



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ  
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA, CONTABILIDADE E  
SECRETARIADO EXECUTIVO  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO E CONTROLADORIA  
MESTRADO PROFISSIONAL EM ADMINISTRAÇÃO E CONTROLADORIA

LUIZ MARIO VIEIRA

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO:  
UM ESTUDO SOBRE A REESTRUTURAÇÃO DO PLANO DE CONTAS E AS NOVAS  
DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

FORTALEZA

2010

# **Livros Grátis**

<http://www.livrosgratis.com.br>

Milhares de livros grátis para download.

LUIZ MARIO VIEIRA

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO:  
UM ESTUDO SOBRE A REESTRUTURAÇÃO DO PLANO DE CONTAS E AS NOVAS  
DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

Dissertação submetida à Coordenação do Curso de Pós-Graduação em Administração e Controladoria da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre em Administração e Controladoria. Orientador: Prof. Marcus Vinicius Veras Machado, Ph.D.

FORTALEZA

2010

LUIZ MARIO VIEIRA

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO:  
UM ESTUDO SOBRE A REESTRUTURAÇÃO DO PLANO DE CONTAS E AS NOVAS  
DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

Dissertação submetida à Coordenação do Curso de Pós-Graduação em Administração e Controladoria da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre em Administração e Controladoria.

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

BANCA EXAMINADORA

---

Prof. Marcus Vinícius Veras Machado, Ph.D. (Orientador)  
Universidade Federal do Ceará - UFC

---

Profª. Dra. Maria da Glória Arrais Peter  
Membro da Banca Examinadora  
Universidade Federal do Ceará - UFC

---

Profª. Dra. Ana Maria Fontenele Catrib  
Membro da Banca Examinadora  
Universidade de Fortaleza – UNIFOR

À minha mulher, Karla Patrícia, e aos meus filhos, Maria Clara e Eduardo José, pelo amor, apoio e inspiração incondicionais, bem como pelos sacrifícios e privações que se submeteram para possibilitar minha dedicação à realização deste trabalho.

## AGRADECIMENTOS

A DEUS, por ter me dado vida, saúde e determinação, para buscar o caminho certo e atingir os objetivos traçados.

Ao professor Marcus Vinicius Veras Machado, pela perseverança na condução do processo de orientação e pelo estímulo para conclusão desta dissertação.

Às Profas. Dras. Maria da Glória Arrais Peter e Ana Maria Fontenele Catrib, ilustre integrantes da Banca Examinadora, que apresentaram importantes recomendações para que este trabalho fosse aprimorado.

Ao professor Joaquim Osório Liberalquino Ferreira, pela incansável determinação de me impulsionar no árduo processo de elaboração deste trabalho, que sem sua importante ajuda não teria sido concretizado.

Ao Paulo Henrique Feijó e sua equipe, pela importante colaboração no fornecimento dos dados necessários ao desenvolvimento da pesquisa.

Aos meus Professores e Companheiros do Grupo de Estudos da Área Pública do CFC, pelos ensinamentos recebidos e estímulo ao estudo da Ciência Contábil.

Aos meus pais, Luiz Sérgio e Sandra, que me geraram e criaram com muito amor, colaborando com a formação do meu caráter.

Aos meus sogros, Germano e Solange Almeida, que me acolheram como filho e me confiaram o seu maior tesouro.

A minha avó, Yvonne Gadelha, fonte de amor e sabedoria que nutre todos os ramos da nossa grande família.

## RESUMO

A Contabilidade aplicada ao Setor Público, como sistema de informações específico, vem incorporando novas metodologias e recuperando seu papel de registrar e evidenciar o patrimônio público e suas mutações, com vistas a atender as necessidades dos usuários da informação, adotando parâmetros de boa governança, demonstrando a importância de um sistema que forneça o apoio necessário à integração das informações macroeconômicas do setor público e à consolidação das contas nacionais. O objetivo geral do trabalho consistiu em analisar se o novo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público e as novas Demonstrações Contábeis estão aderentes às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e ao processo de convergência às normas internacionais. Quanto à metodologia, utilizou-se a pesquisa qualitativa. Quanto ao seu objetivo, realizou-se de forma exploratória, e em relação aos procedimentos ou estratégia, utilizou-se a pesquisa bibliográfica e documental, com análise de conteúdo. Constatou-se que os atuais Plano de Contas da Administração Pública Federal e Demonstrações Contábeis do Setor Público não comportavam o novo enfoque patrimonial, as mudanças de parâmetros de mensuração dos ativos e passivos, bem como a padronização e flexibilidade necessárias para aplicação nas três esferas de governo, e que os novos modelos estão alinhados com o processo de convergência aos padrões internacionais de contabilidade.

**Palavras-chave:** Contabilidade, Normas, Plano de Contas, Demonstrações Contábeis, Setor Público.

## ABSTRACT

Accounting applied to the Public Sector, as specific information system, has been incorporating new methodologies and retrieving your paper to register and show the public patrimony and its mutations, with order to meet the needs of information users, adopting parameters of good governance, demonstrating the importance of a system that provides the necessary support to integrate information macroeconomic and public sector for the consolidation of national accounts. The overall objective of the study was to examine whether the new Plan of Accounts Applied to Public Sector and Financial Statements are the new members to the Brazilian Accounting Standards Applied to Public Sector and the process of convergence with international standards. Regarding the methodology, we used the qualitative research. As for his goal, was held in an exploratory way, and with regard to procedures or strategy, was used in the research literature and documents, with content analysis. It was found that the current Plan of Accounts Federal Public Administration and Public Sector Financial Statements did not involve the new approach equity, changes in parameters measurement of assets and liabilities, as well as standardization and flexibility necessary for implementation in the three spheres of government, and that new models are aligned with the process of convergence to standards international accounting.

Key Words: Accounting, Standards, Plan of Accounts, Financial Statements, Public Sector.

## LISTA DE FIGURAS E QUADROS

Figura 1- Diagrama da Metodologia adotada para a tradução das IPSAS.....	49
Figura 2- Níveis de desdobramento do PCAF.....	93
Figura 3- Estrutura do Código do Evento Contábil.....	97
Figura 4 – Exemplo de Lançamento Contábil.....	106
Figura 5- Estrutura dos Códigos dos LCPs .....	108
Figura 6- Estrutura dos Códigos dos CLPs .....	109
Figura 7- CLP - Reconhecimento e Empenho de Despesa de Pessoal.....	111
Quadro 1 – Atual Plano de Contas da Administração Federal (até 3º Nível).....	95
Quadro 2 – Novo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (até 3º Nível).....	103
Quadro 3 - Códigos da Natureza e Categoria dos CLPs.....	110
Quadro 4 - Anexo 12 - Balanço Orçamentário.....	113
Quadro 5 – Nova Estrutura do Balanço Orçamentário.....	113
Quadro 6 - Anexo 13 - Balanço Financeiro.....	117
Quadro 7 – Nova Estrutura do Balanço Financeiro.....	118
Quadro 8 – Anexo 14 - Balanço Patrimonial.....	119
Quadro 9 – Nova Estrutura do Balanço Patrimonial.....	120
Quadro 10 – Anexo 15 - Demonstração das Variações Patrimoniais.....	122
Quadro 11 – Nova Estrutura da Demonstração das Variações Patrimoniais.....	123
Quadro 12 - Demonstrativo dos Fluxos de Caixa pelo Método Direto.....	125
Quadro 13 - Demonstrativo dos Fluxos de Caixa pelo Método Indireto.....	127
Quadro 14 - Demonstração do Resultado Econômico.....	128

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABM - Associação Brasileira de Municípios

ABOP - Associação Brasileira de Orçamento Público

ABRASCA - Associação Brasileira das Companhias Abertas

ABRASF - Associação dos Secretários de Finanças dos Municípios de Capitais

APIMEC - Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais

ATRICON - Associação dos Tribunais de Contas do Brasil

BOVESPA - Bolsa de Valores de São Paulo

CCJC - Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania

CCONT - Coordenação-Geral de Contabilidade

CFC - Conselho Federal de Contabilidade

CNM - Confederação Nacional de Municípios

CPC - Comitê de Pronunciamentos Contábeis

CVM – Comissão de Valores Mobiliários

DFC - Demonstração do Fluxo de Caixa

DRE - Demonstração do Resultado Econômico

DVP - Demonstração das Variações Patrimoniais

FIPECAFI - Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras.

FMI - Fundo Monetário Internacional.

GEFIN - Grupo dos Gestores de Finanças Estaduais

GFSM - *Government Finance Statistics Manual*

GTCONT - Grupo de procedimentos contábeis da Secretaria do Tesouro Nacional

GTCP - Grupo de Trabalho da Contabilidade Pública

IBAM - Instituto Brasileiro de Administração Municipal

IBRACON - Instituto dos Auditores Independentes do Brasil

IFAC - International Federation of Accountants

IPSAS – International Public Sector Accounting Standard

LRF - Lei de Responsabilidade Fiscal

NBC - Normas Brasileiras de Contabilidade

NBCASP - Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (denominação genérica)

NBC T - Norma Brasileira de Contabilidade Técnica

NBC T 16 - Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público

NICSP - Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público

PCASP - Plano de Contas Aplicado ao Setor Público

PCAF - Plano de Contas da Administração Federal

SIAFI - Sistema Integrado de Administração Financeira

SOF - Secretaria de Orçamento e Finanças

STN - Secretaria do Tesouro Nacional

SUSEP – Superintendência dos Seguros Privados

TCU - Tribunal de Contas da União

## SUMÁRIO

LISTA DE FIGURAS E QUADROS .....	07
LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS.....	08
<b>1 INTRODUÇÃO.....</b>	<b>12</b>
<b>2 CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO.....</b>	<b>16</b>
2.1 Conceitos da Contabilidade aplicada ao Setor Público.....	16
2.2 Regime Contábil no âmbito do Setor Público.....	20
2.3 Histórico da Contabilidade aplicada ao Setor Público.....	27
2.4 Processo de Elaboração e Conteúdo das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.....	30
2.4.1 NBC T 16.1 (Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação).....	32
2.4.2 NBC T 16.2 (Patrimônio e Sistemas Contábeis).....	33
2.4.3 NBC-T 16.3 (Planejamento e seus Instrumentos Sob o Enfoque Contábil)...	35
2.4.4 NBC-T 16.4 (Transações no Setor Público).....	35
2.4.5 NBC-T 16.5 (Registro Contábil).....	36
2.4.6 NBC-T 16.6 (Demonstrações Contábeis).....	38
2.4.7 NBC-T 16.7 (Consolidação das Demonstrações Contábeis).....	40
2.4.8 NBC-T 16.8 (Controle Interno).....	41
2.4.9 NBC-T 16.9 (Depreciação, Amortização e Exaustão).....	42
2.4.10 NBC-T 16.10 (Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público).....	44
2.5 Convergência às Normas Internacionais de Contabilidade.....	46
2.6 Princípios de Contabilidade aplicados ao Setor Público.....	51
2.6.1 Princípio da Entidade.....	52
2.6.2 Princípio da Continuidade.....	53
2.6.3 Princípio da Oportunidade.....	54
2.6.4 Princípio do Registro pelo Valor Original.....	55
2.6.5 Princípio da Atualização Monetária.....	57
2.6.6 Princípio da Competência.....	58
2.6.7 Princípio da Prudência.....	60
<b>3 SISTEMAS DE INFORMAÇÕES E PLANO DE CONTAS.....</b>	<b>61</b>
3.1 Sistema de Informação Contábil do Setor Público.....	61
3.1.1 Subsistema Orçamentário.....	65

3.1.2 Subsistema Patrimonial.....	67
3.1.3 Subsistema de Custos.....	70
3.1.4 Subsistema de Compensação.....	71
3.2 Teoria Geral de Plano de Contas .....	72
3.3 Plano de Contas no Setor Público.....	74
3.4 Demonstrações Contábeis do Setor Público.....	76
3.4.1 Balanço Orçamentário.....	77
3.4.2 Balanço Financeiro.....	80
3.4.3 Balanço Patrimonial.....	81
3.4.4 Demonstração das Variações Patrimoniais.....	83
3.4.5 Demonstração do Fluxo de Caixa .....	83
3.4.6 Demonstração do Resultado Econômico.....	84
<b>4 METODOLOGIA DA PESQUISA.....</b>	<b>86</b>
4.1 Objetivos da Pesquisa.....	86
4.2 Procedimentos.....	87
4.3 Abordagem do Problema.....	88
4.4 Técnicas da Pesquisa.....	89
4.5. Análise dos Dados.....	90
<b>5 ANÁLISE DA REESTRUTURAÇÃO DO PLANO DE CONTAS DA ADMINISTRAÇÃO FEDERAL E DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DO SETOR PÚBLICO .....</b>	<b>91</b>
5.1 Atual Plano de Contas da Administração Federal.....	91
5.2 Novo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público .....	98
5.2.1 Lógica e Característica do Registro Contábil.....	105
5.3 Novas Demonstrações Contábeis do Setor Público.....	112
5.3.1 Balanço Orçamentário.....	112
5.3.2 Balanço Financeiro.....	116
5.3.3 Balanço Patrimonial.....	119
5.3.4 Demonstração das Variações Patrimoniais.....	122
5.3.5 Demonstração do Fluxo de Caixa .....	125
5.3.6 Demonstração do Resultado Econômico.....	129
<b>6 CONCLUSÃO.....</b>	<b>130</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>136</b>

## 1 INTRODUÇÃO

Instituições governamentais ou entidades do setor público têm a obrigação legal e moral de divulgar, periodicamente, informações acerca da gestão do patrimônio público. Para tanto, assim como qualquer instituição particular, devem manter um sistema de informações contábeis que permita a mensuração, registro e evidenciação da situação orçamentária, financeira e patrimonial dos recursos públicos que lhe foram confiados pela sociedade, através de relatórios e demonstrativos contábeis.

Entretanto, a diversidade e a complexidade das atividades desenvolvidas pelas instituições públicas, representadas pelos órgãos da administração direta e, principalmente, pelas entidades da administração indireta, dificultam a produção e consolidação das informações contábeis.

Os obstáculos legais, tecnológicos e políticos relacionados à produção das informações contábeis pelas entidades do setor público, impedem que as informações geradas sejam úteis e atendam as necessidades de todos os usuários da contabilidade e, por conseqüência, por vezes não encontra amparo no referencial teórico contábil, uma vez que elas são evidenciadas com base em normas específicas ou interpretações destas, que atendem apenas ao enfoque orçamentário da gestão pública e as estatísticas de finanças públicas.

O avanço da tecnologia tem permitido um crescente desenvolvimento contábil em seus diversos ramos e, em função disto, a visão da contabilidade passou do simples processo de registro contábil para a ciência da informação dos negócios como ferramenta de decisão gerencial. Diante deste cenário, mudanças significativas estão em pleno curso e outras ainda irão ocorrer nas práticas contábeis, nas demonstrações e principalmente na evidenciação da informação (*disclosure*).

Com o intuito de nortear e acelerar o processo evolutivo da contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e Secretaria do Tesouro Nacional (STN) estão conduzindo um amplo e transparente processo de normatização e convergência aos padrões internacionais, com a participação democrática dos profissionais da contabilidade, entidades públicas e sociedade. Este processo visa redefinir a

contabilidade aplicada ao setor público, para que seja entendida como um ramo de conhecimento especializado da ciência contábil, que requer a aplicação de conceitos, princípios e normas contábeis, para propiciar a geração de informações úteis, tempestivas e confiáveis para a instrumentalização do controle social, dos gestores e a adequada prestação de contas, visando a transparência do patrimônio e da gestão pública.

Para que se efetive o enfoque patrimonial da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, que vem a ser um dos principais objetivos do processo de harmonização contábil e convergência do Brasil às normas internacionais, será necessário a adoção do regime de competência, que possibilita que os demonstrativos contábeis apresentem uma visão verdadeira e apropriada da posição patrimonial e financeira das entidades do setor público, e não apenas uma imagem fiel do que ocorreu com base no que é estritamente exigido pelas normas vigentes. Sem prejuízo da manutenção do “regime misto” para os registros de natureza orçamentária.

Desta forma, a questão problema deste trabalho é: a reestruturação dos atuais Plano de Contas da Administração Federal e Demonstrativos Contábeis do Setor Público, que resultaram no novo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público e nos novos Demonstrativos Contábeis, atendeu as exigências das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e estão aderentes ao processo de convergência para as normas internacionais?

Os pressupostos balizadores deste estudo foram: a Área Pública deve ser dotada de normas que possam fornecer a orientação contábil dentro dos Princípios Fundamentais de Contabilidade, ao mesmo tempo, que avance na consolidação e integração com as Normas Internacionais, possibilitando ao setor público um tratamento adequado, respeitando às normas gerais de direito financeiro e gestão fiscal, mas sem macular a Ciência Contábil; e a reestruturação e padronização do plano de contas, a homogeneidade conceitual dos registros e a reformulação das Demonstrações Contábeis, contemplam as determinações das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, possibilitando aos diversos interessados o acesso à informações consistentes, que subsidiarão decisões tempestivas e embasadas, bem como permitirão melhor evidenciação e controle social sobre a aplicação dos recursos públicos.

O objetivo geral do trabalho consistiu em analisar se o novo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público e as novas Demonstrações Contábeis estão aderentes às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e ao processo de convergência às normas internacionais.

Para tanto, teve como objetivos específicos: 1) descrever as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público - NBCASP e o processo de convergência; 2) analisar o atual Plano de Contas da Administração Federal e a sua reestruturação, que resultou no novo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público; 3) analisar as novas demonstrações contábeis e, 4) verificar se as mudanças introduzidas nestes instrumentos contábeis atenderam aos requisitos exigidos pelas NBCASP e à convergência aos padrões internacionais.

Quanto à metodologia utilizada para solucionar o problema, esse trabalho constitui-se numa pesquisa qualitativa. Quanto ao objetivo, realizou-se de forma exploratória, que segundo Vergara (1998, p. 45), “é realizada em área na qual há pouco conhecimento acumulado e sistematizado que, por sua natureza de sondagem, não comporta hipóteses que, todavia, poderão surgir durante ou ao final da pesquisa”. Tendo em vista que o objeto do trabalho é novo e com pouco conhecimento acumulado e sistematizado.

Em relação aos procedimentos ou estratégia, este trabalho utilizou-se da pesquisa bibliográfica e documental, por se tratar de uma pesquisa empírica-prática que investiga fenômenos contemporâneos, com base em proposições teóricas que norteiam a coleta e análise dos dados. Conforme Raupp e Beuren (2004, p. 89), a pesquisa documental, devido a suas características, pode chegar a ser confundida com a pesquisa bibliográfica, no entanto elas são diferentes, pois a bibliográfica utiliza-se de documentos já analisados e interpretados por outros autores e a documental vale-se de materiais que ainda não receberam tratamento analítico.

A técnica utilizada foi o roteiro de análise documental, que segundo (SÁ-SILVA, 2009, p. 12): “propõe-se a produzir ou reelaborar conhecimentos e criar novas formas de compreender os fenômenos”. Os documentos utilizados nesta pesquisa documental foram: planos de contas, registros e demonstrativos contábeis; normas legais e profissionais; bem como manuais dos órgãos reguladores e dos sistemas de informações.

Os dados foram coletados através dos endereços eletrônicos dos órgãos oficiais de normatização, STN e CFC, bem como através de contatos diretos com os grupos técnicos responsáveis pela reestruturação do plano de contas e elaboração das novas demonstrações contábeis, dos quais o autor é membro e colaborador.

Os resultados foram obtidos através da comparação entre os registros e demonstrativos contábeis anteriores e os reestruturados, com o objetivo de verificar se o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) e as novas demonstrações contábeis públicas atendiam às novas exigências das normas para o setor público, contribuindo, dessa forma, para efetivação destas.

A estrutura deste trabalho está distribuída da seguinte forma: o referencial teórico inicia-se com a Seção 2, da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, que contempla: os conceitos; regime contábil; contextualização histórica; convergência; e os Princípios Contábeis. Em seguida, na Seção 3, apresentam-se os fundamentos teóricos dos sistemas e subsistemas de informações contábeis e a teoria sobre plano de contas.

Na Seção 4, apresenta-se a teoria sobre as demonstrações contábeis do setor público. A Seção 5 aborda a Metodologia da Pesquisa utilizada, subdividindo-se em: objetivos da pesquisa; procedimentos; abordagem do problema; técnicas da pesquisa e a análise dos dados.

A análise da reestruturação do Plano de Contas da Administração Federal e das Demonstrações Contábeis do setor público é detalhada na Seção 5, que aborda o atual e o novo plano de contas, bem como as atuais e as novas demonstrações contábeis. Neste capítulo são relatos os pontos positivos e negativos de cada instrumento contábil, com apresentação de recomendações para seu aprimoramento, quando necessário. O trabalho encerra-se com as conclusões e referências.

## **2 CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO**

A presente seção apresenta os referenciais teóricos relacionados com o tema contabilidade aplicada ao setor público, expondo conceitos formulados e aprimorados ao longo dos últimos quarenta e cinco anos, marco referencial da Lei nº. 4.320/64, período em que se apresentará, também, de forma cronológica, os principais acontecimentos que marcaram a evolução deste ramo da ciência contábil no Brasil.

Na sequência, apresentam-se os princípios fundamentais de contabilidade sob a perspectiva do setor público, evidenciando os principais efeitos da reinterpretação dos princípios à luz do processo de convergência do Brasil às normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público.

O referencial teórico aborda, ainda, os regimes contábeis no âmbito do setor público e os sistemas de contas, antes de discorrer sobre o plano de contas, tema central da dissertação, contemplando: conceitos; estrutura; função e funcionamento de contas; detalhamento dos sistemas de contas; e o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP).

### **2.1 Conceitos da Contabilidade aplicada ao Setor Público**

Angélico (2006, p. 107) define a “contabilidade pública” como “a disciplina que aplica na administração pública, as técnicas de registro e apurações contábeis em harmonia com as normas gerais do Direito Financeiro”. O autor destaca, principalmente, que a contabilidade pública registra a previsão das receitas, a fixação das despesas e as alterações introduzidas no orçamento, acompanhando, passo a passo, a execução orçamentária, em conformidade com as normas de Direito Financeiro. Embora seu conceito enfatize o enfoque orçamentário e a submissão às normas de Direito Financeiro, também se refere à evidenciação das obrigações, direitos, bens e variações patrimoniais resultantes ou não da execução orçamentária da entidade, afinal o objeto da ciência contábil é o patrimônio.

Segundo Fortes (2006, p. 224):

A Contabilidade Aplicada à Administração Pública registra a previsão da receita e a fixação da despesa, estabelecidas no Orçamento Público aprovado para o exercício, escritura a execução orçamentária da receita e da despesa, faz a comparação entre a previsão e a realização das receitas e despesas, controla as operações de crédito, a dívida ativa, os valores, os créditos e obrigações, registra as variações patrimoniais orçamentárias e extra-orçamentárias e mostra o valor do patrimônio.

Trata-se, também, de um enfoque orçamentário, com um forte componente de controle. Para Fortes (2006), o controle orçamentário é a própria razão de ser da contabilidade aplicada ao setor público, porque sem a obrigação de registrar, controlar e demonstrar a execução orçamentária, não haveria necessidade de se criar um ramo específico da contabilidade para tratar dos fenômenos que afetassem o patrimônio público.

Para Piscitelli et al. (2006, p. 21):

A Contabilidade Pública constitui uma das subdivisões da Contabilidade Aplicada a diferentes tipos de atividades, de entidades. Seu campo de atuação é, assim, o das pessoas jurídicas de Direito Público – União, Estados Distrito Federal, Municípios e suas autarquias bem como o de algumas de suas entidades vinculadas – fundações públicas e empresas públicas-, estas pelo menos quando utilizam recursos à conta do Orçamento Público.

Na verdade, Piscitelli et al. (2006) se restringem a identificar o campo de aplicação e abrangência do sistema contábil, apresentando um conceito mais restrito. Não abordam a influência dos princípios de contabilidade, o campo de aplicação, o objetivo e função social da contabilidade aplicada ao setor público. Destacam, apenas, o caráter legalista dos procedimentos contábeis na área pública e a incorporação do sistema orçamentário ao contábil como a principal diferenciação entre esta e as outras aplicações da contabilidade.

Ainda Piscitelli et al. (2006, p. 25) informam que o patrimônio público é o seu objeto. Não obstante, alegam que os bens públicos de uso comum “não integram o patrimônio dos órgãos e entidades da administração pública”, portanto não seriam passíveis de registro contábil, conforme transcrição a seguir:

Há, pois, importante distinção a ser feita entre patrimônio público e patrimônio contábil dos órgãos e entidades da administração pública; os bens de uso comum, muito embora também formados com recursos públicos, e ainda que sua manutenção requeira a

utilização dos mesmos, não compõem formalmente o patrimônio contábil que constitui o objeto da contabilidade.

Este registro é importante, pois a questão da natureza econômica dos bens de uso comum e a necessidade de evidenciá-los nos demonstrativos contábeis, embora não esteja explicitamente exigida por lei, será aprofundada no tópico que abordará a aplicação do Princípio da Entidade sob a perspectiva do setor público.

Araújo e Arruda (2004, p.26) conceituam a contabilidade aplicada ao setor público da seguinte forma:

[...] a Contabilidade Governamental é uma especialidade da Contabilidade voltada ao registro e avaliação do patrimônio público e suas respectivas variações, abrangendo aspectos orçamentários, financeiros e patrimoniais, constituindo-se em valioso instrumento para o planejamento e controle da administração governamental.

O conceito apresentado pelos autores coloca em primeiro plano a gestão do patrimônio público, que compreende não apenas o aspecto orçamentário, mas também, o financeiro e o patrimonial. Para que seja útil ao planejamento e controle da gestão do patrimônio, tem por finalidade: estudar, registrar, interpretar, selecionar, orientar, controlar, resumir e demonstrar os atos e fatos da administração pública.

Conforme Silva (2004, p. 198):

A contabilidade governamental opera como um sistema integrador dos registros orçamentários, econômicos, financeiros e patrimoniais, com o objetivo de evidenciar todas as movimentações do patrimônio público e identificar os responsáveis por tais movimentações com vistas à prestação de contas que todo o agente público deve apresentar, pelo menos, ao final de cada exercício. Para isso aplica os princípios de contabilidade geralmente aceitos e as normas específicas para as organizações públicas.

O conceito apresentado por Silva (2004) é de grande relevância, pois destaca que o objetivo maior da contabilidade aplicada ao setor público é a evidenciação do patrimônio público, através da aplicação dos princípios de contabilidade. Evidencia, ainda, que a contabilidade aplicada ao setor público possibilita a identificação e prestação de contas do agente público ou qualquer responsável pela gestão do patrimônio, para fins de informação e responsabilização perante a sociedade, real detentora dos seus direitos e benefícios deste patrimônio.

Lima e Castro (2007, p. 1) apresentam a contabilidade pública como:

O conhecimento especializado da Ciência Contábil que aplica no processo gerador de informações os conceitos, princípios e normas contábeis na gestão patrimonial de uma entidade governamental, de sorte a oferecer à sociedade informações amplas e acessíveis sobre a gestão da coisa pública.

Esta definição está muito próxima da utilizada no processo de convergência pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e Secretaria do Tesouro Nacional (STN), pois se refere à contabilidade aplicada ao setor público como um ramo de conhecimento especializado da ciência contábil, que requer a aplicação de conceitos, princípios e normas contábeis, para propiciar a geração de informações úteis, tempestivas e confiáveis para a instrumentalização do controle social, dos gestores e a adequada prestação de contas, visando a transparência do patrimônio e da gestão pública.

Conforme Carvalho (2005, p. 74), a contabilidade pública:

É o ramo da ciência contábil que tem como objetivo aplicar os conceitos, princípios e normas contábeis nos atos e fatos de gestão orçamentária, financeira, patrimonial e de compensação, nos órgãos e entidades da Administração Pública, direta e indireta e ainda fornecer informações tempestivas, compreensíveis e fidedignas à sociedade e aos gestores públicos.

O conceito detalha o que se compreende por gestão patrimonial, englobando os atos e fatos que afetam os sistemas orçamentário, financeiro patrimonial e de compensação Carvalho (2005) apresenta, ainda, o que considera como qualidades da informação contábil, quais sejam: tempestividade, clareza e fidedignidade

Além destas, o CFC (2008-I item 4) definiu outras características qualitativas da informação contábil que estão mais alinhadas com as normas internacionais de contabilidade, quais sejam: compreensibilidade, relevância, confiabilidade e comparabilidade.

Macedo (2003) comenta que a contabilidade aplicada ao setor público cumpre funções ordinárias, semelhantes à contabilidade empresarial, tais como: controle patrimonial e evidenciação da situação financeira, dos resultados do exercício, dos fluxos que alteram a situação financeira e das modificações no patrimônio líquido, e outra extraordinária, que demonstra a situação das receitas e despesas orçamentárias, notadamente quanto à previsão/fixação, arrecadação, despesas liquidadas, despesas a liquidar, despesas pagas, restos

a pagar e resultado orçamentário. No entanto, considera como função extraordinária o enfoque orçamentário, mantendo a mesma linha dos demais autores, para ratificá-la como o centro das atenções dos legisladores, gestores, contadores e dos órgãos de controle.

No intuito de harmonizar ou convergir os vários conceitos utilizados na doutrina e legislação vigente, o CFC publicou a Resolução CFC nº. 1.128/08, em 21 de novembro de 2008, aprovou a NBC T 16.1, que conceituou a Contabilidade Aplicada ao Setor Público como “o ramo da ciência contábil que aplica, no processo gerador de informações, os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as normas contábeis direcionados ao controle patrimonial de entidades do setor público”.

A referida norma ampliou o campo de atuação da contabilidade aplicada ao setor público quando definiu que as entidades do setor público são:

órgãos, fundos e pessoas jurídicas de direito público ou que, possuindo personalidade jurídica de direito privado, recebam, guardem, movimentem, gerenciem ou apliquem recursos públicos, na execução de suas atividades. Equiparam-se, para efeito contábil, as pessoas físicas que recebam subvenção, benefício, ou incentivo, fiscal ou creditício, de órgão público. (CFC, 2008E, p. 3)

O objetivo do CFC foi demonstrar que a contabilidade aplicada ao setor público não está limitada ao universo das entidades governamentais, pois abrange também as entidades privadas que gerenciam recursos públicos ou de uma coletividade. Como exemplo, pode-se citar os condomínios residenciais e as pessoas físicas ou jurídicas de direito privado que utilizem recursos públicos.

## **2.2 Regime Contábil no âmbito do Setor Público**

O regime contábil pode ser traduzido como método ou procedimento para mensuração e evidenciação dos eventos econômicos gerados ou incorridos, num determinado período contábil, com fins de apuração do resultado ou desempenho operacional de uma entidade.

Jones e Pendlebury (2000, p. 95 apud PIGATO, 2004) destacou como principais técnicas ou regimes contábeis utilizados pelas entidades do setor público os seguintes: “contabilidade orçamentária; contabilidade por regime de caixa (*cash accounting*); contabilidade por regime de competência (*accruals accounting*); contabilidade contratual (*commitment accounting*); e contabilidade por fundos”.

Embora algumas entidades do setor público no Brasil utilizem, para finalidades diversas, todas as técnicas listadas anteriormente, predomina no cenário nacional a aplicação dos regimes contábeis de caixa e competência. Na verdade, a maioria dos autores defende que o regime da contabilidade aplicada ao setor público no Brasil é misto, utilizando para o registro da receita o regime de caixa e para a despesa o regime de competência. Todavia, destaque-se que essa afirmativa dos autores se prende a uma interpretação errônea, do artigo 35, da Lei nº 4.320/64, pois quando a mesma afirma que são consideradas receitas pertencentes ao exercício financeiro as nele arrecadas e a despesa empenhada, trata tão somente do reconhecimento da execução da receita e despesa orçamentária, logo não poderia estar se referindo a apuração patrimonial do resultado.

Conforme Nascimento (2008, p. 10) no regime de caixa:

[...] as receitas são reconhecidas, única e exclusivamente, quando da entrada em caixa do recurso recebido em contrapartida à troca de um elemento patrimonial. As despesas, por sua vez, são reconhecidas somente quando há um desembolso em contrapartida à ocorrência do fato gerador da despesa.

O regime de caixa preocupa-se, apenas, com o acréscimo ou decréscimo das disponibilidades financeiras da entidade num determinado período de tempo, não permitindo antever receitas futuras ou despesas decorrentes de obrigações já assumidas. Outro aspecto negativo deste método, é que não existe registro dos fluxos de recursos não financeiros que afetam economicamente o patrimônio.

Conforme Slomski (2007, p. 31), “no Brasil, o regime de escrituração contábil é o regime misto, qual seja, para a receita orçamentária o regime de caixa e para a despesa orçamentária o regime de competência”. Sua afirmação fundamenta-se na Lei nº 4.320/64 e no artigo 50, parágrafo 2º da Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. A receita orçamentária deve ser reconhecida no momento da sua arrecadação (regime de caixa) e a

despesa orçamentária será escriturada quando da ocorrência da transação econômica que a originou (regime de competência).

Para Carvalho (2005, p. 76), o regime contábil adotado pela administração pública brasileira está definido no artigo 35 da Lei nº 4.320/64 e é denominado de “regime misto, ou seja, o de competência para as despesas e o de caixa para as receitas”. No entanto, o autor admite exceções à regra, como por exemplo: a receita da dívida ativa, que é reconhecida no momento da sua inscrição (regime de competência), e a inscrição dos restos a pagar não-processados, que não obedece ao princípio da competência.

Piscitelli et al. (2006, p. 26) pontuam que embora o princípio da competência seja universalmente adotado pela Contabilidade, a pública no Brasil adota o “regime misto”, com base no já citado artigo 35 da Lei nº 4.320/64, em que as despesas são registradas por competência e as receitas pelo caixa. Conforme Piscitelli, embora esta forma de reconhecimento dê um caráter “conservador” à contabilidade pública, dever-se-ia avançar no reconhecimento dos direitos, para que se tivesse um “melhor acompanhamento da situação patrimonial” da gestão pública.

