mensurar a conveniência e oportunidade para concretizar seus negócios. Assim, sua importância ultrapassou fronteiras, deixando de ter sua utilidade limitada ao campo doméstico para servir de instrumento de processo decisório em nível internacional, principalmente no atual cenário de globalização dos mercados.

A partir desta importância, verifica-se que há uma necessidade de as práticas contábeis serem uniformes entre as nações, porém Niyama afirma que a busca de critérios consentâneos é o processo de harmonização contábil internacional, visando proporcionar uma compreensão dessa linguagem e a sua comparabilidade.

Ainda segundo Niyama (2009, p. 21), tais diferenças de procedimentos adotados em cada país devem-se ao fato de cada um ter seu próprio conjunto de leis, regras, filosofias, procedimentos e objetivos para atender seus interesses nacionais, o que pressupõem que os sistemas contábeis de cada um venham a ser impactados por tais medidas, dependendo do seu grau de influência sobre outros.

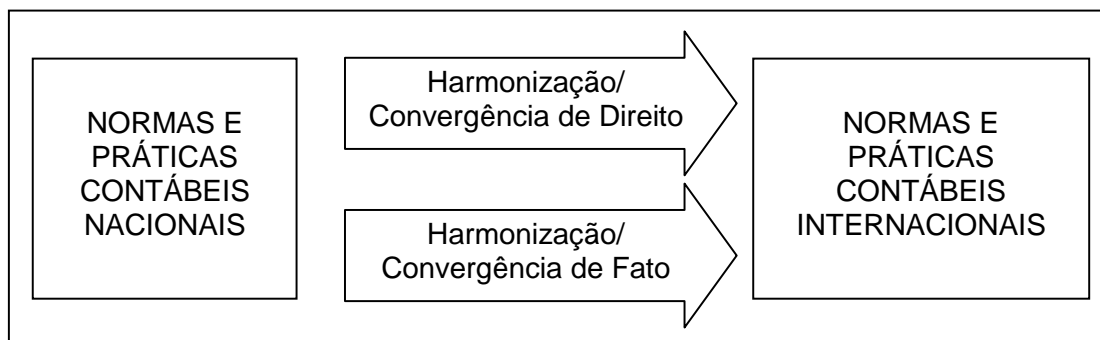
Algumas terminologias adotadas em contabilidade internacional são estudadas a seguir para uma melhor ambientação com a proposta do trabalho. Quando se pesquisa Contabilidade Internacional, devem-se distinguir termos como: padronização, harmonização, uniformização e convergência, pois não devem ser tratados como sinônimos.

Convergir, segundo o dicionário Michaelis é conceituado como: “dirigir-se, tender para um ponto comum”.

Weffort (2005, p. 21), conceitua a harmonização contábil como sendo:

A *harmonização* pode ser entendida como um processo por meio do qual as diferenças nas práticas contábeis entre os países são reduzidas. É importante destacar que a *harmonização* visa uma redução das diferenças nas práticas contábeis, mas não sua eliminação, na medida em que reconhece que cada país deve “direcionar” a contabilidade para atender às suas características e necessidades específicas, o que leva obrigatoriamente a diferença entre os países. Fica claro, então, que os termos *harmonização* e *uniformização* não podem, de formar alguma, ser tomados como sinônimos ao tratar das práticas contábeis, porque o primeiro fala em redução das diferenças, enquanto o último defende a eliminação de diferenças entre os países.

Figura 1 – A convergência das Normas nacionais para as Normas internacionais



Fonte: Weffort (2005, p. 22)

Ainda para Weffort (2005, p. 22):

A *harmonização* de direito diz respeito, de modo simplificado, à incorporação, na legislação nacional, do conteúdo das normas internacionais, tornando determinado procedimento contábil obrigatório permitido ou proibido. Já a harmonização de fato refere-se a uma efetiva aplicação dos procedimentos recomendados internacionalmente nas práticas contábeis locais.

Já para Niyama (2009, p. 38), há distinção entre harmonização e padronização, como se observa a seguir:

Harmonização é o 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, enquanto **padronização** é um processo de **uniformização** de critérios, não admitindo flexibilização. (Grifei)

Segundo Niyama (2009, p. 39), a busca de uma harmonização contábil em termos mundiais passa obrigatoriamente por uma discussão de currículos básicos de cursos de ciências contábeis, tarefa que vem sendo desenvolvida pela IFAC.

No Brasil, percebe-se que há uma necessidade de preparar os alunos de graduação para a vida profissional, que exige conhecimentos atualizados para uma adequada aplicação das técnicas contábeis. Para tanto, o Conselho Federal de Contabilidade editou em 2009 um livro denominado Proposta nacional de conteúdo para o curso de graduação em ciências contábeis. Ele está disponibilizado em meio digital no sítio eletrônico do CFC em < <http://www.cfc.org.br/uparq/proposta.pdf> >.

2.1 A contabilidade governamental no Brasil

Desde o descobrimento do Brasil, até 1808, não havia um controle contábil eficiente em termos monetários sobre o que pertencia à corte portuguesa. A partir da vinda da família real naquele ano é que se institui a contabilidade pública brasileira com a criação do Erário Régio e Instituição do Conselho da Fazenda pelo Rei Dom João VI.

Alvará - de 28 de junho de 1808: Crêa o Erario Regio e o Conselho da Fazenda.

Eu o Principe Regente faço saber aos que este Alvará com força de Lei virem, que sendo indispensavel nas actuaes circumstancias do Estado estabelecer quanto antes nesta Cidade Capital um Erario ou Thesouro Geral e Publico, e um Conselho da minha Real Fazenda, para a mais exacta administração, Arrecadação, Distribuição, Assentamento e Expediente della, de que pende a manutenção do Throno, e o bem commum dos meus fieis vassallos; pois que as dilações em semelhantes negocios são de gravissimas consequencias: tendo por uma parte consideração à utilidade que resultou à minha Real Fazenda da observancia das saudaveis Leis de 22 de Dezembro de 1761; e por outra parte à bem entendida economia, com que, nas presentes e inevitaveis urgencias, devem ser formados os provisionaes estabelecimentos da Administração Publica e Fiscal: conformando-me com o parecer de pessoas do meu Conselho, intelligentes e litteratas, de sã consciencia, zelosas do meu real serviço, e do bem commum: sou servido reduzir provisionalmente a uma só e única jurisdição todas as cousas, ou negocios da minha Real Fazenda que foram dependentes até agora das jurisdições voluntaria e contenciosa, exercitadas pelas Juntas da Fazenda e da Revisão da antiga divida passiva desta Capitania, creando em lugar dellas um Erario Regio e Conselho da Fazenda, por onde unica, e primitivamente se expeçam todos os negocios pertencentes à Arrecadação, Distribuição e Administração da minha Real Fazenda deste Continente e Dominios Ultramarinos pela maneira seguinte [...]

A partir da Constituição de 1824 ficou instituído o Tesouro Nacional:

Art. 170. A Receita, e despesa 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.

Passando a fase do Império no Brasil, que perdurou de 1822 até 1889, o país passou então a ser uma República e Rui Barbosa assina o primeiro decreto do governo provisório.

Esta transição, historicamente, parece não afetar a forma de contabilização das contas públicas, pois somente em 1992 é que se editou o Decreto do Poder Legislativo nº 4.536, de 28 de janeiro de 1922, mais conhecido como Código de Contabilidade Pública de 1922, sendo aprovado somente em 8 de novembro de 1922 pelo Decreto nº 15.783.

Destaca-se que desde o início da Contabilidade Pública brasileira o Orçamento Público prevaleceu sobre o Patrimônio, este objeto da Ciência Contábil. Este cenário se alterou após a publicação das NBCASP. Não desmerecendo os controles orçamentários, os registros e controles patrimoniais são essenciais para a correta demonstração da posição patrimonial de qualquer entidade.

A profissão contábil, no entanto, só foi regulamentada em 1931 pelo Decreto nº 20.158 de 30 de junho que organizou o ensino comercial e regulamentou a profissão do contador

Já o Órgão de Classe foi instituído pelo Decreto-Lei nº 9.295 de 27 de maio de 1946 com a criação do conselho federal de contabilidade, na qual também foram definidas as atribuições do contador e do guarda-livros.

Para Araújo *et al.* (2009, p. 106-107), a Contabilidade pública é conceituada da seguinte forma:

... Pode-se conceituar a Contabilidade Pública, também denominada Contabilidade Governamental, Contabilidade Administrativa, Contabilidade Oficial, Contabilidade do Estado, Contabilidade do Setor Público e Contabilidade das Administrações Públicas, entre outras, como ramo da contabilidade que, fundamentada em normas próprias e específicas, registra, classifica, acumula, controla, avalia e divulga os dados sobre o patrimônio público e suas respectivas variações, abrangendo aspectos orçamentários, financeiros e patrimoniais, constituindo-se em valioso instrumento para planejamento e controle da administração governamental.

Pela legislação em vigor, segundo o sítio eletrônico www.planalto.gov.br, no país a mais antiga é a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, que Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Para este normativo, art. 85, a contabilidade pública deve permitir o acompanhamento da execução orçamentária, o levantamento da composição patrimonial, apuração dos custos

industriais, elaboração dos balanços públicos e a análise de resultados econômicos e financeiros.

Até a edição da LRF a Contabilidade Pública pode ser compara a Contabilidade Geral da seguinte forma:

Quadro 1 – Comparativo entre a Contabilidade Geral a e Contabilidade Pública

	CONTABILIDADE GERAL	CONTABILIDADE GOVERNAMENTAL
CAMPO DE INVESTIGAÇÃO	Verifica todos os fatos administrativos e registra-os segundo o princípio de competência tanto para as receitas como para as despesas.	Verifica todos os fatos administrativos e registra-os segundo o princípio de caixa para as receitas e de competência para as despesas.
OBJETIVOS	Determina o resultado do exercício (lucro ou prejuízo).	Determina o resultado da gestão (superávit ou déficit).
	Controle das operações.	Controle das operações.
	Prestação de contas ao Conselho de Administração e aos acionistas.	Prestação de contas ao Poder Legislativo e à população.
	Tomada de decisões da empresa.	Tomada de decisões do Governo.
NATUREZA DOS DADOS RELEVADOS	Controle orçamentário flexível.	Controle orçamentário rígido.
	Releva custos e resultados mais de acordo com a natureza das despesas: aluguel, salários etc.	Releva custos e resultados mais de acordo com a função das despesas: legislativa, judiciária, saúde etc.
	Releva dados históricos, mas evidencia as demonstrações contábeis em valores de moeda constante.	Releva dados históricos e predeterminados (orçamento), mas não apresenta nenhuma das demonstrações com os efeitos da inflação.
	Contas financeiras e patrimoniais registradas em um só sistema.	Contas financeiras e patrimoniais registradas em dois sistemas no exercício
	Todos os ativos e passivos são necessariamente evidenciados nas demonstrações.	Os bens de uso comum do povo, alguns valores a receber e passivos sem dotação orçamentária não são evidenciados nas demonstrações.

Fonte: SILVA, L. M., 2002, p. 219.

Conforme Araújo e Arruda (2009, p. 19), as principais características da contabilidade pública brasileira são:

- sua área de ação compreende os três níveis de governo: federal, estadual e municipal;
- tem por fim selecionar, estudar, registrar, interpretar, orientar, controlar, resumir e demonstrar os fatos que afetam o patrimônio estatal;
- seu objeto de estudo é a gestão do patrimônio das entidades públicas quanto aos aspectos contábil, orçamentário, patrimonial, financeiro e de resultado;
- constitui um importante instrumento de planejamento e controle da gestão governamental;
- no Brasil, suas normas estão definidas na Lei nº 4.320/64.

Em 1988 foi aprovada uma nova Constituição em substituição a de 1967, mas mantendo os créditos da Lei nº. 4.320/64. Uma novidade advinda com a Constituição atual é a criação dos instrumentos de planejamento e transparência em seu art. 165, que será tratado a seguir: o plano plurianual, as diretrizes orçamentárias e os orçamentos anuais.

Conforme a Carta Magna brasileira, em seu art. 163 cita que uma Lei Complementar disporá sobre finanças públicas. Esta lei já entrou em vigor desde 4 de maio de 2000, a Lei Complementar 101, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal.

Na Lei complementar nº 101, de 04 de maio de 2000, popularmente denominada Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF, onde o conceito da responsabilidade do gestor público é fundamental e o insumo custo é ferramenta para construção de indicador de desempenho deste administrador público, que será avaliado não mais pela quantidade de realizações, mas pela qualidade e equilíbrio fiscal mantido quando da execução dessas realizações.

Conforme Araújo e Arruda (2009), a LRF possui quatro pilares ou preceitos básicos: o planejamento governamental, o equilíbrio fiscal, o endividamento público e a transparência na gestão fiscal.

De igual forma, quando a referida lei determina que o poder público reforce seus mecanismos de *accountability* e coloque as demonstrações contábeis à disposição da sociedade, certamente não espera que cada cidadão seja capaz de fazer julgamentos acurados acerca da lisura dos gestores públicos. Entretanto, essa

providência não deixa de refletir a noção de que a contabilidade tem a capacidade de legitimar a gestão da coisa pública. Esses são alguns exemplos de que o institucionalismo das práticas contábeis é um fenômeno que tanto pode ser considerado no nível da empresa como também em termos de entidades mais amplas, como as nações, por exemplo (Iudícibus e Broedel, 2004 p. 42).

Outra relevante questão tratada na LRF é que ela deu poderes ao órgão Central de Contabilidade da União (Secretaria do Tesouro Nacional – STN) para regular a contabilidade pública no Brasil, enquanto não for criado o Conselho de Gestão Fiscal. Dois artigos da lei são fundamentais para a sustentação daquela afirmação.

Pereira (1998, p. 216), a *accountability* é conceituada como:

... especificação antecipada dos níveis de desempenho, autoridade para determinar como os recursos serão empregados para produzir os resultados desejados, um processo de avaliação para saber se os resultados foram obtidos.

Quanto à escrituração e consolidação das contas, a LRF traz:

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

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

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

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

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

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

VI - a demonstração das variações patrimoniais dará destaque à origem e ao destino dos recursos provenientes da alienação de ativos.

§ 1º No caso das demonstrações conjuntas, excluir-se-ão as operações intragovernamentais.

§ 2º A edição de normas gerais para consolidação das contas públicas caberá ao órgão central de contabilidade da União, enquanto não implantado o conselho de que trata o art. 67.

§ 3º A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

Já o art. 67 da LRF define as competências do Conselho de Gestão Fiscal:

Art. 67. O acompanhamento e a avaliação, de forma permanente, da política e da operacionalidade da gestão fiscal serão realizados por conselho de gestão fiscal, constituído por representantes de todos os Poderes e esferas de Governo, do Ministério Público e de entidades técnicas representativas da sociedade, visando a:

I - harmonização e coordenação entre os entes da Federação;

II - disseminação de práticas que resultem em maior eficiência na alocação e execução do gasto público, na arrecadação de receitas, no controle do endividamento e na transparência da gestão fiscal;

III - adoção de normas de consolidação das contas públicas, padronização das prestações de contas e dos relatórios e demonstrativos de gestão fiscal de que trata esta Lei Complementar, normas e padrões mais simples para os pequenos Municípios, bem como outros, necessários ao controle social;

IV - divulgação de análises, estudos e diagnósticos.

§ 1º O conselho a que se refere o *caput* instituirá formas de premiação e reconhecimento público aos titulares de Poder que alcançarem resultados meritórios em suas políticas de desenvolvimento social, conjugados com a prática de uma gestão fiscal pautada pelas normas desta Lei Complementar.

§ 2º Lei disporá sobre a composição e a forma de funcionamento do conselho. (Grifei)

Ressalta-se que até a produção deste trabalho ainda não há aprovação de nenhuma Lei que trata do Conselho de Gestão Fiscal no Brasil.

Por fim, o Conselho Federal de Contabilidade editou em novembro de 2008 as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCASP, também conhecido como Normas Brasileiras de Contabilidade, Técnica – NBC T 16 através de Resoluções, seguindo a hierarquia das normas brasileira de contabilidade. Essas normas técnicas vieram, ainda que tardiamente, para corrigir procedimentos incompletos ou incorretos adotados na Contabilidade Pública até hoje. Os contabilistas do setor público sempre deram ênfase à contabilização do Orçamento Público, esquecendo muitas vezes que o objeto da ciência contábil é o Patrimônio.

O a Contabilidade Pública no Brasil passou de simples obrigação legal, princípio da legalidade, em sua fase estritamente orçamentária, para sua complexa função gerencial que fornece informações úteis para a tomada de decisão, fase patrimonial.

Sobre a denominada “Nova Contabilidade Pública” Silva (2011, p. 350), comenta:

A noção de “transparência” no âmbito governamental é cada vez mais empregada em países que defendem o processo democrático de acesso às informações sobre a ação dos gestores públicos, em especial no que se refere à política fiscal e à capacidade contributiva. A ênfase a essa abertura constitui um dos alicerces da democracia representativa, pois incentiva o comportamento voltados para o espírito público e inibe a ação dos que se julgam donos da informação. Paralelamente, fornece informações de apoio à decisão dos administradores tanto em relação à redução dos custos de monitoramento das ações como à promoção de melhorias na governança corporativa dos governos.

Atualmente, além da Lei nº 4.320/64 e da Lei Complementar nº 101/2000, estão normatizadas onze Normas técnicas editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC:

Quadro 2 – Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público

<u>Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público</u>	
NBC T 16.1	Conceituação, objeto e campo de aplicação
NBC T 16.2	Patrimônio e sistemas contábeis
NBCT 16.3	Planejamento e seus instrumentos sob o enfoque contábil
NBC T 16.4	Transações no setor público
NBC T 16.5	Registro contábil
NBC T 16.6	Demonstrações contábeis
NBC T 16.7	Consolidação das demonstrações contábeis
NBC T 16.8	Controle interno
NBC T 16.9	Depreciação, amortização e exaustão
NBC T 16.10	Avaliação e mensuração de ativos e passivos em entidades do setor público
NBC T 16.11	Sistema de informação de custos do setor público

Fonte: elaboração própria

A partir das edições dos Princípios de Contabilidade e das Normas Brasileiras de Contabilidade sob a perspectiva do setor público, houve uma valorização da Contabilidade Pública como ciência, pois o enfoque está agora no Patrimônio Público, objeto de estudo da contabilidade, e não mais no Orçamento Público como ocorria até então.

Para Azevedo, Souza e Veiga (2009, p. 25) a publicação das NBC T SP tiveram como finalidade:

Dar tratamento científico aos fenômenos e transações de setor público;
 Buscar a aplicação integral dos Princípios **Fundamentais** de Contabilidade ao Setor Público;
 Esclarecer a diferença entre a ciência social aplicada e legislação;
 Ressaltar a necessidade de integração entre fenômenos orçamentários, financeiros, patrimoniais, econômicos e fiscais;
 Desenvolver a harmonização e uniformização consensual dos princípios contábeis e das boas práticas governamentais pelos entes federados (União, Estados, Distrito Federal e Municípios);
 Construção coletiva, democrática, participativa e regionalizada com a classe contábil e suas representações;
 Valorização do profissional da contabilidade e das suas representações, no plano individual e coletivo;
 Que os aplicativos (sistemas informatizados) são ferramentas que contribuem para o aperfeiçoamento da contabilidade, do controle e da gestão pública, mas não se confundem com a contabilidade;
 Integração com os órgãos governamentais, especialmente a STN e Tribunais de Contas; e
 Alinhamento e convergência das Normas Brasileiras às Internacionais. (Grifei)

2.2 Princípios contábeis sob a perspectiva do setor público

Os Princípios de Contabilidade - PC representam o núcleo central da própria Contabilidade, na sua condição de ciência social, sendo a ela inerentes. Os princípios constituem sempre pilares essenciais de uma ciência, revestindo-se dos atributos de universalidade e veracidade, conservando validade em qualquer circunstância.

Tradicionalmente conhecidos e estudados, os Princípios de Contabilidade são regulamentados pelo Conselho Federal de Contabilidade pela Resolução CFC nº 750, de 29 de dezembro de 1993, que são:

1. Entidade;
2. Continuidade;
3. Oportunidade;
4. Registro pelo valor original;
5. Atualização monetária*;
6. Competência; e
7. Prudência.

* Princípio eliminado após a edição da Resolução CFC Nº 1.282/2010.

Ao se levantar as Resoluções do CFC que tratam de correção ou atualização monetária encontram-se as seguintes normas: Resolução nº 875/2000 que alterou o nome do princípio de “correção monetária” para “atualização monetária”; sendo posteriormente revogada pelas Resoluções nº 980/2003 e 1.156/2009. Ainda em 2001 o CFC já se pronunciava a sobre a aplicação do Princípio da Atualização Monetária com a publicação da Resolução nº 900/2001 apresentava:

CONSIDERANDO que o “Princípio da Atualização Monetária”, conforme o “caput” do art. 8º da Resolução CFC n.º 750/93, obriga a que “Os efeitos da alteração do poder aquisitivo da moeda nacional devem ser reconhecidos nos registros contábeis através do ajustamento da expressão formal dos valores dos componentes patrimoniais”;

CONSIDERANDO que a atualização objetiva que “... permaneçam substantivamente corretos os valores dos componentes patrimoniais e, por consequência, o do patrimônio líquido”, segundo o inciso II do parágrafo único do Art. 8º da dita Resolução;

CONSIDERANDO que a aplicação do Princípio, não está atrelada a qualquer parâmetro em termos de nível inflacionário;

CONSIDERANDO que os padrões internacionais de Contabilidade somente requerem a atualização monetária quando a taxa acumulada de inflação no triênio se aproxima ou exceda a 100%;

CONSIDERANDO que a partir da implantação do Plano Real a economia e a moeda brasileira vem apresentando estabilidade;

Tendo em vista a economia brasileira apresentar uma estabilidade desde a adoção do Plano Real a partir de 27 de fevereiro de 1994, através da Medida Provisória nº 434; o país tem se mostrado não ser uma economia hiperinflacionária, ou seja, aquela cuja inflação no acumulado de três anos é superior a 100%.