Marion (2006, p. 109) resume sua abordagem acerca dos regimes de contabilidade da seguinte forma:

A contabilidade, tanto no âmbito fiscal como no científico, deverá ser efetuada nos moldes do Regime de Competência, que considera a *Receita Ganha* (gerada) em determinado período, no instante da transferência do bem ou serviço (Realização da Receita), e a *Despesa Consumida* neste período, associando-se (confrontando-se) a Receita para a apuração do resultado, não importando o recebimento (da receita) ou pagamento (da despesa).

O autor defende a escolha do regime de competência ou econômico como melhor parâmetro para registro das receitas e despesas com base nos princípios contábeis da Realização da Receita e Confrontação das Despesas, que apresentam a melhor forma de apuração do resultado ou desempenho operacional de uma entidade.

A preferência pelo regime de competência também é defendida pela Fipecafi (2007, p. 42), pelos seguintes motivos: praticamente todo o esforço para obter a receita já foi desenvolvido; o valor de mercado ou da transação pode ser mensurado com mais objetividade e exatidão e já é possível conhecer ou estimar todos os custos de produção.

Stickney (2001, p. 113), ao justificar o regime de competência como o melhor método contábil para a mensuração de desempenho, destaca que:

Muitos contadores defendem que, sob o regime de competência, as oportunidades para a manipulação do lucro são mais estreitas do que sob o regime de caixa. A confrontação das receitas com as despesas a elas associadas funciona como um princípio norteador, que limita as possibilidades de a empresa escolher a época de reconhecimento de receitas e despesas, com vista em aumentar ou diminuir o lucro do período.

Segundo Fortes (2006, p. 226), embora os estudiosos tenham consagrado o regime misto para a contabilidade aplicada à administração pública no Brasil, por força do comando normativo supra referido, “os contadores públicos não podem esquecer que têm de respeitar os princípios consagrados pela contabilidade, sendo um desses princípios o de Competência.” Fortes destaca, também, que:

Conforme se observa, na Contabilidade Pública, o regime contábil deve ser classificado de duas maneiras. A primeira quando nos referimos ao orçamento, e, nesse particular, a lei deixou bem claro que, na receita, devemos adotar o regime de caixa e na despesa o de competência. A segunda, quando fazemos referência aos Princípios Contábeis, estabelecidos pelo Conselho Federal de Contabilidade, que prescreveu, no Princípio de Competência, a obrigatoriedade das despesas serem consideradas em função do seu fato gerador e não em função do seu recebimento ou pagamento.

Para Silva (2004, p. 287) “o reconhecimento de receitas e despesas no setor público é ultraconservador, pois, para as receitas, utiliza o regime de caixa, e para as despesas, o regime de competência”. No entanto, Silva (2004, p. 288) adverte que:

[...] é preciso distinguir as regras de elaboração e aprovação do orçamento das normas que regem o sistema contábil, visto que as primeiras estão submetidas ao denominado regime misto, de caixa para as receitas e de competência para as despesas, enquanto as segundas devem utilizar o regime de competência total, fazendo os ajustes necessários para a apuração correta dos resultados de cada exercício.

Nesta análise, embora esteja enfatizada a prioridade atribuída ao sistema orçamentário e à legislação que exige o reconhecimento da receita pelo regime de caixa, ficou devidamente consubstanciado, que para apuração do resultado do exercício e mensuração da situação líquida do patrimônio público, somente com a plena aplicação do princípio da competência pode se evidenciar as alterações ocorridas.

Silva (2004, p. 288) destaca, ainda, quanto à execução orçamentária da despesa, que alguns doutrinadores entendem que o registro estaria limitado ao que foi legalmente empenhado, o que significa dizer que se trata de aplicar um “regime de competência legal”.

Martins et al. (2007, p. 14), ao abordarem a evolução da normatização contábil no Brasil, destacam que:

O Regime de Competência assume papel preponderante, pois se acredita que ele dê uma visão muito mais realista do que ocorre com a empresa e permita ao investidor condições de melhor olhar para o futuro (tantas pesquisas hoje provam isso com instrumentos econométricos – muito interessante!). Ele ganha preponderância sobre o Conservadorismo. Não que se tenha deixado de ser conservador, prudente; apenas o nível e a prioridade mudaram; deixou-se de ser tão exageradamente conservador quando isso provoca deformações contábeis.

Martins et al (2007) defendem a adoção do regime de competência porque possibilita que os demonstrativos contábeis apresentem uma *true and fair view*<sup>1</sup> dos fatos econômicos que afetam o patrimônio, e assim ter-se-ia uma verdadeira “representação da realidade econômica através da contabilidade”, e não apenas uma imagem fiel do que ocorreu com base no que é estritamente exigido pelas normas vigentes. Ou seja, o conservadorismo da contabilidade deve ser equilibrado ou limitado, para que não prejudique a essência da informação contábil.

Na verdade, o que se pretende para o Brasil é a adoção da Contabilidade Patrimonial Integral (*full accrual accounting*), que segundo Nascimento (2008, p.12):

[...] vai além do reconhecimento de receitas e despesas sob o regime de competência. Ela busca expandir o alcance dos registros contábeis, por exemplo, aos bens públicos de qualquer natureza, aos ativos intangíveis, considerando os respectivos ajustes de depreciação, amortização e exaustão.

A adoção integral do regime ou princípio da competência pela contabilidade aplicada ao setor público, sem prejuízo do reconhecimento das receitas orçamentárias pelo regime de caixa, defendida pela maioria dos autores citados, já está consubstanciada nas normas e manuais do CFC e STN.

---

<sup>1</sup> *True and fair view*, conforme NBC T 1, pode ser traduzida como a Visão Verdadeira e Adequada da posição patrimonial e financeira, do desempenho e das mutações na posição financeira de uma entidade, constituindo-se em uma das características qualitativas das demonstrações contábeis (CFC, 2008, p. 14).

Inclusive, adotar a Contabilidade Patrimonial Integral é um dos principais objetivos do processo de harmonização contábil e convergência do Brasil às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NICSP, que foi intensificado e institucionalizado com a criação do CPC, órgão de direito privado vinculado ao CFC e formado pelas seguintes entidades: ABRASCA, APIMEC, BOVESPA, CFC, FIPECAFI e IBRACON, após o apoio do Governo Federal, através dos seus órgãos reguladores: Banco Central, CVM, SUSEP, Receita Federal e STN.

Conforme Martins et al. (2007, p. 7), o CPC tem centralizado o processo de emissão de pronunciamentos contábeis, “fornecendo material a se transformar em normas contábeis pelos órgãos reguladores próprios”. Assim, devidamente exigido ou recomendado nas normas, atende-se ao Princípio da Legalidade no âmbito da administração pública, eliminando a justificativa jurídica para não adotar um procedimento contábil recomendado pelas boas práticas internacionais e os princípios fundamentais da contabilidade.

Com base na contabilidade patrimonial integral, o CFC editou a NBC T 16.5, que apresenta as orientações para o reconhecimento e as bases de mensuração ou avaliação do registro contábil dos atos e dos fatos que afetam ou possam vir a afetar o patrimônio das entidades do setor público, conforme parágrafos transcritos a seguir:

18. O patrimônio das entidades do setor público, o orçamento, a execução orçamentária e financeira e os atos administrativos que provoquem efeitos de caráter econômico e financeiro no patrimônio da entidade devem ser mensurados ou avaliados monetariamente e registrados pela contabilidade.
19. As transações no setor público devem ser reconhecidas e registradas integralmente no momento em que ocorrerem.
20. Os registros da entidade, desde que estimáveis tecnicamente, devem ser efetuados, mesmo na hipótese de existir razoável certeza de sua ocorrência.
21. Os registros contábeis devem ser realizados e os seus efeitos evidenciados nas demonstrações contábeis do período com os quais se relacionam, reconhecidos, portanto, pelos respectivos fatos geradores, independentemente do momento da execução orçamentária.
22. Os registros contábeis das transações das entidades do setor público devem ser efetuados, considerando as relações jurídicas, econômicas e patrimoniais, prevalecendo nos conflitos entre elas a essência sobre a forma.
23. A entidade do setor público deve aplicar métodos de mensuração ou avaliação dos ativos e dos passivos que possibilitem o reconhecimento dos ganhos e das perdas patrimoniais.
24. 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.

25. Na ausência de norma contábil aplicado ao setor público, o profissional da contabilidade deve utilizar, subsidiariamente, e nesta ordem, as normas nacionais e internacionais que tratem de temas similares, evidenciando o procedimento e os impactos em notas explicativas.

A STN, em consonância com as orientações estratégicas e as normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público editadas do CFC, incorporou ao seu Manual de Contabilidade, de observância facultativa para o exercício de 2010 e obrigatória em 2011 para a União, 2012 para os Estados e 2013 para os Municípios, a adoção do regime de competência (Regime Patrimonial), sem prejuízo dos registros orçamentários legalmente exigidos (Regime Orçamentário).

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público, assim como qualquer outro ramo da ciência contábil, obedece aos Princípios Fundamentais de Contabilidade. Dessa forma, aplica-se o princípio da competência em sua integralidade, ou seja, os efeitos das transações e outros eventos são reconhecidos quando ocorrem, e não quando os recursos financeiros são recebidos ou pagos.

O art. 35 da Lei nº 4.320/1964 refere-se ao regime orçamentário e não ao regime patrimonial aplicável ao setor público.

[...]

Dessa forma, a Lei nº 4.320/1964, em seus artigos 85, 89, 100 e 104, determina que as variações patrimoniais devam ser evidenciadas, sejam elas independentes ou resultantes da execução orçamentária.

[...]

Observa-se que, além do registro dos fatos ligados à execução orçamentária, exige-se a evidenciação dos fatos ligados à execução financeira e patrimonial, exigindo que os fatos modificativos sejam levados à conta de resultado e que as informações contábeis permitam o conhecimento da composição patrimonial e dos resultados econômicos e financeiros de determinado exercício (STN, 2009, p. 94).

Reconhecendo o esforço didático da STN, a que se aprofundar no estudo dos efeitos positivos ou negativos das novas denominações sugeridas para os regimes contábeis utilizados no setor público do Brasil: Regime Patrimonial (Regime de Competência) e Regime Orçamentário (Regime de Caixa para as receitas e Competência para as despesas), tendo em vista que a utilização de terminologias que não estão referenciadas nas normas internacionais pode dificultar o processo de harmonização e convergência da contabilidade aplicada ao setor público.

Um grande desafio para a classe contábil será o desenvolvimento e efetivação dos métodos de mensuração ou avaliação dos eventos administrativos, financeiros, naturais ou sociais que afetam economicamente o patrimônio público, resultante ou não da execução

orçamentária, e adaptar os sistemas de informações e planos de contas para registrar, responsabilizar e evidenciar os seus resultados nos demonstrativos contábeis.

### **2.3 Histórico da Contabilidade aplicada ao Setor Público**

A contabilidade aplicada ao setor público tem sua origem no Brasil, segundo Slomski (2007, p. 11), a partir de 1808, quando Dom João VI criou o:

Erário Público e instituiu o Conselho da Fazenda, para administração, distribuição, contabilidade e assentamento do real patrimônio e fundos públicos do Estado do Brasil e Domínios Ultramarinos, obrigando os contadores da Real Fazenda a utilizarem o método das partidas dobradas na escrituração mercantil.

Em 1922 foi aprovado o Código de Contabilidade da União, que compilou e sistematizou num único instrumento normativo todas as regras relativas aos procedimentos orçamentários, financeiros, contábeis e patrimoniais utilizados pelo Governo Federal.

A Lei Federal nº. 4.320, de 17 de março de 1964, recepcionada pela Constituição Federal de 1988 e ainda vigente, constituiu-se em outro marco importante para a evolução da contabilidade aplicada ao setor público no Brasil. A Lei reformou e inovou as normas de orçamento público e contabilidade vigentes, incorporando as práticas contábeis adotadas pelos países mais desenvolvidos e unificando o modelo orçamentário e contábil utilizado nas três esferas de governo (Federal, Estadual e Municipal).

Em 25 de fevereiro de 1967, foi publicado o Decreto-Lei Federal nº. 200, que dispôs sobre a organização da Administração Federal, estabeleceu regras sobre planejamento, administração financeira e contabilidade. Dentre as importantes contribuições trazidas pelo referido Decreto-Lei nº 200/1967, destaca-se a que estabelecia um plano de contas único para a Administração Direta Federal e o controle de custos dos serviços públicos, com o propósito de evidenciar os resultados da gestão.

A Constituição Federal de 1988, por meio do artigo 165, § 9º, incisos I e II, determina a edição de uma lei complementar, cujo conteúdo disporá sobre a elaboração dos instrumentos de planejamento e execução orçamentária, bem como normas de gestão financeira e patrimonial. Apesar do amplo debate do tema nos meios profissionais e

acadêmicos e de várias proposições apresentadas, tanto do Poder Executivo quanto do Legislativo, o Congresso Nacional, até o encerramento deste trabalho, aprovou a lei complementar que regulamentará o dispositivo Constitucional supracitado.

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), Lei Complementar nº. 101, de 4 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, regulamentando o inciso I, do artigo 163, da CF/1988, também disciplina procedimentos relativos à contabilidade pública ou governamental, relativos à escrituração e consolidação das contas.

Em 29 de novembro de 2007, o CFC, órgão responsável pela regulamentação e fiscalização da profissão contábil no Brasil, conforme determina o Decreto-lei nº. 9.295, de 27 de maio de 1946, publicou a Resolução CFC nº 1.111/08, aprovando o Apêndice II da Resolução CFC nº 750/93, que trata da interpretação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade sob a perspectiva do Setor Público. A partir deste momento o órgão normativo e fiscalizador da profissão contábil no Brasil reconheceu que a contabilidade aplicada ao setor público é um ramo da ciência contábil, que deriva de um corpo único, pautado em seus princípios fundamentais e que tem o patrimônio público como seu principal objeto de estudo.

A partir da interpretação dos princípios de contabilidade, o CFC editou as 10 (dez) primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), conforme CFC (2008-E a 2008-N), aprovadas em 21 de novembro de 2008, versando sobre os seguintes temas:

- I. NBC T 16.1 - Conceituação, objeto e campo de aplicação
- II. NBC T 16.2 - Patrimônio e Sistemas Contábeis
- III. NBC T 16.3 - Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil
- IV. NBC T 16.4 - Transações no Setor Público
- V. NBC T 16.5 - Registro Contábil
- VI. NBC T 16.6 - Demonstrações Contábeis
- VII. NBC T 16.7 - Consolidação das Demonstrações Contábeis
- VIII. NBC T 16.8 - Controle Interno
- IX. NBC T 16.9 - Depreciação, Amortização e Exaustão
- X. NBC T 16.10 - Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público

Com o processo de convergência, conforme disciplinado pela Resolução do CFC nº. 1.156/09, de 13 de fevereiro de 2009, tanto a estrutura, como o conteúdo das normas brasileiras de contabilidade estão passando por um processo de revisão, fato que deve alterar

algumas das normas já publicadas. Conforme disposto no art. 5º, alínea “b”, da referida resolução as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público, convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público, receberão a abreviatura de NBC TSP, seguida da respectiva numeração.

Em 25 de agosto de 2008, o Ministério da Fazenda publicou a Portaria nº. 184, que estabeleceu as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-las convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. O processo de convergência aos padrões internacionais previsto nesta portaria, foi ratificado pelo Presidente da República, através do Decreto nº. 6.976, de 7 de outubro de 2009.

A STN, na qualidade de órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, nos termos da Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001, e do Decreto nº 3.589, de 6 de setembro de 2000, vem emitindo normas gerais, para atender ao disposto no parágrafo 2º, do art. 50 da Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000, de forma a padronizar procedimentos para a consolidação das contas públicas e apresentar normas e padrões gerais sobre o processo contábil-orçamentário nos três níveis de governo.

O Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, publicado pela Portaria STN nº 467, de 6 de agosto 2009, STN (2009-A, p.14), já contempla os princípios de contabilidade e as normas brasileiras. A adoção do manual é facultativa no exercício de 2010, para os entes públicos de todas as esferas de governo, e obrigatória para: União em 2011; Estados e Distrito Federal em 2012 e Municípios em 2013.

Em respeito e concordância doutrinária com as normas do CFC, doravante o ramo da ciência contábil objeto deste estudo será referenciado como Contabilidade Aplicada ao Setor Público, mantendo as outras terminologias utilizadas apenas nas transcrições ou citações dos autores consultados.

## 2.4. Processo de Elaboração e Conteúdo das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público

O processo de elaboração das NBCASP, conforme CFC (2008-P, p. 05), iniciou-se em 2007, com a constituição do Grupo Assessor das Normas Brasileiras de contabilidade Aplicadas ao Setor Público, que tinha como missão:

...realizar um resgate, consolidação e necessária atualização à realidade nacional e internacional de todos os trabalhos e estudos desenvolvidos pelo CFC pelos vários Grupos de Trabalho, visando à efetiva conclusão dos mesmos e a sua submissão à ampla discussão pública, com o real envolvimento dos profissionais de contabilidade atuantes no Setor Público (esferas municipal, estadual e federal), bem como com a participação de todas as entidades interessadas (Secretaria do Tesouro Nacional - STN, Tribunais de Contas, Universidades, entre outras instituições) das ações e projetos do CFC voltados à Contabilidade Pública no Brasil.

O CFC (2008-P, p. 03) adotou uma metodologia que considerou o acúmulo histórico da prática contábil nessa área, as pesquisas desenvolvidas, a legislação aplicável no Brasil, as Normas Brasileiras de Contabilidade já existentes e as normas da *International Federation of Accountants (IFAC)*, denominadas *International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)*, com o intuito de produzir um conjunto de normas que privilegiasse a transparência e o controle social da aplicação dos recursos públicos.

As NBCASP foram previamente submetidas ao crivo dos profissionais de contabilidade e seus usuários, através de audiências públicas, seminários, fóruns de discussão e debates pautadas em bases científicas, antes de suas publicações. As premissas que nortearam sua elaboração foram as seguintes:

- Tratamento científico aos fenômenos e transações da área pública;
- Aplicação integral dos Princípios Fundamentais de Contabilidade ao Setor Público;
- Diferenciação entre Ciência Social Aplicada e Legislação;
- Integração entre fenômenos e sistemas orçamentários, financeiros, patrimoniais, econômicos e fiscais;
- Harmonização e uniformização consensual dos princípios contábeis e das boas práticas governamentais pelos entes federados (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), para que as demonstrações representem adequadamente a receita, a despesa, o crédito e o patrimônio público;
- 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;

- 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;
- Convergência das Normas Brasileiras às Internacionais (IPSAS);
- Integração com órgãos governamentais, especialmente a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), Tribunais de Contas Estaduais (TCE's) e Tribunais de Contas da União (TCU). (CFC, 2008-P, p. 06)

O processo de construção das NBCASP, conforme CFC (2008-P, p. 07), foi realizado por profissionais da contabilidade, de notória especialização e destacada atuação prática ou acadêmica, convidados e nomeados por portaria do CFC, que atuaram como relatores ou revisores das Normas em desenvolvimento.

O trabalho do Relator consistiu em elaborar a minuta inicial da Norma, que foi submetida ao Revisor, antes do seu encaminhamento para análise e discussão pelos membros do Grupo Assessor. Após a conclusão da análise do Grupo Assessor, as minutas das Normas foram colocadas em audiência pública eletrônica. Concluído o período de audiência pública, foram iniciados os seminários regionais com vistas à realização de oficinas para a discussão das NBCAPS.

O autor do presente trabalho é membro do Grupo Assessor das NBCASP e foi designado relator, conforme CFC (2008-C), da NBC T 16.10, que trata da Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidade do Setor Público. Participou direta e ativamente das audiências públicas, seminários regionais e nacional, consolidação interna das contribuições apresentadas, discussão com os principais órgãos de atuação no setor público, nas 03 esferas de governo, aprovação e publicação das normas. Atuou, ainda, na discussão, socialização e preparação dos profissionais de contabilidade das entidades públicas, por meio de treinamentos e palestras em todo o Brasil, organizadas pelos Conselhos Regionais e Federal de Contabilidade.

Alem da convergência aos padrões internacionais de contabilidade aplicados ao setor público, os outros objetivos almejados com esse processo, segundo orientações estratégicas do CFC (2008-B, p. 11), foram: a implementação de procedimentos e práticas contábeis que permitam o reconhecimento, a mensuração, a avaliação e a evidenciação dos elementos que integram o patrimônio público; a implantação de sistema de custos no âmbito do setor público brasileiro; a melhoria das informações que integram as Demonstrações

Contábeis e os Relatórios necessários à consolidação das contas nacionais; e a avaliação do impacto das políticas públicas e da gestão nas dimensões social, econômica e fiscal, segundo aspectos relacionados à variação patrimonial.

#### 2.4.1 NBC T 16.1 (Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação)

A NBC T 16.1 (CFC, 2008-E) versa sobre os aspectos conceituais para definição da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, bem como seus objetivos, objeto e área de atuação.

No que diz respeito à conceituação, definiu a Contabilidade Aplicada ao Setor Público como:

o ramo da ciência contábil que aplica, no processo gerador de informações, os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as normas contábeis direcionados ao controle patrimonial de entidades do setor público. (CFC 2008-E, item 3)

Percebe-se, nessa conceituação, o disciplinamento dado pela norma orientando a atuação contábil sob os Princípios Fundamentais de Contabilidade, e não a aspectos meramente legais.

De acordo com o item 5 da referida norma, o objeto de atuação da Contabilidade Aplicada ao Setor Público é o patrimônio público. Este é outro ponto inovador, uma vez que muda a visão tradicionalista de vinculação da ação contábil com o foco voltado para o orçamento e suas variações, ou seja, o foco deixa de ser o orçamento (visão legalista) e passa a ser o patrimônio (visão científica). Essa discussão será apresentada em capítulo específico.

O campo de atuação da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, segundo a norma (CFC, 2008-E, item 7), são todas as entidades que constituem o setor público. Essa atuação pode ocorrer de duas formas:

- (a) integralmente, as entidades governamentais, os serviços sociais e os conselhos profissionais;
- (b) parcialmente, as demais entidades do setor público, para garantir procedimentos suficientes de prestação de contas e instrumentalização do controle social. (CFC 2008-E, item 8)

CASTRO (2010, p. 132) explica, com clareza e simplicidade, o que significa e qual a consequência da definição de campo de atuação trazido pela norma:

Na prática, o campo de aplicação da contabilidade estava definido de acordo com seu enquadramento jurídico (Lei n° 4.320/64 ou Lei n° 6.404/76). Com isso, as Empresas Públicas que constavam do orçamento fiscal praticavam a Contabilidade Privada por ser empresa e pública por participarem da Lei Orçamentária. Por outro lado, as entidades do Sistema “S” (SEBRAE, SESC, SESI etc.) ficavam sem posição definida quanto ao campo de aplicação, se público ou privado, porque não são empresas; não são consideradas órgãos públicos nem constam da Lei Orçamentária Anual (LOA).

Em resumo, para definir quem está abrangido no campo de aplicação do setor público, basta que façamos uma reflexão se a entidade recebe recursos para fazer algo ou por ter feito algo. Quem recebe recursos por ter feito algo equipara-se a empresa e quem recebe para fazer equipara-se a público, porque deve prestar contas do que fez.

A unidade contábil (CFC 2008-E, item 6) foi caracterizada como “entidade organizacional que possui patrimônio próprio” ou que esteja responsável pela gestão descentralizada do patrimônio de outra entidade pública. Estas unidades foram subdivididas em:

- a. Originária – representa o patrimônio das entidades do setor público na condição de pessoas jurídicas;
- b. Descentralizada – representa parcela do patrimônio de Unidade Contábil Originária;
- c. Unificada – representa a soma ou a agregação do patrimônio de duas ou mais Unidades Contábeis Descentralizadas;
- d. Consolidada – representa a soma ou a agregação do patrimônio de duas ou mais Unidades Contábeis Originárias.

Conforme afirmam DARÓS e PEREIRA (2009, p. 03), a norma inovou o conceito de Unidade Contábil, em relação a Lei Federal n° 4.320/64, posto que definiu e subdividiu a unidade contábil com base no patrimônio das entidades e não mais segundo o agrupamento de serviços subordinados ao mesmo órgão ou repartição a que serão consignadas dotações próprias.

#### 2.4.2 NBC T 16.2 (Patrimônio e Sistemas Contábeis)

Esta Norma estabelece o conceito de patrimônio público, sua classificação sob o enfoque contábil, o conceito e a estrutura do sistema de informação contábil.

O Patrimônio Público foi assim conceituado:

É o conjunto de direitos e bens, tangíveis ou intangíveis, onerados ou não, adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelas entidades do setor público, que seja portador ou represente um fluxo de benefícios, presente ou

futuro, inerente à prestação de serviços públicos ou à exploração econômica por entidades do setor público e suas obrigações. (CFC, 2008-F, item 3)

Quanto a classificação dos elementos patrimoniais, a NBC T 16.2 estabelece critérios para a classificação do Ativo e Passivo em Circulante e Não-Circulante, com base nos atributos de Conversibilidade (transformação de bem ou direito em moeda) e Exigibilidade (classificação das obrigações por prazo de vencimento).

O Sistema Contábil do setor público foi estruturado em subsistemas de informação, conforme segue:

- (a) Orçamentário – registra, processa e evidencia os atos e os fatos relacionados ao planejamento e à execução orçamentária;
- (b) Excluído;
- (c) Patrimonial – registra, processa e evidencia os fatos não financeiros relacionados com as variações qualitativas e quantitativas do patrimônio público;
- (d) Custos – registra, processa e evidencia os custos dos bens e serviços, produzidos e ofertados à sociedade pela entidade pública;
- (e) Compensação – registra, processa e evidencia os atos de gestão cujos efeitos possam produzir modificações no patrimônio da entidade do setor público, bem como aqueles com funções específicas de controle. (CFC 2008-F, item 12)

O Subsistema Financeiro, inicialmente previsto na letra (b), foi excluído pela Resolução CFC nº 1.268/09, de 10 de dezembro de 2009 (CFC 2009), para destacar a mudança de foco das NBCASP, de financeiro para patrimonial, conforme esclarece CASTRO (2010, p. 137):

O sistema financeiro (ou subsistema de informações financeiras) foi eliminado e o patrimonial absorveu os fatos financeiros e não financeiros. A extinção do sistema financeiro deve-se também à mudança de foco da Contabilidade Financeira (orçamentária) para Patrimonial. O fim de sistema financeiro vai aumentar a dificuldade de elaboração do Balanço Financeiro e da Demonstração do Fluxos de Caixa pelo método direto, por falta dos registros contábeis específicos dos fatos financeiros.

O Subsistema de Custos foi destacado na norma, reforçando o que determina o art. 50 da LRF e do art. 85 da Lei nº 4.320/64, com o objetivo de medir corretamente e tempestivamente os custos da gestão de políticas públicas e os impactos destes fenômenos contábeis no patrimônio público.

#### 2.4.3 NBC-T 16.3 (Planejamento e seus Instrumentos Sob o Enfoque Contábil)

Esta norma (CFC 2008-G) estabelece as bases para o controle contábil sobre o planejamento das entidades do setor público, destacando a função da contabilidade em permitir a integração entre a elaboração e a execução dos orçamentos. Os planos ou orçamentos hierarquicamente interligados são objeto de registros contábeis em contas de controle do plano de contas, que devem favorecer a evidenciação das políticas públicas, para contribuir com a tomada de decisão e facilitar a instrumentalização do controle social.

Quanto à evidenciação, a NBC-T 16.3 prevê que deve haver uma comparação entre as metas previstas e as efetivamente executadas, devendo ser apresentado em notas explicativas as diferenças significativas.

A norma recomenda, além da explanação dos motivos de eventuais diferenças entre o que foi planejado e executado, que os registros contábeis devem apresentar informações quanto as restrições que afetem as políticas públicas e como elas afetaram a execução orçamentária (CFC 2008-G, item 7).

#### 2.4.4 NBC-T 16.4 (Transações no Setor Público)

A NBC T 16.4 (CFC 2008-H) dispõe sobre o controle, registro e evidenciação dos 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 com base nos Princípios Fundamentais de Contabilidade.

Conforme a norma (CFC 2008-H, item 2), os atos e os fatos que promovem alterações qualitativas ou quantitativas, efetivas ou potenciais, no patrimônio das entidades do setor público são caracterizados como transações, que devem ser registradas contabilmente, observando-se os Princípios Fundamentais de Contabilidade e às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

A norma define a natureza das transações segundo seus reflexos no patrimônio público (CFC 2008-H, item 3). Quando decorrem de fatos que afetam o patrimônio público, sejam alterações qualitativas ou quantitativas, sejam decorrentes ou não da execução orçamentária, são consideradas como transações de natureza econômico-financeiras. As

transações administrativas são decorrentes de atos administrativos que podem ou não provocar impacto patrimonial.

A norma também trata das transações que envolvem valores de terceiros, caracterizadas como sendo aquelas em que a entidade do setor público responde como fiel depositária e que não afetam o seu patrimônio líquido, devendo ser demonstradas de forma segregada, tais como a contribuição previdenciária do servidor, retida pela entidade e posteriormente repassada ao ente previdenciário.

Esta norma apenas evidenciou o que já era praticado pela contabilidade aplicada ao setor público e que constituía-se como uma das principais diferenças em relação à contabilidade privada, conforme afirma CASTRO (2010, p. 139):

Aliás, esta é a principal diferença entre a Contabilidade Aplicada no Setor Público e a do Setor Privado, pois o setor público mantém registros contábeis dos atos administrativos que não afetam o patrimônio no presente mas pode afetar no futuro, como contratos e convênios, e dos atos e fatos que envolvem o orçamento em todas as suas fases, da aprovação em lei até o respectivo pagamento.

#### 2.4.5 NBC-T 16.5 (Registro Contábil)

Esta norma estabelece critérios para o registro contábil dos atos e fatos que afetam ou possam vir a afetar o patrimônio público, através do estabelecimento das características do registro e das informações contábeis. Trata das formalidades da escrituração contábil, com destaque para as características do plano de contas, da garantia de segurança da documentação contábil e do reconhecimento e bases de mensuração do patrimônio público.

A norma enfatiza (CFC 2008-I, item 4) a necessidade de estruturação e integração dos sistemas de informações contábeis, que devem estar baseados em Plano de contas que contemple: a terminologia e codificação das contas; o esclarecimento das funções e funcionamento de cada conta; e a utilização do método das partidas dobradas em todos os registros contábeis.

Dentre as formalidades da escrituração contábil, a NBC T 16.5 (CFC 2008-I, itens 10, 13 e 14) enfatiza a necessidade dos registros contábeis serem efetuados de forma analítica, baseados em documentos hábeis, respeitando os Princípios Fundamentais de Contabilidade e

com identificação dos agentes responsáveis pela guarda dos bens, direitos ou obrigações registrados.

Quanto ao reconhecimento e bases de mensuração aplicáveis aos registros contábeis, a norma destaca que devem ser mensurados monetariamente e registrados integralmente pela contabilidade, no momento que ocorrem, qualquer transação no setor público que afetem, ou possam afetar no futuro, economicamente ou financeiramente, o patrimônio da entidade pública (CFC 2008-I, item 19); . , tenham afetado, afetem ou possam afetar no futuro efeitos econômicos Merece destaque, a exigência de que o registro extemporâneo deve consignar as datas efetivas das suas ocorrências e a razão do atraso (CFC 2008-I, item 11), que associado o que reforça o enfoque patrimonial quanto ao registro e evidenciação do patrimônio público e suas mutações:

A norma cita que os registros contábeis devem ser realizados e os seus efeitos evidenciados nas demonstrações contábeis do período com os quais se relacionam, reconhecidos, portanto, pelos respectivos fatos geradores, independentemente do momento da execução orçamentária. Esse posicionamento da NBCASP demonstra um desprendimento do foco estritamente orçamentário, e serve como reforço para a implementação de uma contabilidade pública com visão patrimonial, que evidencie a totalidade dos os atos e fatos, orçamentários e extraorçamentários, previstos ou não em legislação, de modo que prevaleça a essência da Ciência Contábil, qual seja a de evidenciar as alterações no patrimônio da entidade. (DARÓS 2009, p. 06)

Como garantia de segurança da documentação contábil, que constitui-se no elemento material de prova da existência e fundamento de validade dos atos ou fatos registrados, a norma esclarece genericamente quais seriam estes documentos, como e até quando devem ser mantidos pelos órgãos emissores, recomenda que devem ser desenvolvidos procedimentos de segurança e acessibilidade dos registros e informa que podem ser digitalizados e armazenados em meio eletrônico ou Magnético, desde que assinados e autenticados (CFC 2008-I, itens 15 a 18).

Por fim, a NBC T 16.5 orienta que na ausência de norma contábil aplicado ao setor público, o profissional da contabilidade deve utilizar, subsidiariamente, e nesta ordem, as normas nacionais e internacionais que tratem de temas similares, evidenciando o procedimento e os impactos em notas explicativas.

#### 2.4.6 - NBC-T 16.6 (Demonstrações Contábeis)

Esta norma apresenta as demonstrações contábeis capazes de cumprir com a evidenciação dos principais aspectos da gestão pública, que devem ser elaboradas e divulgadas pelas entidades do setor público, quais sejam:

- (a) Balanço Patrimonial;
- (b) Balanço Orçamentário;
- (c) Balanço Financeiro;
- (d) Demonstração das Variações Patrimoniais;
- (e) Demonstração dos Fluxos de Caixa; e
- (f) Demonstração do Resultado Econômico. (CFC 2008-J, item 3)

CASTRO afirma que a NBC T 16.6 contempla as principais evoluções conceituais ocorridas na contabilidade aplicada ao setor público, pois:

busca explicitar as informações mais importantes que a Contabilidade deve produzir e sua forma de apresentar. Destaca o aspecto patrimonial na sua essência, preserva as informações orçamentárias como definidas na legislação; fortalece as informações financeiras com duas demonstrações importantes, destaca os valores dos atos passados e presentes que potencialmente podem afetar o patrimônio no futuro e ainda traça o caminho para utilização do sistema de custos. (CASTRO 2010, p. 152)

Quanto ao conjunto de demonstrativos contábeis, ampliou o rol mínimo exigido pela legislação vigente, acrescentando a Demonstração do Fluxo de Caixa e a Demonstração do Resultado Econômico, conforme atestado por DARÓS e PEREIRA (2009, p. 07):

Nesse sentido, a norma além de atender o disposto no art. 101 da Lei Federal no 4.320/64, onde determina a publicação dos Balanços Orçamentário, Financeiro e Patrimonial e da Demonstração das Variações Patrimoniais, traz como inovação a Demonstração do Fluxo de Caixa e a Demonstração do Resultado Econômico, ampliando o rol de demonstrativos a serem elaborados pela Contabilidade.

A norma apresenta recomendações referentes aos aspectos gerais das demonstrações contábeis, dentre as quais destacam-se: de que os demonstrativos devem ser acompanhadas por anexos e notas explicativas; apurados a partir dos livros, registros e documentos contábeis; devem identificar e serem ratificadas pela autoridade maior da entidade pública e contabilista responsável pela sua elaboração; devem evidenciar os valores correspondentes do exercício anterior, para fins de comparação; e as formas de divulgação das demonstrações para a sociedade, que devem abranger o maior número possível de canais de

comunicação. (CFC 2008-J, itens 4 a 10)

Em relação ao Balanço Patrimonial, a NBC T 16.6 (CFC 2008-J, item 13) define que deve ser estruturado em contas classificadas em Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido, com o objetivo de evidenciar os aspectos qualitativos e quantitativos da situação patrimonial. A norma inovou, conforme CFC (2008-J, item 14), ao substituir os termos usados até então para a classificação dos elementos patrimoniais, de Ativos e Passivos Financeiros e Permanentes para Ativos e Passivos Circulantes e Não Circulantes, com base em atributos de conversibilidade, exigibilidade e interesse social, igualando-se a forma utilizada no setor privado.

Destaque-se, que esta e outras alterações propostas pelos normativos do CFC não podem, isoladamente, alterar parte dos anexos que estão contemplados no corpo da Lei Federal n. 4.320/64 (BRASIL, 1964). Dai porque, conforme exemplifica CASTRO (2010, p. 153), as portarias da STN, regulamentando a matéria, contemplaram nos novos anexos informações complementares com foco orçamentário, conforme exigido pela lei:

É o caso dos valores representativos dos restos a pagar não processados que, por não representar uma dívida efetiva, não são considerados com passivo mas, por força da Lei n° 4.320/64, devem ser incluídos no Passivo Financeiro para efeito do cálculo do Superávit Financeiro. A solução foi apresentar as duas informações: o Passivo Circulante demonstrado no Balanço Patrimonial não considera os restos a pagar não processados e um anexo ao Balanço Patrimonial demonstra o Passivo Financeiro para atender a Lei n° 4.320/64. Este foi um dos exemplos mais elucidativos da convergência entre ciência, técnica e legalidade.

O Balanço Orçamentário, conforme a norma (CFC 2008-J, itens 20 e 22), tem a finalidade de evidenciar a dinâmica entre o planejamento e execução orçamentária, através do registro do orçamento inicial e suas variações, em confronto com execução das receitas e despesas, detalhadas em níveis relevantes de análise, demonstrando o resultado orçamentário do exercício.

O Balanço Financeiro, conforme a NBC T 16.6 (CFC 2008-J, item 23) com nova redação dada pela Resolução n° 1268/2009 (CFC 2009, art. 4°), evidencia as receitas e despesas orçamentárias, bem como os ingressos e dispêndios extraorçamentários, conjugados com os saldos de caixa do exercício anterior e os que se transferem para o início do exercício seguinte.

Quanto a Demonstração das Variações Patrimoniais, a norma (CFC 2008-J, itens 25 a 29) informa que este demonstrativo tem por finalidade evidenciar as variações quantitativas, decorrentes de transações que afetam o patrimônio líquido, e as qualitativas, que alteram a composição dos elementos patrimoniais sem afetar o patrimônio líquido, e o resultado patrimonial do período.

A Demonstração do Fluxo de Caixa, uma importante inovação da NBC T 16.6 (CFC 2008-J, itens 30 a 34), possibilita a projeção de fluxos futuros de caixa e análise da capacidade financeira do ente manter o regular funcionamento dos serviços públicos. O demonstrativo pode ser elaborado segundo o método direto ou indireto e deve evidenciar os fluxos de caixa: das operações; dos investimentos e dos financiamentos.

O último demonstrativo definido pela norma (CFC 2008-J, itens 35 e 36), é aquele que pretende evidenciar o resultado econômico de ações do setor público. Para elaborar o Demonstrativo do Resultado Econômico, será necessário a interligação do subsistema de custos com os demais subsistemas de informações contábeis. A sua estrutura mínima contempla a receita econômica dos serviços prestados e dos bens ou produtos fornecidos, os custos e despesas resultantes da execução da ação pública e o resultado econômico apurado.

De acordo com a norma (CFC 2008-J, item 37 e 38), a receita econômica é calculada com base na multiplicação da quantidade de serviços, bens ou produtos empregados nas ações públicas, pelo seu custo de oportunidade, que se traduz no valor que seria desembolsado na alternativa possível de menor valor, que poderia ter sido adotada para a realização da mesma ação.

#### 2.4.7 - NBC-T 16.7 (Consolidação das Demonstrações Contábeis)

Esta norma (CFC 2008-K, item 2) orienta quanto a consolidação das demonstrações contábeis, objetivando o conhecimento e a disponibilização de macroagregados do setor público, a visão global do resultado e a instrumentalização do controle social.

A NBC T 16.7 (CFC 2008-K, itens 4 a 7) recomenda como procedimentos para consolidação: que devem ser consideradas as relações de dependência entre as entidades do setor público; que a consolidação deve abranger todas as transações relacionadas com as

entidades envolvidas; que os ajustes e eliminações não devem originar lançamentos na escrituração contábil das entidades; que as demonstrações contábeis a consolidar tenham sido levantadas na mesma data ou com defasagem máxima de três meses, desde que os eventos relevantes sejam esclarecidos em notas explicativas.

As demonstrações consolidadas devem estar acompanhadas de notas explicativas que contenham informações sobre: identificação e características das entidades consolidadas; procedimentos adotados; esclarecimentos quando componentes patrimoniais das entidades não foram avaliados pelos mesmos critérios; natureza e montante dos ajustes efetuados; e registro dos efeitos de eventos subsequentes relevantes sobre as demonstrações contábeis consolidadas.

Conforme CASTRO (2010, p. 157), a principal contribuição desta norma foi apresentar um conjunto de regras ou padrão mínimo para a consolidação das contas, pois o que se tinha, até então, eram meras integrações:

A inovação é que sempre se fez consolidação sem regras definidas. Na verdade, não se fazia consolidação e sim integração, porque não eram eliminadas as transações entre os órgãos e as entidades integrantes do consolidado.

#### 2.4.8 - NBC-T 16.8 (Controle Interno)

Esta norma (CFC 2008-L) estabelece referenciais quanto à abrangência, classificação, estrutura e componentes do controle interno, objetivando minimizar riscos e aumentar a segurança e fidedignidade dos registros efetuados e demonstrativos produzidos pelos sistemas de informações contábeis, contribuindo para o alcance dos objetivos da entidade do setor público.

Quanto a abrangência, a NBC T 16.8 (CFC 2008-L, itens 2 e 3) define que o controle interno sob o enfoque contábil traduz-se em um conjunto de procedimentos ou técnicas que, exercido em todos os níveis da entidade, com observância às leis, regulamentos e diretrizes estabelecidas, tem por finalidade: proteger os ativos e garantir a veracidade dos componentes patrimoniais; garantir a conformidade dos registros contábeis; favorecer o registro de informações oportunas e adequadas; estimular o cumprimento das normas e diretrizes estabelecidas; colaborar para a eficiência operacional da entidade; contribuir para

“prevenção de práticas ineficientes e antieconômicas, erros, fraudes, malversação, abusos desvios e outras inadequações”.

O controle interno, conforme a norma (CFC 2008-L, item 4), classifica-se em: operacional, voltado para as ações e objetivos da entidade; contábil, relacionado com os registros e demonstrações contábeis; e normativo, pautado no cumprimento das normas vigentes.

A norma detalha e explica (CFC 2008-L, itens 5 a 12) a estrutura de controle interno necessária para as entidades do setor público. Esta estrutura contempla a definição do grau de comprometimento de todos os níveis da organização com a qualidade do controle interno, o mapeamento e avaliação de riscos que possam afetar as informações contábeis, os procedimentos de controle recomendados para prevenir ou detectar os riscos; e as boas práticas de registro e comunicação da informação contábil.

Esta norma amplia o campo de atuação do controle interno contábil para além da visão orçamentária, contemplando as mutações e gestão de todo o patrimônio da entidade, conforme defendem DARÓS e PEREIRA (2009, p. 08):

Nesse sentido, a NBCASP apresenta do modo amplo o campo de atuação do Controle Interno Contábil, visto que este deve abranger todo o patrimônio da entidade, diferentemente da visão estritamente orçamentária imposta pela Lei Federal no 4.320/64, que dispõe no artigo 77 que o controle interno deve verificar de forma prévia, concomitante e subsequente a legalidade dos atos da execução orçamentária.

Sob esse aspecto, a NBCASP reforça o disposto no artigo 59 da LRF, onde determina que o controle interno deve fiscalizar o cumprimento das metas previstas na LDO e os limites: das dívidas consolidada e mobiliária; das despesas com pessoal; para a contratação de operações de crédito; para a concessão de garantias e para a inscrição em restos a pagar.

#### 2.4.9 - NBC-T 16.9 (Depreciação, Amortização e Exaustão)

A NBC T 16.9, conforme suas disposições gerais (CFC 2008-M, item 1), estabelece critérios e procedimentos para o registro contábil da depreciação, amortização e exaustão. A norma (CFC 2008-M, itens 3 e 4) estabelece que é obrigatório o reconhecimento e registro, com apuração mensal, dos seus efeitos no resultado do exercício como decréscimo patrimonial e em contas redutoras do ativo no Balanço Patrimonial. Determina, ainda, que o valor residual e vida útil dos ativos devem ser revisados e seus valores ajustados anualmente,

até que o valor líquido contábil seja igual ao valor residual (CFC 2008-M, itens 5 e 6).

Os fatores, segundo a norma, que devem ser considerados para estimar a vida útil econômica de um ativo, que inicia-se quando ele estiver em condições de uso, são:

- (a) a capacidade de geração de benefícios futuros;
  - (b) o desgaste físico decorrente de fatores operacionais ou não;
  - (c) a obsolescência tecnológica;
  - (d) os limites legais ou contratuais sobre o uso ou a exploração do ativo.
- (CFC 2008-M, item 9)

De acordo com CASTRO (2010, p. 162), a norma inovou ao indicar que a definição da vida útil econômica de um ativo, considerados os fatores supracitados, deve se basear em parâmetros e índices admitidos em norma ou laudo técnico específico (CFC 2008-M, item 10), em “substituição da tabela fixa de depreciação elaborada pelos órgãos de fiscalização”.

Quanto aos ativos que não estão sujeitos ao regime de depreciação, a NBC T 16.9 relaciona:

- (a) bens móveis de natureza cultural, tais como obras de artes, antigüidades, documentos, bens com interesse histórico, bens integrados em coleções, entre outros;
- (b) bens de uso comum que absorveram ou absorvem recursos públicos, considerados tecnicamente, de vida útil indeterminada;
- (c) animais que se destinam à exposição e à preservação;
- (d) terrenos rurais e urbanos. (CFC 2008-M, item 12)

Finalizando, são recomendados alguns métodos de cálculos dos encargos de depreciações: das quotas constantes; das somas dos dígitos; e das unidades produzidas (CFC 2008-M, item 14), sem excluir a possibilidade de utilização de outros métodos. A norma tratou, também, da divulgação das informações relevantes, através de notas explicativas às demonstrações contábeis, que devem conter: a informação do método utilizado, a vida útil econômica e a taxa utilizada; o valor contábil bruto e os saldos acumulados no início e no fim do período; bem como as mudanças nas estimativas em relação a valores residuais, vida útil econômica, método e taxa utilizados (CFC 2008-M, item 16).

Acredita-se, conforme defendido por CASTRO (2010, p. 163), que a aplicação desta norma trará grandes benefícios gerenciais e econômicos para o setor público, no momento em que for necessário conhecer os custos financeiros e não financeiros da utilização

do patrimônio público imobilizado e avaliar a economicidade e eficiência de sua aplicação na produção de mais bens e serviços para a sociedade.

#### 2.4.10 - NBC-T 16.10 (Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público)

A NBC T 16.10 define critérios e procedimentos para a avaliação e mensuração de ativos e passivos integrantes do patrimônio de entidades do setor público. Destaca-se que a norma faz distinção entre os conceitos de avaliação e mensuração. Segundo as definições apresentadas pela norma (CFC 2008-N, item 2), a avaliação é baseada no “[...] *julgamento fundamentado em consenso entre as partes e que traduza, com razoabilidade, a evidenciação dos atos e dos fatos administrativos,*” enquanto a mensuração decorre da “[...] *aplicação de procedimentos técnicos suportados em análises qualitativas e quantitativas.*”.

A norma apresenta outros conceitos importantes para fins de avaliação patrimonial, destacando-se:

**Influência significativa:** o poder de uma entidade do setor público participar nas decisões de políticas financeiras e operacionais de outra entidade que dela receba recursos financeiros a qualquer título ou que represente participação acionária, desde que não signifique um controle compartilhado sobre essas políticas..

**Redução ao valor recuperável (*impairment*):** o ajuste ao valor de mercado ou de consenso entre as partes para bens do ativo, quando esse for inferior ao valor líquido contábil.

**Valor de mercado ou valor justo (*fair value*):** o valor pelo qual um ativo pode ser intercambiado ou um passivo pode ser liquidado entre partes interessadas que atuam em condições independentes e isentas ou conhecedoras do mercado. (CFC 2008-N, item 2)

Quanto aos critérios para avaliação e mensuração, a norma apresentou-o para os seguintes grupos: disponibilidades, créditos e dívidas, estoques, investimentos permanentes, imobilizado, intangível e diferido. Relativamente às disponibilidades e aos créditos e dívidas, estabelece que a avaliação ou mensuração será pelo valor original, feita a conversão, quando em moeda estrangeira, à taxa de câmbio vigente na data do Balanço Patrimonial (CFC 2008-N, itens 4 e 7).

Ainda sobre os créditos e dívidas, importante destacar que: os riscos de recebimento de dívidas devem ser reconhecidos em conta de ajuste, e baixadas apenas quando

deixarem de existir os motivos que a originaram; os direitos, títulos de crédito e obrigações prefixados são ajustados a valor presente e os pós-fixados são ajustados considerando-se todos os encargos incorridos até a data de encerramento do balanço; e as atualizações e ajustes apurados são contabilizados em contas de resultado (CFC 2008-N, itens 8 a 12).

Dentre os critérios estabelecidos para os estoques, conforme a NBC T 16.10 (CFC 2008-N, itens 13 a 19), destacam-se: que são mensurados ou avaliados com base no valor de aquisição ou no valor de produção ou de construção; os gastos de distribuição, administração geral e financeiros são considerados como despesas do período em que ocorrerem; o valor de mercado prevalece, se for menor, sobre o valor de aquisição, de produção ou de construção, para as saídas dos estoques utiliza-se o custo médio ponderado; as diferenças de valor de estoques devem ser refletidas em contas de resultado.

Quanto aos investimentos permanentes, a norma determina que devem ser mensuradas ou avaliadas pelo método da equivalência patrimonial todas as participações em empresas e em consórcios públicos ou público-privados sobre cuja administração tenha influência significativa, sendo as demais participações baseadas no custo de aquisição e os ajustes registrados nas contas de resultado (CFC 2008-N, itens 21 a 23)

A NBC T 16.10 (CFC 2008-N, itens 24 a 31) ao tratar da avaliação do ativo imobilizado, determina a mensuração ou avaliação com base no valor de aquisição, produção ou construção, e inova, ao recomendar a contabilização dos bens de uso comum, tais como praças e rodovias, tenham eles absorvido ou continuem a absorver recursos públicos, tenham sido recebidos em doação, estejam, ou não, afetos a sua atividade operacional. O objetivo é permitir maior controle, transparência e eficiência na gestão destes bens, conforme conclui DARÓS e PEREIRA (2009, p. 10) acerca do assunto:

Ou seja, segundo a NBCASP, a contabilidade deve incorporar ao patrimônio público e efetivar controle sobre os bens de uso comum construídos com recursos ou sob a responsabilidade da Administração Pública. A implementação do controle contábil sobre esses bens permitirá a implementação de acompanhamento dos custos, com a possibilidade de verificar, por exemplo, o valor anual aplicado na manutenção de uma determinada rodovia.

A norma também estabelece regras para a avaliação ou mensuração dos ativos intangíveis, que deve ser realizada com base no valor de aquisição ou de produção, devendo ser

evidenciada nas notas explicativas qualquer eventual impossibilidade de valorá-los (CFC 2008-N, itens 32 e 33). As despesas pré-operacionais e os gastos de reestruturação, registrados no diferido, segundo a norma (CFC 2008-N, item 34), são mensurados ou avaliados pelo custo incorrido, deduzido do saldo da respectiva conta de amortização acumulada e do montante acumulado de quaisquer perdas do valor que tenham sofrido ao longo de sua vida útil por redução ao valor recuperável (*impairment*).

Quanto as reavaliações e as reduções ao valor recuperável, de acordo com a NBC T 16.10 (CFC 2008-N, itens 36 a 40), destaca-se: devem ser realizadas utilizando-se o valor justo ou o valor de mercado na data de encerramento do Balanço Patrimonial; na impossibilidade de se estabelecer o valor de mercado, o valor do ativo pode ser definido com base em parâmetros de referência que considerem características, circunstâncias e localizações assemelhadas; em caso de bens imóveis específicos, o valor justo pode ser estimado utilizando-se o valor de reposição do ativo devidamente depreciado; o valor de reposição de um ativo depreciado pode ser estabelecido por referência ao preço de compra ou construção de um ativo semelhante com similar potencial de serviço; e as variações positivas ou negativas devem ser registradas em contas de resultado.

A principal inovação desta norma, como defendido por CASTRO (2010, p.168), está na mudança de foco contábil, do orçamentário para o patrimonial, em que todas as regras de mensuração e avaliação do setor privado passam a ser adotadas também na contabilidade aplicada ao setor público.

## **2.5. Convergência às Normas Internacionais de Contabilidade**

A Contabilidade enquanto Ciência Social Aplicada influencia e sofre influências da sociedade, da cultura e valoração dos indivíduos, governos e empresa locais e internacionais, de forma que o desenvolvimento do seu arcabouço conceitual esta diretamente ligada ao desenvolvimento econômico e social de uma determinada região ou país, pois do contrário, haveria uma enorme assimetria entre a mensuração dos patrimônios individuais e o consenso dos agentes nesses ambientes, embora na visão de alguns autores, esse fato decorra apenas em função do desenvolvimento econômico, como Niyama assevera ao analisar o caso

brasileiro: “O desenvolvimento da contabilidade no Brasil, também, está atrelado ao desenvolvimento econômico do país” (NIYAMA, 2007, p. 1).

Tendo em vista a globalização das relações comerciais e a necessidade de padrões comparativos mais seguros, surgiu a necessidade de convergência das normas de contabilidade brasileira às internacionais, para evitar a assimetria contábil, como menciona Franco (1999, p. 183), “Temos uma economia crescentemente global e as pressões estão conduzindo à exigência de um conjunto de normas transparentes e de relatórios contábeis comparáveis para uso em todo o mundo”.

A busca dessa convergência no setor público, incentivou o CFC firmar termos de compromisso com o *International Federation of Accountants* (IFAC), organização responsável por promover globalmente a normatização da contabilidade do Setor Público, com o objetivo de traduzir as normas internacionais, realizar ampla divulgação das mesmas e promover o processo de convergência, também aplicado à área pública.

Esse fato ocorreu em 2007, quando o IFAC, divulgou no seu plano estratégico e operacional a adesão do Brasil às NICPS até o ano de 2012, informação ratificada e formalizada pelas Portarias CFC nº. 34/2004 e nº. 1.103/07, que criaram o grupo de estudos voltado para a normatização contábil brasileira e sua adaptação aos padrões internacionais.

No final do ano de 2008 foram editadas, pelas Resoluções do CFC de nºs. 1.128/08 a 1.137/08, as dez primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC T 16.1 a 16.10), também conhecidas pela denominação genérica de NBCASP, como relatado anteriormente neste trabalho. Até então, não havia experiência no Brasil de normas de contabilidade para o setor público editadas pelo CFC, sendo prática a edição de leis pelo Governo Federal para normatizar as práticas e procedimentos contábeis, como a Lei nº 4.320/64 e a Lei Complementar nº 101/00 – Lei de Responsabilidade Fiscal.

Para que o processo de normatização (nesse primeiro momento “alinhado” às normas internacionais) fosse aceito pelo Setor Público no Brasil, sobretudo, pela Secretaria do Tesouro Nacional e Tribunais de Contas (até então os “editores” de procedimentos contábeis no setor), o CFC (2008-O, p. 3), conforme palavras da sua Presidente, desenhou e pôs em prática uma estratégia de “parceria” visando à construção conjunta do processo de

normatização contábil no Brasil, firmando acordo de cooperação técnica com o Ministério da Fazenda, através da Secretaria Executiva, com vistas ao envolvimento da STN no Projeto, bem como convênio com a Associação dos Tribunais de Contas do Brasil (ATRICON), visando o envolvimento dos Tribunais de Contas dos Estados e Municípios.

Os impactos de transformação gerados no âmbito do Setor Público Brasileiro pela discussão e edição das NBCASP são claros. No Governo Federal, foram propostas alterações na STN, para mudar profundamente a Contabilidade aplicada ao Setor Público, enfatizando a Contabilidade Patrimonial, com a edição de novos manuais; plano de contas nacional; registros contábeis; sistemas de custos no setor público (Portaria do MF nº. 184/08; Decreto nº. 6.976/09) e a reformulação de todas as Demonstrações Contábeis do Setor Público.

Além disso, a adoção e internalização institucional dos Princípios de Contabilidade, com destaque para o Princípio da Competência (*Accrual Basis of Accounting*), nos termos das *International Public Sector Accounting Standard* (IPSAS), representou uma das vigas fundamentais da reforma no modelo de Contabilidade Pública no Brasil.

Como forma de agilizar o processo de convergência, foi criado em 2007 o Comitê Gestor da Convergência no Brasil, que tem entre outras atribuições a de apoiar todas as ações sobre o referido processo.

Em 2008 foi constituído o Grupo de Trabalho da Contabilidade Pública (GTCP), com o objetivo de coordenar os trabalhos de tradução das IPSAS visando a sua disponibilização aos Contabilistas atuantes no Setor Público, para após amplo processo de divulgação e apropriação pelos contabilistas, iniciar os trabalhos de convergência, com vistas a apresentação das minutas das NBC T SP, para submissão a audiência pública e, posterior, aprovação e publicação pelo CFC;

A IFAC, mediante convênio, autorizou a tradução das IPSAS para a língua portuguesa, conferindo ao CFC e IBRACON a prerrogativa de serem os tradutores oficiais no Brasil das suas normas internacionais.

Após esta autorização, o CFC contratou uma empresa, por meio de licitação, em meados de 2008, para traduzir as 26 IPSAS disponíveis à época (corte na *data-base de 2007*).

O GTCP do Comitê Gestor da Convergência não aprovou a tradução apresentada, tendo em vista a identificação de muitas falhas, termos inadequados e distanciamento da terminologia contábil usual. No intuito de revisar e corrigir a tradução técnica das normas, o CFC firmou convênio com a STN, que contratou a Fundação Getúlio Vargas (FGV) para a referida tarefa.

A Figura 1 demonstra a metodologia de revisão técnica das traduções das IPSAS, definida pelo CFC, STN e FGV, para que sejam, posteriormente, divulgadas e encaminhadas para o Comitê Gestor da Convergência no Brasil:

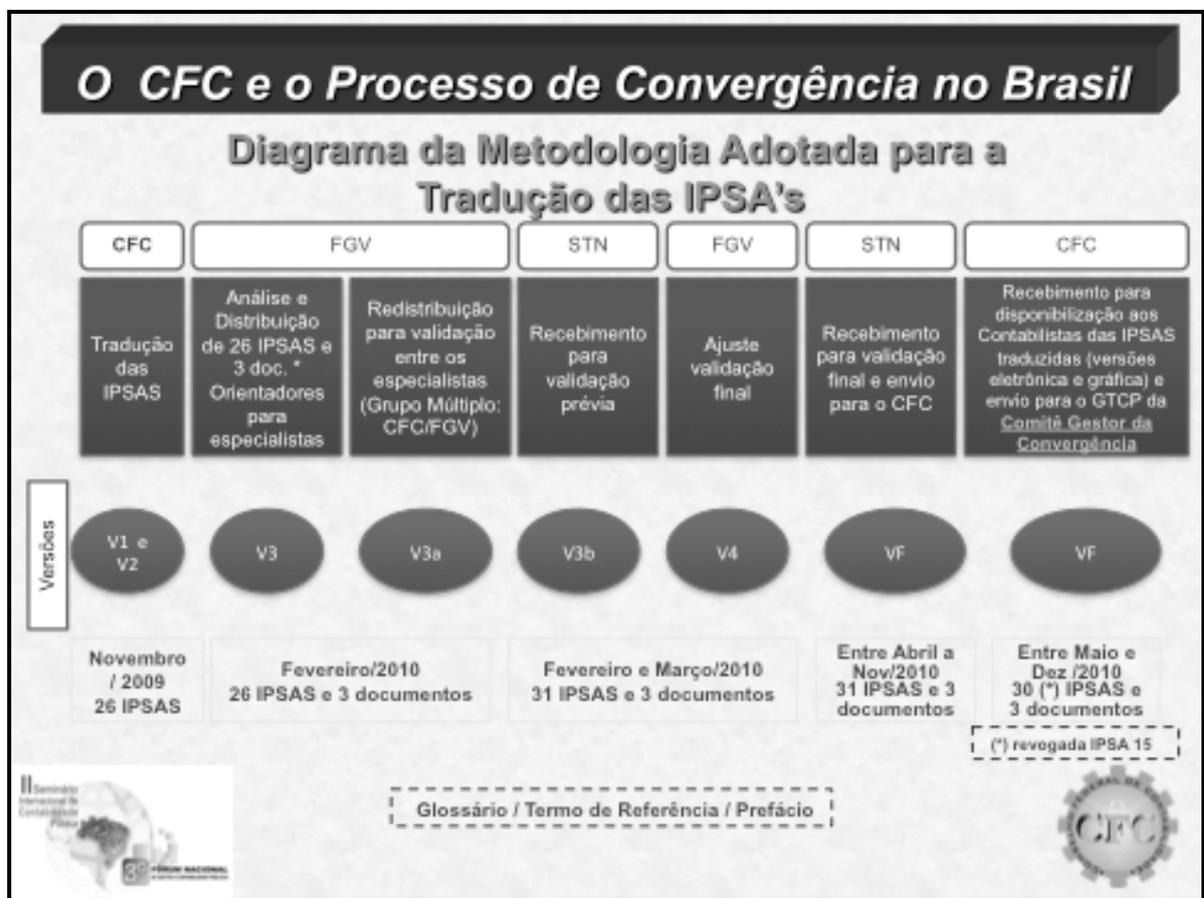


Figura 1– Diagrama da Metodologia adotada para a tradução das IPSAS

Fonte: CFC (MAIOR, 2010).

O processo de convergência iniciou-se com a tradução das IPSAS pelo CFC, em parceria com a STN, conforme Figura 1, e envolve as seguintes etapas (MAIOR, 2010):

1. Recebimento das IPSAS pelo CFC, após tradução de empresa especializada e contratada para os serviços (V2);
2. Análise e distribuição das IPSAS para os Especialistas, pela FGV, para revisão da tradução realizada pela empresa (V3);
3. Recebimento das IPSAS revisadas e, redistribuição, pela FGV, (com definição de prioridade), para validação pelos Especialistas (V3a);
4. Encaminhamento para a STN para validação prévia (V3b);
5. Ajustes para validação final (V4); e
6. Encaminhamento para validação final de versão para a STN/CFC, visando o seu encaminhamento ao Comitê Gestor da Convergência no Brasil (VF).

Após o recebimento da versão final (VF) das IPSAS traduzidas, o GTCP definiu, inicialmente, o seguinte cronograma de trabalho (MAIOR, 2010):

- a) Recebimento da VF (Versão Final) das IPSAS traduzidas e dos documentos: Termo de Referência; Glossário e Sumário – até Abril/Maio 2010;
- b) Elaboração e discussão nos grupos técnicos, das minutas (M1) das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público convergidas (NBC T SP) – até agosto 2010;
- c) Discussão com o Grupo Ampliado para a produção das minutas da versão (M2) das NBC T SP - até Setembro 2010;
- d) Audiência Pública (eletrônica) das minutas da versão (M2) das NBC T SP – até Outubro 2010;
- e) Realização de Seminário Nacional para audiência pública presencial das NBCT SP – até Novembro 2010;
- f) Reunião do Grupo Ampliado para discussão das contribuições recebidas nas audiências públicas (eletrônica e presencial) - Dezembro 2010;
- g) Aprovação pelo CFC das NBC TSP - em Fevereiro de 2011;
- h) Realização de Seminários Regionais para divulgação e treinamento das NBCT SP – de Março a Dezembro de 2011; e
- i) Início da vigência das NBC TSP - 1º de janeiro de 2012;

Com as etapas do processo de convergência já estabelecidas até o final de fevereiro de 2011, para vigência a partir de 2012, o processo de Convergência da área pública, conforme o CFC e STN, representarão um marco e um avanço no desenvolvimento conceitual

da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, consolidando todas as mudanças iniciadas a partir de 2007, com a interpretação dos Princípios Contábeis sob a perspectiva do setor público.

## **2.6 Princípios de Contabilidade aplicados ao Setor Público**

A Resolução CFC nº. 750/1993, conceitua os Princípios Fundamentais de Contabilidade como “a essência das doutrinas e teorias relativas à Ciência da Contabilidade, consoante o entendimento predominante nos universos científico e profissional de nosso país” e determina que sua observância é obrigatória no exercício da profissão e constitui condição de legitimidade das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC).

A interpretação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade sob a perspectiva do Setor Público, constante no apêndice II da supra-referida resolução, incorporado pela Resolução do CFC nº. 1.111, de 29 de novembro de 2007, alicerça-se num pressuposto fundamental de que a ciência contábil é um corpo único e que todas as suas derivações ou especialidades devem estar ligadas a este corpo pela mesma espinha dorsal de valores e princípios fundamentais.

Conforme a introdução ao Apêndice II da Resolução nº. 750/93:

O ponto de partida para qualquer área do conhecimento humano deve ser sempre os princípios que a sustentam. Esses princípios espelham a ideologia de determinado sistema, seus postulados básicos e seus fins. Vale dizer, os princípios são eleitos como fundamentos e qualificações essenciais da ordem que institui.

Ao reafirmar a abrangência dos princípios de contabilidade e seus significados sob a perspectiva do setor público, o CFC buscou a uniformidade e objetividade no trato da informação de modo a melhorar o sistema de apoio a decisão. Restabeleceu-se, assim, a base teórica e os critérios fundamentais para a elaboração das demonstrações contábeis no setor público, de forma que registrem, oportuna e uniformemente, o resultado das operações orçamentárias e financeiras e as variações patrimoniais decorrentes delas ou não.

Por muito tempo alegou-se que a aplicação integral dos princípios de contabilidade no âmbito da administração pública requereria cautela, posto que, diferentemente do setor privado, que pode utilizar qualquer forma de registro que melhor

evidencie o patrimônio e suas variações, desde que não seja contrário à lei, o gestor público dependeria da estrita ou literal previsão legal do método ou procedimento de registro, para que este fosse adotado. Dessa forma, justificou-se por muito tempo que certos princípios não eram plenamente aplicáveis no âmbito da administração pública, porque não existia previsão legal para tanto.

No entanto, já algum tempo, estudiosos defendem a aplicação integral dos Princípios de Contabilidade na área pública, dentre eles pode-se destacar: Petri (1980, p. 106), que em sua dissertação intitulada “A Lei 4.320/64 e os Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos”, concluiu que os Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos<sup>2</sup>, são “igualmente válidos para a contabilidade pública”.

#### 2.6.1 Princípio da Entidade

O Princípio da Entidade, conforme seu enunciado, afirma a autonomia do Patrimônio e o reconhece como objeto da Contabilidade, destacando a sua individualidade, num universo de Patrimônios existentes, independentemente de quem tenha direitos sobre ele, seja pessoa física ou jurídica, pública ou privada, com ou sem fins econômicos. Desta forma, o Patrimônio de uma entidade não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição. (CFC, 2008-D, p. 12)

Na perspectiva do setor público, o Princípio da Entidade se afirma através da autonomia e da responsabilização do patrimônio pertencente ao ente público. Neste âmbito, é bem mais evidente a importância da efetivação do princípio, uma vez que o patrimônio da entidade pertence a uma coletividade e o seu gestor ou responsável é apenas um preposto, que recebe uma delegação provisória para gerir este patrimônio público autônomo, com o objetivo de atingir a finalidade social que lhe foi atribuída, e assume o dever de prestar contas de seus atos de gestão.

O Patrimônio Público deve ser entendido, conforme a NBC T – 16.1, como:

---

<sup>2</sup> A partir da Resolução n.º 530/81 do CFC, esta terminologia foi alterada para Princípios Fundamentais de Contabilidade – PFCs;

o conjunto de direitos e bens, tangíveis ou intangíveis, onerados ou não, adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelas entidades do setor público, que seja portador ou represente um fluxo de benefícios, presente ou futuro, inerente à prestação de serviços públicos ou à exploração econômica por entidades do setor público e suas obrigações. (CFC, 2008-E, p. 5)

Neste conceito estariam contemplados, também, as ruas e logradouros públicos que embora não sejam conversíveis financeiramente, recebem investimentos e geram benefícios sociais diretos e indiretos à sociedade.