Quadro 3 – Princípios de Contabilidade

Princípios Fundamentais de Contabilidade (PFC) Resolução CFC nº 750/1993	Princípios de Contabilidade (PC) Resolução CFC nº 1.282/2010
1. Entidade	1. Entidade
2. Continuidade	2. Continuidade
3. Oportunidade	3. Oportunidade
4. Registro pelo valor original	4. Registro pelo valor original
5. Atualização monetária	5. Competência
6. Competência	6. Prudência
7. Prudência	-

Fonte: elaboração própria

Portanto, os Princípios de contabilidade a partir da Resolução CFC nº 1.282/2010 passaram a ser apenas seis: entidade, continuidade, oportunidade, registro pelo valor original, competência e prudência.

2.2.1 O princípio da entidade

Pela Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade, aprovada pela Deliberação CVM nº 29, de 05 de fevereiro de 1986, o princípio da Entidade era tratado como Postulado ambiental da Entidade Contábil. Esse princípio desencadeia todo o raciocínio contábil. Ele é à base de estudo e controle do patrimônio das entidades

O que constitui a existência da entidade é o ente juridicamente delimitado ou não, divisão ou grupo para os quais se dão os registros contábeis.

Não se confunde o que pertence à entidade dos interesses residuais dos donos de capital. A Unidade econômica que tem controle sobre recursos aceita a responsabilidade por tarefas e conduz a atividade econômica.

Em 05 de dezembro de 2007 o CFC aprovou a Resolução nº 1.111/07 que incorpora o Apêndice II à Resolução nº 750/93 ao tratar dos Princípios de Contabilidade, porém sob a perspectiva das entidades públicas.

Até a aprovação desta Resolução, muito se questionava no setor público sobre a aplicação dos então denominados Princípios Fundamentais de Contabilidade no Setor, isto porque se dizia que só valiam para o setor privado.

Segundo o CFC (2007), o princípio da Entidade deve ser interpretado da seguinte forma:

O Princípio da Entidade se afirma, para o ente público, pela autonomia e responsabilização do patrimônio a ele pertencente.
A autonomia patrimonial tem origem na destinação social do patrimônio e a responsabilização pela obrigatoriedade da prestação de contas pelos agentes públicos.

2.2.2 O princípio da continuidade

Também conhecido como Postulado ambiental da Continuidade, sua premissa é de que uma entidade irá operar por um período de tempo relativamente longo, sendo abandonada apenas quando houver um histórico de prejuízos persistentes e perda da substância econômica e de competitividade, justifiquem o fato de a contabilidade sinalizar uma descontinuidade.

As entidades para efeito de contabilidade são consideradas como empreendimentos em andamento (*going concern*).

A entidade é vista como capaz de manipular fatores, de agregar utilidade aos mesmos para, assim, obter suas receitas, e não é vista como vendedora dos ativos que não forem especificamente destinados à venda.

Segundo o CFC (2007), o princípio da continuidade deve ser interpretado da seguinte forma:

No âmbito da entidade pública, a continuidade está vinculada ao estrito cumprimento da destinação social do seu patrimônio, ou seja, a continuidade da entidade se dá enquanto perdurar sua finalidade.

2.2.3 O princípio da oportunidade

Não há correlação desse princípio com a doutrina contábil, mas diz respeito aos atributos ou qualidades essenciais na informação contábil: integridade e fidedignidade dos registros.

Segundo o CFC (2007), o princípio da Oportunidade deve ser interpretado da seguinte forma:

O Princípio da Oportunidade é base indispensável à integridade e à fidedignidade dos registros contábeis dos atos e dos fatos que afetam ou possam afetar o patrimônio da entidade pública, observadas as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

A integridade e a fidedignidade dizem respeito à necessidade de as variações serem reconhecidas na sua totalidade, independentemente do cumprimento das formalidades legais para sua ocorrência, visando ao completo atendimento da essência sobre a forma.

2.2.4 O princípio do registro pelo valor original

Conhecido na Teoria da Contabilidade como princípio do Custo Original como base de valor, pode ser enunciado da seguinte forma: a Incorporação de ativos pelo preço pago para adquiri-los ou fabricá-los, mais todos os gastos necessários para colocá-los em condições de gerar benefícios para a empresa.

Segundo o CFC (2007), o princípio do Registro pelo Valor Original deve ser interpretado da seguinte forma:

Nos registros dos atos e fatos contábeis será considerado o valor original dos componentes patrimoniais.

Valor Original, que ao longo do tempo não se confunde com o custo histórico, corresponde ao valor resultante de consensos de mensuração com agentes internos ou externos, com base em valores de entrada – a exemplo de custo histórico, custo histórico corrigido e custo corrente – ou valores de saída – a exemplo de valor de liquidação, valor de realização, valor presente do fluxo de benefício do ativo e valor justo.

2.2.5 O princípio da atualização monetária

Esse princípio diz respeito ao reconhecimento da alteração do poder aquisitivo da moeda em caso de a economia nacional vivenciar uma situação de hiperinflação.

Segundo o CFC (2007), o princípio da Atualização Monetária deve ser interpretado da seguinte forma:

Na hipótese de que o consenso em torno da mensuração dos elementos patrimoniais identifique e defina os valores de aquisição, produção, doação, ou mesmo, valores obtidos mediante outras bases de mensuração, desde que defasadas no tempo, necessita-se de atualizá-lo monetariamente quando a taxa acumulada de inflação no triênio for igual ou superior a 100%, nos termos da Resolução CFC n.º 900/2001.

O CFC revogou este princípio após a edição da Resolução nº 1282/2010, haja vista a economia brasileira apresentar relativa estabilidade.

2.2.6 O princípio da competência

Seu enunciado é: as receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente do recebimento ou pagamento.

Segundo o CFC (2007), o princípio da Competência deve ser interpretado da seguinte forma:

O Princípio da Competência é aquele que reconhece as transações e os eventos na ocorrência dos respectivos fatos geradores, independentemente do seu pagamento ou recebimento, aplicando-se integralmente ao setor público.

Os atos e os fatos que afetam o patrimônio público devem ser contabilizados por competência, e os seus efeitos devem ser evidenciados nas Demonstrações Contábeis do exercício financeiro com o qual se relacionam complementarmente ao registro orçamentário das receitas e das despesas públicas.

2.2.7 O princípio da prudência

Também conhecido como na doutrina contábil como Convenção do Conservadorismo, o Princípio da Prudência determina a adoção do menor valor para os componentes do Ativo e do maior para os do Passivo, sempre que se apresentarem alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o Patrimônio Líquido.

Segundo o CFC (2007), o princípio da Prudência deve ser interpretado da seguinte forma:

As estimativas de valores que afetam o patrimônio devem refletir a aplicação de procedimentos de mensuração que prefiram montantes, menores para ativos, entre alternativas igualmente válidas, e valores maiores para passivos.

A prudência deve ser observada quando, existindo um ativo ou um passivo já escriturado por determinados valores, segundo os Princípios do Valor Original e da Atualização Monetária, surgirem possibilidades de novas mensurações.

A aplicação do Princípio da Prudência não deve levar a excessos ou a situações classificáveis, como manipulação do resultado, ocultação de passivos, super ou subavaliação de ativos. Pelo contrário, em consonância com os Princípios Constitucionais da Administração Pública, deve constituir garantia de inexistência de valores fictícios, de interesses de grupos ou pessoas, especialmente gestores, ordenadores e controladores.

2.3 Normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público

A edição das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público - NBCASP reforçam a adoção de boas práticas contábeis que fortalecem a credibilidade da informação, facilita o acompanhamento e a comparação da situação econômico-financeira e do desempenho dos entes públicos, bem como possibilita a economicidade e eficiência na alocação de recursos públicos.

A Portaria MF nº 184/08, dispôs sobre as diretrizes, 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 – NICSP, publicadas pela *International Federation of Accountants* – IFAC. A edição desta portaria foi um marco importante, pois muito se questionava na área pública em relação à legalidade dos atos praticados pela Secretaria do Tesouro Nacional – STN, quanto às padronizações em nível nacional, uma vez que a Lei nº 4.320/64 não ter sido revogada.

No entanto, estas normas ainda não estão convergidas ao padrão normativo estabelecido pelo IFAC. Em relação ao processo de convergências das normas, em 2011, o CFC disponibilizou as minutas das Normas convergidas para Audiência Pública, estipulando prazo para as críticas e sugestões. O CFC adotou o mesmo padrão de numeração dos pronunciamentos propostos pela IFAC, conforme apresentado no Quadro 4:

Quadro 4 – Primeiras minutas das Normas Brasileiras convergidas às IPSAS

Descrição	Envio de propostas
NBC TSP 1 – Apresentação das Demonstrações Contábeis	29/07/2011
NBC TSP 2 – Demonstração dos Fluxos de Caixa	29/07/2011
NBC TSP 3 – Políticas Contábeis, Mudança na Estimativa e Retificação de Erro	15/06/2011
NBC TSP 4 – Efeito das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis	15/06/2011
NBC TSP 5 – Custos de Empréstimos	15/06/2011
NBC TSP 6 – Demonstrações Consolidadas e Separadas	31/10/2011
NBC TSP 7 – Investimento em Coligada e em Controlada	29/07/2011
NBC TSP 8 – Empreendimento Controlado em Conjunto (<i>Joint Venture</i>)	29/07/2011
NBC TSP 9 – Receita de Transações com Contraprestação	15/06/2011
NBC TSP 10 – Contabilidade e Evidenciação em Economia Altamente Inflacionária	31/10/2011
NBC TSP 11 – Contratos de Construção	31/10/2011
NBC TSP 12 – Estoques	29/07/2011
NBC TSP 13 – Operações de Arrendamento Mercantil	31/10/2011
NBC TSP 14 – Evento Subsequente	29/07/2011
NBC TSP 15 –	
NBC TSP 16 – Propriedade para Investimento	29/07/2011
NBC TSP 17 – Ativo Imobilizado	29/07/2011
NBC TSP 18 – Informações por Segmento	31/10/2011
NBC TSP 19 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes	29/07/2011
NBC TSP 20 – Divulgação sobre Partes Relacionadas	31/10/2011
NBC TSP 21 – Redução ao Valor Recuperável de Ativo Não Gerador De Caixa	31/10/2011
NBC TSP 22 – Divulgação de Informação Financeira Sobre o Setor Do Governo Geral	01/12/2011
NBC TSP 23 – Receita de Transações sem Contraprestação (Tributos e Transferências)	15/06/2011
NBC TSP 24 – Apresentação de Informação Orçamentária nas Demonstrações Contábeis	15/06/2011
NBC TSP 25 – Benefícios a Empregados	29/07/2011
NBC TSP 26 – Redução ao Valor Recuperável de Ativo Gerador de Caixa	29/07/2011
NBC TSP 27 – Ativo Biológico e Produto Agrícola	15/06/2011
NBC TSP 28 – Instrumentos Financeiros: Apresentação	31/10/2011
NBC TSP 29 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração	31/10/2011
NBC TSP 30 – Instrumentos Financeiros: Evidenciação	29/07/2011
NBC TSP 31 – Ativo Intangível	29/07/2011

Fonte: CFC (adaptado)

O que chama a atenção no Quadro 4 é que o Pronunciamento nº 15 não foi traduzido, isto por que ele tratava da apresentação e evidenciação de instrumentos financeiros. O pronunciamento nº 15 foi desmembrado pela IFAC em três: IPSAS 28 - *Financial Instruments: Presentation*; IPSAS 29 - *Financial Instruments: Recognition and Measurement*; e IPSAS 30 - *Financial Instruments: Disclosures*. Portanto, não haverá uma NBC TSP 15 no Brasil.

A seguir, procurou-se destacar os aspectos mais relevantes de cada NBCASP, bem como a doutrina as têm interpretado.

2.3.1 NBC T 16.1 – conceituação, objeto e campo de aplicação

Aprovada pela Resolução CFC nº 1.128 de 25 de novembro de 2008, esta norma traz alguns aspectos conceituais. Assim como toda ciência, a contabilidade tem seu objeto, objetivo e campo de aplicação.

Segundo a NBC T 16.1, o conceito de contabilidade aplicada ao setor público é: ramo da ciência contábil que aplica, no processo gerador de informações, os PC e as normas contábeis direcionados ao controle patrimonial de entidades do setor público.

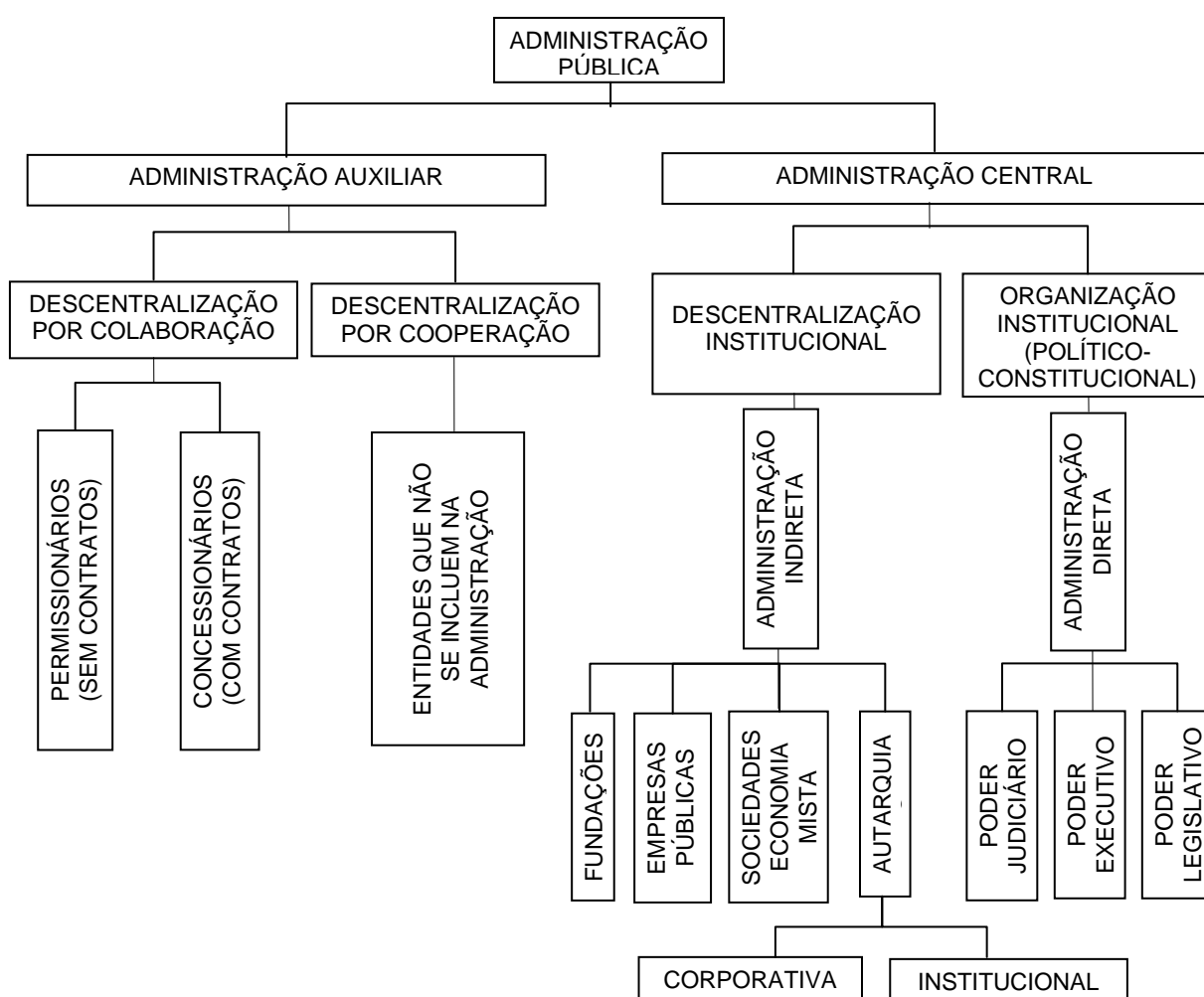
O objeto da contabilidade é o patrimônio público (aqui entendido somente os bens de uso especial e os bens dominiais).

Seus objetivos são: fornecer informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade do setor público e suas mutações, em apoio ao processo de tomada de decisão; a adequada prestação de contas; e o necessário suporte para a instrumentalização do controle social.

As entidades que compõem o setor público englobam: qualquer pessoa física ou jurídica, de direito público ou privado, com autonomia patrimonial, sujeita a controle, quando realizar atividade que tenha finalidade pública. Devendo atender a norma da seguinte forma:

- Integralmente, pelo menos, as entidades governamentais, inseridas nos orçamentos fiscais e de seguridade social; os serviços sociais e os conselhos profissionais;
- Parcialmente, no que couber, as demais entidades do setor público, para garantir procedimentos suficientes de prestação de contas e instrumentalização do controle social.

Figura 2 – Organização da Administração Pública



Fonte: SILVA, L. M., 1996, p. 149 (adaptado)

Cabe neste ponto, destacar que, ao se tratar de setor público, que há dois tipos de entidades públicas. As entidades públicas de Direito Público (que não tem finalidade lucrativa) e as entidades públicas de Direito Privado (que tem finalidade lucrativa), tais como Empresas Públicas (o Ente Federativo detém 100% do capital

social) e as Sociedades de Economia Mista (o Ente Federativo detém mais de 50% do capital social).

Portanto, as Entidades de Direito Privado, não se incluem no campo de atuação da Contabilidade Pública, exceto àquelas que necessitem de repasses orçamentários nos termos da Resolução do Senado Federal nº 40/2001, como a entidade que tenha, no exercício anterior, recebido recursos financeiros de seu controlador, destinados ao pagamento de despesas com pessoal, de custeio em geral ou de capital, excluídos, neste último caso, aqueles provenientes de aumento de participação acionária, e tenha, no exercício corrente, autorização orçamentária para recebimento de recursos financeiros com idêntica finalidade.

2.3.2 NBC T 16.2 – patrimônio e sistemas contábeis

Aprovada pela Resolução CFC nº 1.129 de 25 de novembro de 2008, esta norma apresentar os aspectos patrimoniais das entidades públicas. A NBC T 16.2 define o Patrimônio Público como sendo o conjunto de bens e direitos, tangíveis e intangíveis, onerados ou não, adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pela entidade do setor público, que seja portador ou represente um fluxo de benefícios, presente ou futuro, inerente à prestação de serviços públicos e suas obrigações.

Na contabilidade pública, até a edição das NBCASP utilizavam-se quatro sistemas: orçamentário, financeiro, patrimonial e de compensação.

Com a LRF o controle dos custos se tornou obrigatório. “A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.” (Art. 50 § 3º).

A norma caracterizou o Sistema Contábil consistindo na 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.

Está estruturado nos seguintes subsistemas de informações: Orçamentário; Financeiro; Patrimonial; **Custos**; Compensação. Eles devem interagir entre si de modo a subsidiar a Administração Pública sobre:

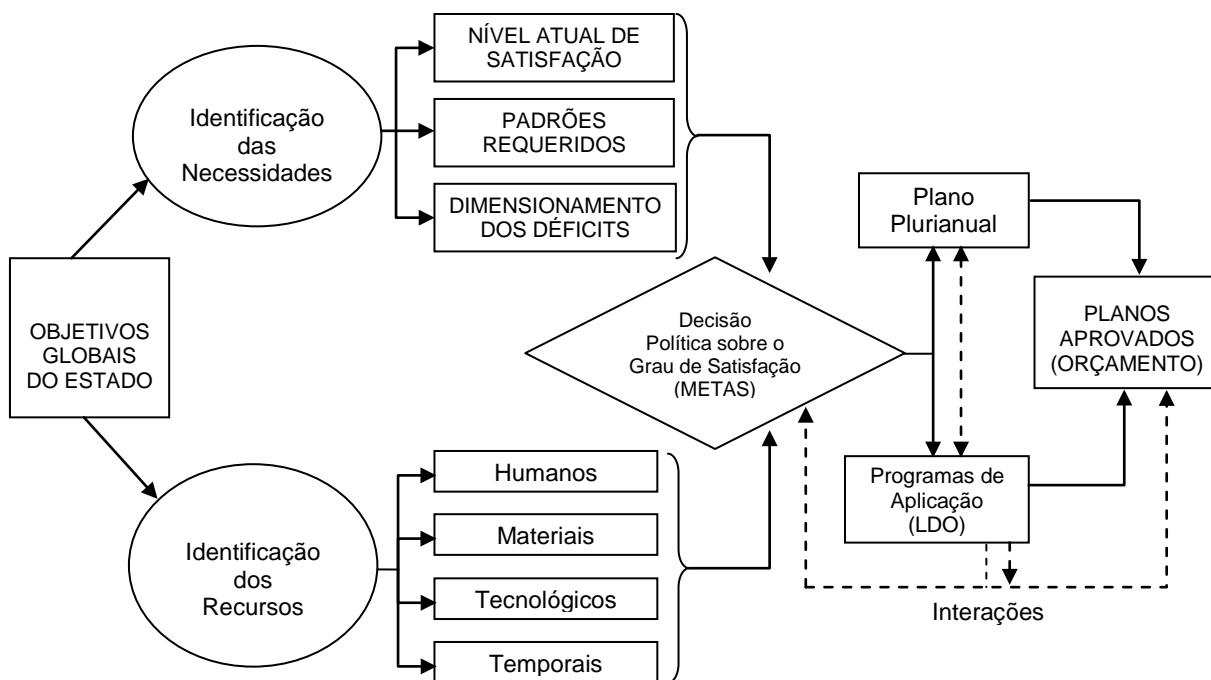
- a) Desempenho da unidade contábil no cumprimento da sua missão;
- b) Avaliação dos resultados obtidos na execução dos programas de trabalho com relação à economicidade, à eficiência, à eficácia e à efetividade;
- c) Avaliação das metas estabelecidas pelo planejamento;
- d) Avaliação dos riscos e das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

2.3.3 NBC T 16.3 – planejamento e seus instrumentos sob o enfoque contábil

Aprovada pela Resolução CFC nº 1.130 de 25 de novembro de 2008, esta norma apresentar os aspectos orçamentários das entidades públicas. A partir da promulgação da nossa Constituição de 1988, os instrumentos de planejamento são: plano plurianual, diretrizes orçamentárias e orçamento anual.

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público deve permitir a integração dos planos hierarquicamente interligados, comparando suas metas programadas com as realizadas, e evidenciando as diferenças relevantes por meio de notas explicativas.