Quanto à autonomia patrimonial, conforme o CFC (2008-D, p. 4), significa que o patrimônio ou parcelas dele deve cumprir um determinado objetivo ou finalidade social, previamente pactuado. Por exemplo, as reservas de petróleo do pré-sal podem ser destinadas por lei para a formação de um Fundo Soberano, que financiaria investimentos em educação e saúde.

Finalmente, sem a responsabilização do gestor ou responsável pelo patrimônio público, que consiste na obrigação de prestar contas e disponibilizar informações acerca da utilização dos recursos humanos, materiais, tecnológicos e financeiros que compõem o patrimônio, o princípio da entidade não estará plenamente contemplado.

#### 2.6.2 Princípio da Continuidade

Princípio da Continuidade, de acordo com o artigo 5º da Resolução CFC nº. 750/93, preocupa-se com a estimativa de vida definida ou provável da entidade, que pode ter repercussão na classificação e avaliação das mutações quantitativas e qualitativas do patrimônio. O valor econômico dos ativos ou vencimento dos passivos será influenciado pela continuidade e, principalmente, pela descontinuidade da entidade, quando prevista ou previsível.

Sob a perspectiva do Setor Público, segundo CFC (2008-D, p. 4), a continuidade da entidade está vinculada ao estrito cumprimento da destinação social do seu patrimônio, ou seja, a continuidade da entidade, formalmente constituída ou não, se dá enquanto perdurar sua finalidade. Entenda-se como entidade não formalmente constituída a alocação de recursos

para programas com duração continuada, como por exemplo: Programa de erradicação do analfabetismo ou um contrato de gestão.

### 2.6.3 Princípio da Oportunidade

O enunciado do Princípio da Oportunidade informa que a contabilidade deve registrar tempestivamente e integralmente as variações sofridas pelo patrimônio de uma entidade, significando que os registros contábeis devem ser efetivados no momento da ocorrência dos fatos e representar fidedignamente a repercussão do seu impacto no patrimônio, que é o objeto da contabilidade, independentemente das causas que as originaram.

O apêndice I da Resolução CFC nº. 750/93, que trata dos princípios fundamentais de contabilidade, aborda a aplicação deste princípio, conforme se constata na transcrição a seguir:

O Princípio da Oportunidade é a base indispensável à fidedignidade das informações sobre o patrimônio da Entidade, relativas a um determinado período e com o emprego de quaisquer procedimentos técnicos. É o fundamento daquilo que muitos sistemas de normas denominam de “representação fiel” pela informação ou seja, que esta espelhe com precisão e objetividade as transações e eventos a que concerne. Tal tributo é, outrossim, exigível em qualquer circunstância, a começar sempre nos registros contábeis, embora as normas tendem a enfatizá-lo nas demonstrações contábeis (CFC, 1993).

Quanto à interpretação sob a perspectiva do setor público, o CFC (2008-D, p. 5) esclarece que 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”. Destaca, ainda, que esta integridade e fidedignidade devem ser buscadas “independentemente do cumprimento das formalidades legais para sua ocorrência, visando ao completo atendimento da essência sobre a forma.

A contabilidade aplicada ao setor público no Brasil surgiu e desenvolveu-se com foco no sistema orçamentário e financeiro. Nestas áreas, as leis e normas infra-legais explicitaram o que deveria ser registrado e detalharam os métodos e procedimentos a serem aplicados, bem como a estrutura dos demonstrativos contábeis.

No entanto, quanto ao registro das mutações do patrimônio público e a necessidade de evidenciá-los, respeitando o princípio da oportunidade, os dispositivos legais

foram pouco esclarecedores ou mal interpretados. Como por exemplo, quando a Lei nº. 4.320/1964, no seu artigo 60, determina que é vedada a realização de despesa sem prévio empenho, está se referindo à restrição de um registro no sistema orçamentário. No entanto, se o gestor insiste em realizar a despesa, gerando para o erário uma obrigação de pagamento e alterando a situação patrimonial da entidade, tal fato deve ser registrado no sistema patrimonial, sem prejuízo das sanções administrativas, civis ou penais que estará sujeito o responsável pela infração legal.

Esta afirmação está baseada numa interpretação dos artigos 83 a 89 da mesma lei, à luz do princípio da oportunidade, e em especial ao artigo 100, que preceitua *in verbis*:

As alterações da situação líquida patrimonial, que abrangem os resultados da execução orçamentária, **bem como as variações independentes dessa execução** e as superveniências e insubsistências ativas e passivas, constituirão elementos da conta patrimonial (BRASIL, 1964) (**grifo nosso**).

Outros exemplos que denotam negligência ao princípio da oportunidade são: ausência de registro das obrigações previdenciárias que deveriam, mas não são efetivamente recolhidas; e ausência de registro das confissões de dívida existentes ou reconhecimento de passivos, independente da execução orçamentária.

A efetivação do princípio da oportunidade será um dos maiores desafios para que a contabilidade aplicada ao setor público no Brasil alcance a tão almejada convergência aos padrões internacionais de contabilidade e possa propiciar maior transparência para a gestão do patrimônio público e a responsabilização dos seus gestores.

Apesar de já está implícito na legislação vigente, as normas, portarias e manuais da STN e CFC determinam a obrigação do registro tempestivo e integral das variações ocorridas no patrimônio público, para que gestores e profissionais da contabilidade não aleguem omissão legal para justificar a inobservância - não apenas deste - mas de todos os princípios de contabilidade.

#### 2.6.4 Princípio do Registro pelo Valor Original

O princípio do registro pelo valor original, conforme artigo 7º da Resolução CFC nº. 750/93, está preocupado em definir a forma para determinar o valor monetário para registro dos componentes do patrimônio de uma entidade, visando manter um padrão de

comparabilidade entre as avaliações patrimoniais de entidades distintas. Com isso, evita-se a utilização de critérios alternativos de avaliação, garante-se a comparabilidade dos dados, registros e demonstrações contábeis e, conseqüentemente, a qualidade e confiabilidade da informação gerada.

A aplicação do princípio, conforme seu enunciado, tem as seguintes conseqüências: a avaliação dos componentes patrimoniais deve ser feita com base nos valores de entrada, resultantes do consenso com os agentes externos ou da imposição destes; o pressuposto de que bens, direitos ou obrigações não poderão ter alterados seus valores intrínsecos, admitindo-se, tão-somente, sua decomposição em elementos e/ou sua agregação, parcial ou integral, a outros elementos patrimoniais; o valor original será mantido enquanto o componente permanecer como parte do patrimônio, inclusive quando da saída deste; os Princípios da Atualização Monetária e do Registro pelo Valor Original são compatíveis entre si e complementares, dado que o primeiro apenas atualiza e mantém atualizado o valor de entrada; e o uso da moeda do País constitui imperativo de homogeneização quantitativa dos mesmos.

Conforme item 2.4.3 do apêndice à resolução sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade, aprovado pela Resolução CFC nº. 774/94, o princípio em comento tem importante aplicação na área de custos, posto que orienta a avaliação das variações que ocorrem no ciclo operacional das entidades, onde não existe criação, mas redistribuição de valores originais.

Na perspectiva do setor público, segundo o item 1.4.1 do Apêndice II da Resolução CFC nº 750/93, interpreta-se como valor monetário atribuído aos itens do ativo ou passivo que decorrem do consenso de mensuração com agentes internos ou externos que traduza, com razoabilidade, a evidenciação dos atos e dos fatos administrativos que afetam o patrimônio público, não se confundindo com o custo histórico.

Valor Original não se confunde com o custo histórico, que é apenas um dos métodos de mensuração dos valores de entrada, a exemplo do custo histórico corrigido e custo corrente. Como métodos de apuração dos valores de saída têm-se: valor de liquidação, valor de realização, valor presente do fluxo de benefício do ativo e valor justo.

A Lei nº. 4.320/1964, no artigo 106, explicita a aplicabilidade desse princípio quando ao tratar da avaliação dos elementos patrimoniais, determina que:

- a. os débitos e créditos (obrigações e direitos), bem como os títulos de renda, devem ser avaliados pelo seu valor nominal, feita a conversão, quando em moeda estrangeira, à taxa de câmbio vigente na data do balanço;
- b. os bens móveis e imóveis pelo valor de aquisição ou pelo custo de produção ou de construção; e
- c. os bens de almoxarifado, pelo preço médio ponderado das compras.

A NBC T 16.10, aprovada pela Resolução CFC nº. 1.137/08, de 21 de novembro de 2008, estabeleceu critérios e procedimentos para a avaliação e a mensuração de ativos e passivos integrantes do patrimônio de entidades do setor público e incorporou significativos avanços para a aplicabilidade integral deste princípio no âmbito da contabilidade aplicada ao setor público.

Dentre os métodos de avaliação ou mensuração recomendados pela supracitada norma, que representam inovações importantes das práticas vigentes, destacam-se: redução ao valor recuperável (*impairment*<sup>3</sup>); valor de mercado ou valor justo (*fair value*<sup>4</sup>).

#### 2.6.5 Princípio da Atualização Monetária

O princípio da atualização monetária, de acordo com interpretação do CFC, tem por objetivo esclarecer que a expressão formal dos valores dos componentes patrimoniais deve ser ajustada de acordo com a variação do poder aquisitivo da moeda nacional. Embora a moeda seja aceita universalmente como medida de valor, não é uma unidade constante em termos de valor aquisitivo, portanto, para que o patrimônio possa manter os valores das transações originais, deve ser atualizado monetariamente.

Destaque-se que o referido princípio deverá ser incorporado ao Princípio do Valor Original, seguindo a tendência da convergência às normas internacionais de contabilidade.

---

<sup>3</sup> *Impairment* ou Redução ao valor recuperável é o ajuste ao valor de mercado ou de consenso entre as partes para bens do ativo, quando esse for inferior ao valor líquido contábil. CFC (Res. 1,137/2008, NBC T 16.10, p. 3)

<sup>4</sup> *Fair value* ou Valor de mercado ou valor justo é o valor pelo qual um ativo pode ser intercambiado ou um passivo pode ser liquidado entre partes interessadas que atuam em condições independentes e isentas ou conhecedoras do mercado. CFC (Res. 1,137/2008, NBC T 16.10, p. 3)

A atualização monetária deve ser realizada através da aplicação de mecanismos de indexação que reflitam a variação do poder aquisitivo da moeda, apontada por um índice geral de preço que tenha reconhecimento nacional e que se aplique a todas as entidades indistintamente.

Quanto à aplicação deste princípio no âmbito do setor público, o apêndice II da Resolução CFC nº 750/93 apenas afirma que se submete, assim como o setor privado, às condições da Resolução CFC nº 900/01, quais sejam:

- a. A aplicação do “Princípio da Atualização Monetária” é compulsória quando a inflação acumulada no triênio for de 100% ou mais;
- b. A inflação acumulada será calculada com base no Índice Geral de Preços do Mercado (IGPM), apurado mensalmente pela Fundação Getúlio Vargas, por sua aceitação geral e reconhecimento por organismos nacionais e internacionais;
- c. Deverá ser amplamente divulgada nas notas explicativas às demonstrações contábeis; e
- d. Somente poderá ocorrer em demonstrações contábeis de natureza complementar às demonstrações de natureza corrente, derivadas da escrituração contábil regular, devendo ser evidenciada nas respectivas notas explicativas, incluindo a indicação da taxa inflacionária empregada.

O Princípio da Atualização Monetária deve ser interpretado e aplicado em conjunto com o Princípio do Registro pelo Valor Original, posto que são complementares, conforme abordado no item anterior.

#### 2.6.6 Princípio da Competência

O princípio da competência, na visão do CFC, está relacionado com a apuração do resultado do período e com o momento de reconhecimento das alterações quantitativas do patrimônio. Nas entidades com fins lucrativos a apuração do resultado, lucro ou prejuízo, está baseada na relação de causa e efeito na confrontação entre despesas e receitas. Nas entidades sem fins lucrativos ou do setor público, estas confrontações ocorrem entre as variações ativas e passivas do patrimônio público que afetam a situação patrimonial líquida.

Conforme o enunciado do Princípio da Competência, “As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.” (CFC, 2008-D, p. 14)

A competência informa o momento de reconhecimento das receitas e despesas com foco no princípio da oportunidade, respeitando a correlação entre as alterações no ativo e passivo e a repercussão no patrimônio líquido.

O § 3º do artigo 9º da Resolução CFC nº 750/93, considera realizada a receita: nas transações com terceiros, quando estes efetuarem o pagamento ou assumirem compromisso firme de efetivá-lo, quer pela investidura na propriedade de bens anteriormente pertencentes à entidade, quer pela fruição de serviços por esta prestados; quando da extinção, parcial ou total, de um passivo, qualquer que seja o motivo, sem o desaparecimento concomitante de um ativo de valor igual ou maior; pela geração natural de novos ativos independentemente da intervenção de terceiros; ou no recebimento efetivo de doações e subvenções.

As despesas, de acordo com o § 4º do mesmo artigo, estão incorridas: quando deixar de existir o correspondente valor ativo, por transferência de sua propriedade para terceiro; pela diminuição ou extinção do valor econômico de um ativo; ou pelo surgimento de um passivo, sem o correspondente ativo.

Na perspectiva do setor público, o CFC recomenda sua aplicação integral, indicando que 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.

A aplicação do princípio da competência, a partir desta perspectiva que trata a receita e despesa sob o enfoque patrimonial, será tratada com mais profundidade no item referente ao regime contábil.

Ruppel (2001, p. 62, apud MOURA, 2003), destaca que:

O Regime de Competência é considerado o melhor método no reconhecimento das receitas e despesas, tanto para as entidades do setor público como para as governamentais, tendo em vista que esse método proporciona melhor visualização da posição econômica e financeira das entidades.

O mesmo autor recomenda o uso adequado ou integral do princípio da competência, sob o argumento de que é superior aos demais métodos porque o resultado está

baseado no momento em que as transações e eventos ocorrem, independentemente de pagamento ou do recebimento, evidenciando com neutralidade, oportunidade, perfeição e comparabilidade a relevância dos fatos modificativos do patrimônio.

#### 2.6.7 Princípio da Prudência

Conforme seu enunciado, o princípio da prudência recomenda a adoção do menor valor para os componentes do ativo e do maior para os do passivo, sempre que se apresentem alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o patrimônio líquido. (CFC, 2008-D, p. 15)

Trata-se de um conservadorismo salutar que em situações igualmente aceitáveis pelos demais princípios de contabilidade, deve-se optar pela alternativa que resultar no menor valor para o patrimônio líquido. Assim, evita-se situações que possam apresentar super ou subvalorização do patrimônio da entidade.

Na perspectivas do setor público não existe diferença interpretativa ou variação na sua aplicabilidade, mas merece destaque o que alerta o apêndice II da Resolução CFC nº. 750/93, *in verbis*:

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.

Embora não exista restrição legal à utilização desse princípio pela administração pública, algumas práticas de reconhecimentos de variações negativas ou positivas do patrimônio público, determinadas ou não por lei, podem não obedecer a esse preceito. Por exemplo, quando a contabilidade não registra os passivos contingentes, as provisões para devedores duvidosos, provisão para férias, décimo terceiro, as depreciações e outros itens que podem alterar a situação líquida patrimonial.

### **3 SISTEMAS DE INFORMAÇÕES E PLANO DE CONTAS**

Nesta seção discorre-se sobre o sistema de informações contábeis e seus subsistemas, abordando seus elementos de controle, componentes e estrutura de funcionamento, posto que essencial para e o entendimento dos conceitos e teorias das contas e dos Planos de Contas, com vistas à efetivação dos objetivos da ciência contábil

Apresenta-se, em seguida, os conceitos e a teoria geral sobre Plano de Contas, enfatizando seu valor informativo, abrangência, finalidade e objetivos. Trata-se, também, das características, função e funcionamento das contas e do Plano de Contas, detalhando a organização dos sistemas de contas. Aborda-se, também, a teoria, origem, aplicação e especificidades dos planos de contas no âmbito do setor público, bem como das Demonstrações Contábeis, uma vez que estas são produzidas a partir da utilização do Plano de Contas.

A seção encerra-se com um relato sobre a atuação do CFC, no intuito de regulamentar e fomentar a utilização, nos sistemas de informações contábeis das entidades do setor público, de plano de contas compatíveis com as melhores práticas contábeis.

#### **3.1 Sistema de Informação Contábil do Setor Público**

A compreensão do Sistema de Informação Contábil é fundamental para a efetivação e desenvolvimento da contabilidade enquanto ciência social aplicada, seja no âmbito do setor público ou privado.

Sistema de informação, segundo Riccio (1989, p. 11), baseado no “Enfoque Sistêmico” de Churchman, “é um conjunto de subsistemas que atuam coordenadamente para, com o seu produto, permitirem às organizações o cumprimento de seus objetivos principais”, indica um caminho de como identificar ou qualificar um sistema de informação.

Segundo o enfoque utilizado pelo autor, para melhor compreensão do sistema de informação contábil é necessário conhecer seus objetivos totais, ambiente, recursos humanos e tecnológicos, componentes ou subsistemas, atividades, finalidades, medidas de rendimento e a forma como é administrado.

Para Magalhães e Lunkes (2000, p. 20) “sistema pode ser entendido como entidade de mais de um componente (subsistemas), os quais se integram para chegar a um objetivo comum”. Defendem os autores supracitados que a estrutura sistêmica pode ser definida como um conjunto de elementos agrupados nas seguintes classes: “elementos de controle, de transformação e de informação.”

Os elementos de controle do sistema de informação contábil seriam: gerar informações, como objetivo; planejamento e políticas contábeis, como meios; e os princípios fundamentais de contabilidade, como padrões. Os elementos de transformação estariam relacionados com a classificação, armazenamento e tratamento dos dados para a tomada de decisão e se subdividiriam em: operações de processamento de dados e decisões operativas.

Ainda conforme Riccio (1989, p. 39), os componentes ou subsistemas do sistema de informações contábeis estão relacionados com as classes ou ciclos de operações que repercutem nas partes que compõem o patrimônio, considerando a relevância que representa o tratamento contábil específico de suas transações para o atingimento dos objetivos da contabilidade, enquanto “instrumento de Controle e Avaliação a serviço da empresa”.

Machado (2005, p. 41) defende que “os componentes do sistema de informações contábeis gerenciais para o setor público são o subsistema de contabilidade governamental, o subsistema de orçamento público, o subsistema de processamento de dados e o subsistema de custos”.

Esta estrutura, conforme Machado (2005, p. 42), considera os dados e as informações do ambiente interno da organização e tem por objetivo o suporte à tomada de decisões gerenciais. No entanto, embora tenha o grande mérito de evidenciar a necessidade de um subsistema de custos, sua classificação difere do que defendem os estudos mais recentes e as normas emanadas do CFC, porque considera que registrar ou processar atos ou fatos nos subsistemas de orçamento e custos não são atribuições originárias de um sistema geral de informações contábeis.

Alguns autores utilizam a denominação Sistema de Contas ou Sistema Contábil, ao tratar do sistema e subsistemas de informações da contabilidade aplicada ao setor público. Carvalho (2005, p. 270), referindo-se ao “sistema de contas”, informa que:

Os registros dos lançamentos na contabilidade pública são efetuados em quatro grandes sistemas, independentes entre si, ou seja, cada lançamento será efetuado em um sistema separado. Essa sistemática facilita a elaboração dos demonstrativos contábeis exigidos por lei.

Araújo e Arruda (2004, p. 66) conceituam o “sistema de contas” como:

[...] o conjunto de contas que registram as transações com características comuns a determinados atos da administração pública. O Sistema de Contas no âmbito governamental compreende o sistema orçamentário, financeiro, patrimonial e de compensação que, apesar de estarem intimamente relacionados, não podem ter uma partida do registro em um sistema e a contrapartida em outro.

Araújo e Arruda não relacionaram o subsistema de custos, o que denota descuido ou desatualização em relação à legislação vigente e as melhores práticas contábeis recomendadas. Embora a existência ou efetivação do subsistema de custos ainda seja incipiente na maioria das entidades do setor público, a realidade está mudando de forma acelerada, principalmente depois da Lei de Responsabilidade Fiscal, que através do seu artigo 50, §3, passou a exigir que a administração pública mantenha sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial (BRASIL, 2000)

Conforme Silva (2004, p. 296), os fenômenos passíveis de registro estão relacionados com as modificações na composição qualitativa e quantitativa do patrimônio público, advindas de fontes internas e externas, que resultam em uma contabilidade interna ou patrimonial e uma contabilidade externa ou financeira. A partir desta perspectiva, alega que a contabilidade governamental, quanto à estrutura do sistema de contas, adota o sistema duplo de contabilização, que consiste na segregação entre a contabilidade financeira e a patrimonial, tendo em vista as exigências dos usuários das informações contábeis.

Mota (2009, p. 331) informa que a partir da Resolução CFC nº 1.129/2008, a denominação “sistemas de contas” foi substituída pela expressão “subsistema de contas” e demonstra que a legislação federal evidencia os sistemas orçamentário, financeiro, patrimonial e de compensação.

O texto da Lei nº 4.320/62 está organizado de modo a destacar claramente os sistemas de contas. As orientações para a Contabilidade Orçamentária (sistema orçamentário) e para a Contabilidade Financeira (sistema financeiro) estão estabelecidas nos artigos 90 e 93, enquanto às regras referentes à Contabilidade Patrimonial (sistema patrimonial) encontram-se nos artigos 94 a 100. No artigo 87, a Lei nº 4.320/64, disciplina o sistema de compensação. Além disso, no artigo 89, ela determina de modo bem evidente a necessidade de evidenciação dos **“fatos ligados à administração Orçamentária, financeira, patrimonial e industrial”** (grifo nosso).

Na verdade, a resolução do CFC adotou as denominações sistema contábil ou sistema de informação contábil e subsistema de informações, quando tratou da estrutura do sistema contábil, no item 11 transcrito a seguir:

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público é organizada na forma de sistema de informações, cujos subsistemas, conquanto possam oferecer produtos diferentes em razão da respectiva especificidade, convergem para o produto final, que é a informação sobre o patrimônio público (CFC, 2008-F, p.4).

O significado desta alteração semântica teve como objetivo evidenciar a unidade da estrutura de informações utilizadas pela contabilidade e que seus componentes ou partes devem estar integrados, para que possam ser úteis à administração, não apenas na elaboração de balanços, mas também, na avaliação dos resultados da gestão e mensuração dos riscos e contingências.

Conforme NBC T 16.2, o sistema contábil da contabilidade aplicada ao setor público:

[...] representa a estrutura de informações sobre identificação, mensuração, avaliação, registro, controle e evidenciação dos atos e dos fatos da gestão do patrimônio público, com o objetivo de orientar e suprir o processo de decisão, a prestação de contas e a instrumentalização do controle social. (CFC, 2008-F, p.4)

Quanto à sua estrutura ou organização, ainda segundo CFC (2008-F), a resolução supracitada apresenta os seguintes subsistemas de informações:

- (a) Orçamentário – registra, processa e evidencia os atos e os fatos relacionados ao planejamento e à execução orçamentária;

- (c) Patrimonial – registra, processa e evidencia os fatos financeiros e não financeiros relacionados com as variações qualitativas e quantitativas do patrimônio público;
- (d) Custos – registra, processa e evidencia os custos dos bens e serviços, produzidos e ofertados à sociedade pela entidade pública;
- (e) Compensação – registra, processa e evidencia os atos de gestão cujos efeitos possam produzir modificações no patrimônio da entidade do setor público, bem como aqueles com funções específicas de controle.

Os subsistemas de informações contábeis definidos pela NBC T 16.2 serão abordados com maior detalhamento nas seções seguintes.

### 3.1.1 Subsistema Orçamentário

Inquestionavelmente, de todos os subsistemas do sistema contábil o orçamentário foi o mais desenvolvido, explorado e estudado. A razão está na ênfase que se deu ao orçamento em todas as normas de finanças públicas que foram editadas até hoje.

Muitos livros sobre contabilidade pública, governamental ou aplicada ao setor público, editados até os dias atuais, iniciam abordando o tema orçamento público, totalmente dissociado da contabilidade. Infelizmente, a interpretação de que os registros, processamento e evidenciação dos atos e fatos relacionados com o planejamento e a execução orçamentária não estariam sob a tutela da ciência contábil ou não seriam parte do sistema de informações contábeis, foi extraída e consolidada a partir das normas de finanças públicas, notadamente da Lei Federal nº 4.320/64.

Para Slomski (2006, p. 36), que considera a contabilidade pública essencialmente uma contabilidade orçamentária, o “sistema orçamentário” deve “[...] evidenciar, em seus registros, o montante dos créditos orçamentários vigentes, a despesa orçamentária empenhada e a despesa orçamentária realizada, à conta dos créditos orçamentários, e, ainda, as dotações orçamentárias disponíveis”.

Seu foco está voltado para o resultado orçamentário, que a partir do confronto entre as receitas e despesas orçamentárias, pode ser: resultado nulo; superávit orçamentário; e

déficit orçamentário. Na visão do autor, o melhor resultado é o nulo, pois “tudo o que foi previsto foi arrecadado e tudo o que foi definido como projetos e atividades foi totalmente executado no exercício financeiro”.

Segundo Castro e Garcia (2004, p. 224), “o sistema orçamentário representa uma forma de controle dos estágios do orçamento em suas diversas fases, utilizando contas específicas para possibilitar a elaboração do Balanço Orçamentário.”

Conforme Araújo e Arruda (2004, p. 66), sistema orçamentário é:

[...] o sistema onde se registra a receita prevista e as autorizações legais de despesas constantes da Lei Orçamentária Anual e dos créditos Adicionais, demonstrando a receita prevista com a arrecadada. O orçamento e suas alterações, assim como os fatos administrativos mensuráveis em moeda e relacionados com as receitas e as despesas orçamentárias, provocam variações neste sistema.

O subsistema orçamentário subsidia a elaboração, execução e acompanhamento da Lei Orçamentária Anual, que é o principal instrumento da gestão pública. O planejamento, autorização, execução e controle das receitas e despesas orçamentárias estão submetidos às leis orçamentárias, que além do orçamento anual contemplam o plano plurianual e diretrizes orçamentárias. Na verdade, estas outras normas são preparatórias ou norteadoras da lei orçamentária anual e complementam as informações necessárias ao processo de gestão orçamentária.

Conforme Mota (2009, p. 345), esse subsistema tem o controle como função principal e subsidia os subsistemas financeiro e patrimonial, no aspecto relativo à execução orçamentária, com características típicas das contas do subsistema de compensação. A abordagem é importante porque demonstra a necessidade de integração dos subsistemas.

Mota (2009, p. 346), informa que:

Dado que a Contabilidade Pública é por essência uma contabilidade orçamentária, esse subsistema de contas, apesar de ser considerado acessório para fins contábeis, transforma-se numa fonte muito importante de informações gerenciais para a tomada de decisão no âmbito da gestão orçamentária, pois todo gestor público demanda continuamente informações acerca da disponibilidade orçamentária, de empenhos emitidos pendentes de liquidação, de empenhos liquidados pendentes de pagamento, de receitas previstas pendentes de arrecadação, de receitas arrecadadas pendentes de recolhimento, entre outras.

Tomando como exemplo o autor supracitado, que já incorporou em seu livro as novas terminologias e orientações das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público, verifica-se que o processo de aculturação da releitura da contabilidade aplicada ao setor público no Brasil, à luz dos princípios de contabilidade e a convergência às normas internacionais, ainda levará algum tempo, pois apesar de aceitar que o subsistema de informações orçamentárias seja parte do sistema contábil, ainda considera que a “Contabilidade Pública é por essência uma contabilidade orçamentária” (MOTA, 2009, p. 346).

A interpretação não deve ser esta, pois as normas brasileiras não estão diminuindo a importância da gestão orçamentária ao defender que os registros orçamentários, embora independentes, devem integrar-se a um sistema maior, que tem por objetivo consolidar informações confiáveis, tempestivas e úteis para todas as categorias de interessados, acerca do patrimônio público.

A questão é: a quem cabe coletar, processar, sistematizar e evidenciar estas informações que afetam o patrimônio, senão a contabilidade?

Não obstante, está claro nos fundamentos da contabilidade como ciência social aplicada, que as áreas, classes de operações ou subsistemas de informações mais desenvolvidos e objeto de maiores estudos serão aqueles que forem mais relevantes para o atingimento dos objetivos da contabilidade. No caso brasileiro, em função do recente processo de redemocratização, descentralização e participação social na gestão pública, o mais valorado ainda é o subsistema de informações orçamentárias.

### 3.1.2 Subsistema Patrimonial

Conforme conceitua a letra “c” do item 12 da NBC T 16.2 (CFC 2008-F), o subsistema patrimonial: “registra, processa e evidencia os fatos financeiros e não financeiros relacionados com as variações qualitativas e quantitativas do patrimônio público”. Portanto, o subsistema patrimonial evidencia a situação dinâmica e estática do patrimônio, englobando as contas do ativo e passivo e as variações ativas e passivas, subsidiando a administração com informações tais como:

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

A norma do CFC (2008-F) contemplava, também, o subsistema financeiro, no entanto, sua exclusão foi efetivada pela Resolução CFC nº 1.268, de 10 de dezembro de 2009, conforme CFC (2009), que incorporou o registro, processamento e evidenciação dos fatos financeiros ao subsistema patrimonial.

O CFC (2008-F) não detalhou os motivos que levaram a esta alteração, justificando apenas tratar-se de ajustes necessários para convergir os procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis no Brasil as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

Segundo SILVA (2010), a alteração visou corrigir uma tradição da Contabilidade Pública, provavelmente decorrente de limitações tecnológicas, que segregava em sistemas de escrituração distintos os elementos financeiros e não-financeiros do patrimônio. Conforme transcrição a seguir:

A tradição, que aliás é muito forte na Contabilidade Pública, estabeleceu ao longo do tempo que o patrimônio das entidades públicas era classificado em dois grandes grupos:

(a) Patrimônio Financeiro que compreendia o Ativo Financeiro e o Passivo Financeiro e

(b) Patrimônio Permanente que abrangia o Ativo Permanente e o Passivo Permanente.

Esses conceitos tradicionais levaram os percussores da Contabilidade Pública a decompor o Patrimônio Líquido em dois grandes campos: (a) o patrimônio líquido financeiro e (b) o patrimônio líquido permanente em que a situação líquida financeira ou do patrimônio financeiro correspondia à diferença entre o Ativo Financeiro e o Passivo Financeiro, enquanto a situação líquida permanente tratava da diferença entre o Ativo Permanente e o Passivo Permanente.

Neste sentido a situação líquida total ou global seria igual à soma algébrica das situações parciais, financeira e permanente, como a seguir:

Situação Líquida Total = (Situação Líquida Financeira) + (Situação Líquida Permanente).

Tudo leva a crer que os primeiros estudiosos da Contabilidade Pública, na falta de instrumentos tecnológicos mais sofisticados, precisavam de promover uma ação identificadora dos elementos patrimoniais em financeiros e não financeiros, tendo em vista a necessidade de informações a serem geradas por um sistema de escrituração, que na época, era manualizado.

O mesmo autor conclui que não localizou nas referências pesquisadas uma justificativa, embasada na ciência contábil, que fundamentasse esta separação:

Na bibliografia consultada por este blog não encontramos no referencial teórico qualquer justificativa para essa segregação do patrimônio em financeiro (sistema financeiro) e permanente (sistema patrimonial) vez que o patrimônio das instituições deve ser observado de modo uniforme, inclusive pelo princípio da entidade. (SILVA 2010)

CASTRO (2010, p. 137) defende que, a extinção do sistema financeiro “deve-se também à mudança de foco da Contabilidade Financeira (orçamentária) para Patrimonial”. Adverte, no entanto, que o fim do sistema financeiro vai aumentar a dificuldade de elaboração do Balanço Financeiro e da Demonstração do Fluxo de Caixa pelo método direto, por falta de registros contábeis específicos dos fatos financeiros.

A informação anteriormente registradas e evidenciadas por este subsistema não refletia a realidade do patrimônio e suas mutações, essencialmente porque:

- a) O resultado apresentado não considerava os fenômenos vinculados à apropriação de receitas pelo regime de competência, mas tão somente a orçamentária arrecadada;
- b) As despesas eram tratadas com a categorização econômica, sem distinção das que afetavam ou não o resultado, mas tentando ajustar os fatos permutativos da despesa orçamentária como mutações patrimoniais da receita e despesa;
- c) Várias despesas que ocorriam nos exercícios não eram reconhecidas, como a questão da depreciação, amortização e exaustão, além das provisões;
- d) Os bens de uso comum não eram contabilizados e apresentados no balanço patrimonial;
- e) As despesas realizadas sem autorização orçamentárias não eram reconhecidas ao resultado do exercício em que ocorriam, nem demonstradas como obrigações da entidade.

Destaque-se que a grande maioria de autores da área pública são omissos quanto a qualidade e análise das informações contábeis apresentadas nos demonstrativos, inclusive no Balanço Patrimonial, mas reconhecem a fragilidade e falta de atenção dos órgãos e entidades para com a evidenciação do patrimônio público.

### 3.1.3 Subsistema de Custos

A NBC T 16.2 (CFC 2008-F, item 12), esclarece que o subsistema de custos: “registra, processa e evidencia os custos dos bens e serviços, produzidos e ofertados à sociedade pela entidade pública”. Segunda a norma, o subsistema de custos deve ser integrado com os demais, para subsidiar a administração pública com informações 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, eficiência, eficácia e efetividade;
- (c) avaliação das metas estabelecidas pelo planejamento; e
- (d) avaliação dos riscos e das contingências. (CFC 2008-F, item 13)

Em relação ao subsistema de custos, embora muito se tenha avançado ao longo dos últimos anos, notadamente quanto à regulamentação ou exigência legislativa da implementação da contabilidade de custos em todas as entidades do setor público, ainda existe um longo caminho a percorrer até que se aprimorem e consolidem os modelos ou sistemas de apuração de custos existentes, para que se obtenha os benefícios esperados.