Figura 3 – Definição das Políticas Públicas



Fonte: SILVA, L. M., 1996, p. 30. (adaptado)

Neste ponto cabe destacar o Planejamento no setor público, também denominado Instrumentos ou planos de planejamento integrado. Mas o que é um Plano Hierarquicamente Interligado? É o conjunto de documentos elaborados com a finalidade de materializar o planejamento através de programas e ações, compreendendo desde o nível estratégico até o nível operacional, bem como propiciar a avaliação e a instrumentalização do controle.

Estes instrumentos são preconizados no art. 165 da CF/88, tais como o plano plurianual (plano estratégico), as diretrizes orçamentárias (plano tático) e, os orçamentos anuais (plano operacional).

A edição das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCASP não têm como objetivo esquecer ou menosprezar o Orçamento Público. Contudo, como já tratado a Contabilidade trabalha com o regime da competência, enquanto aquele trabalha sob o regime misto (caixa para as receitas e competência para as despesas). Portanto, visam a complementariedade de se fornecer informações aos usuários da informação sob os dois aspectos, seja orçamentário, seja patrimonial.

2.3.4 NBC T 16.4 – transações no setor público

Aprovada pela Resolução CFC nº 1.131 de 25 de novembro de 2008, esta norma apresentar os aspectos de variações qualitativas e quantitativas das entidades públicas. A NBC T 16.4 define que as Transações no Setor Público são 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 PC e às NBC. Elas se dividem por natureza:

1. Econômico-financeira – aquelas 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;
2. Administrativa – aquelas originadas de atos administrativos, com o objetivo de dar cumprimento às metas programadas e manter em funcionamento as atividades da entidade do setor público.

Outra importante definição dada pela norma merece destaque, do que são Variações Patrimoniais: são as transações que promovem alterações nos elementos patrimoniais da entidade, mesmo em caráter compensatório, afetando, ou não, o seu resultado.

As características das Variações Patrimoniais são:

- a) Devem manter correlação com as respectivas contas patrimoniais.
- b) Correlação é a vinculação entre as contas de resultado e as patrimoniais, de forma a permitir a identificação dos efeitos nas contas patrimoniais produzidos pela movimentação das contas de resultado.
- c) Classificam-se em quantitativas e qualitativas.

O Quadro 5 demonstra a forma de registro e evidenciação das transações ocorridas no setor público, tanto dos fatos, quanto dos atos nos termos do art. 105 da Lei nº 4.320/64.

Quadro 5 – Relacionamento entre os subsistemas contábeis

SISTEMAS CONTÁBEIS					
FATOS	Orçamentário	Financeiro	Patrimonial	Compensação	Custos
Receita					
Previsão	X				
Lançamento			X		
Arrecadação	X	X	X		
Recolhimento		X			
Despesa					
Fixação	X				
Programação				X	
Empenho					
Liquidação	X	X	X		X
Pagamento		X			
ATOS	Orçamentário	Financeiro	Patrimonial	Compensação	Custos
Potenciais				X	

Fonte: Machado (2000) adaptado.

A seguir, apresenta-se um modelo de lançamentos que evidenciam de maneira prática o Quadro acima:

Figura 4 – Exemplo de lançamento contábil

Arrecadação de Tributos - Receita Orçamentária posterior ao fato gerador				
Título da Conta	Código	Natureza da Informação	Valor (R\$)	
D Caixa e equivalentes de caixa em moeda nacional (Financeiro)	1.1.1.1.0.00.00	Patrimonial	100,00	
C Créditos tributários a receber (Patrimonial)	1.1.2.2.0.00.00			
D Receita a realizar	6.2.1.1.0.00.00	Orçamentária	100,00	
C Receita realizada	6.2.1.2.0.00.00			
D Controle da disponibilidade de recursos	7.2.1.1.0.00.00	Controle	100,00	
C Execução da disponibilidade de recursos - Disponibilidade por Destinação de Recursos	8.2.1.1.1.00.00			

Fonte: STN, 2011 (adaptado)

Sobre o relacionamento entre os subsistemas contábeis até a edição do novo Plano de Contas introduzido pela Portaria STN nº 664, de 30 de novembro de 2010, o registro da informação contábil faz contrapartida apenas em cada subsistema, por exemplo, informações (contas contábeis) orçamentárias fazem contrapartida somente com outras informações (contas contábeis) orçamentárias.

Já a partir do novo Plano de Contas a ser utilizado, de forma obrigatória para a União, para os Estados e para o Distrito Federal, a partir de 2012 e para os Municípios a partir de 2013; a grande alteração foi à movimentação entre os subsistemas Financeiro e Patrimonial, que agora fazem contrapartida entre si.

Conforme a STN (2010), as contas contábeis estão agrupadas segundo a natureza das informações que evidenciam:

Contas com Informações de Natureza Patrimonial: são as contas que registram, processam e evidenciam os fatos financeiros e não financeiros relacionados com as variações qualitativas e quantitativas do patrimônio público, representadas pelas contas que integram o Ativo, Passivo, Patrimônio Líquido, Variações Patrimoniais Diminutivas (VPD) e Variações Patrimoniais Aumentativas (VPA);

Contas com Informações de Natureza Orçamentária: são as contas que registram, processam e evidenciam os atos e os fatos relacionados ao planejamento e à execução orçamentária, representadas pelas contas que registram aprovação e execução do planejamento e orçamento, inclusive Restos a Pagar;

Contas com Informações de Natureza Típica de Controle: são as contas que registram, processam e evidenciam os atos de gestão cujos efeitos possam produzir modificações no patrimônio da entidade do setor público, bem como outras que tenham função precípua de controle, seja para fins de elaboração de informações gerenciais específicas, acompanhamento de rotinas, elaboração de procedimentos de consistência contábil ou para registrar atos que não ensejaram registros nas contas patrimoniais, mas que potencialmente possam vir a afetar o patrimônio.

Atualmente o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público – PCASP está dividido em oito Classes:

1. Ativo;
2. Passivo e Patrimônio Líquido;
3. Variações Patrimoniais Diminutivas;
4. Variações Patrimoniais Aumentativas;
5. Controles da Aprovação do Planejamento e Orçamento;
6. Controles da Execução do Planejamento e Orçamento;
7. Controles Devedores; e
8. Controles Credores.

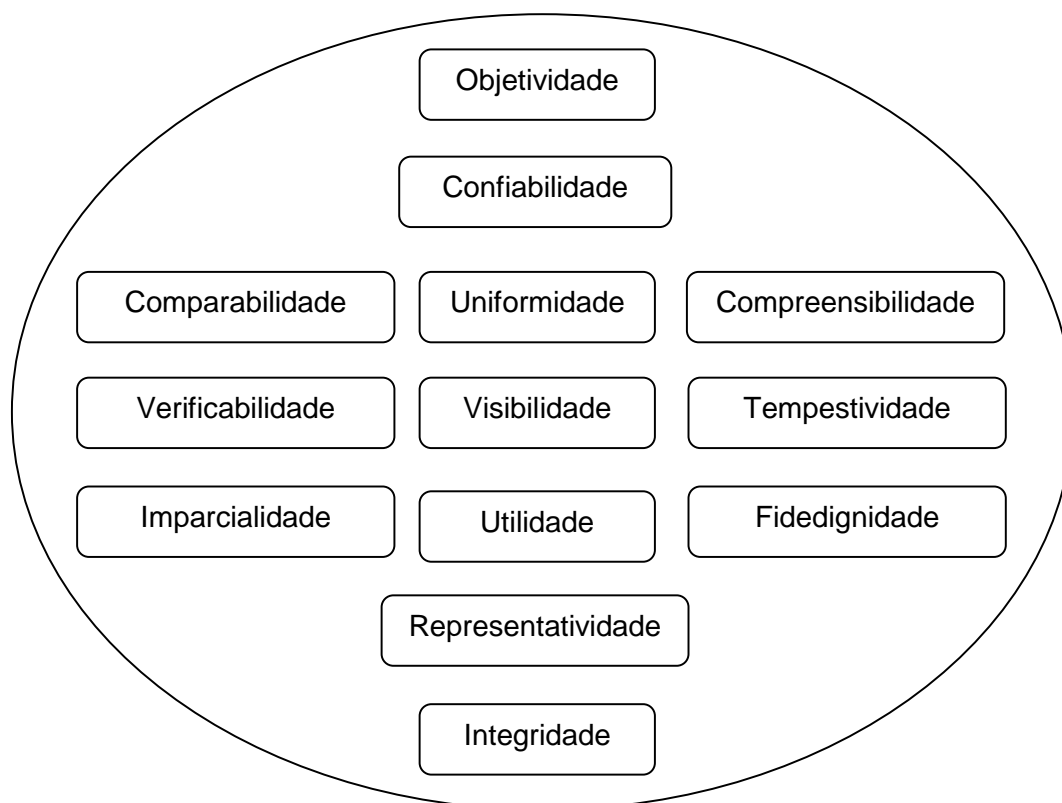
2.3.4 NBC T 16.5 – registro contábil

Aprovada pela Resolução CFC nº 1.132 de 25 de novembro de 2008, esta norma apresentar os aspectos de registro ou escrituração contábil das entidades públicas. A entidade do setor público deve manter procedimentos uniformes de registros contábeis, por meio de processo manual, mecanizado ou eletrônico, em rigorosa ordem cronológica, como suporte às informações, denominada formalidades da informação contábil.

Para Silva (2011, p.21) “o controle contábil é preventivo e escritural. Seu objetivo é a segurança da veracidade do registro das operações no que se refere à legalidade dos atos e a fidelidade funcional dos agentes da administração”.

Pela norma, as Características do Registro Contábil, também conhecidas como atributos ou qualidades da informação contábil estão dispostas na Figura 5:

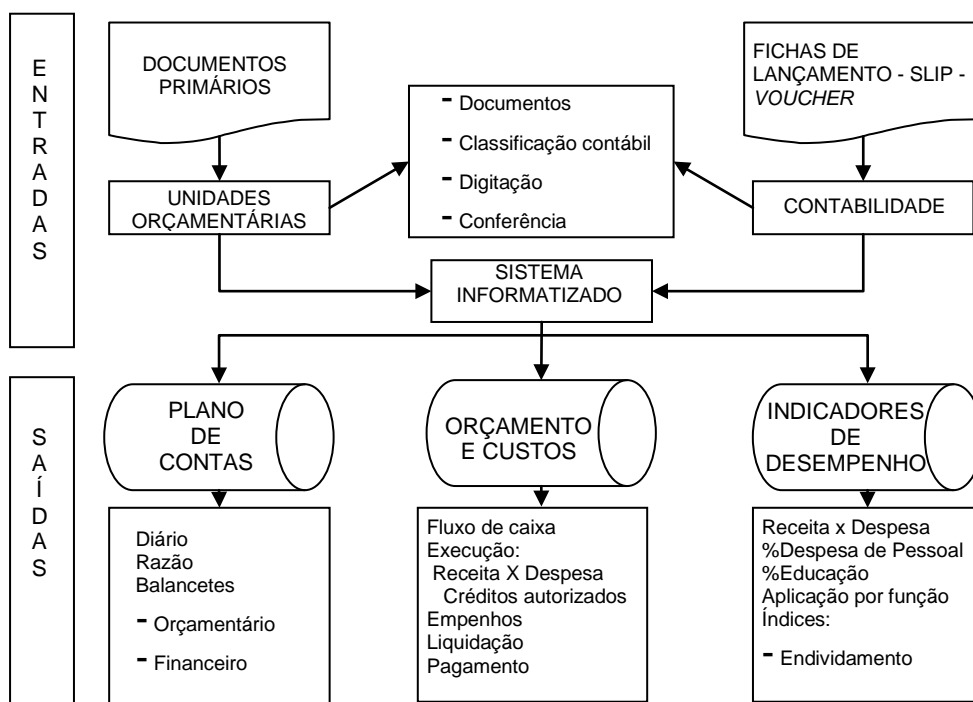
Figura 5 – Atributos da informação contábil



Fonte: Hendriksen e Van Breda, 1999 (adaptado)

As informações fornecidas pela contabilidade devem possuir requisitos mínimos para o entendimento do usuário da informação: qualidade, precisão, clareza, não enviesada, e que seja fornecida em tempo hábil; de uma maneira que seja útil para tomada de decisões.

Figura 6 – Fluxo resumido do sistema contábil informatizado



Fonte: SILVA, Lino M., 2002, p. 239 (adaptado).

O patrimônio das entidades do setor público, o orçamento e sua execução e os atos administrativos que provoquem efeitos de caráter econômico e financeiro no patrimônio devem ser mensurados ou avaliados monetariamente e registrados pela contabilidade.

As transações no setor público devem ser reconhecidas e registradas integralmente no momento em que ocorrerem.

Os registros da entidade, desde que estimáveis tecnicamente, devem ser efetuados, mesmo na hipótese de existir razoável certeza de sua ocorrência.

Os registros devem ser realizados e os seus efeitos evidenciados nas demonstrações do período com os quais se relacionam, reconhecidos, portanto, pelos respectivos fatos geradores, independentemente do momento da execução orçamentária.

Os registros das transações das entidades devem ser efetuados considerando as relações jurídicas, econômicas e patrimoniais, prevalecendo nos conflitos à essência sobre a forma.

A entidade deve aplicar métodos de mensuração ou avaliação dos ativos e passivos que possibilitem o reconhecimento dos ganhos e das perdas patrimoniais.

O reconhecimento de ajustes decorrentes de omissões e erros de registros ocorridos em anos anteriores ou de mudanças de critérios contábeis deve ser realizado à conta do patrimônio líquido e evidenciado em notas explicativas.

Na ausência de norma contábil específica, o profissional da contabilidade deve utilizar, subsidiariamente, normas nacionais e internacionais que tratem de temas similares, evidenciando o procedimento e os impactos em notas explicativas.

2.3.6 NBC T 16.6 – demonstrações contábeis

Aprovada pela Resolução CFC nº 1.133 de 25 de novembro de 2008, esta norma apresentar a forma de divulgação das informações contábeis das entidades públicas. No setor público, quando se fala em prestação de contas anual, pensa-se logo em Balanço Geral, ou seja, os anexos da Lei nº 4.320/64.

Também conhecidas como demonstrações financeiras, às demonstrações contábeis, segundo Reeve *et al.* (2009, p. 26) , estas são usadas para avaliar a situação financeira atual de uma empresa e prever seus resultados operacionais e fluxos de caixa futuros.

Contudo, as peças propriamente contábeis, para demonstrar os resultados gerais do exercício nos termos do art. 101 são: Balanço Orçamentário (anexo 12), Balanço Financeiro (anexo 13), Balanço Patrimonial (anexo 14) e Demonstração das Variações Patrimoniais (anexo 15); e os Quadros demonstrativos constantes dos Anexos números 1, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 16 e 17.

Porém, a Portaria STN nº 665, de 30 de novembro 2010 atualizou os anexos daquela Lei, bem como introduziu os modelos previstos na NBC T 16.6: Atualiza os Anexos nº 12 (Balanço Orçamentário), nº 13 (Balanço Financeiro), nº 14 (Balanço Patrimonial), nº 15 (Demonstração das Variações Patrimoniais), nº 18 (Demonstração dos Fluxos de Caixa), nº 19 (Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido) e nº 20 (Demonstração do Resultado Econômico).

A NBC T 16.6 inovou com a criação de dois novos demonstrativos:

- 1) Demonstração do Fluxo de Caixa; e
- 2) Demonstração do Resultado Econômico.

A Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido - DMPL, porém será obrigatória apenas para as estatais dependentes e para os entes que as incorporarem no processo de consolidação das contas, nos termos da LRF e do MCASP.

Além dos novos demonstrativos esta NBCASP apresentou inovações as quais se procurou destacar:

- 1) As demonstrações contábeis devem ser acompanhadas por anexos, outros demonstrativos exigidos por lei e pelas notas explicativas.
- 2) As informações, para confecção dos demonstrativos, devem ser extraídas dos registros e documentos que integram o sistema contábil da entidade.
- 3) Devem conter a identificação da entidade do setor público, da autoridade responsável e do contabilista.
- 4) Devem ser divulgadas com a apresentação dos valores correspondentes ao período anterior.
- 5) Tratamento sintético no agrupamento de contas semelhantes.
- 6) Podem apresentar os valores monetários em unidades de milhar ou em unidades de milhão.
- 7) A divulgação das demonstrações contábeis e de suas versões simplificadas é o ato de disponibilizá-las para a sociedade.

O Balanço Patrimonial foi alterado, de modo que sua apresentação e comparação sejam semelhantes ao Balanço da Contabilidade Geral, segregando os elementos Ativos e Passivos em Circulante e Não circulantes, conforme o grau de conversibilidade (realização) ou exigibilidade.

No Balanço Orçamentário, tradicionalmente segregando receitas e despesas (orçamentárias) por categoria econômica, agora devem apresentar as receitas por

fontes e despesas por grupo de natureza e será acompanhado do anexo das despesas por Função e Sub Função e, opcionalmente, por programa.

Já o Balanço Financeiro apresentava os ingressos orçamentários por categoria econômica e os dispêndios por função bem como os recebimentos e os pagamentos de natureza extra orçamentária, conjugados com os saldos em espécie, provenientes do exercício anterior, e os que se transferem para o exercício seguinte; agora precisam ser demonstrados da seguinte forma:

- Receitas realizadas por destinação;
- Despesas executadas por destinação de recurso e o montante não pago como parcela retificadora;
- Os recebimentos e os pagamentos extra orçamentários;
- As interferências ativas e passivas decorrentes ou não da execução orçamentária;
- O saldo inicial e o saldo final das disponibilidades.

Conforme o art. 104 da Lei nº 4.320/64, a Demonstração das Variações Patrimoniais – DVP evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício.

Com a edição da NBC T 16.6, a DVP evidencia as variações quantitativas e qualitativas resultantes e as independentes da execução orçamentária, bem como o resultado patrimonial.

As variações devem ser agrupadas em ativas e passivas com a seguinte discriminação:

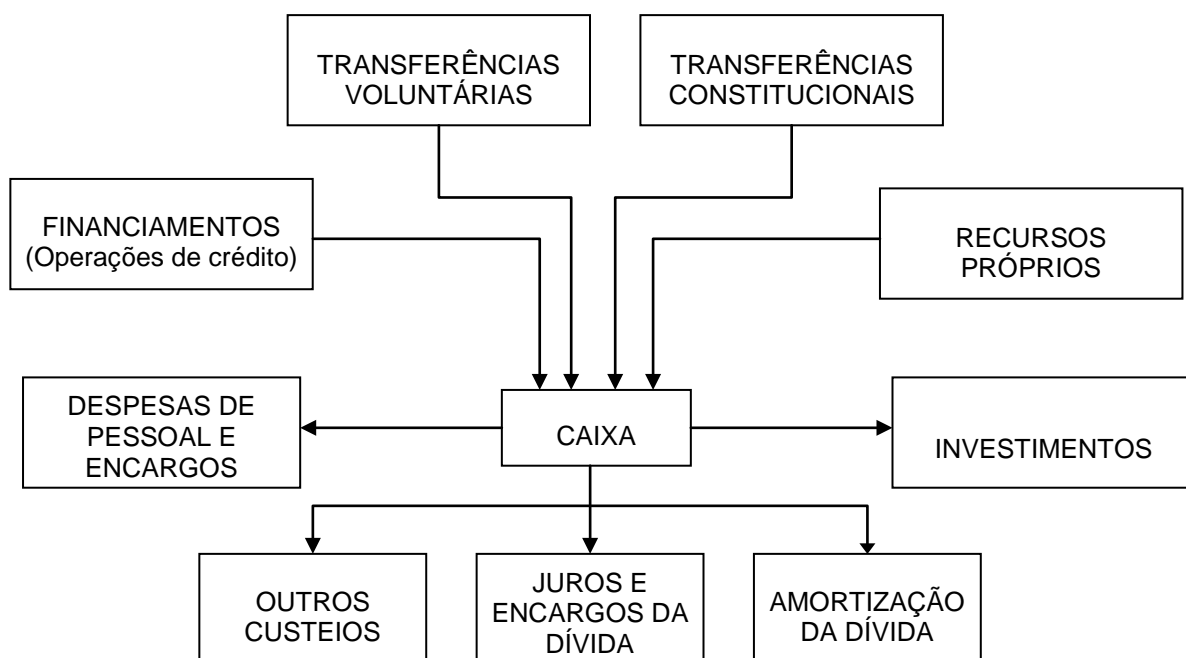
- Variações orçamentárias por categoria econômica;
- Mutações e variações independentes da execução orçamentária em grau de detalhamento compatível com a estrutura do Plano de Contas.

A Demonstração do Fluxo de Caixa – DFC tem por objetivo projetar cenários de fluxos futuros de caixa e elaborar análise sobre eventuais mudanças em torno da capacidade de manutenção do regular financiamento dos serviços públicos.

A DFC pode, semelhante ao setor empresarial, ser elaborada pelo método direto ou indireto evidenciando as movimentações havidas no caixa e seus equivalentes, nos seguintes fluxos:

- a) Das operações;
- b) Dos investimentos; e
- c) Dos financiamentos.

Figura 7 – Fluxo de Caixa do Governo



Fonte: SILVA, L. M., 2002, p. 62 (adaptado).

Já a Demonstração do Resultado Econômico tem por objetivo evidenciar o resultado econômico de ações do setor público e deve ser elaborada considerando sua interligação com o sistema de custos e apresentar na forma dedutiva, pelo menos, a seguinte estrutura:

- Receita econômica dos serviços prestados e dos bens ou produtos fornecidos;

- Custos e despesas identificados com a execução da ação pública; e
- Resultado econômico apurado.

Segundo Slomski (1996), a “receita econômica de uma entidade pública como a multiplicação do custo de oportunidade, que o cidadão desprezou ao utilizar o serviço público, pelo número de serviços que a entidade tenha efetivamente executado.”

Toda a prestação de serviço público tem um valor de mercado. Este preço é cobrado de forma indireta dos cidadãos na forma de impostos, taxas e contribuições. Estes ingressam nos cofres públicos para custear a máquina pública.

Mauss e Souza (2008, p. 83), definem custo de oportunidade como sendo:

... o valor máximo de custo que o poder público pode pagar por um serviço ao mantê-lo estatizado, pois no mercado há um serviço similar como opção disponível de que se está abrindo mão. Como os recursos são escassos e limitados, teoricamente deve-se optar pela alternativa mais barata visando a redução de custos e a economicidade.