Parece inevitável que as dificuldades financeiras dos entes públicos exigem nova postura e nova abordagem nas técnicas de gestão dentro de uma perspectiva de eficiência integradora e de equidade entre os diversos períodos de governo. Para isto é essencial identificar as atividades que geram valor agregado e em consequência devem ser mantidas e, por outro lado, quais as que podem ser eliminadas e ainda monitorar de modo sistemático a origem dos desvios entre o previsto e o realizado, levando em conta que nem sempre tais desvios podem ser imputados à gestão de apenas um período.

O subsistema de custos pode resultar numa importante ferramenta de controle no desenvolvimento das atividades do governo, através da determinação dos desvios produzidos que devem ser analisados com a devida cautela, vez que não se pode esquecer que muitas

vezes os orçamentos são meras projeções de orçamentos anteriores, sem qualquer reavaliação dos programas de trabalho ocorrendo, então, o que se denomina de ineficiência planejada.

Entretanto, conforme CFC (2009-A, p. 48), a implantação de um subsistema de custos enfrentará alguns desafios que constituem forças restritivas instaladas secularmente no setor público, entre os quais podem ser relacionadas as seguintes:

- a) Desafio do sistema orçamentário que tem sido o preferido pelos órgãos de controle financeiro e de controle externo.
- b) Desafios do regime de caixa, cuja aplicação ao longo dos anos, levou os profissionais de contabilidade ao abandono dos conceitos de contabilidade e do patrimônio embora todos eles estejam na própria Lei nº 4.320/64;
- c) Desafio da alocação aos centros de custos, tendo em vista que a administração pública é organizada verticalmente por unidades orçamentárias e administrativas. O sistema de custos precisa que a administração pública seja observada como um processo no sentido horizontal (cadeia de valor).

#### 3.1.4 Subsistema de Compensação

O subsistema de compensação tem a função primordial de controlar os eventos: bens; direitos e obrigações potenciais, que não produzem, de imediato, variação qualitativa ou quantitativa no patrimônio, mas que tenham alguma possibilidade de alterá-lo no futuro.

Em relação ao subsistema de compensação, pode-se afirmar, que o mesmo já é utilizado de forma bem arraigada na administração pública, tanto para efeito gerencial e de controle, como para contabilizar o orçamento e sua execução.

Outra peculiaridade da experiência brasileira é a utilização do referido sistema para controle de todos os atos potenciais da administração pública, prática consolidada a partir da utilização do Sistema Integrado de Administração Financeira SIAFI pela União, possibilitando, inclusive sua aplicação para controle da programação financeira da União.

Como forma de melhorar a informação contábil, a NBC T 16.2 (CFC 2008-F, item 12), informa que o subsistema de compensação: *“registra, processa e evidencia os atos*

*de gestão cujos efeitos possam produzir modificações no patrimônio da entidade do setor público, bem como aqueles com funções específicas de controle”.* A definição contida na referida norma, impõe que deve ser registrados todos os atos que possam vir a afetar o patrimônio público.

Embora não exista um demonstrativo específico para o sistema de compensação, as suas contas caracterizam-se por serem acessórias às dos subsistemas financeiro e patrimonial, complementando ou subsidiando os registros contábeis que serão evidenciados nos seus respectivos demonstrativos. Destaque-se que, os atos potenciais relevantes, que foram registrados no subsistema de compensação, devem ser evidenciados nas notas explicativas, conforme previstas na NBC T 16.6 (CFC 2008-J, itens 39 a 41):

#### NOTAS EXPLICATIVAS

39. As notas explicativas são parte integrante das demonstrações contábeis.

40. As informações contidas nas notas explicativas devem ser relevantes, complementares ou suplementares àquelas não suficientemente evidenciadas ou não constantes nas demonstrações contábeis.

41. As notas explicativas incluem os critérios utilizados na elaboração das demonstrações contábeis, as 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.

Destaque-se que a Lei nº 4.320/64 (BRASIL, 1964), nos seus artigos 87 e 105, inciso VI e § 5º, já determinava que deve haver controle contábil dos direitos e obrigações decorrentes de ajustes ou contratos firmados pela administração pública e que nas contas de compensação seriam registrados os bens, valores, obrigações e situações decorrentes destes atos administrativos, desde que houvesse a possibilidade de afetar o patrimônio e não estivessem integrandos outras contas do ativo ou passivo da entidade.

### **3.2 Teoria Geral de Plano de Contas**

O Manual de Contabilidade da Fipecafi (2007, p. 19), ao abordar as necessidades de informação e apresentar um modelo de plano de contas para entidades do setor privado, regidas pela legislação societária, destaca que “a elaboração de um bom Plano de Contas é fundamental no sentido de utilizar todo o potencial da contabilidade em seu valor informativo

para os inúmeros usuários”. Orienta, ainda, para o melhor aproveitamento da capacidade informativa da contabilidade, que o sistema contábil deve contemplar um plano de contas:

[...] comentado contemplando cada conta, seu funcionamento, documentos de origem, conciliação, registros de operações típicas, além da nomenclatura, codificação e outros. Tal plano também é conhecido como Manual de Contas quando contém critérios de avaliação de cada conta, contrapartidas, explicações gerais de uso etc (FIPECAFI, 2007, p. 22).

A contabilidade atende diversos usuários, com necessidades de informações diversas, o que demanda dos sistemas de informações contábeis a geração de relatórios gerenciais e demonstrativos contábeis bem variados. Para que as informações possam ser registradas e evidenciadas da melhor forma possível, permitindo tomadas de decisão mais ágeis e eficazes por parte dos usuários, é fundamental que o elenco de contas esteja bem definido e abrangente.

Para Sá (1998, p. 22), um plano de contas é

[...] uma peça na técnica contábil que estabelece previamente a conduta a ser adotada na escrituração, através da exposição das contas em seus títulos, funções. Funcionamento, grupamentos, análises, derivações, dilatações e reduções.  
É um conjunto de normas e intitulação de contas, previamente estabelecido, destinado a orientar os trabalhos da escrituração contábil.

O conceito formulado por Sá é importante para a compreensão da diferença entre um elenco de contas e o plano de contas. O elenco é apenas a parte estrutural do plano, que ainda precisará conter o conceito, função, funcionamento e relações de cada uma das contas que compõem o elenco. Estas especificações é que definem o padrão de conduta que será adotado na escrituração contábil e determina como devem ser processadas as análises e evidenciações nos sistemas de informações contábeis.

Das finalidades e objetivos de um plano de contas, elencados pelo autor destacam-se: indicar critérios de avaliação; apresentar título, classificação e função das contas; explicar o funcionamento e prevê as derivações das contas; apontar a relação entre os grupos ou mesmo entre as contas; e regular seus registros.

Segundo Marion (2006, p. 167), um plano de contas “é o agrupamento ordenado de todas as contas que serão utilizadas pela Contabilidade dentro de determinada empresa. Portanto, o elenco de contas considerado é indispensável para os registros de todos os fatos

contábeis”. O autor refere-se ao plano de contas, também, como “um resumo das demonstrações estudadas e uma ponte importante para a contabilização”. O que não parece ser a definição mais correta, tendo em vista que as demonstrações contábeis são resultantes do processamento das informações no sistema contábil, que se utiliza do plano de contas para o armazenamento e organização das informações. Também, num sentido figurado, não seria a ponte ou via condutora do processo de contabilização, mas talvez, a estrutura que organiza e guarda os veículos (as contas) condutores da informação que será utilizada no processo de contabilização.

Ferrari (2005, p. 180) conceitua o plano de contas como:

[...] o conjunto composto pela relação ordenada e codificada das contas utilizadas pela entidade, bem como de todas as normas e procedimentos adotados pelo seu sistema contábil, objetivando servir como guia e meio de padronização, a fim de facilitar a análise e elaboração dos registros e demonstrações contábeis.

O ordenamento e codificação das contas são fundamentais para que os sistemas de informações contábeis possam estruturar-se e realizar o processamento e evidenciação das informações. O maior ou menor grau de complexidade de um plano de contas está relacionado à complexidade das operações da entidade e o nível de exigência dos seus usuários.

### **3.3 Plano de Contas no Setor Público**

Andrade (2006, p. 208), ao tratar da contabilidade pública na gestão municipal, define que:

O plano de contas é o objeto responsável pela transparência dos lançamentos contábeis, já que o mesmo demonstra as contas contábeis de forma estruturada, obedecendo a Princípios Contábeis Geralmente Aceitos, e consegue com isso agrupar informações diversas, de acordo com a forma em que cada conta está sendo utilizada. Esse instrumento é livremente utilizado pela Contabilidade comercial, e na Contabilidade pública está atrelado ao que determina a lei, atualmente a Lei nº 4.320/64 e respectivas Portarias Ministeriais, que tratam de classificações e consolidação de balanço, e facilitam a compreensão do público interno e externo dos valores lançados em cada conta.

A transparência está intimamente relacionada com a facilidade de compreensão do público interno e externo e a comparabilidade das informações evidenciadas nas demonstrações contábeis. O autor destaca, com propriedade, que a estrutura e funções das

contas que compõem o plano devem respeitar os princípios de contabilidade, porque sem esta base não se poderia garantir a conformidade e validade das demonstrações contábeis.

Não procede, no entanto, a afirmação de que é livre a utilização do plano de contas na contabilidade comercial, posto que, embora não tendo uma estrutura e elenco de contas rígido, ele está condicionado aos princípios de contabilidade, às normas de contabilidade do CFC e à legislação societária, fiscal e trabalhista, de acordo com a área de atuação de cada empresa.

O plano de contas utilizado pelas entidades do setor público também está submetido aos mesmos princípios e normas da contabilidade e ao que determinam as normas de finanças públicas. Andrade (2006, p. 209) informa que:

Há, agora, a necessidade de adequar os planos de contas dos municípios aos moldes determinados pela legislação federal, com objetivo de consolidar todos os saldos ao balanço geral da União. Apesar da plena vigência da Lei Federal nº 4.320/64, a União e os Estados já adotaram planos de contas bem próximos dos conceitos da Contabilidade Privada, o que tem gerado desconfortos por ocasião de consolidação dos dados municipais aos estaduais e federais.

Segundo o entendimento do autor, é recomendável que os municípios adequem seus planos de contas ao modelo utilizado pelos órgãos do Governo Federal e pela maioria dos estados, para que se obtenha a padronização necessária para a consolidação das contas nacionais.

Para Nascimento e Cherman (2007, p. 129):

O Plano de Contas serve para padronizar os registros contábeis. No conceito de Contabilidade Geral, o Plano de Contas é uma ferramenta de que se utiliza o responsável pelo registro dos fatos contábeis para, em uma determinada relação de contas, identificá-las e registrá-las sob o “método das partidas dobradas”. As contas têm a função de gerar informações e/ou refletir, nos demonstrativos de saída do sistema de informações contábeis, a situação patrimonial relativa aos bens, direitos e obrigações.

Este conceito não descreve as principais características e finalidades do plano de contas, pois considera seu principal atributo a identificação e o registro das contas. Na verdade, como já foi dito, as contas são veículos ou meios para registrar, processar e evidenciar os atos e fatos que afetam o patrimônio da entidade.

Fortes (2006, p. 234), alerta que “para conhecer a contabilidade em qualquer um dos ramos onde a mesma se aplica, é necessário que se conheçam as suas particularidades, e isso só é possível com o estudo aprofundado do plano de contas”. Tal afirmativa se justifica porque o plano de contas contém as diretrizes técnicas que norteiam os usuários quanto à elaboração dos registros contábeis.

O CFC (Res. 1.132/2008, p. 4), através da NBC T 16.5, destaca que as entidades do setor público devem manter sistema de informação contábil baseado em plano de contas que compreenda:

- (a) a terminologia de todas as contas e sua adequada codificação, bem como a identificação do subsistema a que pertence, a natureza e o grau de desdobramento, possibilitando os registros de valores e a integração dos subsistemas;
- (b) a função atribuída a cada uma das contas;
- (c) o funcionamento das contas;
- (d) a utilização do método das partidas dobradas em todos os registros dos atos e dos fatos que afetam ou possam vir a afetar o patrimônio das entidades do setor público, de acordo com sua natureza orçamentária, financeira, patrimonial e de compensação nos respectivos subsistemas contábeis;
- (e) contas específicas que possibilitam a apuração de custos;
- (f) tabela de codificação de registros que identifique o tipo de transação, as contas envolvidas, a movimentação a débito e a crédito e os subsistemas utilizados.

Constata-se, a partir dos atributos elencados pelo CFC, que o plano de contas é a principal ferramenta ou técnica de trabalho do contador e tem um papel decisivo para a estruturação do sistema de informações contábeis. Um sistema de contabilidade que não esteja baseado num plano de contas que contemple, no mínimo, os atributos supracitados terá grande probabilidade de gerar registros ou informações contábeis sem as características exigidas pelos princípios e normas brasileiras e internacionais de contabilidade, inclusive, no que diz respeito às Demonstrações Contábeis.

### **3.4 Demonstrações Contábeis do Setor Público**

Nesta seção serão abordadas as teorias referentes aos Demonstrativos Contábeis do Setor Público, que compreendem: o Balanço Orçamentário; o Balanço Financeiro; o Balanço Patrimonial, a Demonstração das Variações Patrimoniais; a Demonstração do Fluxo de Caixa; e a Demonstração do Resultado Econômico.

### 3.4.1 Balanço Orçamentário

O Balanço Orçamentário, conforme definição contida nos arts. 101 e 102 da Lei nº 4.320/64 (BRASIL, 1964), representa um dos resultados a ser apurado pela administração pública demonstrando:

Art. 101. Os resultados gerais do exercício serão demonstrados no Balanço Orçamentário, no Balanço Financeiro, no Balanço Patrimonial, na Demonstração das Variações Patrimoniais, segundo os Anexos números 12, 13, 14 e 15 e os quadros demonstrativos constantes dos Anexos números 1, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 16 e 17.

Art. 102. O Balanço Orçamentário demonstrará as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas.

O referido demonstrativo também está previsto no inciso I, do artigo 52, da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF (BRASIL, 2000), de forma mais detalhada e com periodicidade de publicação bimestral, devendo ser publicado até trinta dias após o encerramento de cada bimestre.

Art. 52. O relatório a que se refere o § 3º do art. 165 da Constituição abrangerá todos os Poderes e o Ministério Público, será publicado até trinta dias após o encerramento de cada bimestre e composto de:

I - balanço orçamentário, que especificará, por categoria econômica, as:

- a) receitas por fonte, informando as realizadas e a realizar, bem como a previsão atualizada;
- b) despesas por grupo de natureza, discriminando a dotação para o exercício, a despesa liquidada e o saldo;

II - demonstrativos da execução das:

- a) receitas, por categoria econômica e fonte, especificando a previsão inicial, a previsão atualizada para o exercício, a receita realizada no bimestre, a realizada no exercício e a previsão a realizar;
- b) despesas, por categoria econômica e grupo de natureza da despesa, discriminando dotação inicial, dotação para o exercício, despesas empenhada e liquidada, no bimestre e no exercício;
- c) despesas, por função e subfunção.

§ 1º Os valores referentes ao refinanciamento da dívida mobiliária constarão destacadamente nas receitas de operações de crédito e nas despesas com amortização da dívida.

§ 2º O descumprimento do prazo previsto neste artigo sujeita o ente às sanções previstas no § 2º do art. 51.

Em sua estrutura, deve evidenciar as receitas e as despesas orçamentárias, por categoria econômica, confrontar o orçamento inicial e as suas alterações com a execução, demonstrar o resultado orçamentário e discriminar:

- a) as receitas por fonte (espécie); e
- b) as despesas por grupo de natureza.

Segundo a LRF, o Balanço Orçamentário apresentará as receitas, detalhadas por categoria econômica, origem e espécie (destacando as receitas intra-orçamentárias), especificando a previsão inicial, a previsão atualizada para o exercício, a receita realizada no bimestre atual, a realizada até o bimestre atual e o saldo a realizar. Demonstrará, também, as despesas, por categoria econômica e grupo de natureza da despesa (destacando as despesas intra-orçamentárias), discriminando a dotação inicial, os créditos adicionais, a dotação atualizada para o exercício, as despesas empenhadas no bimestre atual e até o bimestre atual, as despesas liquidadas no bimestre atual e até o bimestre atual, e o saldo a liquidar. Para permitir maior transparência por meio da apuração total e líquida das receitas e despesas, estas deverão ser apresentadas nesta demonstração segregadas em:

- a) receitas orçamentárias líquidas das intra-orçamentárias;
- b) receitas intra-orçamentárias;
- c) despesas orçamentárias líquidas das intra-orçamentárias; e
- d) despesas intra-orçamentárias.

O detalhamento das receitas e despesas intra-orçamentárias, quando existentes, deverá ser apresentado em uma das seguintes formas:

- a) em uma tabela no final do demonstrativo.
- b) caso não prejudique a transparência dos dados, logo abaixo da linha totalizadora das receitas e despesas intra-orçamentárias, no corpo do demonstrativo, contendo o mesmo nível de desdobramento das outras receitas e despesas orçamentárias.

Os valores referentes ao refinanciamento da dívida mobiliária e de outras dívidas deverão constar, destacadamente, nas receitas de operações de crédito internas e externas e, nesse mesmo nível de agregação, nas despesas com amortização da dívida de refinanciamento.

No nível de consolidação de balanços (3º nível – Espécie), as receitas deverão ser informadas pelos valores líquidos das respectivas deduções, tais como restituições, descontos, retificações, deduções para o FUNDEB, e repartições de receita entre os entes da Federação, quando registradas como dedução, conforme orientação do Manual de Receita Nacional.

O Balanço Orçamentário demonstra a execução orçamentária em um determinado exercício, apresentando um resultado positivo (superávit) ou negativo (déficit). No entanto, em função da utilização do superávit financeiro de exercícios anteriores, identificado no Balanço Patrimonial do exercício anterior ao de referência, para abertura de créditos adicionais, o Balanço Orçamentário poderá demonstrar uma situação distinta, quando considerados os saldos de exercícios anteriores que foram utilizados no exercício de referência.

Esse desequilíbrio aparente ocorre porque o superávit financeiro de exercícios anteriores, quando fonte de recursos para abertura de créditos adicionais, não pode ser demonstrado como parte dos itens do Balanço Orçamentário que integram o cálculo do resultado orçamentário. O superávit financeiro não é receita do exercício de referência, pois já o foi em exercício anterior, mas constitui disponibilidade para utilização no exercício de referência. Por outro lado, as despesas executadas à conta do superávit financeiro são despesas do exercício de referência, por força legal, visto que não foram empenhadas no exercício anterior.

Iniciada a execução do orçamento, quando há superávit financeiro de exercícios anteriores, tem-se um recurso disponível para abertura de créditos para as despesas não fixadas ou não totalmente contempladas pela Lei Orçamentária.

O Balanço Orçamentário proporciona ao usuário de suas informações a possibilidade de analisar o seu resultado, confrontando-o com o superávit financeiro de exercícios anteriores, pois apresenta a linha SALDOS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES.

O Balanço Orçamentário deverá conter notas explicativas, que são parte integrante do respectivo balanço, com informações relevantes, complementares ou suplementares àquelas não suficientemente evidenciadas ou não constantes do mesmo, devendo incluir: os critérios utilizados na elaboração do Balanço Orçamentário; as possíveis revisões e atualizações da receita; os critérios utilizados para abertura dos créditos adicionais e as respectivas fontes; despesas executadas por tipos de créditos; tipos de créditos adicionais abertos; a existência de contingenciamento do orçamento; os programas e a avaliação da sua execução ou as justificativas para não execução; montante da movimentação financeira (transferências financeiras recebidas e concedidas) relacionadas à execução do orçamento do

exercício; a avaliação da gestão orçamentária da entidade; e outros eventos não suficientemente evidenciados ou não constantes do Balanço Orçamentário

### 3.4.2 Balanço Financeiro

O Balanço Financeiro, elaborado a partir das contas do subsistema financeiro, tem a finalidade de servir de instrumento de prestação de contas da gestão financeira da Administração Pública. Demonstra o resultado financeiro do ano, pelo confronto entre os ingressos e dispêndios de natureza orçamentária e extra-orçamentária. O resultado também pode ser apurado por meio da comparação entre os saldos final e inicial das contas de disponibilidades.

O artigo 103 da Lei nº 4.320/64 (BRASIL, 1964), a seguir transcrito, estabelece a seguinte composição para o balanço financeiro:

O balanço financeiro demonstrará a receita e a despesa orçamentárias, bem como os recebimentos e pagamentos de natureza extra-orçamentária, conjugados com os saldos em espécie provenientes do exercício anterior e os que se transferem para o exercício seguinte.

É importante destacar que o parágrafo único do artigo supracitado, obriga que as despesas orçamentárias informadas no balanço sejam as empenhadas, como segue: “Parágrafo único. Os Restos a Pagar do exercício serão computados na receita extra-orçamentária para compensar sua inclusão na despesa orçamentária” (BRASIL 1964, art. 103).

Tomando por base as orientações do CFC (2008-J, p.6), o Balanço Financeiro é a demonstração que evidencia a movimentação financeira das entidades do setor público no período a que se refere, e discrimina: a receita orçamentária realizada por destinação de recurso; a despesa orçamentária executada por destinação de recurso e o montante não pago como parcela retificadora; os recebimentos e os pagamentos extra-orçamentários; as transferências ativas e passivas decorrentes, ou não, da execução orçamentária; o saldo inicial e o saldo final das disponibilidades.

A destinação de recursos orçamentários deve discriminar, no mínimo, as vinculações legais, tais como nas áreas de saúde, educação e previdência social.

Portanto, o Balanço Financeiro é um quadro com duas seções: Ingressos (Ingressos Orçamentários e Extra-Orçamentários) e Dispêndios (Dispêndios Orçamentários e Extra-Orçamentários), que se equilibram com a inclusão das disponibilidades do período anterior, na Seção dos Ingressos, e as disponibilidades para o período seguinte na Seção dos Dispêndios.

O resultado financeiro do exercício corresponde à diferença entre o somatório dos ingressos orçamentários com os extra-orçamentários e dos dispêndios, orçamentários com os extra-orçamentários. Se os ingressos forem maiores que os dispêndios, ocorrerá um superávit; caso contrário ocorrerá um déficit. Este resultado não deve ser entendido como superávit ou déficit financeiro do exercício, cuja apuração é obtida através do Balanço Patrimonial. O resultado financeiro do exercício pode ser também apurado pela diferença entre as disponibilidades para o exercício seguinte e as disponibilidades do exercício anterior.

As informações sobre o fluxo de recursos das disponibilidades são úteis para que os usuários possam tomar decisões que irão influenciar o fluxo de caixa da entidade. Possibilita, ainda, mensurar se o disponível é suficiente para pagar os bens e serviços adquiridos e contratados e ainda satisfazer os gastos de manutenção.

É importante mencionar que uma variação positiva na disponibilidade do período não significa, necessariamente, um bom desempenho da gestão financeira, pois pode ocorrer, por exemplo, mediante elevação do endividamento público ou alienação de bens. Da mesma forma, a variação negativa na disponibilidade do período não significa, necessariamente, em um mau desempenho, pois pode refletir uma redução no endividamento ou aumento de investimentos públicos. Portanto, a análise deve ser feita conjuntamente com o Balanço Patrimonial, considerando esses fatores mencionados e as demais variáveis orçamentárias e extra-orçamentárias.

### 3.4.3 Balanço Patrimonial

O Balanço Patrimonial tem como objetivo representar a posição estática do patrimônio de entidade em determinada data, e confrontá-la com a realidade apurada no período anterior. A sua estrutura é formada pelo ativo e passivo e a sua diferença, que gera um resultado positivo ou negativo, denominado Saldo Patrimonial ou Patrimônio Líquido.

Conforme determina o artigo 105 da Lei nº 4.320/64 (BRASIL 1964), o Balanço Patrimonial deve demonstrar:

- I - O Ativo Financeiro;
- II - O Ativo Permanente;
- III - O Passivo Financeiro;
- IV - O Passivo Permanente;
- V - O Saldo Patrimonial;
- VI - As Contas de Compensação.

O Ativo ou Passivo Financeiro compreende os créditos e valores realizáveis ou dívidas fundadas e outras, respectivamente, que ocorreram independente de autorização orçamentária. Os itens do Ativo e Passivo dependem de autorização legislativa serão evidenciados como Permanentes. Os demais bens, valores, obrigações e situações não compreendidas nas categorias referidas e que, imediata ou indiretamente, possam vir a afetar o patrimônio, devem ser demonstrados através das contas de compensação (BRASIL 1964, §§ art. 105).

Conforme a NBC T 16.6 (CFC 2008-J, item 12) o Balanço Patrimonial é a demonstração contábil estruturada nos grupos de ativo, passivo e patrimônio líquido, que evidencia qualitativa e quantitativamente a situação patrimonial da entidade pública:

- a) Ativo – compreende as disponibilidades, os direitos e os bens, tangíveis ou intangíveis adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelo setor público, que seja portador ou represente um fluxo de benefícios, presente ou futuro, inerentes à prestação de serviços públicos;
- b) Passivo – compreende as obrigações assumidas pelas entidades do setor público para consecução dos serviços públicos ou mantidas na condição de fiel depositário, bem como as contingências e as provisões;
- c) Patrimônio Líquido – representa a diferença entre o Ativo e o Passivo;
- d) Contas de Compensação – compreende os atos que possam vir a afetar o patrimônio;

A referida norma (CFC 2008-J, itens 14 e 15), define que os elementos patrimoniais serão classificados com base em seus atributos de conversibilidade e exigibilidade e segregados em “circulante” e “não circulante”. Os ativos do grupo “circulante” devem estar disponíveis para realização imediata ou terem a expectativa de realização até o término do exercício seguinte. Já os passivos do grupo “circulante” serão aqueles em que os valores sejam exigíveis até o final do exercício seguinte ou correspondam a valores de terceiros ou retenções em nome deles, quando a entidade do setor público for a fiel depositária, independentemente do prazo de exigibilidade. Os demais ativos e passivos que não se enquadrarem nos grupos circulantes serão classificados como “não circulante”.

#### 3.4.4 Demonstração das Variações Patrimoniais

A Demonstração das Variações Patrimoniais - DVP, conforme preceitua o artigo 104 da Lei nº 4.320/64 (BRASIL, 1964), evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício.

A evidenciação do resultado patrimonial do exercício ocorre através do confronto entre as variações ativas, responsáveis pelos incrementos no resultado e as passivas, que representam variações diminutivas do resultado, podendo obter déficit, equilíbrio ou superávit, devendo ser transferido para o patrimônio líquido da entidade, na conta de resultado do exercício.

Conforme orienta a NBC T 16.6 (CFC 2008-J, item 28), a DVP deve evidenciar as variações quantitativas e qualitativas, resultantes e independentes da execução orçamentária, bem como o resultado patrimonial.

As variações qualitativas são aquelas decorrentes de transações no setor público que alteram a composição dos elementos patrimoniais, sem afetar o patrimônio líquido, como por exemplo, a aquisição de veículo. Já as variações quantitativas, representam as transações no setor público que alteram o patrimônio líquido, como por exemplo, o pagamento de pessoal ou a contabilização das depreciações, amortizações e exaustão.

Na apuração do resultado patrimonial do período, o confronto entre as variações quantitativas aumentativas e diminutivas, pode apresentar três situações:

- Superávit do Exercício: Variações Aumentativas > Variações Diminutivas;
- Equilíbrio do Exercício: Variações Aumentativas = Variações Diminutivas; e
- Déficit do Exercício: Variações Aumentativas < Variações Diminutivas.

#### 3.4.5 A Demonstração do Fluxo de Caixa

A Demonstração do Fluxo de Caixa – DFC foi incorporada ao conjunto de demonstrações contábeis do setor público através da NBC T 16.6 do CFC, com a finalidade de permitir aos usuários da contabilidade 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 (CFC 2008-J, item 30).

A DFC, conforme preceitua a NBC T 16.6 (CFC 2008-J, item 31), pode ser elaborada pelo método direto ou indireto. A demonstração elaborada segundo o método direto apura o fluxo de caixa do período com base nos valores brutos dos ingressos e desembolsos de recursos. Assim, se evidencia os recebimentos de tributos, de contribuições, de serviços; os pagamentos a fornecedores, de juros a instituições financeiras, a servidores; a compra e a alienação de bens; a obtenção e a amortização de empréstimos, entre outros recebimentos e pagamentos relevantes.

A demonstração pelo método indireto permite apresentar o fluxo de caixa a partir do resultado patrimonial do exercício, que é obtido por meio da movimentação líquida das contas que influenciam os fluxos de caixa das atividades operacionais, de investimento e de financiamento, devidamente ajustadas pelas movimentações dos itens que não geram caixa ou equivalentes de caixa, tais como: depreciação, amortização, exaustão, variação cambial de longo prazo, entre outros.

Conforme preconiza a NBC T 16.6 (CFC 2008-J, item 31), seja através do método direto ou indireto, a DFC deve evidenciar as movimentações havidas no caixa e seus equivalentes, subdivididas nas seguintes atividades:

- Das operações: compreende os ingressos e os desembolsos relacionados com a ação pública, bem como os demais fluxos que não se qualificam como de investimento ou financiamento;
- Dos investimentos: inclui os recursos relacionados à aquisição e à alienação de ativo não circulante, bem como recebimentos em dinheiro por liquidação de adiantamentos ou amortização de empréstimos concedidos e outras operações da mesma natureza; e
- Dos financiamentos: inclui os recursos relacionados à captação e à amortização de empréstimos e financiamentos.

#### 3.4.6 A Demonstração do Resultado Econômico

Conforme a NBC T 16.6 do CFC (2008-J, itens 36 a 38), a DRE deve evidenciar o resultado econômico de ações do setor público, devendo ser elaborada considerando sua

interligação com o sistema de custos e apresentar na forma dedutiva, pelo menos, a seguinte estrutura:

- a) receita econômica dos serviços prestados e dos bens ou dos produtos fornecidos: é o valor apurado a partir de benefícios gerados à sociedade pela ação pública, obtido por meio da multiplicação da quantidade de serviços prestados, bens ou produtos fornecidos, pelo custo de oportunidade;
- b) custos e despesas identificados com a execução da ação pública: são todos os custos diretos e indiretos que se pode apropriar ao serviço prestado ou os bens e produtos fornecidos pela entidade do setor público, geralmente maiores que os custos orçamentários apropriados; e
- c) resultado econômico apurado: é a diferença existente entre a receita econômica deduzidos os custos e despesas identificados com a execução da ação pública.

A DRE possibilita análises com o objetivo de determinar se a atividade, programa ou ação da entidade do setor público, do ponto de vista da economicidade, está gerando déficit, equilíbrio ou superávit econômico.

Considera-se Déficit Econômico quando a receita econômica é menor que os custos diretos e indiretos apropriados à atividade. A recomendação é que a administração pública deveria tomar a decisão de descontinuar as atividades ou reduzir os custos para poder gerar um superávit, ou no mínimo um equilíbrio.

Verifica-se o Superávit Econômico quando a receita econômica é maior que os custos diretos e indiretos apropriados à atividade. A recomendação é que a administração pública deveria continuar produzindo o serviço, pois o faz com economicidade e eficiência.

Para a situação de Equilíbrio Econômico, que não deve ser confundida com o Equilíbrio Orçamentário evidenciado no Balanço Orçamentário, a receita econômica tem que ser igual aos custos diretos e indiretos apropriados à atividade. A recomendação é que a administração pública deveria tomar a decisão de descontinuar as atividades ou reduzir os custos para poder gerar um superávit.

## **4 METODOLOGIA DA PESQUISA**

Nesta seção, apresenta-se a metodologia utilizada no desenvolvimento deste trabalho, contemplando os objetivos da pesquisa, seus procedimentos; a abordagem do problema e as técnicas adotadas para coleta e análise dos dados.

### **4.1 Objetivos da Pesquisa**

Esta pesquisa, quanto ao seu objetivo, realizou-se de forma exploratória, que segundo Vergara (1998, p. 45), “é realizada em área na qual há pouco conhecimento acumulado e sistematizado que, por sua natureza de sondagem, não comporta hipóteses que, todavia, poderão surgir durante ou ao final da pesquisa”.

Cervo e Bervian (2002, p. 69) destacam que os estudos exploratórios “não elaboram hipóteses a serem testadas no trabalho, restringindo-se a definir objetivos e buscar mais informações sobre determinado assunto de estudo”. Geralmente, constituem-se em um importante auxílio para a formulação de hipóteses para trabalhos posteriores, pois “têm por objetivo familiarizar-se com o fenômeno ou obter nova percepção do mesmo e descobrir novas idéias”.

Muito embora a maioria dos trabalhos acadêmicos de contabilidade, sejam relacionados com o setor público ou privado, apresentem seções versando sobre planos de contas, são raros os que vão além da apresentação do elenco de contas, da tabela de eventos e dos principais lançamentos.

As Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público foram aprovadas apenas no final do ano de 2009 e ainda estão no seu primeiro ano de aplicação, portanto, ainda são escassos os estudos relacionados aos seus impactos para a melhoria da qualidade da informação contábil, contribuição para a modernização da gestão pública e consolidação das contas nacionais.

Portanto, este estudo buscou explorar as funcionalidade e potencialidades informativas destas ferramentas de contabilidade e gestão, comparando a nova estrutura do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público e os novos Demonstrativos Contábeis, que serão

adotados nos próximos anos, com aqueles que ainda estão em vigência, para inferir se estão atendendo as determinações das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, contribuindo assim para a sua efetivação.

Espera-se que os resultados obtidos e recomendações apresentadas suscitem o interesse de outros pesquisadores a desenvolverem novas linhas da pesquisa, propiciando o aprimoramento das técnicas e instrumentos da contabilidade aplicada ao setor público.

#### **4.2. Procedimentos**

Em relação aos procedimentos ou estratégia, este trabalho utilizou-se da pesquisa bibliográfica e documental. Conforme Raupp e Beuren (2004, p. 89), a pesquisa documental, devido a suas características, pode chegar a ser confundida com a pesquisa bibliográfica, no entanto elas são diferentes, notadamente quanto a natureza de suas fontes:

A pesquisa bibliográfica utiliza-se principalmente das contribuições de vários autores sobre determinada temática de estudo, já a pesquisa documental baseia-se em materiais que ainda não receberam um tratamento analítico ou que podem ser reelaborados de acordo com os objetivos da pesquisa.