Porém advertem que, a princípio, sempre haverá um custo de oportunidade para qualquer atividade desempenhada pelo Estado. A exceção ocorre se não existir serviço similar no mercado que se possa contratar para substituir a atividade pública. Como por exemplo, nas áreas de ensino e saúde, ou se opta por uma escola pública ou por uma particular, no primeiro caso; ou ainda, pelo pagamento de uma consulta médica ou agenda-la no Sistema Único de Saúde, no segundo.

Logo, a forma de apuração da receita de oportunidade econômica é: “custo de oportunidade que o Estado desprezou ao oferecer determinado serviço (multiplicado) pela quantidade daqueles serviços efetivamente prestados.” (Mauss e Souza, 2008, p. 85).

Outro ponto a ser observado é que a atividade pública possui algumas peculiaridades, como a não-cobrança direta pelos serviços que presta ao cidadão, há a necessidade de se adaptar o conceito de **margem de contribuição direta** que é utilizado na iniciativa privada. Assim, a diferença fundamental entre a iniciativa pública e a privada está na substituição da venda líquida pela receita de

oportunidade econômica. “Na análise econômica da composição do valor dos serviços prestados, a margem de contribuição direta é muito importante para os gestores, pois através dela pode-se visualizar claramente o quanto cada serviço contribui para cobrir os custos fixos corporativos e gerar resultado para a sociedade.” (Mauss e Souza, 2008, p. 86-87)

Para se elaborar a DRE é necessário que as entidades públicas já tenham implantado um sistema de custos. Este assunto será tratado em tópico específico ao tratar de normas de custos. Aprovada em 25 de novembro de 2011 pelo CFC, esta norma é conhecida como NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos no Setor Público.

Por fim, as Notas Explicativas explicam quais os critérios foram utilizados na elaboração das demonstrações contábeis, das informações de naturezas patrimonial, orçamentária, econômica, financeira, legal, física, social e de desempenho e outros eventos não suficientemente evidenciados ou não constantes nas referidas demonstrações.

2.3.7 NBC T 16.7 – consolidação das demonstrações contábeis

Aprovada pela Resolução CFC nº 1.134 de 25 de novembro de 2008, esta norma apresentar os critérios para consolidação das informações contábeis das entidades públicas. Até a edição da LRF, que determina a consolidação das contas (Art. 50, III), não era comum a publicação de demonstrativos contábeis consolidados.

A consolidação das contas permite uma melhor análise do Ente Federativo, uma vez, que evidencia sua situação econômico-financeira. Isto porque o Poder Executivo (Administração direta), que praticamente sustenta a máquina pública através da sua Receita derivada (tributária), bem como sustenta as despesas da Administração Indireta e dos demais poderes.

Alguns procedimentos devem ser adotados para a consolidação das demonstrações:

- a) No processo de consolidação devem ser consideradas as relações de dependência entre as entidades do setor público;
- b) As demonstrações consolidadas devem abranger as transações contábeis de todas as unidades contábeis incluídas na consolidação;
- c) Os ajustes e as eliminações decorrentes do processo de consolidação devem ser realizados em documentos auxiliares;
- d) As demonstrações contábeis, para fins de consolidação, devem ser levantadas na mesma data;

2.3.8 NBC T 16.8 – controle interno

Aprovada pela Resolução CFC nº 1.135 de 25 de novembro de 2008, esta norma apresenta as características de um controle interno das entidades públicas. Toda organização deve preocupar-se com o controle interno. Ainda mais em se tratando do poder público.

Para Reeve *et al.* (2009, p. 298), os objetivos do controle interno são garantir, com grau razoável de segurança que: o patrimônio esteja protegido e seja utilizado para os fins da empresa; as informações sobre a empresa sejam precisas e; os funcionários cumpram as leis e normas.

O controle interno para o setor público está previsto no art. 76, da Lei nº 4.320/64 e no art. 74 da CF. Este sistema de controle interno deve atuar de forma conjunta, ou seja, mesmo que cada Poder organize e mantenha o seu próprio controle interno a prevenção à erros e fraudes depende de todos os servidores. Tendo em vista que esse sistema deveria ser empregado pelo Poder Executivo a quem incumbir ao término de cada ano e dispor para a prestação de contas.

Esta NBC define três objetivos para os serviços de controle interno:

O primeiro objetivo remete à segurança do patrimônio. O patrimônio é constituído por bens, direitos e obrigações. A proteção aqui deve ser entendida para bens tangíveis, ou seja, aqueles que estão sujeitos a furtos e roubos.

O segundo objetivo diz respeito à qualidade das informações disponibilizadas. Isso significa dizer que as informações não devem conter viés ou erros. Portanto, o controle interno deve se assegurar que as regras e formas de registro dos dados ocorram de maneira adequada.

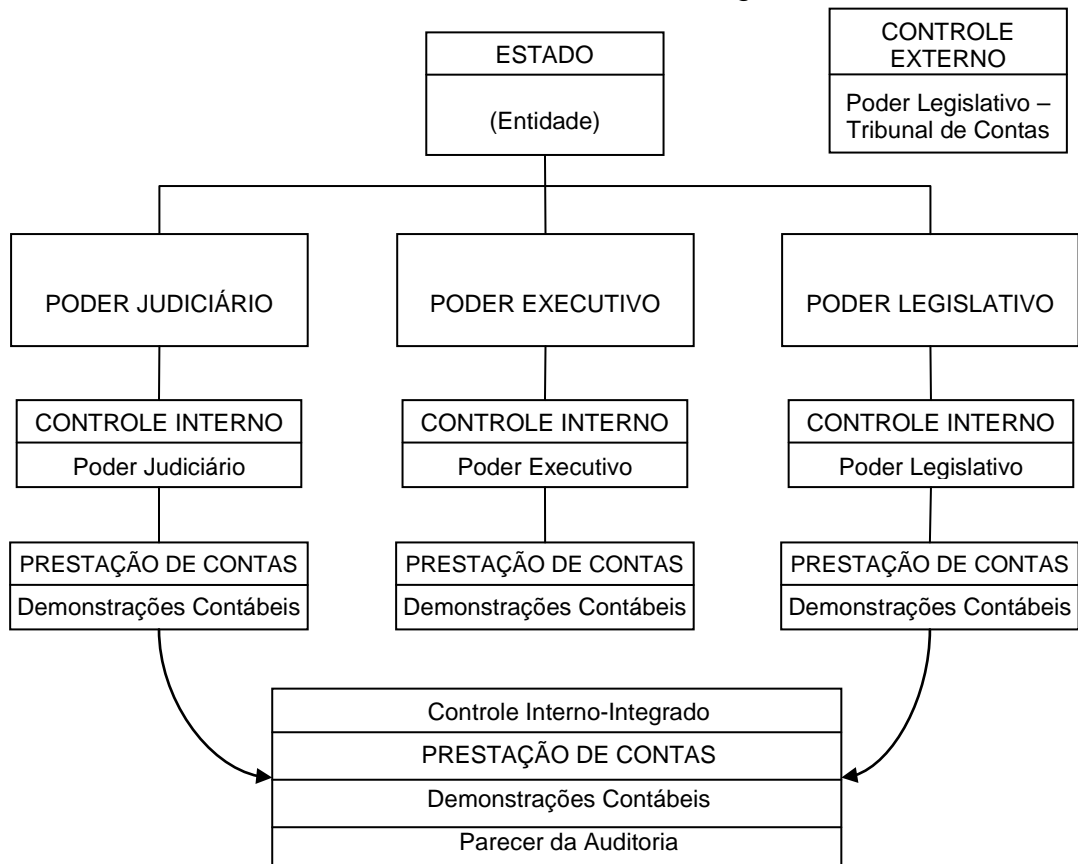
Já, o terceiro objetivo trata de cumprimento dos normativos. Este preceito está previsto na CF em seu art. 37, ao tratar dos princípios da administração pública: **legalidade**, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

Meirelles (2006, p. 87), define o princípio da legalidade:

a legalidade, como principio de administração, significa que o servidor público, bem como os agentes políticos estão, em toda a sua atividade funcional, sujeitos aos mandamentos da lei e às exigências do bem comum, e deles não se pode afastar ou desviar, sob pena de praticar ato inválido e expor-se a responsabilidade disciplinar, civil e criminal, conforme o caso.

A Figura 8 representa que cada um dos Poderes deve manter seu próprio controle interno, porém o Poder Legislativo, com auxílio dos Tribunais de Contas exerce fiscalização sob os demais Poderes na forma de Controle Externo.

Figura 8 – Estrutura do sistema de controle interno-integrado



Fonte: SILVA, Lino M., 2002, p. 213 (adaptado).

Rocha (2001), define controle interno da seguinte forma:

Controle interno é todo aquele realizado pela entidade controlada, no âmbito da própria administração. Assim qualquer controle efetivado pelo Executivo sobre seus serviços e agentes é considerado interno, como interno será também o controle do Legislativo ou Judiciário, por seus órgãos de administração, sobre seu pessoal e atos administrativos que pratiquem.

Pode-se concluir, pela definição acima que, cada um dos Poderes deve ser responsável na prevenção de erros e fraudes em suas competências.

Já o Controle Externo para Silva (2011, p.24), pode ser assim definido:

O controle externo é exercido pelo Poder Legislativo, com o auxílio do tribunal de contas ou órgão equivalente e constitui-se na fiscalização contábil, financeira, orçamentária e operacional e patrimonial dos órgãos da administração direta e indireta, quanto a legalidade, legitimidade, aplicações das subvenções e renúncia de receitas.

Percebe-se que as NBCASP não previram uma norma que trate, especificamente, do Controle Externo, a este cabendo à competência de julgar as contas nos termos do art. 49 da CF/88.

A NBC T 16.8 trouxe o conceito de controle interno: sob o enfoque contábil, compreende o conjunto de recursos, métodos, procedimentos e processos adotados pela entidade do setor público, com a finalidade de:

- a) Salvar os ativos e assegurar a veracidade dos componentes patrimoniais;
- b) Dar conformidade ao registro contábil em relação ao ato correspondente;
- c) Propiciar a obtenção de informação oportuna e adequada;
- d) Estimular adesão às normas e às diretrizes fixadas;
- e) Contribuir para a promoção da eficiência operacional da entidade;
- f) Auxiliar na prevenção de práticas ineficientes e antieconômicas, erros, fraudes, malversação, abusos, desvios e outras inadequações.

Outra inovação da norma é a definição de três tipos de controle interno:

- 1) Operacional: relacionado às ações que propiciam o alcance dos objetivos da entidade;
- 2) Contábil: relacionado à veracidade e à fidedignidade dos registros e das demonstrações contábeis;
- 3) Normativo: relacionado à observância da regulamentação pertinente.

Sua estrutura é abrangida por: ambiente de controle; mapeamento e avaliação de riscos; procedimentos de controle; informação e comunicação; e monitoramento.

Reeves *et al.* (2009, p. 299), trata ambiente de controle como a atitude geral da administração e dos funcionários com relação à importância dos controles. “ Uma administração que enfatiza excessivamente as metas e desvia-se das políticas de controle pode estimular indiretamente os funcionários a ignorar os controles.

Riscos, todas as entidades enfrentam. Cabe ao controle interno mapeá-los e avaliá-los. Identificados os riscos, eles devem ser analisados para se estimar a sua

relevância, avaliar a probabilidade de ocorrência e determinar ações que os minimizem.

Ainda conforme Reeves, os procedimentos de controle são estabelecidos de modo a fornecer garantia razoável de que as metas da entidade serão atingidas, incluindo a prevenção de fraudes.

Informação e comunicação, como estrutura de controle interno, diz respeito ao papel do Órgão de Controle Interno de propor aos demais setores da entidade, de como atuarem de maneira adequada. A administração também pode recorrer a informações externas para avaliar fatos e condições que podem afetar o processo decisório e a geração de relatórios para uso externo.

Por fim, segundo Reeves *et al.* (2009, p. 303), o monitoramento do sistema de controle interno localiza deficiências e aumenta a eficácia dos controles. E explica:

... O sistema de controle interno pode ser monitorado por meio de atividades permanentes desenvolvidas pela administração ou de avaliações separadas. As atividades de monitoramento permanentes podem incluir a observação tanto do comportamento dos funcionários como dos sinais de alerta gerados pelo sistema contábil.

[...]

Avaliações separadas de monitoramento geralmente são realizadas quando ocorrem mudanças significativas na estratégia, na administração central, na estrutura ou nas operações da empresa.

[...]

2.3.9 NBC T 16.9 – depreciação, amortização e exaustão

Aprovada pela Resolução CFC nº 1.136 de 25 de novembro de 2008, esta norma apresenta os critérios para depreciação, amortização e exaustão das entidades públicas. Tradicionalmente no setor público, não se fazia cálculos de depreciação, amortização e exaustão, pois não havia previsão legal. Tal impropriedade prejudicava a correta avaliação patrimonial de qualquer entidade.

Pouco antes da aprovação desta norma a STN já havia instituído que as entidades públicas contabilizassem as depreciações, amortização e exaustão pela Portaria conjunta STN/SOF nº 3 de 15 de outubro de 2008 com a Primeira edição do MCASP. A NBC T 16.9 reforçou esta obrigatoriedade.

Segundo o MCASP, a depreciação, a amortização e a exaustão são definidas da seguinte forma:

A **depreciação** é a redução do valor dos bens pelo desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência.

A **amortização** é a redução do valor aplicado na aquisição de direitos de propriedade e quaisquer outros, inclusive ativos intangíveis, com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado.

A **exaustão** é a redução do valor de investimentos necessários à exploração de recursos minerais, florestais e outros recursos naturais esgotáveis ou de exaurimento determinado, bem como do valor de ativos corpóreos utilizados no processo de exploração. (Grifei)

Para o registro da depreciação, amortização e exaustão devem ser observadas as seguintes questões:

- a) Obrigatoriedade do seu reconhecimento;
- b) Valor da parcela que deve ser reconhecida no resultado como decréscimo patrimonial, e, no balanço, representada em conta redutora do respectivo ativo;
- c) Circunstâncias que podem influenciar seu registro.

2.3.10 NBC T 16.10 – avaliação e mensuração de ativos e passivos em entidades do setor público

Aprovada pela Resolução CFC nº 1.137 de 25 de novembro de 2008, esta norma apresenta os critérios de mensuração de ativos e passivos das entidades públicas. A Lei nº 4.320/64, em seu art. 106, trata de alguns aspectos, em termos de avaliação e mensuração de ativos e passivos:

- I - os débitos e créditos, bem como os títulos de renda, pelo seu valor nominal, feita a conversão, quando em moeda estrangeira, à taxa de câmbio vigente na data do balanço;
- II - os bens móveis e imóveis, pelo valor de aquisição ou pelo custo de produção ou de construção;
- III - os bens de almoxarifado, pelo preço médio ponderado das compras.

Logo, avaliar é atribuir e mensurar é constar.

Já a norma define os principais critérios de avaliação e mensuração para outros grupos:

- a) Disponibilidades;
- b) Créditos e dívidas;
- c) Estoques;
- d) Investimentos permanentes;
- e) Imobilizado;
- f) Intangível;
- g) Diferido.

A Lei nº 4.320/64 em seu art. 106, § 3º, diz que **poderão** ser feitas reavaliações dos bens móveis e imóveis. Porém, a prática mostra que muitos entes federativos não o faziam pela faculdade e comodidade dada pela lei. Já pela NBC T 16.10, a reavaliação tornou-se obrigatória, ou seja, que seja feita a adoção do valor de mercado ou de consenso entre as partes para bens do ativo, quando esse for superior ao valor contábil.

Outra inovação desta NBCASP é que se adote no Setor Público a Redução ao valor recuperável, ou *impairment* como é mais conhecido. Esta técnica é o ajuste ao valor de mercado ou de consenso entre as partes para bens do ativo, quando esse for inferior ao valor contábil.

2.3.11 NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público

Recentemente aprovada esta norma apresenta os critérios de custeio aplicáveis às entidades públicas de Direito Público. Será conhecida como NBC T SP 16.11 - Norma de Custos. Foi posta em Audiência Pública, cujas sugestões foram encaminhadas até serem encerradas em 18 de outubro de 2010 e aprovada em novembro de 2011 sendo convertida em norma através da Resolução do CFC nº 1366 de 25 de novembro de 2011.

A contabilidade, como ciência, produz relatórios para tomada de decisão a fim de melhorar a arrecadação de receitas. Suporta os mecanismos de cobrança dá base para uma melhor programação das despesas e, ainda, mecanismos de controle sobre a composição qualitativa e quantitativa do patrimônio do ente público. A este cabe a análise e a interpretação dos resultados obtidos.

A contabilidade de custos, dentro do enfoque gerencial, busca dados no subsistema de contabilidade financeira, social e ambiental para cumprir seu objetivo principal, que é produzir informações relevantes para a tomada de decisão e abastecer o subsistema contabilidade gerencial. Além disso, também tem funções reguladas por aspectos fiscais e societários, voltadas para a elaboração do Balanço Patrimonial no que se refere à mensuração do custo dos estoques (registrado no ativo) e demais bens ativáveis. (Mauiss e Souza (2008, p. 17).

Contudo, pouco se vê a materialização dos resultados econômicos, haja em vista a falta de controle de custos. A gestão da máquina pública depende de planejamento e controle na execução dos serviços públicos para uma boa transparência em seus gastos. Diferente da iniciativa privada, o setor público não tem experiência com sistemas de custos. Nem mesmo há uma sistemática disponível para sua implantação, apenas há uma determinação.

Percebe-se que na área pública não há muita distinção do que é custo e do que é despesa, pelas informações geradas pelos Demonstrativos Públicos,

Martins (2003) coloca com propriedade as terminologias básicas para apuração de custo:

Gasto – Compra de um produto ou serviço qualquer, que gera sacrifício financeiro para a entidade (desembolso), sacrifício esse representado por entrega de ativos (normalmente dinheiro);
Desembolso – Pagamento resultante da aquisição do bem ou serviço;
Investimento – Gasto ativado em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a futuro(s) período(s);
Custo – Gasto relativo à bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços;
Despesa – Bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para obtenção de receitas.

Portanto, custo pode ser relacionado às atividades fim e, despesa quando relacionados às atividades meio. Isto significa dizer que em uma mesma entidade pública, existem diversas atividades fim e diversas atividades meio, cabendo aos gestores públicos à identificação e separar os custos das despesas.

Ressalta-se que pelo enfoque orçamentário todos os desembolsos são tratados como despesas, porém pelo enfoque patrimonial, devem ser apurados os

reais custos da entidade para se verificar a eficiência da gestão pública, esta introduzida pela EC nº 19/98.

Mauss e Souza complementam esta terminologia, mais especificamente os termos aplicados a custos governamentais, como pode ser observado no Quadro 6:

Quadro 6 – Terminologias aplicáveis a custos públicos

Termo	Descrição
Gasto	É um dispêndio de um ativo ou criação de um passivo para obtenção de um produto ou serviço.
Investimento	É um gasto ativado em função de sua vida útil. São todos os bens baixados em função de venda, amortização, consumo, desaparecimento ou perecimento.
Custos	São gastos com bens ou serviços utilizados para a produção de outros bens ou serviços.
Desembolso	É o pagamento resultante da compra de um bem ou serviço.
Custo direto	Todo o custo que é identificado naturalmente ao objeto do custeio.
Custo indireto	Não oferece identificação direta a um objeto de custeio, necessita de esquemas especiais para a alocação, com bases de rateio ou direcionadores.
Custo fixo	É o que não leva em consideração as oscilações de produção, tendo portanto o seu valor constante no intervalo relevante de atividade.
Custo variável	Têm seu valor determinado e diretamente relacionado com a oscilação na produção e execução dos serviços.
Custo da prestação de serviços	Os custos da prestação de serviços são compostos de materiais diretos, da mão-de-obra direta e dos custos indiretos, ligados à prestação daquele serviço. São custos incorridos no processo de obtenção de bens e serviços, e somente eles. Não se incluem nesse grupo as despesas operacionais (financeiras, administrativas, comerciais).
Objeto de custo	Qualquer entidade geradora de custo, como produtos, departamentos, divisões, processos, grupo de produtos ou atividades, para a qual os custos são medidos ou atribuídos.
Liquidação da despesa	Fase da despesa pública em que se atesta a efetiva entrega da mercadoria ou prestação do serviço contratado pelo ente público e gera a obrigação de pagamento para o Estado.
Pagamento da despesa	Fase da despesa pública onde ocorre o efetivo desembolso de um valor pelo órgão público para o pagamento de uma despesa já liquidada.

Fonte: Termos contábeis adotados a custos governamental – Mauss e Souza (2008, p. 24)

Percebe-se que, para apuração de custos no setor público a identificação é ainda mais apurada em relação ao Orçamento Público, que trata todos os desembolsos orçamentários como “Despesa”.

A primeira exigência legal para apuração de custos nas entidades públicas foi em 1964, conforme disposto no art. 99 da Lei nº 4.320/64:

Os serviços públicos industriais, ainda que não organizados como empresa pública ou autárquica, manterão contabilidade especial para determinação dos custos, ingressos e resultados, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeira comum.

Segundo Machado Jr. e Reis (2003, p. 156-157), a referida contabilidade especial é a Contabilidade de Custos, ramo especializado da ciência contábil cuja finalidade é o estudo dos custos incorridos na produção, com o objetivo de fixar política de preço. Diz também que “a tendência organizacional, porém, é a descentralização dos serviços em autarquias, sociedade de economia mista e empresas públicas com contabilidade própria”.

O Decreto-Lei nº 200/1967, reforçou a exigência de custos, além dos serviços industriais, para os serviços em geral para toda a administração pública a necessidade de apuração de custos de forma a evidenciar os resultados de gestão: “Art. 79. A contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão.”

Sobre a previsão ou determinação legal de se usar ferramentas de custos, Mauss e Souza (2008, p. 15), comentam:

Portanto, dada a sua natureza, a contabilidade de custos também tem uma abordagem gerencial e não possui, no âmbito público, nenhuma normatização de caráter tributário ou societário. Na realidade, há apenas a previsão legal de que deve ser utilizada pelas entidades públicas para se dispor do conhecimento do custo dos serviços públicos, ou seja, não há uma normatização específica sobre **como deve ser processada**. (Grifei)

A LRF, art. 50 § 3º, determina a criação de um sistema de custos, para avaliação e acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

Já em seu art. 59, § 1º, V, afirma:

Art. 59. O Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio dos Tribunais de Contas, e o sistema de controle interno de cada Poder e do Ministério Público, fiscalizarão o cumprimento das normas desta Lei Complementar, com ênfase no que se refere a:

§ 1º Os Tribunais de Contas alertarão os Poderes ou órgãos referidos no art. 20 quando constatarem:

[...]