A pesquisa documental é um procedimento metodológico decisivo em ciências humanas e sociais porque a maior parte das fontes escritas – ou não – são quase sempre a base do trabalho de investigação. Dependendo do objeto de estudo e dos objetivos da pesquisa, pode se caracterizar como principal caminho de concretização da investigação ou se constituir como instrumento metodológico complementar. Apresenta-se como um método de escolha e de verificação de dados; visa o acesso às fontes pertinentes, e, a esse título, faz parte integrante da heurística de investigação.

Conforme Sá-Silva (2009, p. 13), a pesquisa documental é um procedimento metodológico decisivo em ciências humanas e sociais porque a maior parte das fontes escritas – ou não – são quase sempre a base do trabalho de investigação. Dependendo do objeto de estudo e dos objetivos da pesquisa, pode se caracterizar como principal caminho de concretização da investigação ou se constituir como instrumento metodológico complementar.

A pesquisa documental, conforme Raupp e Beuren (2004, p. 89), utiliza-se de fontes de informações que ainda não foram analisadas com profundidade, ela visa selecionar as informações brutas, tratá-las e interpretá-las, procurando extrair delas algum sentido ou valor, com o propósito de contribuir com a área da ciência a que estão relacionadas. Estas fontes de informações podem ser primárias ou secundárias. Dentre os documentos obtidos através das fontes primárias, pode-se destacar: documentos oficiais, reportagens de jornal, cartas, contratos, diários, filmes, etc. Quanto aos oriundos de fontes secundárias, temos: relatórios de pesquisa, tabelas estatísticas e demonstrações contábeis.

Raupp e Beuren (2004, p. 90) apresentam exemplos de pesquisa documental em contabilidade e destacam a sua importância “quando se deseja analisar o comportamento de determinado setor da economia, com os aspectos relacionados à situação patrimonial, econômica e financeira”, e conclui:

Percebe-se, portanto, o mérito da pesquisa documental em estudos que envolvam temas contábeis, no sentido de verificar fatos passados que possam ser úteis, não apenas como um registro de memórias, mas também para ajudar no presente e vislumbrar tendências futuras.

### **4.3 Abordagem do Problema**

Quanto à abordagem do problema, esse trabalho constitui-se numa pesquisa qualitativa, que difere do método quantitativo porque não emprega um instrumental estatístico como base do processo de análise. Richardson (2008, p. 80) afirma que:

Em princípio, podemos afirmar que, em geral, as investigações que se voltam para uma análise qualitativa tem como objeto situações complexas ou estritamente particulares. 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, contribuir no processo de mudança de determinado grupo e possibilitar, em maior nível de profundidade, o entendimento das particularidades do comportamento dos indivíduos.

Segundo Alves-Mazzotti e Gewandsznajder (1998, p. 131), os estudos qualitativos apresentam três características essenciais: “visão holística, abordagem indutiva e investigação naturalística”. A visão holística significa que a compreensão de um fenômeno ou evento está

relacionada à sua inter-relação com o contexto em que ele está inserido. A abordagem indutiva baseia-se em observações livres do pesquisador, para que sejam determinadas dimensões e categorias de interesse durante o processo de coleta e análise dos dados. E a investigação naturalista pressupõe a menor intervenção possível do pesquisador no contexto observado.

Segundo Raupp e Beuren (2004, p. 92), abordar um problema qualitativamente pode ser uma forma adequada para conhecer a natureza de um fenômeno social. Defende, ainda, que é bastante comum a sua utilização como tipologia de pesquisa na contabilidade e afirma que: “essa tipologia de pesquisa é primordial no aprofundamento de questões relacionadas ao desenvolvimento da contabilidade, seja no âmbito Teórico ou prático”.

#### **4.4 Técnicas de Pesquisa**

A técnica utilizada foi o roteiro de análise documental, que segundo (SÁ-SILVA, 2009, p. 12):

A etapa de análise dos documentos propõe-se a produzir ou reelaborar conhecimentos e criar novas formas de compreender os fenômenos. É condição necessária que os fatos devem ser mencionados, pois constituem os objetos da pesquisa, mas, por si mesmos, não explicam nada. O investigador deve interpretá-los, sintetizar as informações, determinar tendências e na medida do possível fazer a inferência (SÁ-SILVA, 2009)

Feita a seleção e análise preliminar dos documentos, o pesquisador procederá à análise dos dados, que é o momento de reunir todas as partes – elementos da problemática ou do quadro teórico, contexto, autores, interesses, confiabilidade, natureza do texto, conceitos-chave. O pesquisador poderá, assim, fornecer uma interpretação coerente, tendo em conta a temática ou o questionamento inicial.

As técnicas ou instrumentos de pesquisa, segundo Colauto e Beuren (2004), dependem do objetivo a ser alcançado e do universo a ser trabalhado, os quais se entendem que sejam preceitos ou processos que o pesquisador utiliza para que, de forma lógica e sistemática, direcione o processo de coleta, análise e interpretação dos dados.

Os documentos utilizados nesta pesquisa documental foram: planos de contas, registros e demonstrativos contábeis; normas legais e profissionais; bem como manuais dos órgãos reguladores e dos sistemas de informações.

Os dados foram coletados através dos endereços eletrônicos dos órgãos oficiais de normatização, STN e CFC, bem como através de contatos diretos com os grupos técnicos responsáveis pela reestruturação do plano de contas e elaboração das novas demonstrações contábeis, dos quais o autor é membro e colaborador.

#### **4.5. Análise dos Dados**

A análise dos dados é a tarefa de organizar e trabalhar o material colhido durante a pesquisa e implica de forma sistematizada e sumariada, transformar estes dados em informações para sustentar a conclusão sobre o que foi proposto no trabalho.

A análise dos dados foi realizada, tendo como base o material referencial disponível para a área pública com foco na contabilidade aplicada ao setor público, para sustentar os objetivos pretendidos na pesquisa.

Com relação ao quesito material referencial, Martins (2002, p. 24), comenta que se trata de "proceder ao levantamento bibliográfico que dê suporte e fundamentação teórico-metodológica ao estudo".

Os resultados foram obtidos através da comparação entre os registros e demonstrativos contábeis anteriores e os reestruturados, com o objetivo de verificar se o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) e se as novas Demonstrações contábeis atendiam às novas exigências das normas para o setor, contribuindo, dessa forma, para efetivação destas.

## **5 ANÁLISE DA REESTRUTURAÇÃO DO PLANO DE CONTAS DA ADMINISTRAÇÃO FEDERAL E DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DO SETOR PÚBLICO**

A análise da reestruturação do Plano de Contas da Administração Federal e das Demonstrações Contábeis do Setor Público, foi tratada a partir do detalhamento e comparação do atual Plano de Contas da Administração Federal com o novo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, contemplando a lógica e característica do Registro Contábil.

Quanto as novas Demonstrações Contábeis do Setor Público, serão apresentadas e analisadas as novas estruturas das demonstrações contábeis, elaboradas pela STN com base no novo arcabouço conceitual da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, normatizado pelo CFC através das NBCASP e visando o processo de convergência às normas internacionais, e comparadas com as antigas estruturas das mesmas demonstrações.

Serão destacados, ainda, os principais avanços obtidos, deficiências ou limitações não superadas e dificuldades previstas para a implementação dos novos modelos, no âmbito de todas as entidades do setor público das três esferas de governo.

### **5.1 Atual Plano de Contas da Administração Federal**

A exigência de utilização de um plano de contas único pelos órgãos da administração direta do Governo Federal remonta ao artigo 69 do Decreto-lei nº 200/67, no entanto a primeira versão do atual Plano de Contas da Administração Federal - PCAF foi publicada pela Instrução Normativa STN nº. 23, de 23 de dezembro de 1986.

O PCAF foi criado para viabilizar a instituição do Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI), que foi desenvolvido em 1986 e implantado em 01 de janeiro de 1987. Conforme Castro e Garcia (2004, p. 98), para o desenvolvimento e implantação do SIAFI:

Havia necessidade de substituir os planos de contas existentes por um plano de contas único, as normas sobre execução orçamentária e financeira existentes desde o Código de Contabilidade Pública de 1922, por uma norma única (Decreto nº 93.872/86) e os diversos formulários próprios dos sistemas paralelos por telas do SIAFI. Isto porque as normas e os formulários

deperderiam do SIAFI e vice-versa, e o plano de contas seria a base do sistema.

Os propósitos e objetivos específicos do PCAF, que persistem imutáveis desde a sua instituição e estão relacionados no atual Manual do SIAFI são:

2.3 - O Plano de Contas tem o propósito de atender, de maneira uniforme e sistematizada, ao registro contábil dos atos e fatos relacionados com os recursos colocados à disposição dos Órgãos da Administração Direta e Indireta, de forma a proporcionar maior flexibilidade no gerenciamento e consolidação dos dados e atender as necessidades de informações em todos os níveis da Administração Pública Federal, objetivando principalmente:

2.3.1 - realçar o Estado Patrimonial e suas variações, concentrando as contas típicas de controle nos grupos de compensação, de forma a propiciar o conhecimento mais adequado da situação econômico-financeira da gestão administrativa;

2.3.2 - padronizar o nível de informações dos Órgãos da Administração Direta e Indireta com a finalidade de auxiliar o processo de tomada de decisão, ampliando a quantidade dessas informações e facilitando a elaboração do BGU; e

2.3.3 - permitir, através da Relação de Contas e Tabelas, a manutenção de um sistema integrado de informações orçamentárias, financeiras e patrimoniais na Administração Pública Federal, com a extração de relatórios necessários a análise gerencial, inclusive Balanços e demais Demonstrações Contábeis, capaz de atender aos aspectos legais e fiscais (BRASIL, 2009-A).

Quanto à padronização da linguagem e controle da execução orçamentária e financeira do Governo Federal, parece que o PCAF atingiu seus objetivos, através do SIAFI. No entanto, quanto à evidenciação do Estado Patrimonial e suas variações, bem como em relação a propiciar o conhecimento mais adequado da situação econômico-financeira da gestão, não obteve o mesmo desempenho, pois preponderou o enfoque orçamentário e financeiro da gestão pública, conforme já tratado em seções anteriores.

De acordo com o Manual do SIAFI (BRASIL 2009-A), o PCAF é composto dos seguintes elementos: elenco de contas; tabela de eventos; e indicadores contábeis. O elenco de contas contempla títulos contábeis, ordenados e codificados, necessários ao adequado registro dos atos e fatos contábeis. A tabela de eventos seria a relação dos principais fatos contábeis de um órgão público, agrupados de acordo com características comuns, com a finalidade de permitir a contabilização automática dos fatos contábeis mais usuais da gestão. Quanto aos indicadores contábeis, representam um mecanismo cuja utilização define o uso das contas pelas unidades gestoras, de acordo com as restrições legais, fiscais e normativas pertinentes.

As funções das contas são identificadas quanto à descrição, circunstâncias de débito e crédito, detalhamento, natureza de saldo e condições de encerramento (se gestão ou resultado). As contas estão classificadas e codificadas, conforme Figura 2, de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação orçamentária, financeira e patrimonial da administração pública.

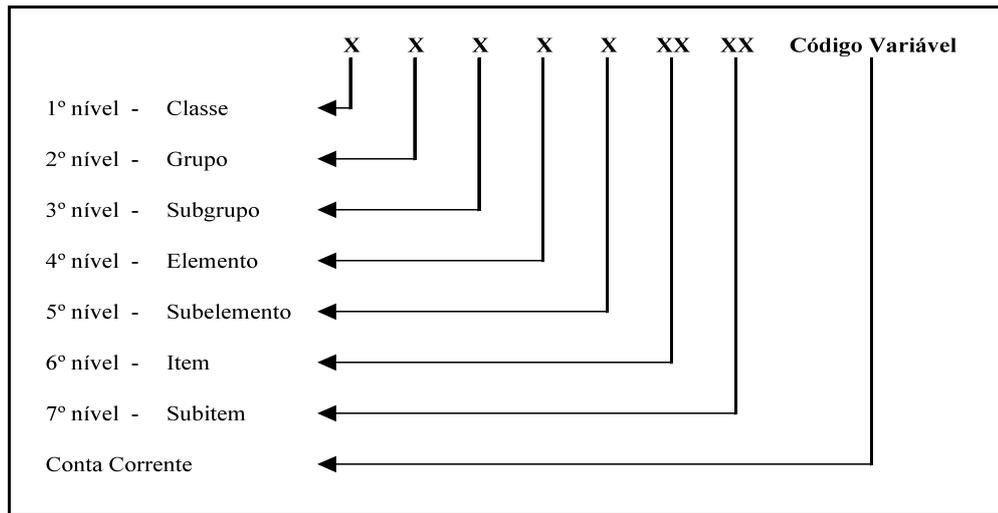


Figura 2 – Níveis de desdobramento do PCAF

Fonte: Adaptado do SIAFI (2009).

O código é composto de 9 (nove) dígitos numéricos, distribuídos em 7 (sete) níveis de desdobramento e mais um código variável, denominado de conta corrente, utilizado quando os níveis não são suficientes para o detalhamento da informação contábil.

Conforme o SIAFI (2009-A), o primeiro nível representa a classificação máxima na agregação das contas nas seguintes classes: Ativo; Passivo; Despesa; Receita; Resultado Diminutivo do Exercício; e Resultado Aumentativo do Exercício.

O Ativo inclui as contas correspondentes dos bens e direitos, demonstrando aplicação dos recursos, que no segundo nível de desdobramento do Plano de Contas atual compreende os seguintes grupos de contas: Ativo Circulante; Ativo Realizável a Longo Prazo; Ativo Permanente; e Ativo Compensado;

Os grupos de contas que compõem o Passivo, também no segundo nível, conforme o SIAFI (2009-A), são os seguintes: Passivo; Passivo Exigível a Longo Prazo;

Resultado de Exercícios Futuros; Patrimônio Líquido – representa o capital, as reservas e os resultados acumulados; e Passivo Compensado.

As Despesas e Receitas são desdobradas por categorias econômicas: Correntes e de Capital, o Resultado do Exercício é constituído pelos grupos de contas de resultado orçamentário e extra-orçamentário, estruturados de forma a distinguir as variações diminutivas e aumentativas da situação líquida do patrimônio.

No 3º nível registram-se os subgrupos, tais como: (1.1.1) disponível e (1.1.6) dívida ativa, dentre outros. O 7º nível nem sempre é utilizado, seja porque a conta não necessita de maior detalhamento ou, no sentido inverso, a informação contábil exige uma identificação mais detalhada, para fins gerenciais, que os 02 (dois) dígitos deste nível não comportariam. Nos casos que exijam maior detalhamento, utiliza-se a conta corrente e as contas são identificadas com o sinal (=) antes do título.

A conta corrente (código variável) permite o tratamento de informações conforme a individualização exigida pela conta objeto do detalhamento, de acordo com a tabela própria estruturada e cadastrada para permitir maior flexibilidade no gerenciamento dos dados necessários. Desta forma pode-se localizar, por exemplo, as contas bancárias através de um código formado pelo número de sua agência e conta corrente, ou os fornecedores através do CNPJ ou CPF.

No Quadro 1, a seguir, demonstra-se a estrutura básica do PCAF, até o 3º Nível (subgrupo), que é utilizada para a consolidação de balanços. No qual, as classes à esquerda, identificadas com números ímpares, regra geral, apresentam saldo devedor. Aquelas posicionadas à direita, de números pares, evidenciam saldo credor. As exceções são as contas retificadoras de ativo ou passivo, identificadas com o sinal de asterisco.

A classe do ativo, conforme Quadro 1, compreende as contas dos bens e direitos, registrando as origens dos recursos aplicados e a parcela positiva do patrimônio. Contempla, ainda, o grupo (1.9) ativo compensado, que juntamente com o grupo (2.9) passivo compensado, tem a finalidade de controlar o orçamento da receita e da despesa, a programação financeira, os restos a pagar, a dívida ativa e outros atos administrativos que possam afetar qualitativa e quantitativamente o patrimônio no futuro. Importante destacar que

o total dos saldos das contas do ativo compensado deve ser igual ao valor apurado no passivo compensado.

<b>1 ATIVO</b>	<b>2 PASSIVO</b>
<b>1.1 Ativo Circulante</b> 1.1.1 Disponível 1.1.2 Créditos em Circulação 1.1.3 Bens e Valores em Circulação 1.1.4 Valores Pendentes a Curto Prazo 1.1.5 Investimentos dos RPPS 1.1.6 Dívida Ativa	<b>2.1 Passivo Circulante</b> 2.1.1 Depósitos 2.1.2 Obrigações em Circulação 2.1.4 Valores Pendentes a Curto Prazo
<b>1.2 Ativo Realizável a Longo Prazo</b> 1.2.1 Depósitos Realizáveis e Longo Prazo 1.2.2 Créditos Realizáveis a Longo Prazo 1.2.3 Investimentos	<b>2.2 Passivo Exigível a Longo Prazo</b> 2.2.1 Depósitos Exigíveis a Longo Prazo 2.2.2 Obrigações Exigíveis a Longo Prazo 2.2.4 Valores Pendentes a Longo Prazo 2.2.8 Receita Diferida Líquida
<b>1.4 Ativo Permanente</b> 1.4.1 Investimentos 1.4.2 Imobilizado 1.4.3 Diferido 1.4.4 Intangível	<b>2.4 Patrimônio Líquido</b> 2.4.1 Patrimônio/Capital 2.4.2 Reservas 2.4.3 Lucros ou Prejuízos Acumulados 2.4.4 Resultado Parcial do Exercício Anterior 2.4.5 Ajuste de Avaliação Patrimonial 2.4.9 Resultado de Extinção, Cisão ou Fusão
<b>1.9 Ativo Compensado</b> 1.9.1 Execução Orçamentária da Receita 1.9.2 Fixação Orçamentária da Despesa 1.9.3 Execução da Programação Financeira 1.9.4 Despesas e Dívidas dos Estados e Municípios 1.9.5 Execução de Restos a Pagar 1.9.9 Compensações Ativas Diversas	<b>2.9 Passivo Compensado</b> 2.9.1 Previsão Orçamentária da Receita 2.9.2 Execução Orçamentária da Despesa 2.9.3 Execução da Programação Financeira 2.9.4 Despesas e Dívidas dos Estados e Municípios 2.9.5 Execução de Restos a Pagar 2.9.9 Compensações Passivas Diversas
<b>3 DESPESA</b> 3.3 Despesas Correntes 3.4 Despesas de Capital	<b>4 RECEITA</b> 4.1 Receitas Correntes 4.2 Receitas de Capital 4.9 * Deduções da Receita
<b>5 RESULTADO DIMINUTIVO DO EXERCÍCIO</b> 5.1 Resultado Orçamentário 5.1.1 Despesa Orçamentária 5.1.2 Interferências Passivas 5.1.3 Mutações Passivas 5.2 Resultado Extra-Orçamentário 5.2.1 Despesa Extra-Orçamentária 5.2.2 Interferências Passivas 5.2.3 Decréscimos Patrimoniais	<b>6 RESULTADO AUMENTATIVO DO EXERCÍCIO</b> 6.1 Resultado Orçamentário 6.1.1 Receita Orçamentária 6.1.2 Interferências Ativas 6.1.3 Mutações Ativas 6.2 Resultado Extra-Orçamentário 6.2.1 Receita Extra-Orçamentária 6.2.2 Interferências Ativas 6.2.3 Acréscimos Patrimoniais 6.3 Resultado Apurado

Quadro 1 – Atual Plano de Contas da Administração Federal (até 3º Nível)

Fonte: Adaptado Manual SIAFI (2009).

As contas de controle são de grande importância para a operacionalização do SIAF, porque registram e comandam toda a dinâmica da gestão orçamentária e financeira da administração pública federal e ainda guardam os atos administrativos que podem gerar impactos futuros no patrimônio.

A classe do passivo registra as obrigações a pagar, através dos grupos (2.1) passivo circulante e (2.2) passivo exigível a longo prazo, que representam a parte negativa do patrimônio, bem como o saldo patrimonial, detalhado nas contas do grupo (2.4) patrimônio líquido.

A despesa é uma classe composta de contas que registram as alterações quantitativas de efeito negativo no patrimônio público, resultantes da execução orçamentária, utilizadas na apuração do resultado patrimonial do exercício. Seus grupos apresentam uma característica peculiar, a despesa corrente pois para preservar a numeração utilizada pela Lei nº 4.320/64 para a classificação orçamentária segundo a natureza de despesa, o grupo despesas correntes recebeu o código (3.3) e as despesas de capital com o (3.4).

A receita contempla contas que evidenciam os fatos da execução orçamentária que representam acréscimos patrimoniais e seus saldos são transferidos para a apuração do resultado do exercício. A codificação da receita no PCAF segue a mesma classificação econômica adotada na lei orçamentária da União, a qual adiciona-se apenas o número “4” no início.

As classes (5) e (6) dos resultados aumentativos e diminutivos do exercício, contemplam as contas representativas das variações patrimoniais ativas e passivas, respectivamente, ou seja, registram os acréscimos e reduções da situação líquida patrimonial. Juntamente com as contas de receitas e despesas são as responsáveis pela apuração do resultado do exercício.

A tabela de eventos é o instrumento utilizado pelas unidades gestoras no preenchimento das telas e/ou documentos de entrada no SIAFI, para transformar os atos e fatos administrativos rotineiros em registros contábeis automáticos.

O código do evento é composto de 6 (seis) números estruturados da seguinte forma:

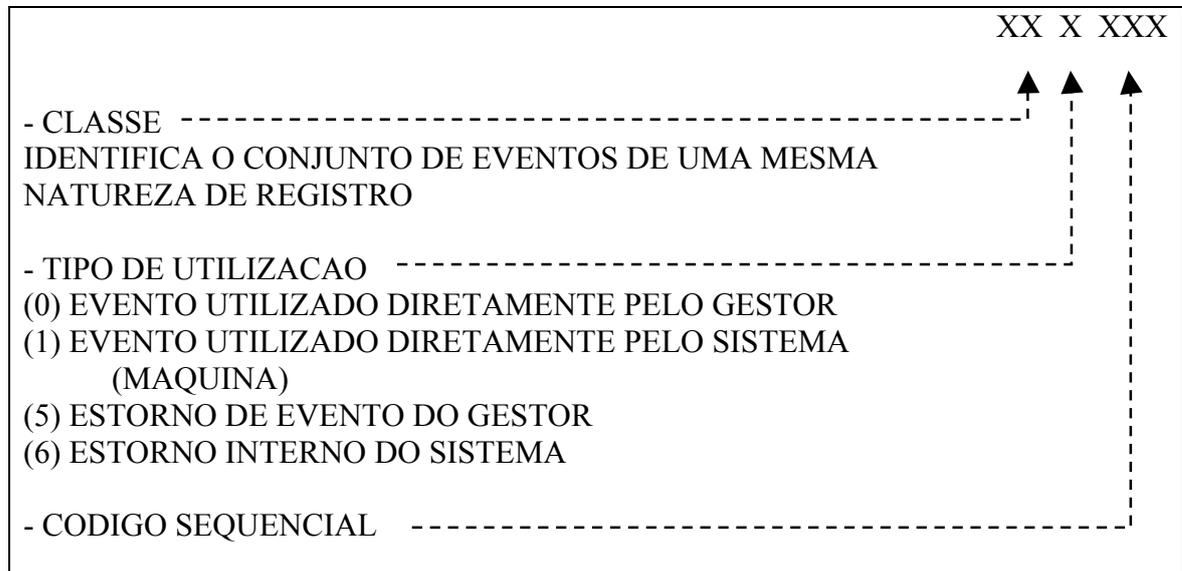


Figura 3 – Estrutura do Código do Evento Contábil  
Fonte: Adaptado Manual do SIAFI (2009).

As unidades gestoras deverão utilizar, para registro de suas transações diárias, os códigos desta tabela de eventos. Se a unidade não encontrar na tabela o evento que expresse a transação a ser processada, devera solicitar esclarecimentos ao órgão de contabilidade, a quem compete realizar os registros contábeis, sem a indicação de eventos. Neste caso, o tratamento a ser dado aos mesmos será através de debito (d) e credito (c), desde que não se trate de receitas e/ou despesas.

Conforme Manual do SIAFI (BRASIL, 2009-A), existem ainda os indicadores contábeis, utilizados para disciplinar ou restringir a utilização das contas, a fim de que seus registros atendam aos mandamentos legais, fiscais ou normativos. Um dos indicadores contábeis é o 51 - Conta Corrente, já comentado. As contas que exigem este indicador não podem receber um lançamento que não contenha o código respectivo. Outro exemplo de indicador contábil seria o 52 – Inversão de Saldo, que indica se a conta permitirá a inversão de saldo em virtude de necessidade específica de tornar flexível a utilização do sistema pelo gestor.

Outra importante característica dos grupos de contas é sua vinculação com os subsistemas de contas, conforme demonstrado no quadro abaixo. Esclarece Mota (2009, p. 349) que para “cada uma das contas de escrituração integrantes do Plano de Contas da

Administração Federal é identificada quanto ao subsistema de contas. Isso facilita sobremaneira a sua utilização por parte das unidades gestoras”. Estes subsistemas, já abordados anteriormente, são: financeiro; patrimonial; orçamentário e de compensação.

O PCAF contempla previsão e execução orçamentária, indicando integração do Orçamento com a Contabilidade, além de oferecer informações detalhadas sobre contingências, compromissos e outros meios de controle como contratos e convênios. Por outro lado, o mesmo não foi projetado para abranger instituições financeiras, seguradoras e fundos de previdência, contribuindo para a ausência de contas que evidenciem, detalhadamente, ativos financeiros como moeda e depósitos estrangeiros e derivativos. Assim, os valores destes itens não são colhidos diretamente do Sistema.

A legislação brasileira sobre Contabilidade Pública ainda não está totalmente em sintonia com as normas internacionais em relação às práticas contábeis de valoração de ativos, depreciação e utilização total do regime de competência. O PCAF necessita permitir uma adaptação mais tempestiva às mudanças produzidas por estas práticas.

Atualmente, ainda não há parâmetro de segregação vinculado às contas para diferenciar transações intergovernamentais (entre os órgãos públicos brasileiros) e com os setores externos, mas existem contas específicas para tratar de operações interdepartamentais e com os agentes externos.

## **5.2 Novo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público**

O novo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público - PCASP, é uma construção coletiva do Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis, criado pela Portaria STN nº 136, de 6 de março de 2007, vinculado à Coordenação-Geral de Contabilidade (CCONT), da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), do Ministério da Fazenda. O grupo tem caráter consultivo e a finalidade de analisar e elaborar diagnósticos e estudos visando à padronização mínima de conceitos e práticas contábeis, plano de contas e classificação orçamentária de receitas e despesas públicas no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

A CCONT/STN, com o apoio do Grupo Técnico de Procedimentos Contábeis, é responsável pela administração do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, até a implantação do Conselho de Gestão Fiscal, instituído pela LRF, a quem compete: I. criar, extinguir, especificar, desdobrar, detalhar e codificar contas; II. expedir instruções sobre a utilização do Plano de Contas, compreendendo os procedimentos contábeis pertinentes; e III. promover as alterações e ajustes necessários à atualização do Plano de Contas, observada sua estrutura básica, incluindo os lançamentos típicos da Administração Pública.

Além da CCONT e de outros órgãos da própria STN, o grupo conta com representantes convidados dos seguintes órgãos ou entidades: Secretaria de Orçamento Federal, Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão; Ministério da Previdência e Assistência Social; Ministério da Saúde; Ministério da Educação; Tribunal de Contas da União (TCU); Associação dos Tribunais de Contas (ATRICON); Conselho Federal de Contabilidade (CFC); Associação Brasileira de Orçamento Público (ABOP); da Associação dos Secretários de Finanças dos Municípios de Capitais (ABRASF); Confederação Nacional de Municípios (CNM); Associação Brasileira de Municípios (ABM); Instituto Brasileiro de Administração Municipal (IBAM); e Grupo dos Gestores de Finanças Estaduais (GEFIN).

Importante destacar que, mesmo antes da constituição deste grupo, o Ministério da Fazenda do Governo Federal (BRASIL, 2004) já vinha desenvolvendo estudos para implantar um novo Plano de Contas com abrangência nacional. Os trabalhos eram conduzidos pela STN, por meio da CCONT, que produziu documentos importantes como referência para o desenvolvimento do projeto atual, dentre os quais se destacam: as Diretrizes para a Elaboração do Projeto do Plano de Contas da Administração Pública Nacional, de outubro de 2003, o Projeto do Plano de Contas da Administração Pública Nacional, de abril de 2004 e a Primeira Etapa de Elaboração do Plano de Contas Nacional de Outubro de 2004.

O PCASP deve ser utilizado por todos os Poderes de cada ente da federação, seus fundos, órgãos, autarquias, inclusive especiais, e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, bem como das empresas estatais dependentes. As entidades públicas devem observar as normas e as técnicas próprias da Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

Embora introduza algumas mudanças conceituais e uma nova estrutura de contas, visando atender as necessidades dos entes da Federação e aos usuários da informação

contábil, em especial à coletividade que exerce o controle social, o PCASP não descuida do cumprimento dos princípios da administração pública, das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e das leis de finanças públicas, com destaque para a Lei Federal nº 4.320/1964 e a Lei Complementar n.º 101/2000 - LRF.

Conforme manual da STN (2009-D, p. 17), para garantir a evidenciação dos elementos patrimoniais, a compreensão, a composição patrimonial e a demonstração de todos os bens, direitos e obrigações da entidade, a estrutura conceitual do plano de contas utilizado no Setor Público brasileiro baseia-se na teoria patrimonialista e as contas contábeis são classificadas em:

- Patrimoniais: representadas pelas contas que integram o Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido.
- Resultado: representadas pelas contas que indicam as variações patrimoniais ativas e passivas, receitas e incorridas.
- Controles Orçamentários: representadas pelas contas não caracterizadas como contas patrimoniais, de resultado ou de compensação, que tenham função precípua de controle seja para fins de elaboração de informações gerenciais específicas, acompanhamento da execução orçamentária, acompanhamento de rotinas ou elaboração de auditores contábeis.
- Controles de Atos Potenciais: representadas pelas contas de registro dos atos potenciais que não ensejaram registros nas contas patrimoniais, mas que potencialmente possam vir a afetar o patrimônio.

Os atributos da conta contábil são definidos pela STN (2009-C, p. 31) como:

- a. Título – palavra ou designação que identifica o objeto de uma conta, ou seja, a razão para a qual foi aberta e a classe de valores que registra;
- b. Função – descrição da natureza dos atos e fatos registráveis na conta, explicando de forma clara e objetiva o papel desempenhado pela conta na escrituração;
- c. Funcionamento (quando debita e quando credita) – descrição da relação de uma conta específica com as demais, demonstrando quando se debita a conta, e quando se credita;
- d. Natureza do Saldo – identifica se a conta tem saldo credor ou devedor;
- e. Código – conjunto ordenado de números que permite a identificação de cada uma das contas que compõem o Plano de Contas de uma entidade;
- f. Encerramento – indica a condição de permanência do saldo em uma conta, conforme sua natureza;

g. Indicador para cálculo do Superávit Financeiro – atributo utilizado para informar se as contas do Ativo e Passivo são classificadas como Ativo/Passivo Financeiro ou Ativo/Passivo Permanente.

As diretrizes que norteiam o PCASP estão baseadas na necessidade de adaptação ao novo modelo de gestão pública e da busca pela convergência aos padrões internacionais de contabilidade para o setor público, bem como em função da demanda por informações gerenciais. Conforme STN (2009-C, p. 15), estas diretrizes são:

- a. Padronização dos registros contábeis das entidades do setor público de todas as esferas de governo, envolvendo a administração direta e indireta, inclusive fundos, autarquias, agências reguladoras e empresas estatais dependentes - de todas as esferas de governo;
- b. Harmonização dos procedimentos contábeis com os princípios e normas de contabilidade, sempre observando a legislação vigente;
- c. Adoção de estrutura codificada e hierarquizada em classes de contas, contemplando as contas patrimoniais, de atos potenciais, de resultado e de planejamento e execução orçamentária além daquelas com funções precípua de controle;
- d. Flexibilidade para que os entes detalhem, conforme suas necessidades, os níveis inferiores das contas a partir do nível seguinte ao padronizado;
- e. Controle do patrimônio e dos atos de gestão que possam afetá-lo, assim como do orçamento público, demonstrando a situação econômico-financeira da entidade;
- f. Distinção de institutos com conceitos e regimes próprios em classes ou grupos, como no caso de patrimônio e orçamento, mantendo-se seus relacionamentos;
- g. Preservação dos aspectos orçamentários em seus conceitos, regime de escrituração e demonstrativos;
- h. Inexistência de necessária vinculação entre as classificações orçamentária e patrimonial;
- i. Possibilidade de extração de informações de modo a atender seus usuários.

As diretrizes que nortearam o desenvolvido do PCASP foram as seguintes:

- I. Adoção de estrutura de Plano de Contas padronizada nas três esferas de governo, para fins de consolidação nacional e compatibilização com a elaboração de relatórios e demonstrativos previstos na legislação vigente e nas normas de contabilidade, de forma, ainda, a contemplar peculiaridades inerentes às empresas estatais dependentes, sendo facultativo para as empresas estatais independentes;
- II. Flexibilidade para que os entes detalhem em níveis inferiores, a partir do nível de detalhamento definido como mínimo a ser observado, de modo adequado às suas peculiaridades;
- III. Divulgação da estrutura do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, com prazo para implantação facultativa em 2010 e obrigatória em 2011 para União, em 2012 para os Estados e em 2013 para os Municípios; e
- IV. Elaboração de Manual do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, descrevendo o elenco das contas e suas funções e demais procedimentos a serem observados. (STN, 2009-C, p. 10)

Quanto à lógica do registro contábil e a natureza das informações, conforme STN (2009-C, p. 20), o PCASP é dividido em 8 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.

A natureza da informação evidenciada pelas contas das quatro primeiras classes, 1 a 4, é Patrimonial, ou seja, informa a situação do Patrimônio da Entidade Pública. A natureza da informação das contas das duas classes seguintes, 5 e 6, é Orçamentária, pois nessas classes são feitos os controles do Planejamento e do Orçamento, desde a aprovação até a execução. Por fim, a natureza da informação das contas das duas últimas classes, 7 e 8, é de controle, pois nessas classes são registrados os atos potenciais e diversos controles.

O registro contábil deve ser feito pelo método das partidas dobradas e os lançamentos devem debitar e creditar contas que apresentem a mesma natureza de informação, seja patrimonial, orçamentária ou de controle. Assim, os lançamentos estarão fechados dentro das classes 1, 2, 3 e 4 ou das classes 5 e 6 ou das classes 7 e 8.

Conforme manual da STN (2009-C, p. 41), a estrutura básica do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, fundamentada no mapeamento dos elementos patrimoniais e das transações típicas de governo, contempla uma relação de contas, com tabela de atributos e estrutura padronizada de lançamentos.

Quanto à definição dos grupos de contas compreendidos na classe do ATIVO, o Ativo Circulante sofreu significativas alterações nas denominações dos subgrupos em relação ao plano de contas anterior (PCAF), com destaque para o acréscimo do subgrupo 1.1.9. Variações Patrimoniais Diminutivas Pagas Antecipadamente, que compreende o registro de pagamentos antecipados de despesas (VPDs) que ainda não foram liquidadas. Estes pagamentos, embora não sejam permitidos por lei e não sejam passíveis de registro no sistema orçamentário, afetam o resultado patrimonial e a contabilidade tem obrigação de registrar.

O Quadro 2 apresenta a relação das constas até o 3º nível:

<b>1 – Ativo</b>	<b>2 – Passivo</b>
<b>1.1 Ativo Circulante</b> 1.1.1 Caixa e Equivalente de Caixa 1.1.2 Créditos Realizáveis de Curto Prazo 1.1.3 Demais Créditos e Valores de Curto Prazo 1.1.4 Investimentos Temporários 1.1.5 Estoques 1.1.9 Variações Patrimoniais Diminutivas Pagas Antecipadamente <b>1.2 Ativo Não Circulante</b> 1.2.1 Ativo Realizável a Longo Prazo 1.2.2 Investimento 1.2.3 Imobilizado 1.2.4 Intangível	<b>2.1 Passivo Circulante</b> 2.1.1 Obrigações Trabalhistas e Previdenciárias a Pagar de Curto Prazo 2.1.2 Empréstimos e Financiamentos de Curto Prazo 2.1.3 Fornecedores e Contas a Pagar de Curto Prazo 2.1.4 Obrigações Fiscais de Curto Prazo 2.1.5 Demais Obrigações de Curto Prazo 2.1.8 Provisões de Curto Prazo <b>2.2 Passivo Não-Circulante</b> 2.2.1 Obrigações Trabalhistas e Previdenciárias a Pagar de Longo Prazo 2.2.2 Empréstimos e Financiamentos de Longo Prazo 2.2.3 Fornecedores de Longo Prazo 2.2.4 Obrigações Fiscais de Longo Prazo 2.2.5 Demais Obrigações de Longo Prazo 2.2.8 Provisões de Longo Prazo 2.2.9 Resultado diferido <b>2.5 Patrimônio Líquido</b> 2.5.1 Patrimônio/Capital Social 2.5.2 Reservas de Capital 2.5.3 Ajustes de Avaliação Patrimonial 2.5.4 Reservas de Lucros 2.5.5 Resultados Acumulados 2.5.6 Ações/Cotas em Tesouraria
<b>3 – Variação Patrimonial Diminutiva</b>	<b>4 – Variação Patrimonial Aumentativa</b>
3.1 Pessoal e Encargos 3.2 Benefícios Previdenciários 3.3 Benefícios Assistenciais 3.4 Financeiras 3.5 Transferências 3.6 Tributos e Contribuições 3.7 Uso de Bens, Serviços e Consumo de Capital Fixo 3.8 Desvalorização e Perda de Ativos 3.9 Outras Variações Pat. Diminutivas	4.1 Tributos e Contribuições 4.3 Venda de Mercadorias, Produtos e Serviços 4.4 Financeiras 4.5 Transferências 4.7 Exploração de Bens e Serviços 4.8 Valorização e Ganho de Ativos 4.9 Outras Variações Patrimoniais Aumentativas
<b>5 – Controles da Aprovação do Planejamento e Orçamento</b>	<b>6 – Controle da Execução do Planejamento e Orçamento</b>
5.1 Planejamento Aprovado 5.2 Orçamento Aprovado 5.3 Inscrição de Restos a Pagar	6.1 Execução do Planejamento 6.2 Execução do Orçamento 6.3 Execução de Restos Pagar
<b>7 – Controles Devedores</b>	<b>8 – Controles Credores</b>
7.1 Atos Potenciais 7.1.1 Atos potenciais do ativo 7.1.2 Atos potenciais do passivo 7.2 Administração Financeira 7.2.1 Programação Financeira 7.2.2 Disponibilidades por Destinação 7.3 Dívida Ativa 7.4 Riscos Fiscais 7.8 Custos 7.9 Outros Controles	8.1 Execução dos Atos Potenciais 8.1.1 Execução dos Atos potenciais do ativo 8.1.2 Execução dos Atos potenciais do passivo 8.2 Execução da Administração Financeira 8.2.1 Execução da Programação Financeira 8.2.2 Execução das disponibilidades por destinação 8.3 Execução da Dívida Ativa 8.4 Execução dos Riscos Fiscais 8.8 Apuração de Custos 8.9 Outros controles

Quadro 2 – Novo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (até 3º Nível)

Fonte: Adaptado do Manual da STN (2009)

Conforme a NBC T 16.6 do CFC (2008-J, p. 5), que determina a classificação dos elementos patrimoniais considerando “a segregação em “circulante” e “não circulante”, com base em seus atributos de conversibilidade e exigibilidade”, o novo Plano de Contas criou o grupo Ativo Não-Circulante, que incorporou o ativo realizável a longo prazo, os investimentos; imobilizado e intangível, eliminando o grupo do ativo permanente.

Na classe do PASSIVO, ocorreu a mudança de nomenclatura do Passivo Exigível a Longo Prazo, que passou a ser denominado de Passivo Não-Circulante, compreendendo os demais passivos não classificados como circulante.

O PATRIMÔNIO LÍQUIDO permaneceu como um grupo de contas do PASSIVO, que segundo o manual da STN (2009-C, p. 63), compreende o valor residual dos ativos depois de deduzidos todos os passivos. Cabe destaque para o subgrupo Ajustes de Avaliação Patrimonial, que registra as contrapartidas de aumentos ou diminuições de valor atribuídos a elementos do ativo e do passivo, em decorrência da sua avaliação a valor justo, enquanto não computadas no resultado do exercício em obediência ao regime de competência.

Observa-se que, em relação à estrutura do plano de contas anterior, o PCASP eliminou os grupos de contas do Ativo Compensado e Passivo Compensado e transferiu suas contas, que registravam os atos e fatos relacionados com o planejamento e execução orçamentária, para as classes de CONTROLES DA APROVAÇÃO DO PLANEJAMENTO E ORÇAMENTO e CONTROLE DA EXECUÇÃO DO PLANEJAMENTO E ORÇAMENTO. O registro contábil nestas classes segue a lógica da Contabilidade Orçamentária, que utiliza o Regime de Caixa para as receitas e o Regime de Competência para as despesas

Esta realocação de contas corrigiu o viés orçamentário que trazia o PCAF para as contas do Sistema Patrimonial, atendendo aos Princípios Fundamentais de Contabilidade e as orientações das NBCASP.

A classe da DESPESA, que se desdobrava em Correntes e de Capital, foi redefinida, respeitando os fundamentos da teoria patrimonialista da contabilidade, como VARIAÇÃO PATRIMONIAL DIMINUTIVA, e subdividida em grupos de despesas que representam as variações patrimoniais mais representativas no setor público. Conforme

manual da STN (2009-C, p. 75), o grupo 3.8 - Desvalorização e Perda de Ativos, tem um subgrupo para registrar a Redução a Valor Recuperável.

A classe da VARIAÇÃO PATRIMONIAL AUMENTATIVA, que substituiu a antiga classe da RECEITA, também ampliou a evidenciação dos grupos de receitas mais relevantes para a administração pública. O grupo 4.8 - Valorização e Ganho de Ativos, contempla a Reavaliação de Ativos.

As Variações Patrimoniais Diminutivas e Aumentativas são denominadas Contas de Resultado, que juntamente com as contas do Ativo e Passivo, tem seus registros regidos pela lógica da Contabilidade Patrimonial e, portanto, adotam o Regime de Competência.

As contas de CONTROLES DEVEDORES e CREDORES compreendem as funções típicas de controle dos atos potenciais, da administração financeira e de informações adicionais. Contempla, portanto, as contas de custos, de compensação e administração financeira.

#### 5.2.1. Lógica e Característica do Registro Contábil

O PCASP foi elaborado com a intenção de atender às formalidades do registro e da informação contábil no setor público, conforme definidos pelo CFC (2008-I), através da NBC T 16.5.

Dentre as formalidades exigidas, o registro contábil deve ser feito pelo método das partidas dobradas e nos respectivos subsistemas contábeis, conforme sua natureza seja orçamentária, financeira, patrimonial e de compensação.

As contas patrimoniais se relacionam com os subsistemas financeiro e patrimonial, segregando o ativo e passivo financeiros, conforme estabelecido na Lei nº 4.320/1964 para cálculo do superávit financeiro no Balanço Patrimonial.

Portanto, registros envolvendo os subsistemas financeiro e patrimonial, não precisam ter contrapartidas nos mesmos subsistemas, ou seja, os lançamentos podem

apresentar partidas em subsistemas distintos. Como exemplo, tem-se o ingresso de dinheiro proveniente de uma operação de crédito com prazo de amortização superior a 12 meses.

<b>Título da Conta</b>	<b>Código</b>	<b>Subsistema</b>
D Bancos Conta Movimento	1.1.1	Financeiro
C Obrigações Exigíveis a Longo Prazo	2.2.1	Não-Financeiro

Figura 4 – Exemplo de Lançamento contábil

Fonte: Adaptado do Manual da STN (2009).

Nos registros que envolvem os demais subsistemas (orçamentário, compensação e custos) deve haver a contrapartida dos valores a débito e a crédito em cada subsistema. Como exemplo, o registro no subsistema orçamentário da arrecadação de receita orçamentária, ensejará valores a débito e a crédito de contas do mesmo subsistema.

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.

As características do registro e da informação contábil no setor público, conforme definidos pela NBC T 16.5 (CFC 2008-I, item 4) são: comparabilidade; compreensibilidade; confiabilidade; fidedignidade; fidelidade; imparcialidade; integridade; objetividade; representatividade; tempestividade; uniformidade; utilidade; verificabilidade e visibilidade.

O registro deve ser efetuado em idioma e moeda corrente nacionais, em livros ou meios eletrônicos que permitam a identificação e o seu arquivamento de forma segura.

Quando se tratar de transação em moeda estrangeira, esta, além do registro na moeda de origem, deve ser convertida em moeda nacional, aplicando a taxa de câmbio oficial e vigente na data da transação.

São elementos essenciais do registro contábil:

- a) a data da ocorrência da transação;
- b) a conta debitada;
- c) a conta creditada;

- d) o histórico da transação de forma descritiva ou por meio do uso de código de histórico padronizado, quando se tratar de escrituração eletrônica, baseado em tabela auxiliar inclusa em plano de contas;
- e) o valor da transação;
- f) o número de controle para identificar os registros eletrônicos que integram um mesmo lançamento contábil.

Os registros contábeis devem ser efetuados de forma analítica, refletindo a transação constante em documento hábil, em consonância com os Princípios Fundamentais de Contabilidade.

Na dinâmica de registro contábil, várias operações rotineiras podem ser simplificadas de modo a instrumentalizar a operação contábil dos entes públicos, semelhante à função da Tabela de Eventos do PCAF. Para tanto, o PCASP faz uso de um instrumento de simplificação da forma de registro, que corresponde à tabela de Lançamentos Contábeis Padronizados (LCP) e ao Conjunto de Lançamentos Padronizados (CLP).

Os Lançamentos Contábeis Padronizados correspondem a uma codificação que representa os lançamentos contábeis de forma simplificada, facilitando a operação rotineira, sobretudo para os não contadores. Os Conjuntos de Lançamentos Padronizados, por sua vez, englobam os fenômenos contábeis típicos dos entes públicos e encapsulam os LCPs. As formas de codificação de ambos e sua estrutura lógica serão apresentados a seguir.

Na estrutura do PCASP, os lançamentos fecham-se dentro de uma mesma natureza de informação. Desta forma, identificam-se padrões conforme as partes da partida dobrada nos lançamentos de 1ª ordem.

Os lançamentos de natureza patrimonial fecham-se dentro das classes 1, 2, 3, e 4, respectivamente Ativo, Passivo (Exigível e Não-Exigível), Variações Patrimoniais Diminutivas (VPD) e Variações Patrimoniais Aumentativas (VPA). Por exemplo: 11 - Permutação entre elementos do Ativo; e 12 - Permutação entre Ativo e Passivo com aumento de ambos.

Os lançamentos de natureza orçamentária fecham-se dentro das classes 5 e 6, respectivamente “Controle da Aprovação do Planejamento e Orçamento” e “Controle da Execução do Planejamento e Orçamento”. As possíveis combinações relacionadas a essas classes são: 56 - Aprovação ou Fixação do Planejamento ou Orçamento; 65 - Estorno da Aprovação ou Fixação do Planejamento ou Orçamento; e 66 - Execução orçamentária.

Os lançamentos de natureza de controle fecham-se dentro das classes 7 e 8, respectivamente “Controles Devedores” e “Controles Credores”. As possíveis combinações relacionadas a essas classes são: 78 - Registro de controles ou encerramento dos mesmos; 87 - Estorno de controles; e 88 - Execução dos controles devedores.

A tabela de Lançamentos Contábeis Padronizados é o instrumento que encapsula os lançamentos em códigos padronizados que facilitam o registro dos fenômenos patrimoniais, orçamentários e de controle.

Os códigos dos LCPs estão estruturados conforme Figura 4:

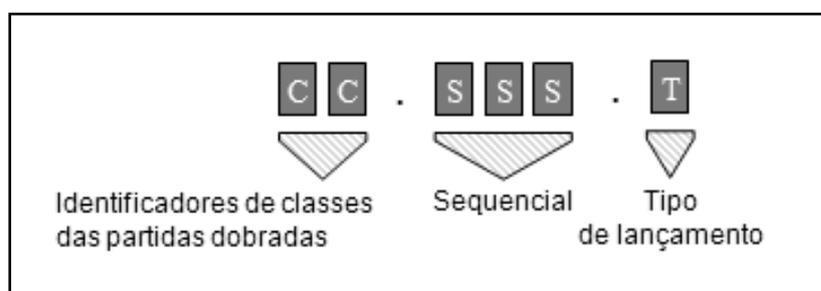


Figura 5 - Estrutura dos Códigos dos LCPs  
Fonte: CCONT/STN (Divulgação interna, 2010)

Quanto à codificação adotada para os LCPs, não deveria ser utilizada uma sequência iniciada com 001, pois isto impede a possibilidade de se inserir novos LCPs em locais arbitrários da tabela, fazendo com que a organização da codificação não siga uma ordem lógica.

Por exemplo, a inclusão de uma nova conta no PCASP pode resultar na inclusão de um novo LCP. Se duas contas são “próximas” no plano de contas, seus LCPs, por questão de coerência, também deveriam seguir a mesma lógica de proximidade. A utilização de “saltos” na codificação permite o atingimento deste objetivo.

A informação do “Tipo do lançamento”, que pode ser normal (N) ou um estorno (E), no código do LCP é desnecessária. O contador, ao fazer o estorno de um evento, deve escolher o código do evento original e, na tela do sistema, informar que se trata de um estorno. O sistema de informática é que, a partir desta informação, fará automaticamente os lançamentos inversos ao lançamento documentado no LCP.

Não é preciso duplicar toda a tabela de LCPs só para acomodar o estorno, pois isto só traz complexidade desnecessária. O máximo de informação necessária sobre estornos é a informação se o LCP é passível de estorno. Se não for passível, o sistema de informática não permitirá a utilização para fins de estorno.

Um fenômeno qualquer da administração pública pode guardar relação com mais de uma natureza de informação ou mesmo com mais de um registro dentro de uma mesma natureza de informação. Desta forma, os Conjunto de Lançamentos Padronizados (CLP), estruturados conforme Figura 6, correspondem a agrupamentos de LCPs para a representação de um fenômeno típico da administração pública.

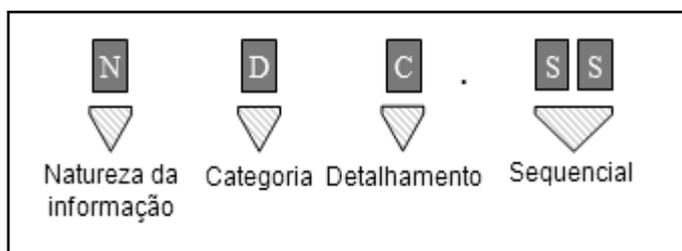


Figura 6 - Estrutura dos Códigos dos CLPs  
Fonte: CCONT/STN (Divulgação interna, 2010)

A montagem dos códigos dos CLPs obedece a uma ordem de precedência. A natureza de informação orçamentária tem precedência sobre a patrimonial e esta, por sua vez, tem precedência sobre a de controle. Deste modo, fenômenos que possuam algum LCP de natureza de informação orçamentária, independentemente de possuírem LCPs de outra natureza de informação, são iniciados sempre com o código de natureza de informação “O”. De modo semelhante, fenômenos que possuam apenas LCPs patrimoniais e/ou de controle serão iniciados pelo dígito “P”. Já fenômenos que possuam apenas LCPs de controle serão iniciados pelo dígito “C”.

Os três primeiros dígitos que compõem os códigos dos CLPs identificam a natureza e a categoria da informação que se pretende registrar, conforme demonstrado no Quadro 3:

<b>Natureza da Informação</b>	<b>Categoria</b>	<b>Detalhamento</b>	<b>Código</b>
Orçamentário	Planejamento	PPA	<b>OPP</b>
		LOA	<b>OPL</b>
	Receita (enfoque orçamentário)	Previsão	<b>ORP</b>
		Arrecadação	<b>ORA</b>
	Despesa (enfoque orçamentário)	Fixação	<b>ODF</b>
		Movimentação de Créditos	<b>ODM</b>
		Execução	<b>ODE</b>
	Restos a PaGar	Inscrição	<b>OGI</b>
		Execução	<b>OGE</b>
Patrimonial	AuMentativa	-	<b>PAM</b>
	DiMinutiva		<b>PDM</b>
	PerMutativa		<b>PPM</b>
Controle	Atos Potenciais	Ativo	<b>CAA</b>
		Passivo	<b>CAP</b>
	Financeira	Programação Financeira	<b>CFP</b>
		DDR	<b>CFD</b>
	Dívida Ativa	Inscrição	
		Encaminhamento	<b>CDE</b>
	Riscos Fiscais	Passivos Contingentes	<b>CRP</b>
		Outros	<b>CRF</b>
	CuStos	-	<b>CCS</b>
	OuTros	-	<b>COT</b>

Quadro 3 - Códigos da Natureza e Categoria dos CLPs  
Fonte: CCONT/STN (2010).

Definida a natureza de informação, faz-se necessário identificar a categoria. Esta guarda relação com a natureza e o fenômeno representado. Assim, caso a natureza seja orçamentária e o fenômeno guarde relação com a receita sob o enfoque orçamentário, a categoria terá o código “R”.

Assim, um fenômeno qualquer, como “Reconhecimento e Empenho de Despesa de Pessoal”, que envolve execução patrimonial, orçamentária e de controle, será representado

por meio da combinação entre LCPs orçamentários, de controle e patrimoniais. O exemplo a seguir, com identificadores hipotéticos dos LCPs ilustra tal situação.

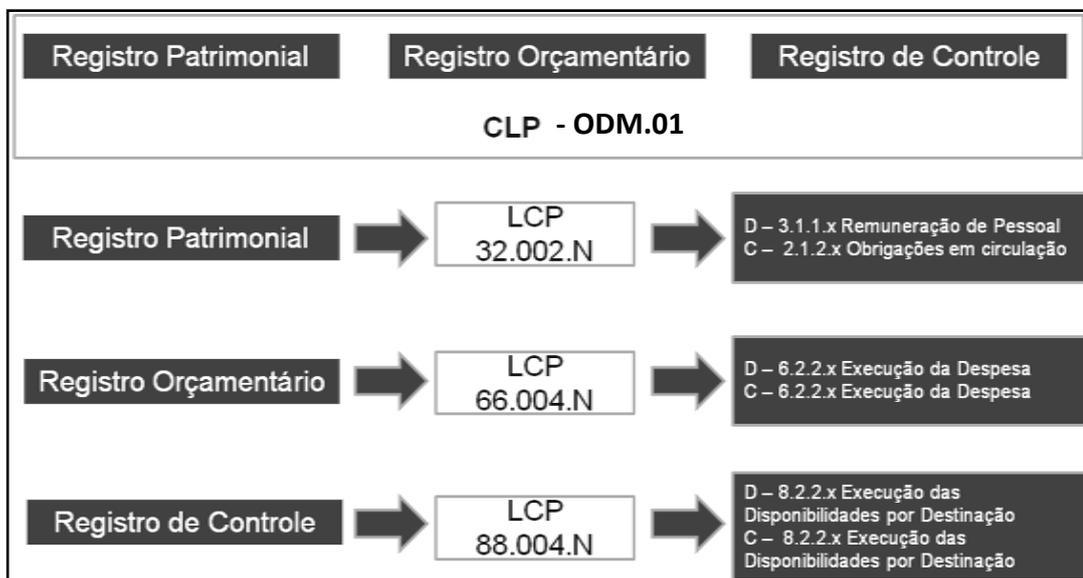


Figura 7 - CLP - Reconhecimento e Empenho de Despesa de Pessoal  
Fonte: CCONT/STN (2010).

O formato da codificação proposta para os CLPs poderia ser melhorado pela adição de um dígito ao seqüencial, conforme demonstrado nos exemplos abaixo:

Código atual:

- ORA.01 - Receita Orçamentária – Arrecadação via Tributo;
- ORA.02 - Receita Orçamentária – Arrecadação via Operação de Crédito; e
- ORA.03 - Receita Orçamentária – Arrecadação via Alienação de Bens.

Código com acréscimo de mais um dígito:

- ORA.040 - Receita Orçamentária – Arrecadação via Tributo
- ORA.060 - Receita Orçamentária – Arrecadação via Operação de Crédito
- ORA.080 - Receita Orçamentária – Arrecadação via Alienação de Bens

A inclusão proposta permitiria até 999 CLPs por grupo, possibilitando um amplo espaço disponível para inserir novos CLPs em qualquer posição, deste o 001 ao 999, permitindo que a ordem de codificação dos CLPs seja a mesma ordem lógica do funcionamento do plano, trazendo uma enorme facilidade de uso. Obrigatoriamente deveriam ser deixados vários “espaços” de códigos entre os CLPs, para se permitir a livre escolha da posição de inserção.

O usuário final visualizará na codificação não somente uma abreviação, mas sim um índice de informações, ordenado de forma clara e consistente, que ajuda a compreender a forma de organização das informações.

### 5.3 Novas Demonstrações Contábeis do Setor Público

#### 5.3.1 Balanço Orçamentário

A estrutura do antigo Balanço Orçamentário, apresentada no Quadro 4 a seguir, conforme definida no Anexo 12 da Lei 4.320/64 (BRASIL, 1964), apresentava as receitas orçamentárias por fonte e as despesas orçamentárias por grupo de natureza, confrontando o orçamento inicial e as suas alterações com a execução, para, ao final, demonstrar o resultado orçamentário, que poderia ser superavitário ou deficitário.

Receitas				Despesa			
Título	Previsão	Execução	Diferença	Título	Fixação	Execução	Diferença
<b>Receitas Correntes</b>				<b>Créditos Orçamentários e Suplementares</b>			
Tributária				<b>Créditos Especial</b>			
Contribuições				<b>Créditos Extraordinários</b>			
Patrimonial							
Agropecuária							
Industrial							
Serviços							
Trans. Correntes							
Outr. Rec. Correntes							
<b>Receitas de Capital</b>							
Operações Créditos							
Alienação Bens							
Amortização Emp/Fin							
Transf. Capital							
Outras Rec. Capital							
<b>Subtotal</b>				<b>Subtotal</b>			
<b>Déficit</b>				<b>Superávit</b>			
<b>Total</b>				<b>Total</b>			

Quadro 4 - Anexo 12 - Balanço Orçamentário

Fonte: BRASIL (1964).

Conforme a NBC T 16.6 do CFC (2008-J, p. 4), o Balanço Orçamentário, assim como as demais demonstrações contábeis obrigatórias das entidades públicas, deve apresentar os seguintes requisitos: ser acompanhado por anexos, por outros demonstrativos exigidos por lei e pelas notas explicativas; apresentar informações extraídas dos registros e dos documentos que integram o sistema contábil da entidade; conter a identificação da entidade do setor público, da autoridade responsável e do contabilista; as contas semelhantes podem ser agrupadas; os pequenos saldos podem ser agregados, desde que indicada a sua natureza.

A nova estrutura do Balanço Orçamentário, conforme publicado no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público da STN (2009-D, p. 15), está demonstrada no Quadro 5:

<ENTE DA FEDERAÇÃO> BALANÇO ORÇAMENTÁRIO				
EXERCÍCIO:	EMIÇÃO:		PÁGINA:	
<u>RECEITAS ORÇAMENTÁRIAS</u>	PREVISÃO INICIAL	PREVISÃO ATUALIZADA (a)	RECEITAS REALIZADAS (b)	SALDO (a-b)
RECEITAS (EXCETO INTRA-ORÇAMENTÁRIAS) (1)				
RECEITAS CORRENTES				
RECEITA TRIBUTÁRIA				
Impostos				
Taxas				
Contribuição de Melhoria				
RECEITA DE CONTRIBUIÇÕES				
Contribuições Sociais				
Contribuições Econômicas				
RECEITA PATRIMONIAL				
Receitas Imobiliárias				
Receitas de Valores Mobiliários				
Receita de Concessões e Permissões				
Outras Receitas Patrimoniais				
RECEITA AGROPECUÁRIA				
Receita da Produção Vegetal				
Rec. da Produção Animal e Derivados				
Outras Receitas Agropecuárias				
RECEITA INDUSTRIAL				
Receita da Indústria de Transformação				
Receita da Indústria de Construção				
Outras Receitas Industriais				
RECEITA DE SERVIÇOS				
TRANSFERÊNCIAS CORRENTES				
Transferências Intergovernamentais				
Transf. de Instituições Privadas				
Transferências do Exterior				
Transferências de Pessoas				
Transferências de Convênios				
Transf. para o Combate à Fome				
OUTRAS RECEITAS CORRENTES				
Multas e Juros de Mora				
Indenizações e Restituições				
Receita da Dívida Ativa				
Receitas Correntes Diversas				
RECEITAS DE CAPITAL				
OPERAÇÕES DE CRÉDITO				
Operações de Crédito Internas				
Operações de Crédito Externas				
ALIENAÇÃO DE BENS				
Alienação de Bens Móveis				
Alienação de Bens Imóveis				
AMORTIZAÇÕES DE EMPRÉSTIMOS				
TRANSFERÊNCIAS DE CAPITAL				

<ENTE DA FEDERAÇÃO> BALANÇO ORÇAMENTÁRIO				
EXERCÍCIO:	EMIÇÃO:	PÁGINA:		
<u>RECEITAS ORÇAMENTÁRIAS</u>	PREVISÃO INICIAL	PREVISÃO ATUALIZADA (a)	RECEITAS REALIZADAS (b)	SALDO (a-b)
Transferências Intergovernamentais Transf. de Instituições Privadas Transferências do Exterior Transferências de Pessoas Transf. de Outras Instit. Públicas Transferências de Convênios Transf. para o Combate à Fome OUTRAS RECEITAS DE CAPITAL Integralização do Capital Social Dív. Ativa da Amort. Emp. e Financ. Restituições Receitas de Capital Diversas				
<b>RECEITAS (INTRA-ORÇAMENTÁRIAS) (II)</b>				
<b>SUBTOTAL DAS RECEITAS (III) = (I + II)</b>				
OPERAÇÕES DE CRÉDITO/ REFINANCIAMENTO (IV) Operações de Crédito Internas Mobiliária Contratual Operações de Crédito Externas Mobiliária Contratual				
<b>SUBTOTAL COM REFINANCIAMENTO (V) = (III + IV)</b>				
<b>DÉFICIT (VI)</b>	-	-		-
<b>TOTAL (VII) = (V + VI)</b>				-
<b>SALDOS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES (UTILIZADOS PARA CRÉDITOS ADICIONAIS)</b>	-			-

<u>DESPESAS ORÇAMENTÁRIAS</u>	DOTAÇÃO INICIAL (d)	CRÉDITOS ADICIONAIS (e)	DOTAÇÃO ATUALIZADA (f)=(d+e)	DESPESAS EMPENHADAS (g)	DESPESAS LIQUIDADAS (h)	INSCRIÇÃO EM RP NÃO PROCESSADOS (i)=(g-h)	SALDO DA DOTAÇÃO (j)=(f-g)
DESPESAS (EXCETO INTRA-ORÇAMENTÁRIAS) (VIII) DESPESAS CORRENTES PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS JUROS E ENCARGOS DA DÍVIDA OUTRAS DESPESAS CORRENTES DESPESAS DE CAPITAL INVESTIMENTOS INVERSÕES FINANCEIRAS AMORTIZAÇÃO DA DÍVIDA RESERVA DE CONTINGÊNCIA RESERVA DO RPPS DESPESAS (INTRA-ORÇAMENTÁRIAS) (IX)							
<b>SUBTOTAL DAS DESPESAS (X) = (VIII + IX)</b>							
AMORTIZAÇÃO DA DÍVIDA/ REFINANCIAMENTO (XI) Amortização da Dívida Interna Dívida Mobiliária Outras Dívidas Amortização da Dívida Externa Dívida Mobiliária Outras Dívidas							
<b>SUBTOTAL COM REFINANCIAMENTO (XII) = (X + XI)</b>							
<b>SUPERÁVIT (XIII)</b>	-	-	-		-	-	-

Quadro 5 – Nova Estrutura Balanço Orçamentário

Fonte: STN (BRASIL 2009-D)

Para que se possa elaborar a nova estrutura do Balanço Orçamentário, Quadro 5, é necessário calcular e evidenciar as seguintes informações, nas respectivas colunas:

- a. A previsão inicial das receitas, constantes na Lei Orçamentária Anual - LOA. Os valores registrados nessa coluna permanecerão inalterados durante todo o exercício, pois deverão refletir a posição inicial do orçamento constante da LOA. As atualizações monetárias autorizadas por lei, efetuadas até a data da publicação da LOA, deverão compor a coluna, sendo mencionadas em notas explicativas.
- b. A previsão atualizada das receitas para o exercício de referência, que deverão refletir a parcela da reestimativa da receita utilizada para abertura de créditos adicionais, seja mediante excesso de arrecadação ou mediante operações de crédito, as novas naturezas de receita não previstas na LOA e o remanejamento entre naturezas de receita. Se não ocorrer nenhum dos eventos mencionados, a coluna da previsão atualizada deverá identificar os mesmos valores da coluna previsão inicial. As atualizações monetárias autorizadas por lei, efetuadas após a data da publicação da LOA, deverão compor a coluna, sendo mencionadas em notas explicativas.
- c. As receitas realizadas no período. Consideram-se realizadas as receitas arrecadadas diretamente pelo órgão, ou por meio de outras instituições como, por exemplo, a rede bancária.
- d. A dotação inicial das despesas, que consiste no valor dos créditos iniciais constantes da Lei Orçamentária Anual,
- e. A dotação atualizada das despesas, que representa o valor da dotação inicial mais os créditos adicionais abertos ou reabertos durante o exercício, deduzidas as anulações/cancelamentos correspondentes.
- f. As despesas empenhadas acumuladas até o encerramento do exercício. O empenho de despesa é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição. Corresponde à primeira fase da execução da despesa.
- g. As despesas liquidadas até o encerramento do exercício. Conforme deverão ser consideradas, inclusive, as despesas que já foram pagas.
- h. As despesas pagas pertencentes ao orçamento do exercício. Não se inclui os valores referentes ao pagamento de Restos a Pagar.

(STN 2009-D, p. 17)

O Balanço Orçamentário evidencia, ainda, os saldos de exercícios anteriores, provenientes de superávit financeiro, identificado no Balanço Patrimonial do exercício anterior. Demonstra, também, os valores referentes aos créditos especiais e extraordinários autorizados nos últimos quatro meses do exercício anterior ao de referência, reabertos no exercício corrente.

Ao confrontar a nova estrutura do Balanço Orçamentário com a anterior, verifica-se que houve uma melhor evidenciação das receitas, uma vez que esta traz a previsão inicial, bem como, detalha a receita ao nível da fonte, aumenta o nível informacional, pois permite a visualização das variações da receita prevista no início do exercício e as alterações realizadas no transcorrer do mesmo.

A despesa orçamentária passa a ser demonstrada por empenho, liquidação, despesa paga e restos a pagar não processados, e não mais por tipo de crédito; são evidenciados os refinanciamento de dívida e saldos de exercícios anteriores para as receitas, e criou-se uma linha de amortização da dívida refinanciada para a despesa orçamentária.

Dentre os principais benefícios gerados para a sociedade com a nova estrutura, pode-se destacar: facilita o acompanhamento da execução orçamentária do ente público; permite identificar quais fontes de recursos financiam os objetos de gastos; percebe-se melhor o esforço de arrecadação do ente público; e torna transparente a economia ou excesso de gastos realizados com os recursos públicos.

O cálculo de excesso de arrecadação na estrutura do Anexo 12 da Lei 4320/64 (Brasil, 1964), confrontava o total da Execução da Receita com a sua previsão inicial. Na nova estrutura, o valor é apurado utilizando-se a previsão atualizada, o que reduz o montante do excesso de arrecadação, sendo benéfico para a manutenção do equilíbrio da gestão fiscal.