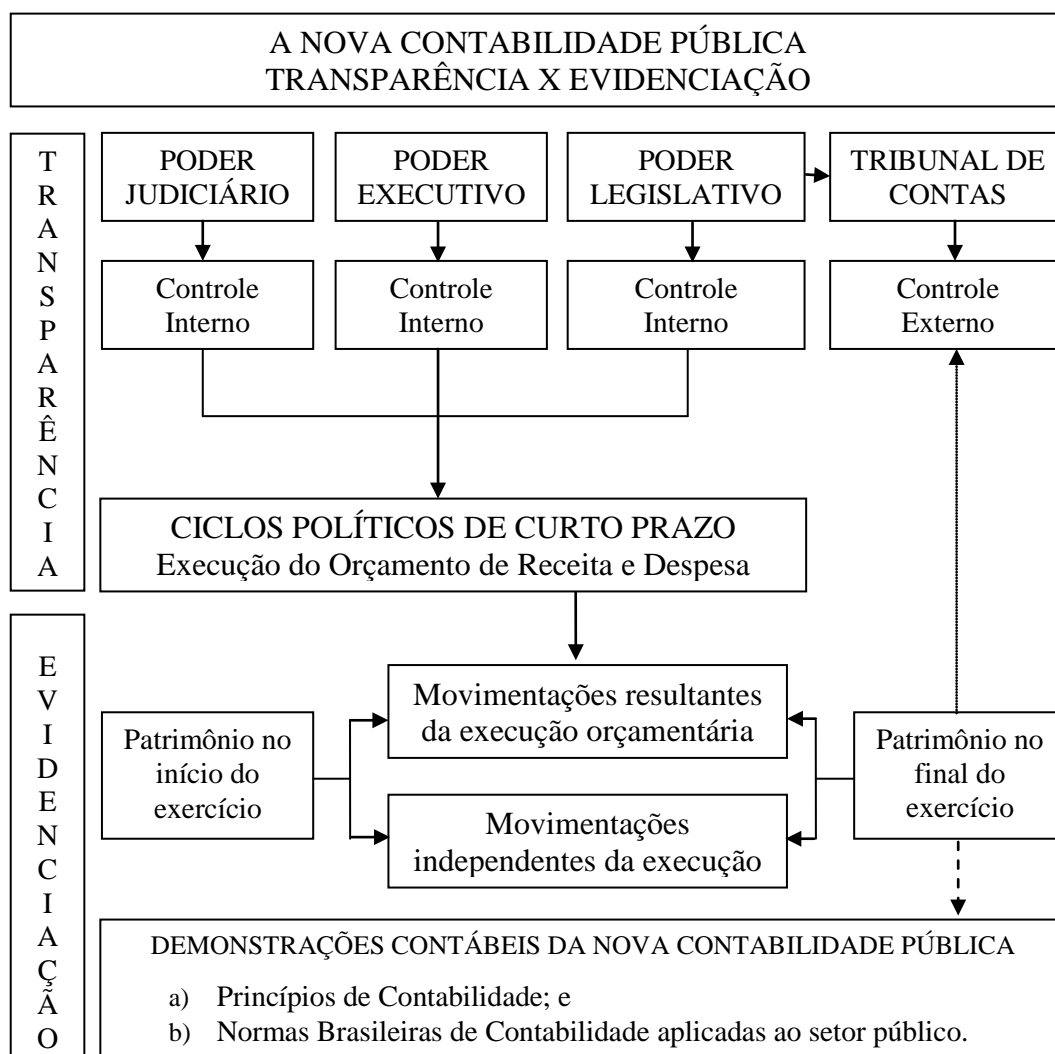
V - fatos que comprometam os custos ou os resultados dos programas ou indícios de irregularidades na gestão orçamentária.

Portanto, os Tribunais de Contas deverão, além das suas atribuições de Controle Externo, atuar de forma preventiva, segundo o que, alertando os entes públicos em relação à eficiência da gestão. Mas como verificar a eficiência sem um controle dos custos?

Neste sentido, Mauss e Souza (2008, p.21), alertam que “para atingir tal objetivo é necessário integrar a informação orçamentária e financeira atual com um sistema de informações gerencial paralelo.”

É por meio deste sistema integrado que a informação de custos possibilitará, além da apuração do resultado financeiro (déficit/superávit) e resultado econômico, um controle detalhado das atividades públicas (em termos físicos e monetários) e, conseqüentemente, um instrumento mais eficaz para suporte ao processo decisório. (Mauss e Souza, 2008)

Figura 9 – A nova contabilidade pública - evidência e transparência



Fonte: Silva (2011) adaptado

Silva *et al.* (2004, p. 115): “gestão fiscal transparente é aquela em que os atos praticados pelo gestor público são divulgados amplamente de forma clara e objetiva à sociedade toda”.

Um dos princípios constitucionais mais requeridos pela sociedade é o Princípio da Publicidade. Um Estado Democrático de Direito não pode omitir seus atos de gestão, pelo contrário, deve oferecer publicidade de tudo o que acontece na Administração Pública, seja o acontecimento bom ou não para a população.

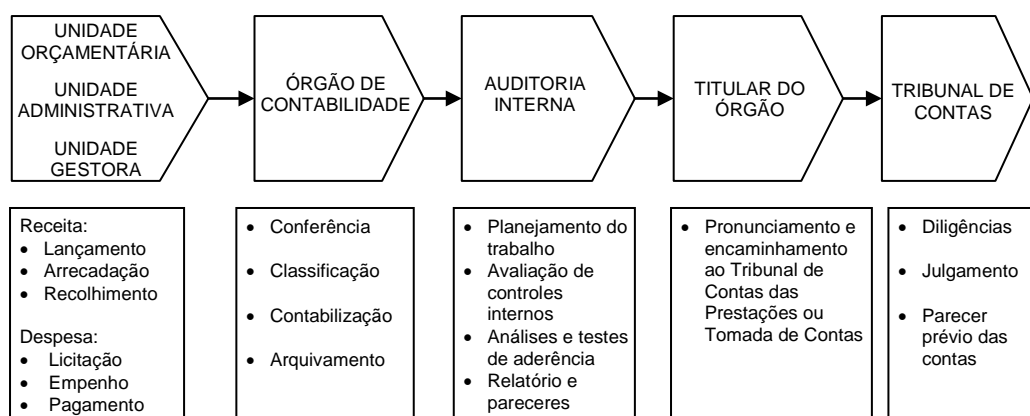
Meirelles (2006, p. 94), define o princípio da publicidade:

... é a divulgação oficial do ato para conhecimento público e início de seus efeitos externos. Daí por que as leis, atos e contratos administrativos que produzem consequências jurídicas fora dos órgãos que os emitem exigem publicidade para adquirirem validade universal, isto é, perante as partes e terceiros.

No quesito transparência da administração pública a LRF diz em seu art. 48:

São instrumentos de transparência da gestão fiscal, os quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos.

Figura 10 – Fluxo dos processos de prestação e tomada de contas



Fonte: SILVA, Lino M., 2002, p. 380. (adaptado)

Até hoje, há grande ênfase às questões orçamentárias, somente. Tanto que nossa Carta Magna traz novidades na Seção II - Dos Orçamentos, Capítulo II - Das Finanças Públicas, Título VI - Da Tributação e do Orçamento, com a criação do Plano Plurianual e as Diretrizes Orçamentárias.

Assim como também, a Lei nº 4.320/64 que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, é voltada praticamente a questões orçamentárias, contando com oito Títulos que tratam essencialmente daquelas, enquanto questões contábeis ou patrimoniais estão disciplinadas em apenas um Título.

Já a Lei de Responsabilidade Fiscal, preocupa-se com a correta execução do Orçamento, mas cuida também de questões patrimoniais ao determinar que a despesa total com pessoal seja apurada somando-se a realizada no mês em referência com as dos onze imediatamente anteriores, adotando-se o regime de competência (Art. 18, § 2º); a despesa e a assunção de compromisso serão registradas segundo o regime de competência, apurando-se, em caráter complementar, o resultado dos fluxos financeiros pelo regime de caixa (Art. 50, II); assim como a criação de um sistema de custos, para avaliação e acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial (Art. 50, § 3º).

Portanto, vê-se que as questões patrimoniais em sua essência são analisadas e fiscalizadas, a princípio, em segundo plano. Mas isso tendo a mudar com a convergência aos padrões internacionais de contabilidade que visam uniformidade de procedimentos básicos independentemente do país, para que os resultados e análises sejam semelhantes em qualquer nação.

2.4 As normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público

Como exposto anteriormente, a obrigatoriedade de adoção às NICSP se iniciou com a edição da Portaria MF nº 184/2008. Ressalta-se que esta Portaria reforçou as iniciativas da STN em normatizar aspectos práticos da Contabilidade Governamental, até então muito discutidos no meio profissional.

Uma grande dificuldade enfrentada no processo de convergência é analisada por Silva (2010, p.1), da seguinte forma:

Podemos garantir que, mesmo estudando os processos de gestão, será muito difícil a implantação do que estamos denominando a “Nova Contabilidade” seja pela resistência de alguns setores da administração pública, seja pela blindagem de certas áreas em relação à abertura de suas informações ou, ainda, pelo entendimento errôneo de alguns de que a Contabilidade deve atuar passivamente e só registrar o que lhe é encaminhado.

Este último problema certamente ocorrerá em setores que ao longo do tempo valorizaram os sistemas (**SIAFI** – **SIAFEM** e outros) em que o setor de contabilidade no lugar de estudar a Ciência Contábil estava mais preocupado com os eventos, os códigos, as rubricas e as alíneas. Não temos dúvida de que a mudança virá a partir da

conscientização de que a Contabilidade é a ciência que estuda o patrimônio. (Sic)

O órgão regulador de NICSP é a Federação Internacional de Contadores (*The International Federation of Accountants* – IFAC), que é uma organização mundial que representa a profissão contábil. É de natureza não governamental, sem fins lucrativos e não política, sediada em Nova York, com participação de 157 membros, representando 118 países e quase 2,5 milhões de contadores. Na IFAC o Brasil é representado por duas instituições: pelo Conselho Federal de Contabilidade - CFC e pelo Instituto dos Auditores Independentes do Brasil – IBRACON.

Segundo Niyama (2009, p. 42-43), a IFAC foi fundada formalmente em 1977 na cidade de Munique na Alemanha por ocasião do 11º Congresso Internacional de Contadores, sucedendo ao *International Coordination Committee for Accountancy Profession* ou Comitê de Coordenação Internacional para a profissão contábil.

Sua missão é a de estreitar o relacionamento da profissão contábil em nível mundial, atendendo à demanda de interesse público, contribuir para o desenvolvimento da economia internacional, estabelecendo e promovendo aderência à elevada qualidade técnica dos padrões profissionais (além de buscar convergência internacional desses padrões) e, finalmente representar a profissão em assuntos de interesse público. Sendo ainda, o responsável pela organização do Congresso Internacional de Contadores.

A IFAC contém, atualmente, os seguintes comitês para temas específicos: Comitê de Padrões de Auditoria, Comitê de Educação, Comitê de Ética, Comitê de Contadores Profissionais para o Gerenciamento dos Negócios, **Comitê do Setor Público** e Comitê de Auditores Transnacionais.

O Comitê do Setor Público é responsável pela edição de padrões contábeis internacionais do setor público, incluindo aspectos de auditoria para os governos locais, regionais e nacionais. Segundo Niyama (2009, p. 44), provavelmente, dentre os inúmeros órgãos profissionais mundiais e regionais da área contábil, este é um dos únicos voltados especificamente para a área pública.

Até 2011 foram editados 31 (trinta e um) pronunciamentos para o setor públicos, a saber:

1. IPSAS 1 - Presentation of Financial Statements
2. IPSAS 2 - Cash Flow Statements
3. IPSAS 3 - Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors
4. IPSAS 4 - The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates
5. IPSAS 5 - Borrowing Costs
6. IPSAS 6 - Consolidated and Separate Financial Statements
7. IPSAS 7 - Investments in Associates
8. IPSAS 8 - Interests in Joint Ventures
9. IPSAS 9 - Revenue from Exchange Transactions
10. IPSAS 10 - Financial Reporting in Hyperinflationary Economies
11. IPSAS 11 - Construction Contracts
12. IPSAS 12 - Inventories
13. IPSAS 13 - Leases
14. IPSAS 14 - Events after the Reporting Date
15. IPSAS 15 - Financial Instruments: Disclosure and Presentation
16. IPSAS 16 - Investment Property
17. IPSAS 17 - Property, Plant, and Equipment
18. IPSAS 18 - Segment Reporting
19. IPSAS 19 - Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets
20. IPSAS 20 - Related Party Disclosures
21. IPSAS 21 - Impairment of Non-Cash-Generating Assets
22. IPSAS 22 - Disclosure of Financial Information about the General Government Sector
23. IPSAS 23 - Revenue from Non-Exchange Transactions (Taxes and Transfers)
24. IPSAS 24 - Presentation of Budget Information in Financial Statements
25. IPSAS 25 - Employee Benefits
26. IPSAS 26 - Impairment of Cash-Generating Assets
27. IPSAS 27 - Agriculture
28. IPSAS 28 - Financial Instruments: Presentation
29. IPSAS 29 - Financial Instruments: Recognition and Measurement
30. IPSAS 30 - Financial Instruments: Disclosures
31. IPSAS 31 - Intangible Assets

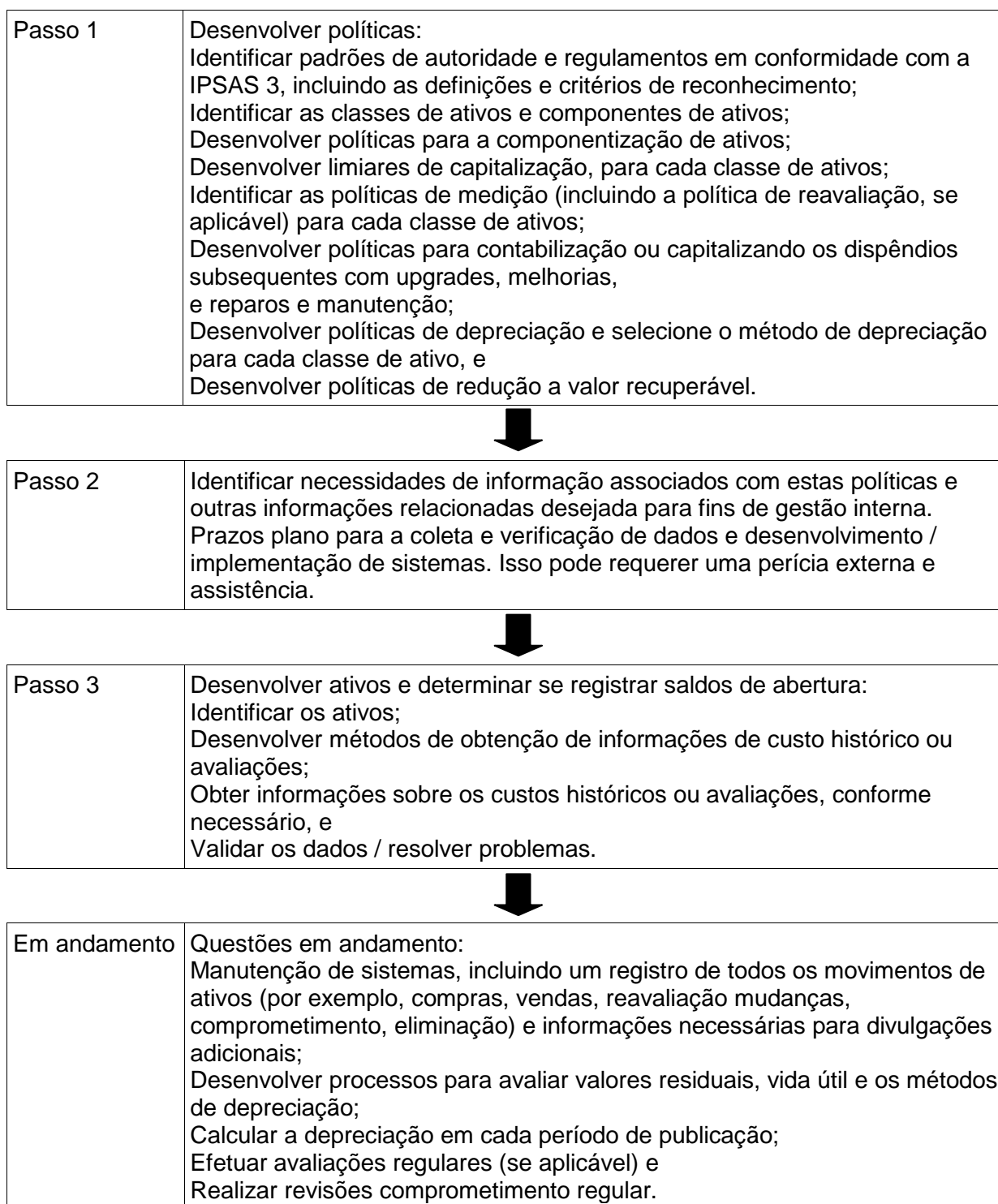
O IPSAS 15 foi substituído em 2009 pelos Pronunciamentos 28, 29 e 30 que tratam especificamente de Instrumentos Financeiros.

No Brasil foi instituído pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC um Comitê Gestor da Convergência, através da Resolução CFC nº 1.103/07 e tem como objetivo identificar e monitorar as ações a serem implantadas para viabilizar a convergência das Normas Contábeis e de auditoria, a partir das Normas Brasileiras de Contabilidade editadas pelo próprio CFC.

Cada um dos pronunciamentos editados pelo IFAC trata de um assunto específico. Como exposto anteriormente, os normativos vigentes antes da Lei Complementar nº 101/2000, ou Lei de responsabilidade fiscal, tratavam somente do Orçamento Público, portanto, a contabilidade executada pelas diversas entidades do setor público era dispersa e com falta de objetividade, apenas para cumprir uma exigência legal.

As NICSP trarão respaldo aos novos procedimentos e técnicas utilizadas pelos contabilistas. Um dos pontos relevantes da NICSP pode ser visualizado na Figura 11, pois se tratam da identificação, mensuração e contabilização de ativos:

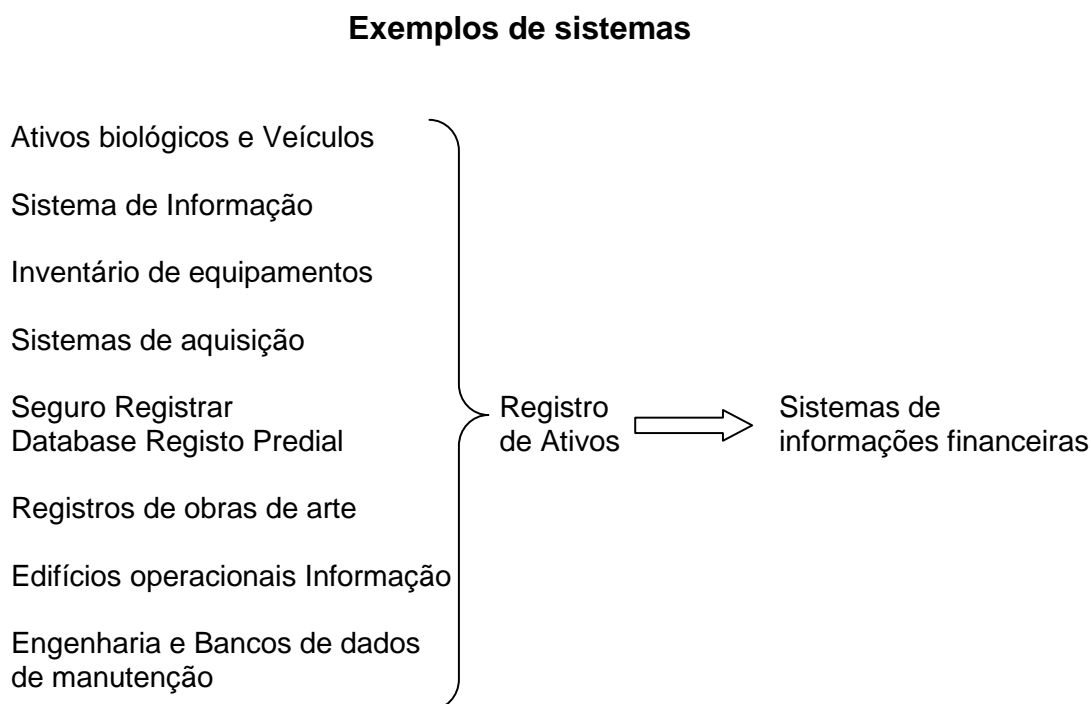
Figura 11 – Reconhecimento de Ativos tangíveis



Fonte: IPSAS. *Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Public Sector Entities*. (2011) tradução livre

Percebe-se na Figura 11, que há preocupação na correta definição dos ativos da entidade pública, pois caso contrário afetará o resultado líquido patrimonial daquela. Estas premissas também podem ser observadas na Figura 12, pois demonstra como deve ser o registro e controles de ativos.

Figura 12 – Registro de Ativos



Fonte: IPSAS. *Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Public Sector Entities*. (2011) tradução livre

O Quadro 7, demonstra quais são os pronunciamentos ou normas internacionais de contabilidade – NICSP já foram editadas pela IFAC.

Quadro 7 – Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público

<u>Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público</u>	
NICSP 1	Apresentação das demonstrações contábeis
NICSP 2	Demonstração dos fluxos de caixa
NICSP 3	Políticas contábeis, mudanças nas estimativas contábeis e erros
NICSP 4	Os efeitos de alterações em taxas de câmbio
NICSP 5	Custos de empréstimos
NICSP 6	Demonstrações contábeis consolidadas e individuais
NICSP 7	Investimentos em coligadas
NICSP 8	Interesses em empreendimentos conjuntos
NICSP 9	Receita de operações de câmbio
NICSP 10	Demonstrações financeiras em economias hiperinflacionárias
NICSP 11	Contratos de construção
NICSP 12	Estoques
NICSP 13	Arrendamentos
NICSP 14	Eventos Subsequentes
NICSP 15	Instrumentos financeiros: divulgação e apresentação
NICSP 16	Investimentos imobiliários
NICSP 17	Propriedades, plantações e equipamentos
NICSP 18	Relatórios por segmento
NICSP 19	Provisões, passivos e ativos contingentes
NICSP 20	Divulgações de partes relacionadas
NICSP 21	Imparidade de ativos não geradores de Caixa
NICSP 22	Divulgação de informações financeiras sobre o setor público
NICSP 23	A receita de Transações não comerciais (Impostos e Transferências)
NICSP 24	Apresentação das informações orçamentárias nas demonstrações contábeis
NICSP 25	Benefícios a empregados
NICSP 26	Redução a valor recuperável de ativo gerador de caixa
NICSP 27	Ativos biológicos
NICSP 28	Instrumentos financeiros: apresentação
NICSP 29	Instrumentos financeiros: reconhecimento e mensuração
NICSP 30	Instrumentos financeiros: divulgação
NICSP 31	Ativos intangíveis

Fonte: elaboração própria

Ressalta-se novamente que a NICSP nº 15 foi desmembrado em três novos pronunciamentos sobre Instrumentos financeiros: pronunciamento nº 28 apresentação, pronunciamento nº 29 reconhecimento e mensuração e pronunciamento nº 30 divulgação.

2.5 Sistemas de informação contábil

Num contexto globalizado, a Administração Pública, assim como a iniciativa privada, precisa se modernizar. A alta complexidade de eventos econômico-financeiros exige um moderno e confiável sistema para o processamento das informações.

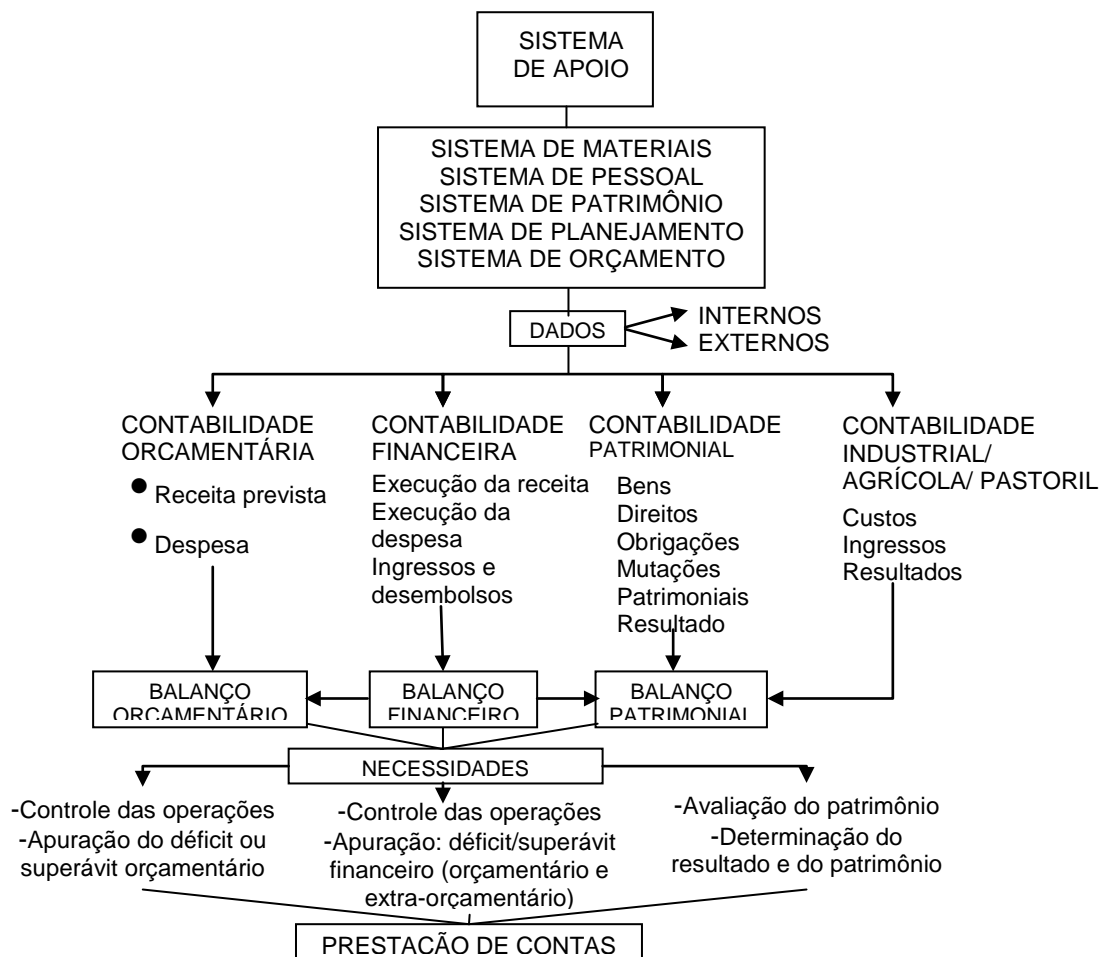
Segundo Martins (2003), o sucesso de um sistema de informações depende do pessoal que o alimenta e o faz funcionar. O sistema representa um conduto que recolhe dados em diversos pontos, processa-os e emite relatórios na outra extremidade. Tais relatórios não podem ser de qualidade melhor do que a qualidade dos dados recebidos no início do processamento. Os dados iniciais quase sempre dependem de pessoas, e se estas falharem ou não colaborarem, todo o sistema acabará arruinado.

Além da dependência das pessoas envolvidas com o sistema, este deverá apresentar um nível de segurança e confiabilidade a todos os seus usuários.

Conforme NBC T 16.5 que trata do registro contábil, as entidades do setor público devem desenvolver procedimentos que garantam a segurança, a preservação e a disponibilidade dos documentos e dos registros contábeis mantidos em sistemas eletrônicos.

A Figura 13 demonstra como são distribuídas as informações da contabilidade pública:

Figura 13 – Sistemas de informação na contabilidade pública



Fonte: SILVA, L. M., 1996, p. 168.

Este capítulo buscou traçar o contexto em que a Contabilidade Aplicada ao Setor Público brasileiro já têm normatizado, bem como as propostas para, num futuro breve, haja novas normatizações atendendo aos preceitos internacionais. Apresentou ainda, os principais aspectos envolvidos na implantação e utilização de sistemas informatizados.

3. METODOLOGIA

A pesquisa é de natureza exploratória, no qual consiste no estudo em área na qual há pouco conhecimento acumulado, tendo como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, para torná-lo mais explícito.

Beuren (2010, p. 80), destaca que uma característica da pesquisa exploratória consiste no aprofundamento de conceitos preliminares sobre determinada temática não contemplada de modo satisfatório anteriormente. “Assim, contribui para o estabelecimento de questões superficialmente abordadas sobre o assunto”.

A temática conhecida como convergência em Contabilidade já está presente e em fase de consolidação no Brasil, porém sob a perspectiva das empresas. No Setor Público, este, ainda é um assunto pouco explorado e estudado.

Quanto aos procedimentos, este estudo se utilizou de duas técnicas: a pesquisa bibliográfica; e, o levantamento, também conhecido como *survey*.

Quanto à abordagem, esta pesquisa é essencialmente qualitativa, mas também com aspectos quantitativos. Richardson (1999, p. 80) trata esta abordagem como “se os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais”.

Empreendeu-se uma análise documental, a partir da proposta de análise de textos (Severino, 2007). Primeiramente, à fase de exploração textual, identificando os elementos de explicação do texto e a composição redacional.

Para a fundamentação teórica foi utilizada a metodologia científica denominada documentação indireta - pesquisa bibliográfica (pesquisa documental e pesquisa bibliográfica). Este tipo de pesquisa é dividido em pesquisa documental e pesquisa bibliográfica. Neste trabalho foi adotada a pesquisa bibliográfica, que segundo Marconi e Lakatos (2005, p.183):

A pesquisa bibliográfica, ou de fontes secundárias, abrange toda bibliografia já tornada pública em relação ao tema de estudo, desde publicações avulsas, boletins, jornais, revistas, livros, pesquisas, monografias, teses, material cartográfico, etc., até meios de comunicação orais: rádio, gravações em fita magnética e audiovisual: filmes e televisão. Sua finalidade é colocar o pesquisador em contato direto com tudo o que foi escrito, dito ou filmado sobre determinado assunto, inclusive conferências seguidas de debates que tenham sido transcritos por alguma forma, quer publicadas, quer gravadas.

Para a fundamentação teórica, desta forma, foram consultados: livros, jornais, revistas, artigos, sítios eletrônicos especializados da internet, dissertações de mestrado, teses de doutorado e demais publicações que trouxessem contribuições para o estabelecimento da fundamentação teórica sobre as organizações contábeis e o planejamento estratégico e tático, possibilitando uma melhor compreensão do trabalho desenvolvido.

Para a parte prática deste estudo o procedimento adotado foi o levantamento, que para Gil (1999, p. 70):

... se caracteriza pela interrogação direta das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer. Basicamente, procede-se a solicitação de informações a um grupo significativo de pessoas acerca do problema estudado para em seguida mediante análise quantitativa, obter as conclusões correspondentes aos dados coletados.

Nesta pesquisa, utilizou-se o questionário, para a coleta de dados como forma de pesquisa, segundo Marconi e Lakatos (2002, p. 98-107). Após os pré-testes e ajustes, o questionário foi finalizado com: 5 questões fechadas para se traçar o perfil dos respondentes; num segundo plano foram elaboradas 10 assertivas para explorar qual é a perspectiva dos respondentes para cada afirmação. Deste modo, utilizou-se a Escala *Likert*, com categorias numéricas para cada afirmação, variando de 1 (hum) para “discordo plenamente”, até 5 (cinco) para “concordo plenamente”.

Neste sentido e diante da inviabilidade para atingir o universo de respondentes, a pesquisa em questão utilizou uma técnica de amostragem não probabilística, definida por Marconi e Lakatos (2002, p.51) como: Amostragem por Conveniência.

O estudo foi composto por uma amostra de 200 questionários entregues aos contabilistas atuantes no Setor Público nas três esferas de governo de no Brasil. Durante o período da pesquisa, entre junho de 2011 a setembro de 2011, entrou-se em contato com os respondentes constantes na amostra de um total de 40 questionários respondidos. As respostas obtidas foram tabuladas em um banco de dados, e a análise foi realizada com a Estatística Descritiva e Inferencial.

Conforme Larson e Farber (2007, p.4), a apresentação estatística é dividida entre descritiva e inferencial:

A **estatística descritiva** é o ramo que trata da organização, do resumo e da apresentação dos dados.

A **estatística inferencial** é o ramo que trata de tirar conclusões sobre uma população a partir de uma amostra. A ferramenta básica no estudo da estatística inferencial é probabilidade.

A pesquisa de campo se utilizou de um questionário a ser respondido por Contabilistas (bacharéis em Ciências Contábeis e Técnicos em Contabilidade) atuantes no Setor Público e registrado nos Conselhos Regionais de Contabilidade dos Estados.

Este capítulo procurou demonstrar a metodologia de pesquisa utilizada nesta dissertação, tais como: a tipologia da pesquisa em seus objetivos, os procedimentos, bem como a abordagem utilizada no trabalho.

4. ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS

Neste Capítulo, buscar-se-á demonstrar os dados coletados, bem como buscará interpretá-los no sentido de responder a questão problema do estudo. Nesta parte da pesquisa, foi realizada uma análise descritiva das questões categóricas e relativas à percepção dos respondentes sobre o tema desenvolvido.

A pesquisa foi encaminhada a todos os Estados brasileiros a Contabilistas de todas as esferas de governo, seja Administração Direta e Administração Indireta da União, Estados e Municípios.

4.1 Pesquisa de campo

Em 2009 o CFC iniciou uma pesquisa com abrangência nacional para conhecer o perfil dos contabilistas brasileiros. Esta pesquisa ocorreu de forma proporcional ao número de registros existentes em cada Estado da Federação, em pelo menos 5% (cinco por cento) de cada total. Portanto, os questionários foram encaminhados a exatamente 19.918 contabilistas.

Segundo o CFC (2010, p. 25), atuam no setor público, segundo a amostra, 7,3% dos Contabilistas registrados no sistema CFC/CRC no Brasil, sendo que 10,2% são Contadores e 4,3% são Técnicos em Contabilidade.

Este trabalho, por sua vez, encaminhou 200 (duzentos) questionários para os Contadores atuantes no Setor Público, dos 203.044 (duzentos e três mil e quarenta e quatro) profissionais registrados até 2009, para analisar e interpretar a percepção dos profissionais atuantes no setor público frente às mudanças e exigências advindas das NICSP.

Contudo, a quantidade de questionários respondidos totaliza 40 (quarenta) respondentes.

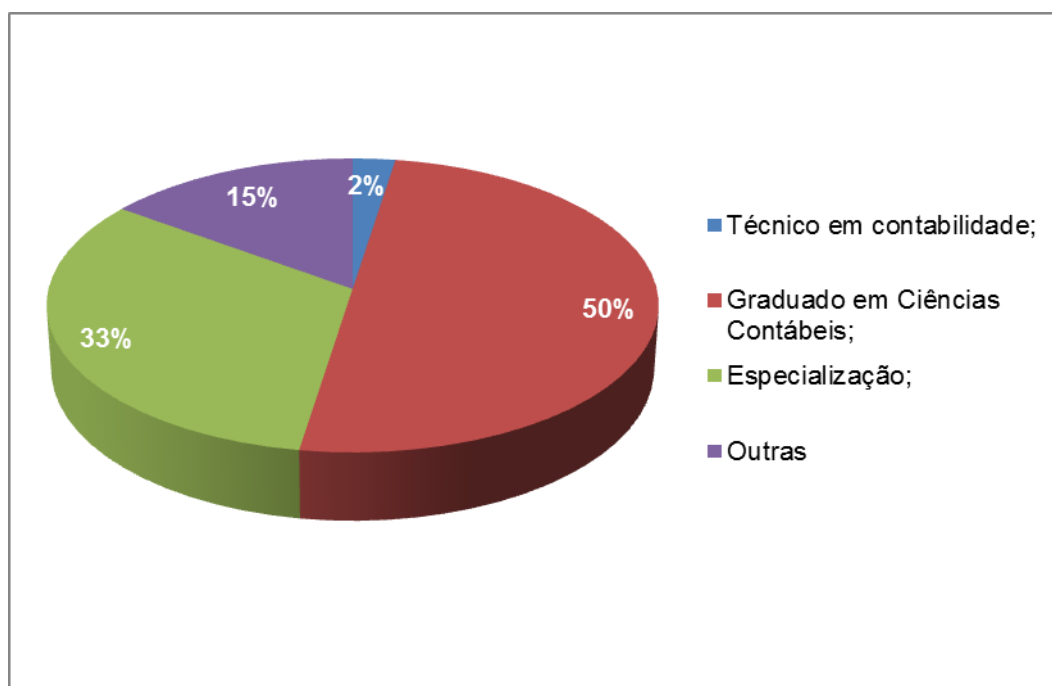
4.2 Dados coletados

Após a coleta de dados, as respostas foram tabuladas utilizando-se o programa Microsoft Office Excel 2007®, formando assim um banco de dados.

A seguir, apresenta-se o perfil dos respondentes situados nas três esferas de governo. O primeiro item do questionário de pesquisa foi “Nome” para identificar o respondente.

O segundo item do instrumento de pesquisa foi o questionamento sobre a formação acadêmica, sendo formulado da seguinte maneira: “Qual é o seu grau de escolaridade”. Os dados desta questão estão organizados no Gráfico 1:

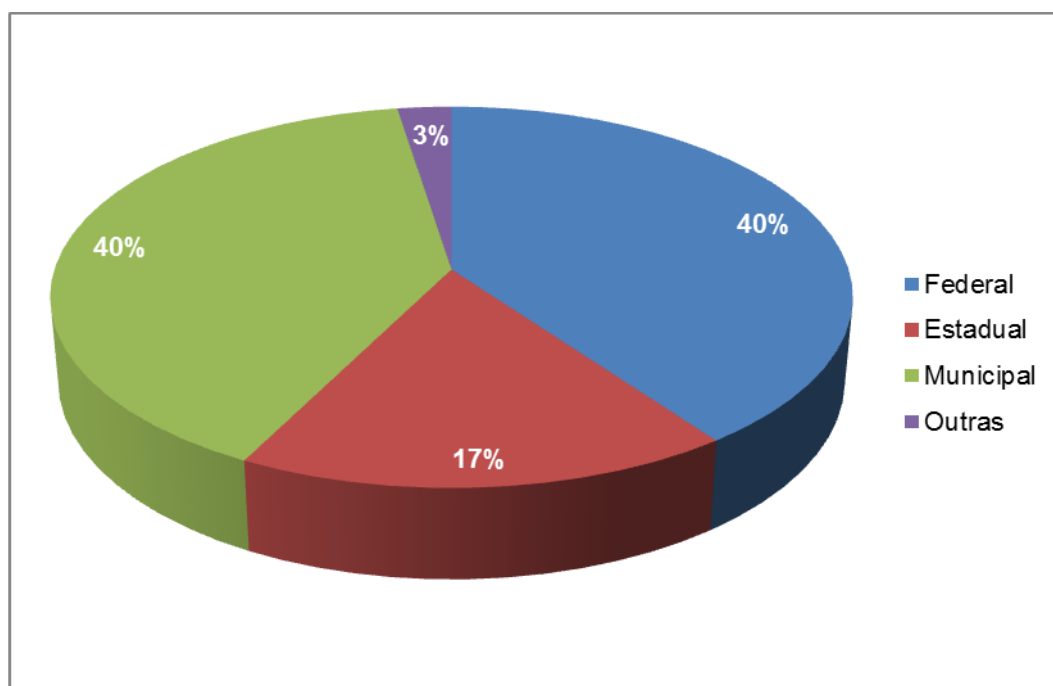
Gráfico 1 – Formação dos Contabilistas



De acordo com o Gráfico 1, percebe-se que 50% dos respondentes são bacharéis em Ciências Contábeis, 33% possuem Especialização na área, 15% detêm apenas a formação em nível Técnico e os demais formação em áreas afins, mas que atuam com finanças públicas.

O terceiro item do instrumento de pesquisa foi o questionamento sobre a entidade de atuação na área contábil, sendo formulado da seguinte maneira: “Esfera do Órgão no qual atua”. Os dados desta questão estão organizados no Gráfico 2:

Gráfico 2 – Esfera de atuação profissional

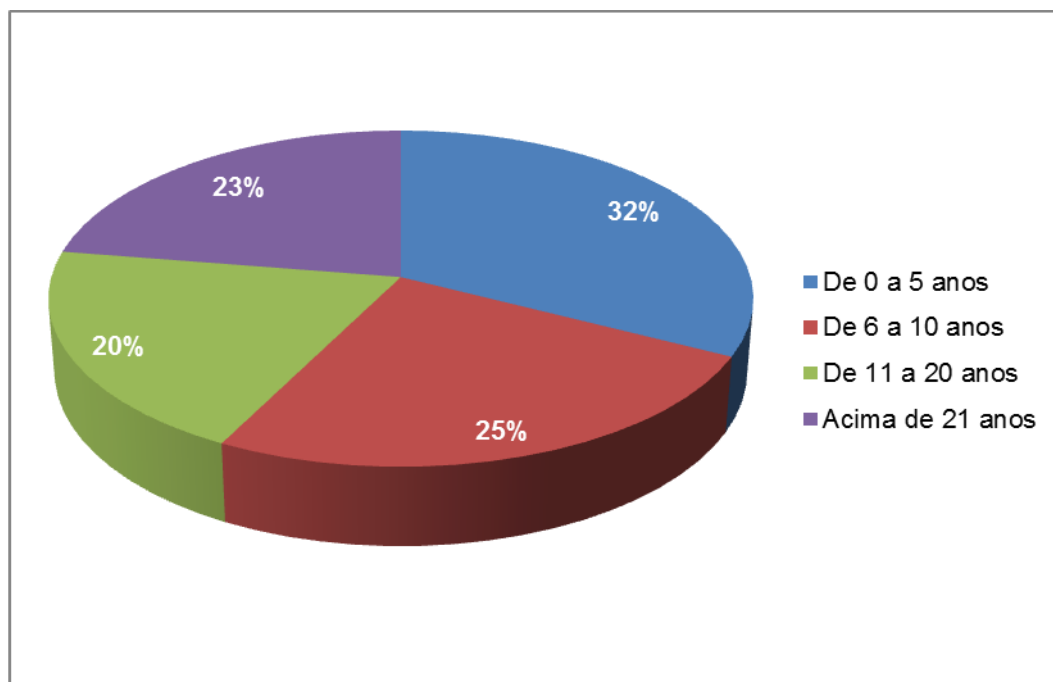


De acordo com o Gráfico 2, percebe-se que 40% dos respondentes atuam no governo federal, outros 40% dos respondente atuam em governos municipais, 17% dos respondentes em governos estaduais e o restante de alguma forma atuam indiretamente no Setor Público sob a forma de Consultorias e capacitações.

O quarto item do instrumento de pesquisa foi o questionamento sobre o cargo de atuação na área contábil, sendo formulado da seguinte maneira: “Cargo ocupado no Órgão”. Os respondentes atuam como Contadores, Técnicos em Contabilidade, Professores de ensino superior, Analistas de Controle Externo e Auditores Internos.

O quinto item do instrumento de pesquisa foi o questionamento sobre o tempo de atuação na área contábil, sendo formulado da seguinte maneira: “Tempo de profissão no setor público”. Os dados desta questão estão organizados no Gráfico 4:

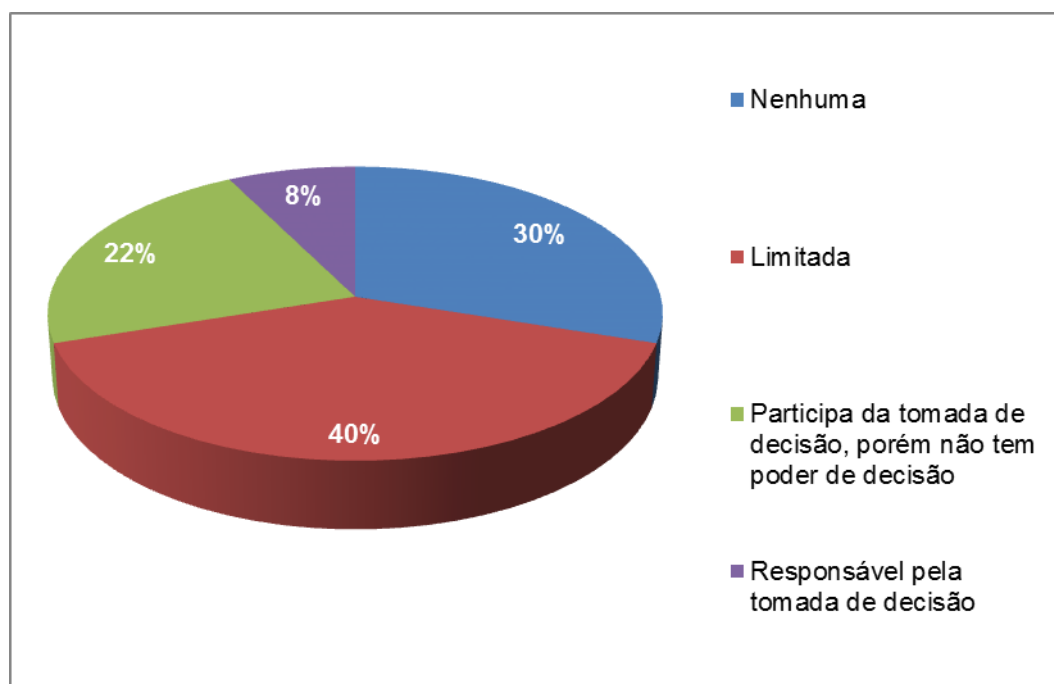
Gráfico 3 – Tempo de profissão no Serviço Público



De acordo com o Gráfico 3, percebe-se que 32% dos respondentes atuam no serviço público entre 0 e 5 anos, outros 25% dos respondentes atuam entre 6 e 10 anos, 20% dos respondentes têm entre 10 e 20 anos de serviço público e 23% têm acima de 21 anos de serviço público.

O sexto item do instrumento de pesquisa foi afirmado: “A contabilidade pública está em um momento de convergência às Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público (IPSAS)”. Os dados desta questão estão organizados no Gráfico 4:

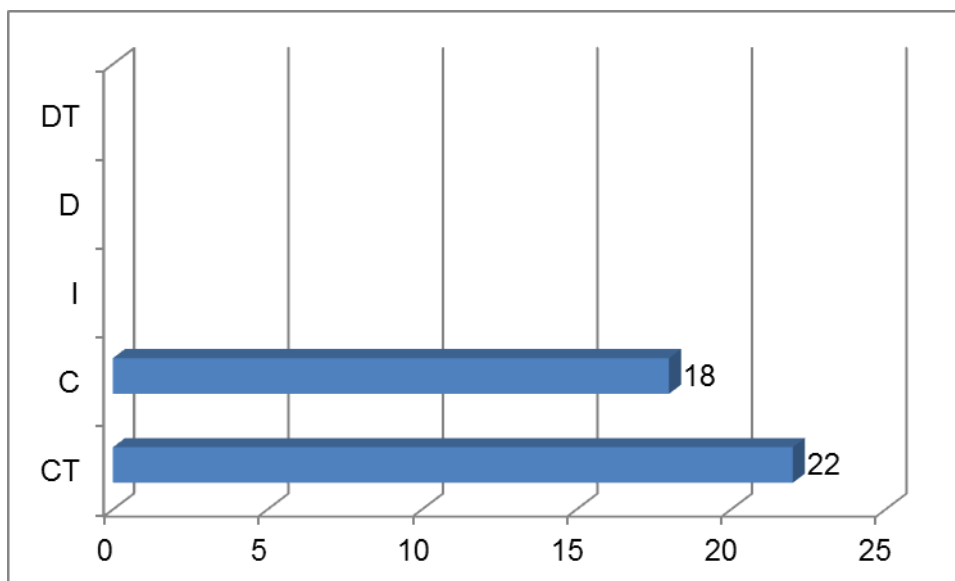
Gráfico 4 – Os Contabilistas e os níveis de decisão



De acordo com o Gráfico 4, percebe-se que 30% dos respondentes não participam de forma gerencial, outros 40% dos respondentes atuam de forma gerencial limitada, já 22% participam da tomada de decisão, mas não têm poder de decisão e, apenas 8% dos respondentes é responsável pela tomada de decisão.

O sétimo item do instrumento de pesquisa foi afirmado: “A contabilidade pública está em um momento de convergência às Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público (IPSAS)”. Os dados desta questão estão organizados no Gráfico 5:

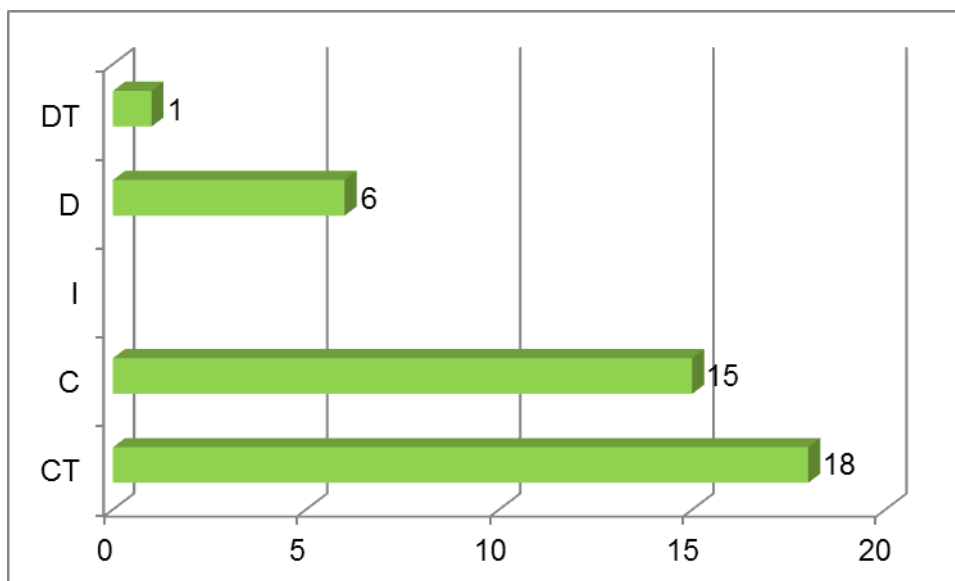
Gráfico 5 – Convergência às Normas Internacionais



Percebe-se que todos os respondentes concordam que o Brasil passa por um momento de convergência às normas internacionais de contabilidade aplicada ao setor público. Esta situação demonstra a preocupação destes profissionais quanto à atualização e capacitação.

O oitavo item do instrumento de pesquisa foi afirmado: “Com tantos escândalos de corrupções e de fraudes, evidencia-se problemas na análise e manuseio das informações contábeis, que deveriam ser compreendidas por todos os tipos de usuários e permitir ainda avaliações sobre a situação da entidade; diante disso, notou-se a necessidade de padronizar o teor das informações para que fossem compreendidas por qualquer usuário, independente do contexto e do local onde se encontre”. Os dados desta questão estão organizados no Gráfico 6:

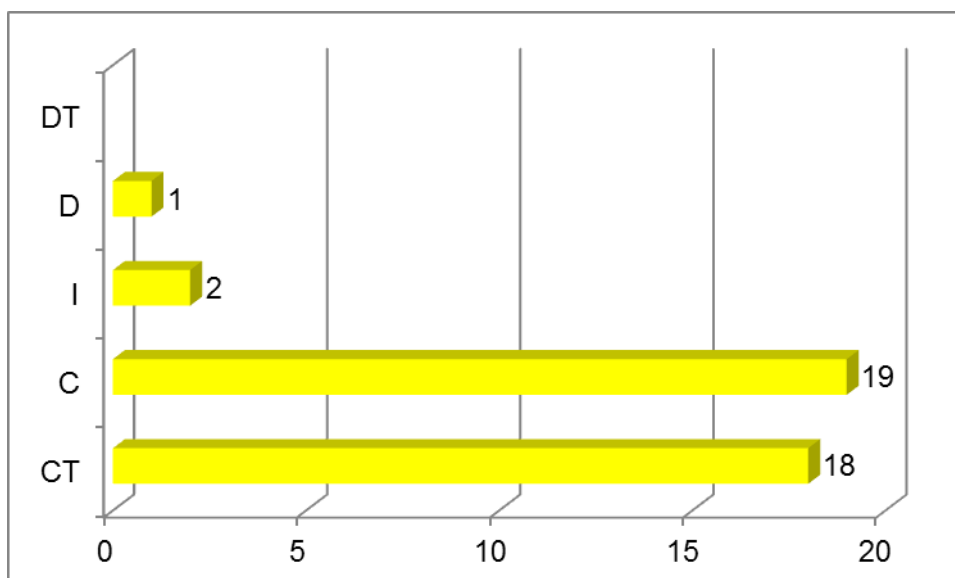
Gráfico 6 – Padronização X Compreensão



Percebe-se que 82% dos respondentes concordam que a padronização ocorreu por conta de escândalos passados, mas 18% dos respondentes discordam de tal afirmação.

O nono item do instrumento de pesquisa foi afirmado: “As IPSAS (pronunciamentos internacionais de contabilidade do setor público) têm como objetivo principal uniformizar as diferenças nos processos contábeis entre os países a fim de atender as expectativas das nações, oferecendo maior confiabilidade e comparabilidade, garantindo segurança nas transações no mercado”. Os dados desta questão estão organizados no Gráfico 7:

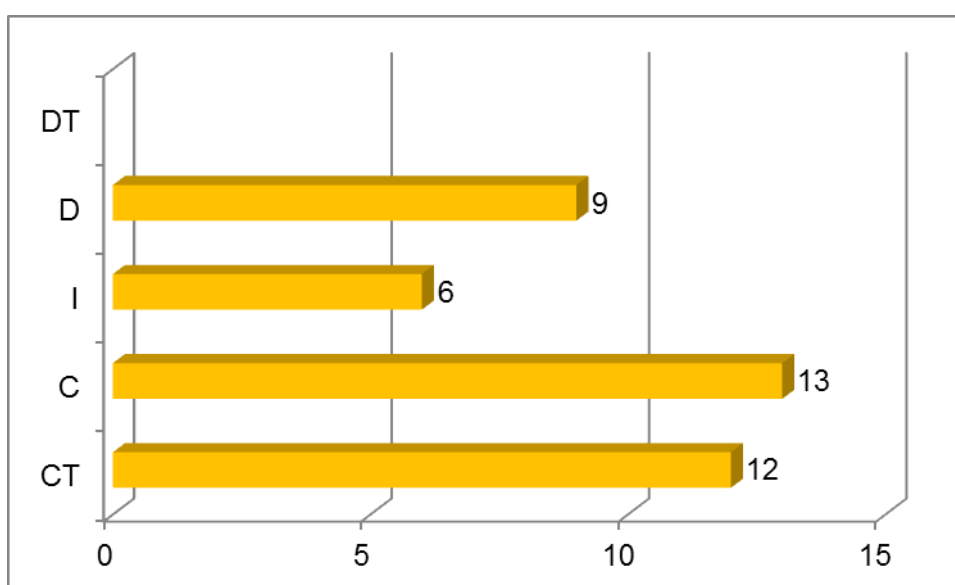
Gráfico 7 – Uniformização para garantia de segurança



Percebe-se que mais de 93% dos respondentes concordam que as IPSAS atendem as expectativas das nações em termos de confiabilidade das informações geradas a partir de sua adoção.

O décimo item do instrumento de pesquisa foi afirmado: “As especificidades culturais, legais e econômicas de um país representam um forte obstáculo à harmonização contábil internacional”. Os dados desta questão estão organizados no Gráfico 8:

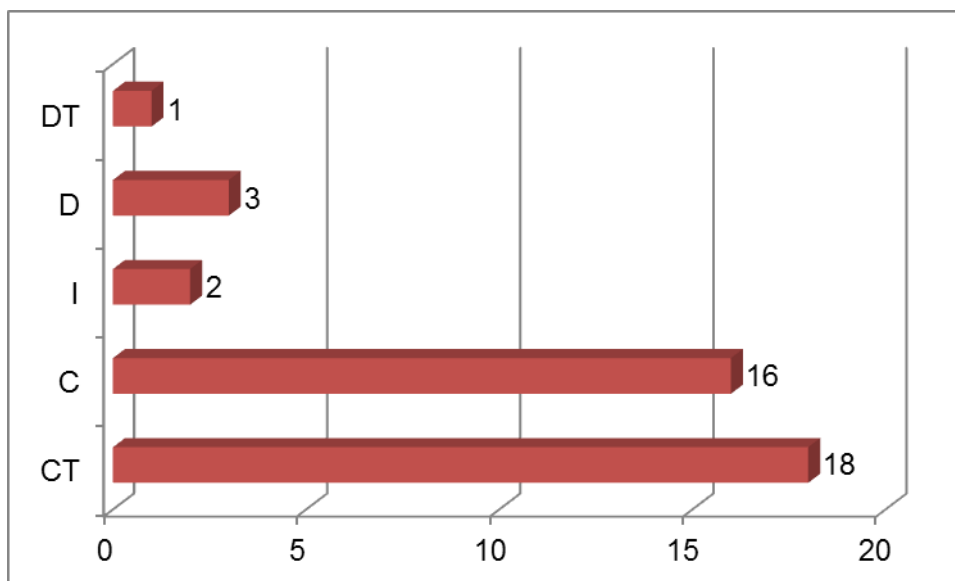
Gráfico 8 – Normativos locais como fator de entrave



Percebe-se que 63% dos respondentes concordam que fatores nacionais podem dificultar o processo de convergência, porém 23% discorda que fatos locais podem atrapalhar o processo.

O décimo primeiro item do instrumento de pesquisa foi afirmado: “O processo de convergência traz uma série de reflexos sobre a apuração de resultado das entidades públicas, assim foi instituído pela Secretaria do Tesouro Nacional, Manuais de Contabilidade Aplicados ao Setor Público, com o objetivo de trazer transparência na situação patrimonial líquida”. Os dados desta questão estão organizados no Gráfico 9:

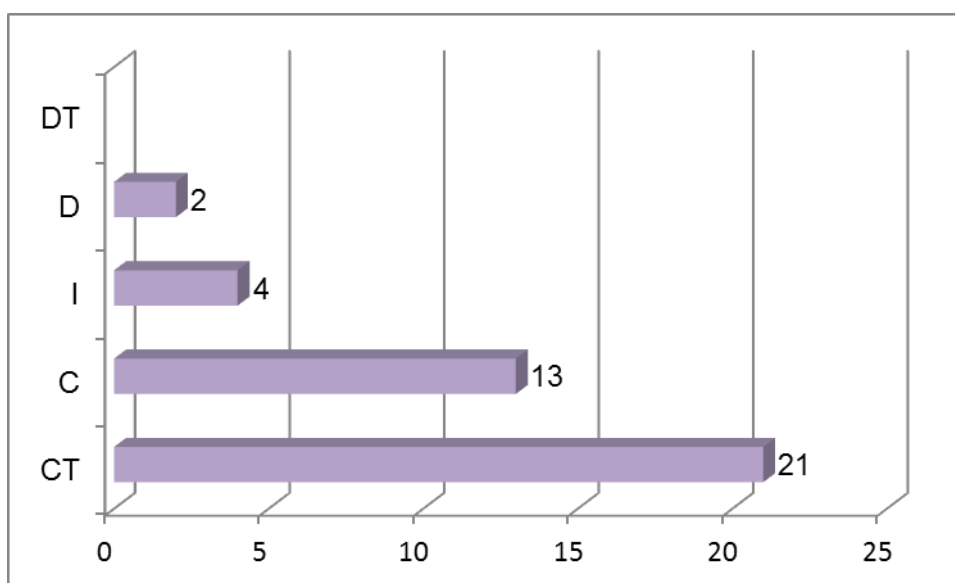
Gráfico 9 – A convergência como fator de transparência



Percebe-se que mais de 85% dos respondentes concordam que a adoção das NICSP trará mais transparência às informações contábeis.

O décimo segundo item do instrumento de pesquisa foi afirmado: “O processo de harmonização das práticas contábeis, tanto na iniciativa privada, quanto no setor público traz valorização para a classe contábil”. Os dados desta questão estão organizados no Gráfico 10:

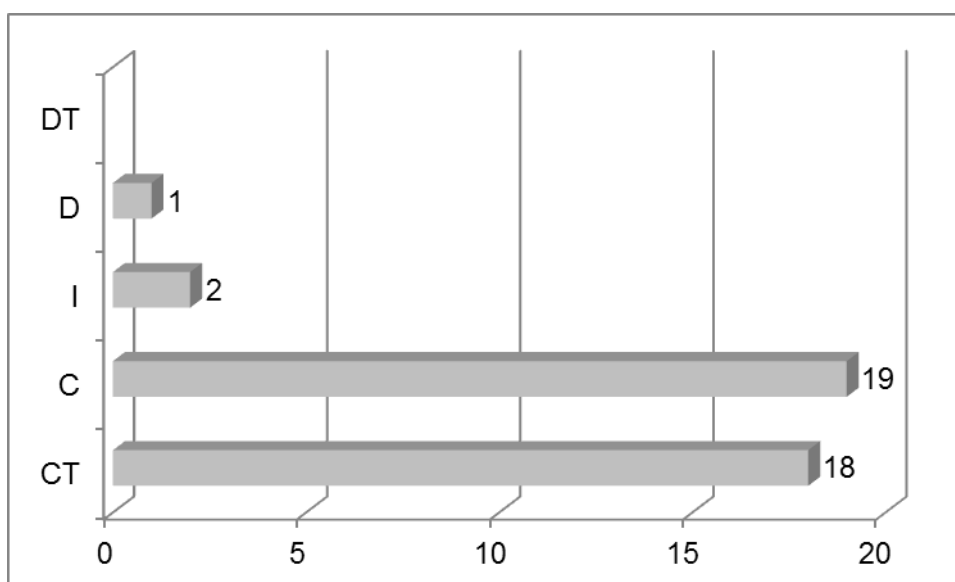
Gráfico 10 – A harmonização e o aspecto da valorização profissional



Percebe-se que mais de 85% dos respondentes concordam que o processo de convergência trará valorização aos contabilistas do setor público.

O décimo terceiro item do instrumento de pesquisa foi afirmado: “A harmonização visa uma redução das diferenças nas práticas contábeis, mas não sua eliminação, visto que ela busca homogeneizar em termos internacionais, os princípios da contabilidade, fazendo com que a linguagem se torne uniforme, possibilitando maior transparência”. Os dados desta questão estão organizados no Gráfico 11:

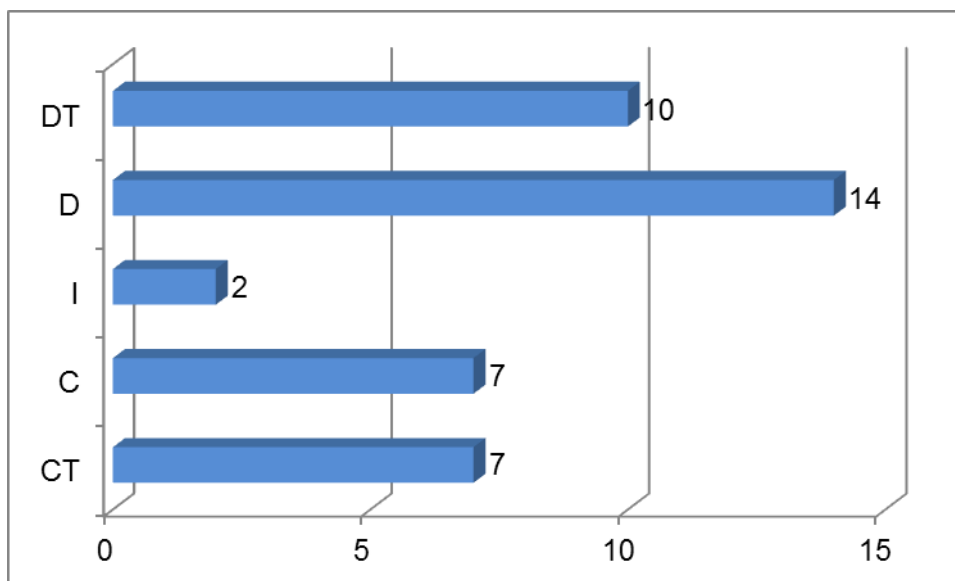
Gráfico 11 – Homogeneização de termos e técnicas



Percebe-se que mais de 93% dos respondentes concordam que a harmonização poderá possibilitar maior transparência nas informações contábeis.

O décimo quarto item do instrumento de pesquisa foi afirmado: “Com a harmonização das práticas contábeis, diferentes interpretações dos mesmos eventos levam à falta de comparabilidade das demonstrações contábeis, fazendo com que se perca a credibilidade nas Demonstrações Contábeis”. Os dados desta questão estão organizados no Gráfico 12:

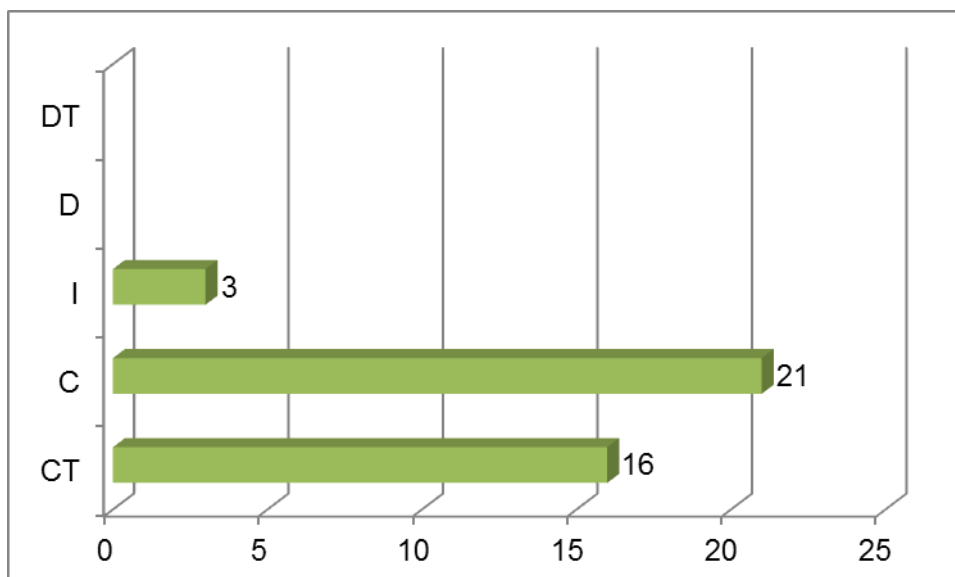
Gráfico 12 – Interpretação dos novos resultados



Percebe-se que mais de 60% dos respondentes discordam que harmonização gera dificuldade na comparabilidade das demonstrações contábeis. O que chama atenção são 35% dos respondentes que responderam que a harmonização leva a falta de comparabilidade.

O décimo quinto item do instrumento de pesquisa foi afirmado: “Órgãos internacionais vêm mostrando a necessidade de harmonização das práticas contábeis, consolidando assim a Contabilidade como linguagem universal dos negócios”. Os dados desta questão estão organizados no Gráfico 13:

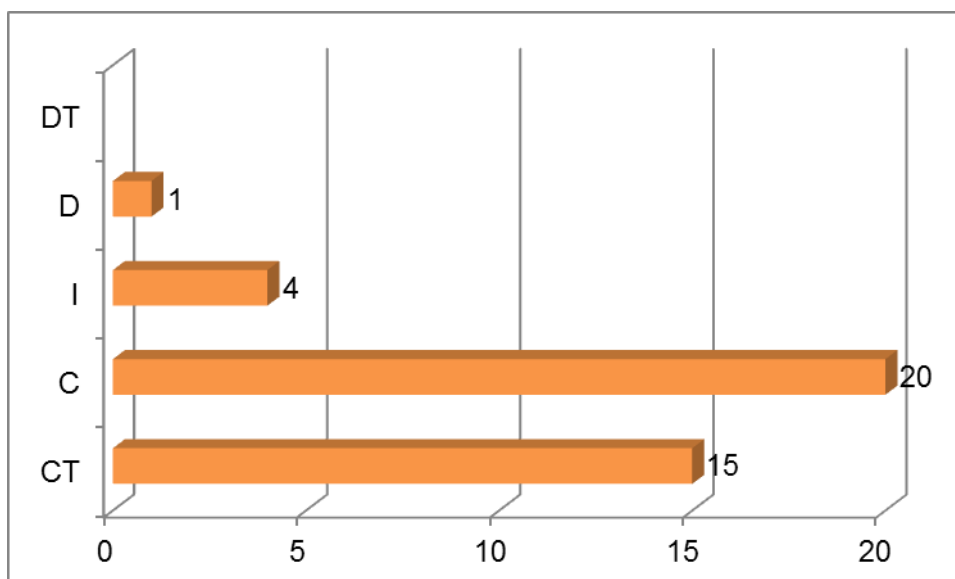
Gráfico 13 – A harmonização e os Órgãos internacionais de Contabilidade



Percebe-se que mais de 93% dos respondentes concordam que os órgãos internacionais estão preocupadas com o processo de harmonização.

O décimo sexto item do instrumento de pesquisa foi afirmado: “O processo de harmonização das práticas contábeis facilitará as relações comerciais e financeiras entre países, de modo a desenvolver o crescimento dos investimentos diretos estrangeiros e a formação de blocos econômicos viabilizando a comparação de informações”. Os dados desta questão estão organizados no Gráfico 14:

Gráfico 14 – A harmonização e as relações econômicas entre os países



Percebe-se que aproximadamente 90% dos respondentes concordam com a afirmação e que a convergência contribuirá para as relações internacionais.

Este capítulo demonstrou os resultados da pesquisa através de um levantamento com a utilização de questionário. As respostas obtidas elucidam a resolução da questão problematizada na introdução deste trabalho.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Considerando o tema título dessa dissertação “Novas tendências da contabilidade aplicada ao setor público: a percepção dos contabilistas ao processo de convergência,” verifica-se que as práticas e procedimentos contábeis estão sofrendo grandes mudanças. Este trabalho apresenta como foco verificar o nível de compreensão por parte dos contabilistas, ao processo de convergência contábil no setor público.

A correta aplicação das práticas e procedimentos internacionais de Contabilidade objetiva demonstrar uma adequada situação líquida patrimonial (resultado patrimonial).

Neste ponto, abre-se um parêntese, pois como demonstrado na pesquisa, alguns normativos nacionais não são respeitados por diversas entidades do setor público. A exemplo, a aplicação da Contabilidade de custos no setor público. Exigida desde 1964, ainda que para Órgãos de natureza industrial e, posteriormente aos demais Órgãos em 1967 a todas entidades da Administração Pública Federal. Em 2000 a Lei de Responsabilidade Fiscal determinou a adoção de custos a todas as entidades do setor público, porém até hoje, pouco se vê em termos de aplicação e apuração dos custos de bens e serviços prestados para a sociedade.

Sem a adoção das normas internacionais e um moderno e eficiente sistema de informação contábil impossibilita os Órgãos do Controle Externo medirem a eficiência dos atos de gestão, em termo físicos e monetários, requerida pela EC nº 19/98 e pela LRF. Pelo exposto no trabalho, essa não adoção, também prejudica a publicação da Demonstração do Resultado Econômico – DRE exigida pela NBC T 16.6 e Portaria STN nº 665/2010, que altera os Anexos da Lei nº 4.320/64, ainda em vigor.

A Ciência Contábil, assim como qualquer ciência, vive um processo evolutivo. Pela pesquisa realizada neste trabalho a Contabilidade aplicada ao Setor Público ainda passará por alterações. Espera-se que futuros estudos aperfeiçoem as interpretações das Normas Internacionais de Contabilidade.

Portanto, a busca pela convergência deve se pautar em primeiro, obedecer aos preceitos nacionais e verificar a sua adequação e a compatibilidade aos preceitos internacionais.

Este estudo procurou responder a seguinte problema de pesquisa: “Qual é a percepção dos contadores públicos em relação às normas internacionais de contabilidade do setor público, no processo de convergência com os padrões do IFAC?”

Pelo levantamento realizado, percebe-se que há uma preocupação por parte dos contabilistas públicos brasileiros em se adequar as novas exigências e normativos.

Nesse sentido, o Conselho Federal de Contabilidade vem editando normas brasileiras de contabilidade, específicas para o setor público, desde novembro de 2008 e realizando audiências públicas para a adoção das normas internacionais do setor público, com iniciativas como a tradução das IPSAS, cabendo a aquele ditar procedimentos técnicos através de suas Resoluções.

Em paralelo, a Secretaria do Tesouro Nacional, ainda em 2007 já apresentava a adoção do enfoque patrimonial, ou seja, adoção integral do regime de competência no setor público, tanto para as receitas, quanto para as despesas; em contraposição em enfoque orçamentário que se utiliza do regime misto, ou seja, regime de competência para as despesas e regime de caixa para as receitas; com a edição do Manual Técnico de Receitas. No ano seguinte publicou nova edição deste manual, bem como editou o Manual Técnico de Despesas Nacional. Em 2009, a STN lançou o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, unificando aqueles dois manuais e subdividindo-se em volumes que tratam especificamente de temas orçamentários, patrimoniais, demonstrações contábeis e também de perguntas e respostas.

A pesquisa mostrou que 70% dos respondentes, mesmo que indiretamente participam das decisões da gestão. Isto demonstra que o profissional de contabilidade assume cada vez mais o seu papel gerencial na organização.

Destaca-se ainda, que a totalidade dos respondentes concorda que a contabilidade pública passa por um processo de convergência aos padrões internacionais.

Esta adoção tem como uma de suas finalidades trazer comparabilidade entre as demonstrações contábeis das nações. Porém, mais de 50% dos respondentes entendem que a adoção poderá prejudicar a comparabilidade das demonstrações.

No atual estágio da contabilidade aplicada ao setor público é crescente a necessidade de atualização e capacitação por parte dos profissionais envolvidos. Neste processo, de convergência, é importante que o contabilista tenha o domínio das normas internacionais de contabilidade aplicada ao setor público, em sua teoria e em sua prática, considerando este domínio, inclusive, em sua provisoriedade.

REFERÊNCIAS

Albuquerque, C. M. MEDEIROS, M. B.; SILVA, P. H. F. **Gestão de Finanças Públicas: fundamentos e práticas de Planejamento, Orçamento e Administração Financeira com Responsabilidade Fiscal**. 2ª ed. Finanças Públicas. Brasília: 2006.

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos; ARRUDA, Daniel Gomes; BARRETO, Pedro Humberto Teixeira. **O essencial da contabilidade pública: teoria e exercícios de concursos públicos resolvidos**. São Paulo: Saraiva, 2009.

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos. ARRUDA, Daniel Gomes. **Contabilidade Pública: da teoria à prática**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

AZEVEDO, R. R. D.; SOUZA, J. A. D.; VEIGA, C. M. F. **Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público - NBCASP: comentadas**. Blumenau: Nova Letra, 2009.

BARBOSA, Jorge Martins. **A Harmonização Contábil das NICSP na Contabilidade Pública: O caso do Brasil e Portugal**. Universidade do Minho. Dissertação de Mestrado. Portugal, 2009.

BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.

BRASIL. STN. **Manual de contabilidade aplicada ao setor público: aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: procedimentos contábeis orçamentários** / Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional, Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, Secretaria de Orçamento Federal. – 2ª ed. – Brasília : Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2009.

_____. **Manual de contabilidade aplicada ao setor público: aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: procedimentos contábeis patrimoniais** / Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional, Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, Secretaria de Orçamento Federal. – 2ª ed. – Brasília : Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2009.

_____. **Manual de contabilidade aplicada ao setor público: aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: procedimentos contábeis específicos** / Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional, Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, Secretaria de Orçamento Federal. – 2ª ed. – Brasília : Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2009.

_____. **Manual de contabilidade aplicada ao setor público: aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: plano de contas aplicado ao**

setor público / Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional, Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, Secretaria de Orçamento Federal. – 2ª ed. – Brasília : Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2009.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em 08 Mai. 2009.

____. **Alvará de 28 de junho de 1808**. Crêa o Erario Regio e o Conselho da Fazenda. Leis Históricas. Disponível em <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/revista/rev_35/alvara.htm> Acesso em 01 Jul. 2010.

____. **Constituição Política do Império do Brazil (de 25 de março de 1924)**. Leis Históricas. Disponível em <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao24.htm> Acesso em 01 Jul. 2010.

____. **Decreto nº. 4.536, de 28 de janeiro de 1922**. Coleção de Leis do Brasil de 1922, vol. 1 pág. 621. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/Historicos/DPL/DPL4536.htm>. Acesso em 08 Mai. 2009.

____. **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. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, 23 mar. 1964.

____. **Lei Complementar nº. 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, 05 mai. 2000.

____. **Portaria nº. 184, de 25 de agosto de 2008 do Ministério da Fazenda**. 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. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, 26 ago. 2008.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 1.111, de 29 de novembro de 2007**. Aprova o Apêndice II da Resolução CFC n.º 750/93 sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, 05 dez. 2007.

____. **Resolução CFC nº. 1.128, de 21 de novembro de 2008**. *Aprova a NBC T 16.1 – Conceituação. Objeto e Campo de Aplicação*. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, 25 nov. 2008.

____. **Resolução CFC nº. 1.129, de 21 de novembro de 2008.** *Aprova a NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis.* Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, 25 nov. 2008.

____. **Resolução CFC nº. 1.130, de 21 de novembro de 2008.** *Aprova a NBC T 16.3 – Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil.* Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, 25 nov. 2008.

____. **Resolução CFC nº. 1.131, de 21 de novembro de 2008.** *Aprova a NBC T 16.4 – Transações no Setor Público.* Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, 25 nov. 2008.

____. **Resolução CFC nº. 1.132, de 21 de novembro de 2008.** *Aprova a NBC T 16.5 – Registro Mercantil.* Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, 25 nov. 2008.

____. **Resolução CFC nº. 1.133, de 21 de novembro de 2008.** *Aprova a NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis.* Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, 25 nov. 2008.

____. **Resolução CFC nº. 1.134, de 21 de novembro de 2008.** *Aprova a NBC T 16.7 – Consolidação das Demonstrações Contábeis.* Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, 25 nov. 2008.

____. **Resolução CFC nº. 1.135, de 21 de novembro de 2008.** *Aprova a NBC T 16.8 – Controle Interno.* Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, 25 nov. 2008.

____. **Resolução CFC nº. 1.136, de 21 de novembro de 2008.** *Aprova a NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão.* Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, 25 nov. 2008.

____. **Resolução CFC nº. 1.137, de 21 de novembro de 2008.** *Aprova a NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público.* Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, 25 nov. 2008.

____. **Resolução CFC nº. 1.366, de 25 de novembro de 2011.** *Aprova a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos no Setor Público.* Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, 02 dez. 2011.

____. *Perfil do contabilista brasileiro 2009.* Conselho Federal de Contabilidade. Brasília: CFC, 2010.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael F. **Teoria da Contabilidade.** Tradução por Antonio Zoratto Sanvicente. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 1999.

IFAC. **Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements – Volume I.** New York: IFAC, 2011. Disponível em <<http://web.ifac.org/media/publications/0/2011-ifac-handbook-of-inter/2011-handbook-of-internatio.pdf>> . Acesso em 15 Jun 2011.

_____. **Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements** – Volume II. New York: IFAC, 2011. Disponível em <<http://web.ifac.org/media/publications/0/2011-ifac-handbook-of-inter/2011-handbook-of-internatio-1.pdf>> . Acesso em 15 Jun 2011.

_____. **Transition to the accrual basis of accounting: guidance for governments and government entities**. 2nd .ed. New York: IFAC, Dez. 2003. (IFAC Public Sector Committee – Study 14). Disponível em: <<http://www.ifacnet.com/?q=ipsas+study+14+paragraph&refinement>>. Acesso em: 20 Out 2008.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 1999.

IUDICIBUS, S. de. **Teoria da contabilidade**. 6. ed. São Paulo, Atlas, 2000.

IUDICIBUS, Sérgio de. LOPES, Alexandro Broedel (Org.) **Teoria Avançada da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2004.

HERBEST, Fabrício Gustavo. **Regime de competência no setor público: a experiência de implementação em diversos países**. Fundação Instituto Capixaba de Pesquisa em Contabilidade, Economia e Finanças. Dissertação de Mestrado. Espírito Santo 2010.

KOHAMA, H. **Contabilidade Pública Teoria e Prática**. 10ª ed. São Paulo: Atlas, 2006.

LIMA, Diana Vaz de. SANTANA, Claudio Moreira., GUEDES, Marianne Antunes. **As Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público e a legislação contábil pública brasileira: uma análise comparativa à luz da teoria contábil**. Contabilidade Gestão e Governança. Brasília · v. 12 · n. 2 · p. 15 - 23 · mai/ago 2009.

LARSON, Ron, FABER, Betsy - **Estatística aplicada**. 2a ed. São Paulo: *Prentice Hall*, 2007.

LÖFFLER, Elke. **Governance: Die neue Generation von Staats - und Verwaltungs - modernisierung**. *Verwaltung + Management*, v. 7, n. 4, p. 212-215, 2001.

MACHADO JR.; J. T.; & REIS, H. da C. **A Lei 4.320 Comentada**. 31ª ed. Rio de Janeiro: IBAM, 2002/2003.

MACHADO, Nelson. **Sistema de informação de custos: diretrizes para integração ao orçamento público e a contabilidade governamental**. Universidade de São Paulo. Tese de Doutorado 2002.

MARCONI, M. de A.; LAKATOS, E. M. **Fundamentos de metodologia científica**. 6.ª ed. São Paulo: Atlas, 2005.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 9ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.

_____. **Técnicas de Pesquisa: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisas, elaboração, análise e interpretação de dados**. 5ª ed. - São Paulo: Atlas, 2002.

MAUSS, César Volnei. SOUZA, Marcos Antonio. **Gestão de custos aplicada ao setor público: modelo para mensuração e análise da eficiência e eficácia governamental**. São Paulo: Atlas, 2008.

MEIRELLES, H. L. **Direito Administrativo Brasileiro**. 32ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

MICHAELIS. **Minidicionário Escolar da Língua Portuguesa**. 5ª ed. Melhoramentos: Jaraguá do Sul: 2007.

MOTA, F. G. L.. **Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. 1ª ed. Brasília: Finanças Públicas, 2009.

NIYAMA, J. K. **Contabilidade internacional**. 1ª ed. 7ª reimp. São Paulo: Atlas, 2009.

PEREIRA, Luis Carlos Bresser; SPINK, Peter Kevin. **Reforma do Estado e Administração Pública Gerencial**. 2 ed. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1998.

REEVES, J. M., WARREN, C. S., DUCHAC, J. E., PADOVEZE, C. L. **Fundamentos de contabilidade**. São Paulo: *Cengage Learning*, 2009.

RICHARDSON, R. J. e colaboradores, **Pesquisa Social - Métodos e Técnicas**. São Paulo: Atlas, 2007.

ROBERTS, C.; WEETMAN, P.; GORDON, P. **International financial accounting: a comparative approach**. Londres: *Financial Times Professional*, 1998.

ROCHA, Lincoln Magalhães da. **A Função Controle na Administração Pública - Controle Interno e Externo**. Fórum Administrativo - Direito Público - FADM, Belo Horizonte, n. 2, ano 1 abr. 2001. Disponível em: <http://www.editoraforum.com.br/sist/conteudo/lista_conteudo.asp?FIDT_CONTEUDO=75>. Acesso em 13 Mai 2011.

SÁ, Antônio Lopes de. **Dicionário de Contabilidade**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

SEVERINO, A.J., **Metodologia do Trabalho Científico**. São Paulo: Cortez. 2007.

SILVA, M. M. da, AMORIM, F. A. de. & SILVA, V. L. da. **Lei de Responsabilidade Fiscal para os Municípios – Uma Abordagem Prática**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2007.

SILVA, L. M. **Contabilidade governamental**: um enfoque administrativo. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.

SLOMSKI, Valmor. **Mensuração do resultado econômico em entidades públicas: uma proposta**. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. Dissertação de Mestrado. São Paulo 1996.

SOTHE, Ari. **Diretrizes do IFAC para o regime de competência: impactos nos resultados contábeis dos governos municipais da microrregião de São Miguel do Oeste – SC**. Universidade Regional de Blumenau. Dissertação de Mestrado. Blumenau 2009.

TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL. **Manual sobre Lei de Responsabilidade Fiscal**. 5ª ed. Brasília: ICE, 2007.

WEFFORT, Elionor Farah Jreige. **O Brasil e a harmonização internacional: influências dos sistemas jurídico e educacional, da cultura e do mercado**. São Paulo: Atlas, 2005.

ANEXOS

Anexo A – Questionário

Anexo A - Questionário

Parte A – Perfil do Respondente

Nome : E-mail / contato:

1 – Qual o seu grau de escolaridade?		
A	()	Técnico em contabilidade;
B	()	Graduado em Ciências Contábeis;
C	()	Especialização;
D	()	Outras (especificar): _____

2 – Esfera do Órgão no qual atua:		
A	()	Federal (especificar);
B	()	Estadual (especificar);
C	()	Municipal (especificar);
D	()	Outras (especificar): _____

3 – Cargo ocupado no Órgão:		
(Especificar): _____		

4 – Tempo de profissão no setor público:		
A	()	De 0 a 5 anos;
B	()	De 6 a 10 anos;
C	()	De 11 a 20 anos;
D	()	Acima de 21 anos.

5 – Nível de Participação nas decisões gerenciais do Órgão :		
A	()	Nenhuma;
B	()	Limitada;
C	()	Participa da tomada de decisão, porém não tem poder de decisão;
D	()	Responsável pela tomada de decisão.

Parte B – Percepção dos respondentes sobre: A mudança das práticas contábeis no setor público

LEGENDA:

DT	DISCORDO TOTALMENTE
D	DISCORDO
I	INDIFERENTE
C	CONCORDO
CT	CONCORDO TOTALMENTE

No	Assertivas	DT	D	I	C	CT
06	A contabilidade pública está em um momento de convergência às Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público (IPSAS).					
07	Com tantos escândalos de corrupções e de fraudes, evidencia-se problemas na análise e manuseio das informações contábeis, que deveriam ser compreendidas por todos os tipos de usuários e permitir ainda avaliações sobre a situação da entidade; diante disso, notou-se a necessidade de padronizar o teor das informações para que fossem compreendidas por qualquer usuário, independente do contexto e do local onde se encontre.					
08	As IPSAS (pronunciamentos internacionais de contabilidade do setor público) têm como objetivo principal uniformizar as diferenças nos processos contábeis entre os países a fim de atender as expectativas das nações, oferecendo maior confiabilidade e comparabilidade, garantindo segurança nas transações no mercado.					
09	As especificidades culturais, legais e econômicas de um país representam um forte obstáculo à harmonização contábil internacional.					
10	O processo de convergência traz uma série de reflexos sobre a apuração de resultado das entidades públicas, assim foi instituído pela Secretaria do Tesouro Nacional, Manuais de Contabilidade Aplicados ao Setor Público, com o objetivo de trazer transparência na situação patrimonial líquida.					
11	O processo de harmonização das práticas contábeis, tanto na iniciativa privada, quanto no setor público traz valorização para a classe contábil.					
12	A harmonização visa uma redução das diferenças nas práticas contábeis, mas não					

	sua eliminação, visto que ela busca homogeneizar em termos internacionais, os princípios da contabilidade, fazendo com que a linguagem se torne uniforme, possibilitando maior transparência.					
13	Com a harmonização das práticas contábeis, diferentes interpretações dos mesmos eventos levam à falta de comparabilidade das demonstrações contábeis, fazendo com que se perca a credibilidade nas Demonstrações Contábeis.					
14	Órgãos internacionais vêm mostrando a necessidade de harmonização das práticas contábeis, consolidando assim a Contabilidade como linguagem universal dos negócios.					
15	O processo de harmonização das práticas contábeis facilitará as relações comerciais e financeiras entre países, de modo a desenvolver o crescimento dos investimentos diretos estrangeiros e a formação de blocos econômicos viabilizando a comparação de informações.					

E-mail para retorno dos resultados:

mbernardinos@gmail.com