Observa-se um ponto negativo na nova estrutura, que consiste em aplicar uma fórmula matemática onde da “previsão atualizada” será subtraída a “arrecadação”, apresentando um valor com sinal negativo para uma situação superavitária. Outro ponto desfavorável a ser destacado, refere-se ao fato deste demonstrativo contábil ser o único que não compara o exercício atual com o anterior.

### 5.3.2 Balanço Financeiro

A estrutura anterior do Balanço Financeiro, conforme Quadro 6, apresentava as receitas desdobradas por tipo ou fonte e as despesas por função de governo. Conforme se verifica, a estrutura inicialmente definida pelo Anexo 13 para o Balanço Financeiro traz um nítido enfoque orçamentário pois faz uma distinção, tanto para a receita quanto a despesa, entre o que decorre ou não do orçamento. Destaque-se, ainda, que o Parágrafo único do art. 103 da Lei 4320/64 (Brasil, 1964) determinou que os restos a pagar inscritos no exercício serão computados na receita extraorçamentária, para compensar sua inclusão como despesas do exercício, embora ainda não tenham sido pagos. Ou seja, constata-se que o conceito da lei para evidenciar uma despesa ou dispêndio no Balanço Financeiro anterior está baseado na sua liquidação ou realização da mesma, e não no seu efetivo pagamento.

RECEITAS	RS	DESPESAS	RS
RECEITA ORÇAMENTÁRIA		DESPESA ORÇAMENTÁRIA	
RECEITAS CORRENTES		Legislativa	
Receita Tributária		Administração	
Receita de Contribuição		Defesa Nacional	
Receita de Serviços		Relações Exteriores	
Transferências Correntes		Assistência Social	
Outras Receitas Correntes		Previdência Social	
		Saúde	
RECEITAS DE CAPITAL		Trabalho	
Operações de Crédito		Educação	
Alienação de Bens		Cultura	
Transferências de Capital		Direito da Cidadania	
Outras Receitas de Capital		Urbanismo	
		Habitação	
DEDUÇÃO DE RECEITA PARA FORMAÇÃO DO FUNDEB		Saneamento	
		Ciência e Tecnologia	
RECEITA EXTRA ORÇAMENTÁRIA		Agricultura	
Restos a Pagar - Inscrição		Indústria	
Depósitos de Diversas Origens		Comércio e Serviços	
Outras Operações		Comunicações	
Transferência Financeira Recebida		Transporte	
		Desporto e Lazer	
		Encargos Especiais	
		DESPESA EXTRAORÇAMENTÁRIA	
		Restos a Pagar - Pagamentos	
		Depósitos de Diversas Origens	
		Outras Operações	
		Transferência Financeira Concedida	
SALDO DO EXERCÍCIO ANTERIOR		SALDO PARA O EXERCÍCIO SEGUINTE	
Caixa		Caixa	
Bancos		Bancos	
Conta Movimento		Conta Movimento	
Conta Vinculada		Conta Vinculada	
<b>TOTAL</b>		<b>TOTAL</b>	

Quadro 6 – Anexo 13 - Balanço Financeiro

Fonte: BRASIL (1964).

Na nova estrutura do Balanço Financeiro, Quadro 7 a seguir, as receitas e despesas são evidenciadas por destinação de recursos, o que permite o confronto entre o que foi recebido para cada vinculação específica, bem como, os dispêndios nestas vinculações, demonstrando o nível de financiamento dos serviços públicos com receitas ordinárias (próprias). Com isso, evita-se a repetição da receita pública por categoria econômica, que era evidenciada em três das suas quatro demonstrações previstas na Lei 4320/64.

A análise do Balanço Financeiro permite, ainda, a verificação da execução da despesa com as principais vinculações face às respectivas receitas, bem como, uma avaliação da gestão quanto à existência de recursos nas disponibilidades para o exercício seguinte, destinados aos pagamentos das despesas não pagas no exercício anterior, notadamente quanto aos valores inscritos em restos a pagar.

O Quadro 7 demonstra a nova estrutura do Balanço Financeiro, conforme Manual da STN (BRASIL 2009-D, p. 15):

<ENTE DA FEDERAÇÃO> BALANÇO FINANCEIRO					
EXERCÍCIO:	MÊS	EMISSÃO:		PÁGINA:	
INGRESSOS			DISPÊNDIOS		
ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior	ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior
<b>Receita Orçamentária</b>			<b>Despesa Orçamentária</b>		
Ordinária			Ordinária		
Vinculada			Vinculada		
Saúde			Saúde		
Educação			Educação		
Previdência Social			Previdência Social		
Transferências obrigatórias de outro ente			Transferências obrigatórias de outro ente		
Convênios			Convênios		
Dívida Pública			Dívida Pública		
Outras Vinculações			Outras Vinculações		
Deduções da Receita					
<b>Transferências Financeiras Recebidas</b>			<b>Transferências Financeiras Concedidas</b>		
<b>Recebimentos Extra-Orçamentários</b>			<b>Pagamentos Extra-Orçamentários</b>		
<b>Disponível do Exercício Anterior</b>			<b>Disponível p/ o Exercício Seguinte</b>		
<b>TOTAL</b>			<b>TOTAL</b>		

Quadro 7 – Nova Estrutura do Balanço Financeiro

Fonte: STN (BRASIL 2009-D)

A evidenciação por destinação de recursos foi destacada por CASTRO (2010, p. 180) como a grande mudança ocorrida no Balanço Patrimonial, porque permitirá visualizar o quanto se arrecada e se gasta com importantes ações ou programas de governo, tais como: previdência; educação; saúde; convênios; dentre outras. O autor também destaca que:

Destinação de recursos é um conceito orçamentário que visa a demonstrar e controlar os recursos quando existe vinculação legal entre origem e destino. Neste sentido, o Balanço Financeiro está sendo estruturado de forma a evidenciar os ingressos e os dispêndios que possuem vinculação legal. Pode ser sintetizado como fontes e usos e foi tornado obrigatório pelo Parágrafo único do art. 8º e o art. 50 da Lei Complementar nº 101/00 – LRF. (CASTRO 2010, p. 179)

Infelizmente, em virtude de uma exigência legal em vigor, a nova estrutura não corrigiu um erro conceitual de evidenciação deste demonstrativo, permanecendo a evidenciação das despesas inscritas em restos a pagar como receita extra-orçamentária, resultando um valor total de ingressos e dispêndios incorretamente.

A nova estrutura evidencia a movimentação do exercício corrente e do exercício imediatamente anterior, proporcionando a análise da movimentação financeira de dois exercícios simultaneamente. Com esta adaptação, atendeu a um dos requisitos das

demonstrações contábeis, conforme constam nas NBCASP, o qual orienta que as demonstrações devem ser divulgadas com a apresentação dos valores correspondentes ao período anterior, sempre que possível.

Outra alteração relevante, trata-se do registro da despesa orçamentária no momento do empenho e não mais quando da liquidação durante o exercício. Resultando, como benefício para os usuários da informação contábil, o acompanhamento da receita auferida e a despesa paga do ente público por destinação de recursos, permitindo uma visão orçamentária e extra-orçamentária das disponibilidades financeiras.

### 5.3.3 Balanço Patrimonial

A estrutura antiga do Balanço Patrimonial, trazida pelo Anexo 14 da Lei 4320/64 (BRASIL, 1964), demonstrada no Quadro 8, também adotava o viés orçamentário.

BALANÇO PATRIMONIAL	
ATIVO	PASSIVO
<b>ATIVO FINANCEIRO</b> Disponível Caixa Bancos Conta Movimento Aplicações Financeiras Créditos em Circulação Salário-Família Salário-Maternidade Auxílio-Natalidade	<b>PASSIVO FINANCEIRO</b> Restos a Pagar Processados Não Processados Retenções de Terceiros Previdência Social Imposto de Renda Retido Consignações Diversas
<b>ATIVO NÃO FINANCEIRO</b> Circulante (menos o financeiro) Adiantamentos Concedidos Estoques de Material de Consumo Realizável a longo prazo Dívida Ativa Empréstimos Concedidos Ativo Permanente Bens Imóveis Bens Móveis	<b>PASSIVO NÃO FINANCEIRO (PERM.)</b> Circulante (menos o financeiro) Provisões Operações de Crédito Internas Exigível a Longo Prazo Operações de Crédito Internas Operações de Crédito Externas
<b>ATIVO REAL (AF + ANF)</b>	<b>PASSIVO REAL (PF + PNF)</b>
<b>ATIVO COMPENSADO</b> Responsabilidades por Tit., Valores e Bens Garantias de Valores Direitos e Obrigações Conveniadas Direitos e Obrigações Contratuais	<b>PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b> Patrimônio Resultado Acumulado
<b>TOTAL DO ATIVO</b>	<b>PASSIVO COMPENSADO</b> Tit., Valores s/Responsabilidade Valores em Garantia Direitos e Obrigações Conveniadas Direitos e Obrigações Contratuais
<b>TOTAL DO ATIVO</b>	<b>TOTAL DO PASSIVO</b>

Quadro 8 – Anexo 14 - Balanço Patrimonial

Fonte: BRASIL (1964)

CASTRO (2010, p. 186) exemplifica as evidências deste foco orçamentário ao lembrar que a composição anterior do Balanço Patrimonial utiliza a separação das contas financeiras do ativo e passivo, para evidenciar o superávit financeiro que será fonte de recursos para o orçamento do próximo exercício e classifica dos restos a pagar não processados como passivos da entidade, quando, pela ciência contábil, ainda não seriam dívidas assumidas.

<ENTE DA FEDERAÇÃO>					
BALANÇO PATRIMONIAL					
EXERCÍCIO:		MÊS:		EMISSION:	
ATIVO			PASSIVO		
ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior	ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior
<b>ATIVO CIRCULANTE</b> Caixa e Equivalente de Caixa Créditos Realizáveis de Curto Prazo Demais Créditos e Valores de Curto Prazo Investimentos Temporários Estoques Variações Patrimoniais Diminutivas Pagas Antecipadamente			<b>PASSIVO CIRCULANTE</b> Obrigações Trabalhistas e Previdenciárias a Pagar de Curto Prazo Empréstimos e Financiamentos de Curto Prazo Fornecedores e Contas a Pagar de Curto Prazo Obrigações Fiscais de Curto Prazo Demais Obrigações de Curto Prazo Provisões de Curto Prazo		
<b>ATIVO NÃO-CIRCULANTE</b> Realizável a Longo Prazo Investimento Imobilizado Intangível			<b>PASSIVO NÃO-CIRCULANTE</b> Obrigações Trabalhistas e Previdenciárias a Pagar de Longo Prazo Empréstimos e Financiamentos de Longo Prazo Fornecedores de Longo Prazo Obrigações Fiscais de Longo Prazo Demais Obrigações de Longo Prazo Provisões de Longo Prazo Resultado Diferido		
			<b>TOTAL DO PASSIVO</b>		
			<b>PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b>		
			<b>ESPECIFICAÇÃO</b>	<b>Exercício Atual</b>	<b>Exercício Anterior</b>
			Patrimônio Social/Capital Social Reservas de Capital Ajustes de Avaliação Patrimonial Reservas de Lucros Resultados Acumulados Ações/Cotas em Tesouraria		
			<b>TOTAL DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b>		
<b>TOTAL</b>			<b>TOTAL</b>		
<b>ATIVO FINANCEIRO</b>			<b>PASSIVO FINANCEIRO</b>		
<b>ATIVO PERMANENTE</b>			<b>PASSIVO PERMANENTE</b>		
<b>SALDO PATRIMONIAL</b>					
<b>ESPECIFICAÇÃO</b>	<b>Exercício Atual</b>	<b>Exercício Anterior</b>	<b>ESPECIFICAÇÃO</b>	<b>Exercício Atual</b>	<b>Exercício Anterior</b>
<b>Saldo dos Atos Potenciais do Ativo</b>			<b>Saldo dos Atos Potenciais do Passivo</b>		
<b>TOTAL</b>			<b>TOTAL</b>		

Quadro 9 – Nova Estrutura do Balanço Patrimonial  
Fonte: STN (BRASIL 2009-D)

A nova estrutura do Balanço Patrimonial, apresentada no Quadro 9, resgata o enfoque patrimonial deste balanço, alterando a forma de classificação dos elementos patrimoniais em circulante e não-circulante, atendendo as NBCASP e aos Princípios Fundamentais da Contabilidade. Sem, no entanto, descuidar do cumprimento da Lei 4.320/64, quando incluiu quadros complementares que evidenciam as informações exigidas pela legislação vigente.

Das alterações introduzidas, pode-se destacar a inovação realizada ao conceituar o ativo, pois destaca as disponibilidades (caixa, bancos e aplicações financeiras de resgate imediato) do conjunto de bens e direitos e enfatiza a capacidade de geração de benefícios econômicos como elemento norteador para possibilitar a classificação de bens e direitos como ativo. Isso significa dizer que não é mais a propriedade que deve balizar o registro no ativo, mas sim a sua capacidade de geração de benefícios econômicos presentes ou futuros.

No que tange ao passivo, o conceito agora normatizado ressalta a necessidade do registro como obrigação de valores recebidos pela entidade pública na condição de fiel depositária, bem como das contingências e das provisões. Portanto, não pode haver mais dúvidas sobre a necessidade de registro das contingências trabalhistas e das provisões para férias, para a gratificação natalina, entre outras. E aqui não se discute a questão dos precatórios, pois se entende que esses títulos não representam contingências e provisões, mas sim obrigação líquida e certa. Divergir nesse pensar é ir de encontro ao Estado de Direito.

O saldo patrimonial, que representa a diferença entre o ativo e o passivo, agora é denominado de patrimônio líquido consagrando-se a denominação inserida no nosso ordenamento jurídico pela legislação societária e também preconizada na Lei de Responsabilidade Fiscal.

A nova estrutura do Balanço Patrimonial possibilita o aperfeiçoamento da avaliação do desempenho patrimonial, permitindo verificar como o setor público está mantendo o patrimônio, qual o nível de depreciação, exaustão e amortização que o mesmo terá que arcar anualmente e como se prepara para manter, conservar e ampliar o patrimônio público, no sentido de poder aumentar a capacidade de prestação de serviços para a população.

A avaliação dos reflexos e impactos que a gestão tenha provocado no patrimônio público é condição essencial para a avaliação dos gestores públicos e de suma importância para os controles interno, externo e social, pois dentre outras questões pode revelar: melhorias ou não dos indicadores de liquidez e endividamento; tanto curto, quanto de longo prazo; aumento ou redução da capacidade de prestação de serviços à população; conservação, manutenção e capacidade de reposição dos bens e equipamentos públicos; e obtenção de resultado positivo ou negativo do saldo patrimônio ou da evolução ou redução do patrimônio líquido.

Importante destacar que a nova estrutura procurou harmonizar os conceitos da Lei 4.320/64, com viés orçamentário, e da ciência contábil, com enfoque patrimonial, quando apresenta quadros ou anexos que trazem as informações exigidas pela legislação ainda em vigor.

#### 5.3.4 Demonstração das Variações Patrimoniais

A Demonstração das Variações Patrimoniais - DVP, conforme Anexo 15 da Lei nº 4.320/64, reproduzida no Quadro 10, retrata novamente o enfoque orçamentário, ao separar as variações em decorrentes e independentes da execução orçamentária.

<b>DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS</b>	
<b>VARIAÇÕES ATIVAS</b>	<b>VARIAÇÕES PASSIVAS</b>
<b>DECORRENTES DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA</b>	
<b>RECEITAS ORÇAMENTÁRIAS</b> Receitas Correntes Receitas de Capital <b>INTERFERÊNCIAS ATIVAS</b> Cota Recebida Repasse Recebido Sub-Repasse Recebido <b>MUTAÇÕES ATIVAS</b> Aquisição de Bens e Direitos Amortização da Dívida Passiva	<b>DESPESAS ORÇAMENTÁRIAS</b> Despesas Correntes Despesas de Capital <b>INTERFERÊNCIAS PASSIVAS</b> Cota Concedida Repasse Concedido Sub-Repasse Concedido <b>MUTAÇÕES PASSIVAS</b> Alienação de Bens e Direitos Operações de Crédito - Dívidas Passivas
<b>INDEPENDENTES DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA</b>	
<b>RECEITAS EXTRA-ORÇAMENTÁRIAS</b> Receitas dos Órgãos que estão fora do Orçam. <b>INTERFERÊNCIAS ATIVAS</b> Transferências Financeiras p/ Atender RP Transferências de Bens e Valores Recebidos <b>ACRÉSCIMOS PATRIMONIAIS</b> Incorporações de Bens e Direitos Desincorporações de Passivos <b>RESULTADO PATRIMONIAL</b> Déficit	<b>DESPESAS EXTRA-ORÇAMENTÁRIAS</b> Despesas dos Órgãos que estão fora do Orçam. <b>INTERFERÊNCIAS PASSIVAS</b> Transferências Financeiras p/ Atender RP Transferências de Bens e Valores Concedidos <b>DECRÉSCIMOS PATRIMONIAIS</b> Desincorporações de Bens e Direitos Incorporações de Passivos <b>RESULTADO PATRIMONIAL</b> Superávit
<b>TOTAL DAS VARIAÇÕES ATIVAS</b>	<b>TOTAL DAS VARIAÇÕES PASSIVAS</b>

Quadro 10 - Anexo 15 – Demonstração das Variações Patrimoniais

Fonte: BRASIL (1964)

O Quadro 11 evidencia a nova estrutura da DVP, Conforme definida pela STN (2009-D, p. 28), com base nos Princípios Fundamentais da Contabilidade interpretados sob a perspectiva do Setor Público (CFC 2008-C) e das NBCASP (CFC 2008-E a 2008-N):

<ENTE DA FEDERAÇÃO>			
DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS			
EXERCÍCIO:	MÊS:	EMIÇÃO:	PÁGINA:
VARIAÇÕES PATRIMONIAIS QUANTITATIVAS			
Variações Patrimoniais Aumentativas		Exercício Atual	Exercício Anterior
<b>Tributárias e Contribuições</b>			
Impostos			
Taxas			
Contribuições de Melhoria			
Contribuições Sociais			
Contribuições Econômicas			
<b>Venda de Mercadorias, Produtos e Serviços</b>			
Venda de Mercadorias			
Venda de Produtos			
Venda de Serviços			
<b>Financeiras</b>			
Juros e Encargos de Empréstimos e Financiamentos Concedidos			
Juros e Encargos de Mora			
Variações Monetárias e Cambiais			
Remuneração de Depósitos Bancários e Aplicações Financeiras			
Descontos Financeiros Obtidos			
Outras Variações Patrimoniais Aumentativas - Financeiras			
<b>Transferências</b>			
Transferências Intra Governamentais			
Transferências Inter Governamentais			
Transferências das Instituições Privadas			
Transferências das Instituições Multigovernamentais			
Transferências de Consórcios Públicos			
Transferências do Exterior			
Transferências das Pessoas Físicas			
<b>Exploração de Bens e Serviços</b>			
Exploração de Bens			
Exploração de Serviços			
<b>Valorização e Ganhos com Ativos</b>			
Reavaliação de Ativos			
Ganhos com Alienação			
<b>Outras Variações Patrimoniais Aumentativas</b>			
Resultado Positivo de Participações em Coligadas e Controladas			
Diversas Variações Patrimoniais Aumentativas			
<b>Variações Patrimoniais Diminutivas</b>			
<b>Pessoal e Encargos</b>			
Remuneração de Pessoal			
Obrigações Patronais			
Benefícios a Pessoal			
Outras Variações Patrimoniais Diminutivas – Pessoal e Encargos			
<b>Benefícios Previdenciários</b>			
Aposentadorias e Reformas			
Pensões			
Outros Benefícios Previdenciários			
<b>Benefícios Assistenciais</b>			
Benefícios de Prestação Continuada			
Benefícios Eventuais			
Políticas Públicas de Transferência de Renda			
<b>Financeiras</b>			
Juros e Encargos de Empréstimos e Financiamentos Obtidos			
Juros e Encargos de Mora			
Variações Monetárias e Cambiais			
Descontos Financeiros Concedidos			
Outras Variações Patrimoniais Diminutivas - Financeiras			
<b>Transferências</b>			
Transferências Intra Governamentais			
Transferências Inter Governamentais			
Transferências a Instituições Privadas			
Transferências a Instituições Multigovernamentais			

<ENTE DA FEDERAÇÃO>		
DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS		
EXERCÍCIO:	MÊS:	EMISSÃO:
PÁGINA:		
VARIAÇÕES PATRIMONIAIS QUANTITATIVAS		
Variações Patrimoniais Aumentativas	Exercício Atual	Exercício Anterior
Transferências a Consórcios Públicos Transferências ao Exterior		
<b>Tributos e Contribuições</b> Tributos Contribuições		
<b>Uso de Bens, Serviços e Consumo de Capital Fixo</b> Uso de Material de Consumo Serviços Depreciação, Amortização e Exaustão		
<b>Desvalorização e Perda de Ativos</b> Redução a Valor Recuperável Perdas com alienação Perdas involuntárias		
<b>Outras Variações Patrimoniais Diminutivas</b> Premiações Incentivos Equalizações de Preços e Taxas Participações e Contribuições Resultado Negativo com Participações em Coligadas e Controladas Diversas Variações Patrimoniais Diminutivas		
<b>Resultado Patrimonial do Período</b>		
VARIAÇÕES PATRIMONIAIS QUALITATIVAS (decorrentes da execução orçamentária)		
Incorporação de Ativos Desincorporação de Passivos Incorporação de Passivos Desincorporação de Ativos		

Quadro 11 – Nova Estrutura da Demonstração das Variações Patrimoniais

Fonte: STN (BRASIL 2009-D)

Percebe-se, claramente, nesta nova estrutura, uma evolução na forma de evidenciar o resultado do exercício, pois ao segregar as mutações patrimoniais quantitativas das qualitativas, a DVP, para entes públicos, aproxima-se da Demonstração do Resultado do Exercício – DRE (para entidades privadas), já que esta última só apresenta as variações quantitativas.

Apesar das mutações qualitativas não afetarem o superávit ou déficit patrimonial do período, estas continuam sendo evidenciadas, em quadro próprio, para atender o disposto na Lei 4.320/64.

A nova DVP também passa a evidenciar a depreciação, amortização e exaustão do patrimônio das entidades públicas, evidenciando se houve ou não o registro contábil de tais ocorrências.

Segundo CASTRO (2010, p.192), com a nova estrutura que agora está com foco patrimonial, ficou mais simples e direto elaborar a VDP, porque:

Basta transportar os saldos do balancete das contas das classes 4 e 3 do novo Plano de Contas (Variações Patrimoniais Aumentativas e Diminutivas), representativas das variações quantitativas do resultado patrimonial, e apurar o resultado pelo confronto entre as duas classes.

A nova DVP permitirá a demonstração das receitas e despesas pelo regime de competência contábil, com base nos fatos geradores efetivos e não apenas sustentados e lastros financeiros ou orçamentários, eliminando registros de despesas não incorridas, como os restos a pagar não processado, e exigindo outros que não eram efetuados por inexistência de lastro orçamentário.

### 5.3.5 Demonstração do Fluxo de Caixa

A incorporação da Demonstração do Fluxo de Caixa - DFC ao conjunto de demonstrações contábeis do setor público, constitui-se numa grande conquista para o alcance da efetivação das NBCASP e para a convergência às IPSAS. Esta demonstração facilita a tomada de decisões em cenários futuros, porque fornece informações relevantes sobre as entradas e saídas de caixa ou dos equivalentes de caixa em um determinado período, para possibilitar a projeção de fluxos futuros de caixa e elaborar análise sobre eventuais mudanças da capacidade de manutenção dos serviços públicos.

A DFC pode ser elaborada pelo método direto ou indireto, conforme Quadros 12 e 13 a seguir:

<b>ENTE DA FEDERAÇÃO&gt;</b>			
<b>DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA</b>			
<b>EXERCÍCIO:</b>	<b>PERÍODO MÊS:</b>	<b>DATA DE EMISSÃO:</b>	
	<b>PÁGINA:</b>		
		<b>Exercício Atual</b>	<b>Exercício Anterior</b>
<b>FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DAS OPERAÇÕES</b>			
<b>INGRESSOS</b>			
<b>RECEITAS DERIVADAS</b>			
Receita Tributária			
Receita de Contribuições			
Outras Receitas Derivadas			
<b>RECEITAS ORIGINÁRIAS</b>			
Receita Patrimonial			
Receita Agropecuária			
Receita Industrial			
Receita de Serviços			
Outras Receitas Originárias			
Remuneração das Disponibilidades			
<b>TRANSFERÊNCIAS</b>			
Intergovernamentais			
a Estados			
a Municípios			
Intragovernamentais			

<b>DESEMBOLSOS</b>		
<b>PESSOAL E OUTRAS DESPESAS CORRENTES POR FUNÇÃO</b>		
Legislativa		
Judiciária		
Previdência Social		
Administração		
Defesa Nacional		
Segurança Pública		
Relações Exteriores		
Assistência Social		
Previdência Social		
Saúde		
Trabalho		
Educação		
(...)		
<b>JUROS E ENCARGOS DA DÍVIDA</b>		
Juros e Correção Monetária da Dívida Interna		
Juros e Correção Monetária da Dívida Externa		
Outros Encargos da Dívida		
<b>TRANSFERÊNCIAS</b>		
Intergovernamentais		
a Estados		
a Municípios		
Intragovernamentais		
<b>FLUXO DE CAIXA LÍQUIDO DAS ATIVIDADES DAS OPERAÇÕES</b>		
<b>FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE INVESTIMENTO</b>		
<b>INGRESSOS</b>		
<b>ALIENAÇÃO DE BENS</b>		
<b>AMORTIZAÇÃO DE EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS CONCEDIDOS</b>		
<b>DESEMBOLSOS</b>		
<b>AQUISIÇÃO DE ATIVO NÃO CIRCULANTE</b>		
<b>CONCESSÃO DE EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS</b>		
<b>FLUXO DE CAIXA LÍQUIDO DAS ATIVIDADES DE INVESTIMENTO</b>		
<b>FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE FINANCIAMENTO</b>		
<b>INGRESSOS</b>		
<b>OPERAÇÕES DE CRÉDITO</b>		
<b>DESEMBOLSOS</b>		
<b>AMORTIZAÇÃO/REFINANCIAMENTO DA DÍVIDA</b>		
<b>FLUXO DE CAIXA LÍQUIDO DAS ATIVIDADES DE FINANCIAMENTO</b>		
<b>APURAÇÃO DO FLUXO DE CAIXA DO PERÍODO</b>		
<b>GERAÇÃO LÍQUIDA DE CAIXA E EQUIVALENTE DE CAIXA</b>		
<b>CAIXA E EQUIVALENTE DE CAIXA INICIAL</b>		
<b>CAIXA E EQUIVALENTE DE CAIXA FINAL</b>		

Quadro 12 - Demonstrativo dos Fluxos de Caixa pelo Método Direto  
Fonte: STN (2009).

<b>&lt;ENTE DA FEDERAÇÃO&gt;</b>		
<b>DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA</b>		
<b>EXERCÍCIO:</b>	<b>PERÍODO MÊS:</b>	<b>DATA DE EMISSÃO:</b>
<b>PÁGINA:</b>		
	Exercício Atual	Exercício Anterior
<b>FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DAS OPERAÇÕES</b>		
<b>RESULTADO PATRIMONIAL</b>		
<b>AJUSTES PARA CONCILIAR O RESULTADO PATRIMONIAL AO FLUXO DE CAIXA DAS ATIVIDADES OPERACIONAIS</b>		
<b>DEPRECIACÃO, AMORTIZACÃO, EXAUSTÃO</b>		
<b>CONSTITUIÇÃO DE PROVISÕES</b>		
<b>RESULTADO POSITIVO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL</b>		
(...)		
<b>FLUXO DE CAIXA LÍQUIDO DAS ATIVIDADES DAS OPERAÇÕES</b>		
<b>FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE INVESTIMENTO</b>		
<b>INGRESSOS</b>		
<b>ALIENAÇÃO DE BENS</b>		
<b>AMORTIZAÇÃO DE EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS CONCEDIDOS</b>		
<b>DESEMBOLSOS</b>		
<b>AQUISIÇÃO DE ATIVO NÃO CIRCULANTE</b>		
<b>CONCESSÃO DE EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS</b>		
<b>FLUXO DE CAIXA LÍQUIDO DAS ATIVIDADES DE INVESTIMENTO</b>		
<b>FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE FINANCIAMENTO</b>		
<b>INGRESSOS</b>		
<b>OPERAÇÕES DE CRÉDITO</b>		
<b>DESEMBOLSOS</b>		
<b>AMORTIZAÇÃO/REFINANCIAMENTO DA DÍVIDA</b>		
<b>FLUXO DE CAIXA LÍQUIDO DAS ATIVIDADES DE FINANCIAMENTO</b>		
<b>APURAÇÃO DO FLUXO DE CAIXA DO PERÍODO</b>		
<b>GERAÇÃO LÍQUIDA DE CAIXA E EQUIVALENTE DE CAIXA</b>		
<b>CAIXA E EQUIVALENTE DE CAIXA INICIAL</b>		
<b>CAIXA E EQUIVALENTE DE CAIXA FINAL</b>		

Quadro 13 - Demonstrativo dos Fluxos de Caixa pelo Método Indireto

Fonte: STN (2009).

O conceito “acima da linha” considera as estatísticas fiscais desagregadas, que apresentam as variáveis de receita e de despesa, enquanto o conceito “abaixo da linha” leva em conta apenas a variação do endividamento público, sem identificar especificamente as causas das mudanças ocorridas, sejam nas receitas ou nas despesas. Portanto, a comparação da DFC elaborada pelo método direto com a elaborada pelo método indireto demonstra que,

não obstante os totais dos fluxos serem os mesmos, os detalhamentos ficam diferentes, o que prejudica a análise do usuário.

Conforme a FIPECAFI (2007, P. 446), o método indireto é o mais utilizado pelas empresas do setor privado, por ser um costume adquirido ao elaborar a DOAR e porque é mais fácil de automatizar, no entanto, afirmam os autores, “que os órgãos normatizadores das práticas contábeis em todo o mundo recomendam a adoção do método direto, principalmente pela maior facilidade de compreensão deste por parte do usuário”.

Embora a elaboração da DFC pelo método direto seja o mais indicado para o processo de tomada de decisões, por se utilizar de dados que possibilitam uma melhor projeção, a dificuldade da sua elaboração também já está sendo prevista no âmbito do setor público. Tendo em vista que, entidades públicas que não disponham de sistemas de informações contábeis modernos e integrados, principalmente nos Municípios de pequeno porte, precisariam implantar sistemas de informação e controles complementares:

Municípios de pequeno porte ou entidades que não possuam sistemas sofisticados de registros contábeis, com lançamentos de quarta fórmula, deverão adotar sistemas paralelos e integrados de controle do orçamento nas suas diferentes etapas, vinculados ao documento Nota de Empenho para poder elaborar a DFC. Para evitar erros, deve ter cuidado de verificar, diariamente ou por sistemas, se o resultado orçamentário equivale à variação do superávit financeiro, à execução de prováveis ajustes financeiros no PL. (CASTRO 2010, p. 196)

Não obstante as dificuldades que possam existir para a sua elaboração, segundo CASTRO (2010, p. 195), a DFC seria o “verdadeiro Balanço Financeiro”, tendo em vista que demonstra o desembolso efetivo e não apenas as despesas empenhadas. Portanto, este demonstrativo traduz com mais fidedignidade “a informação mais próxima da realização física das ações de governo”.

Portanto, para que a DFC alcance o principal objetivo das NBCASP para essa demonstração, que é o de fornecer informações relevantes de entrada e saída de caixa e equivalentes de caixa para a tomada de decisões em cenários futuros, é recomendável que as entidades públicas, em nome do princípio da transparência, elaborem suas demonstrações dos fluxos de caixa pelo método direto.

### 5.3.6 A Demonstração do Resultado Econômico

A Demonstração do Resultado Econômico - DRE surge como uma inovação brasileira, com a finalidade de suprir a necessidade de implementação de um sistema que objetive apurar os resultados econômicos, tendo por base o custo de oportunidade e o resultado econômico de programas e ações desenvolvidos pela administração pública.

O Quadro 14 apresenta a estrutura da DRE proposta pela STN (2009-D, p. 49):

<ENTE DA FEDERAÇÃO>		
DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO		
EXERCÍCIO: MÊS: EMISSÃO:PÁGINA:		
ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior
1. Receita econômica dos serviços prestados e dos bens ou dos produtos fornecidos		
2. (-) Custos diretos identificados com a execução da ação pública		
3. Margem Bruta		
4 (-) Custos indiretos identificados com a execução da ação pública		
5 (=) Resultado Econômico Apurado		

Quadro 14 – Demonstração do Resultado Econômico

Fonte: STN (2009).

Esta demonstração traz uma proposta inovadora e ousada de registro e comunicação dos resultados da gestão do setor público, porque a informação contábil precisará transcender do ambiente interno das entidades ou governos e aferir a percepção do ambiente exterior. Talvez, o maior desafio para viabilizar a implementação da DRE no setor público, será a necessidade da existência prévia de um bom sistema de custos, interligado com os demais sistemas de informações contábeis.

São inúmeras e ainda inexploradas as possibilidades de utilização da DRE no setor público, seja para subsidiar os controles interno, externo e social nas avaliações da eficiência e economicidade dos gastos públicos, como também nas reavaliação de políticas públicas ou redução de custos de serviços prestados ou bens produzidos, bem como para implementação de melhorias na gestão dos recursos.

Ao apurar o resultado econômico dos serviços prestados e dos bens ou produtos fornecidos pelo ente público, permite-se verificar não apenas o que se gastou com eles, seja sob os prismas orçamentário ou patrimonial, mas o que se deixou de obter por ter destinado recursos para uma determinada ação e não para outra, possibilitando a identificação de melhores alternativas para atingir os fins ou benefícios sociais pretendidos.

## 6 CONCLUSÃO

O modelo de Contabilidade Aplicada ao Setor Público que se pretende implementar no País, através da utilização dos novos Plano de Contas e Demonstrativos Contábeis, tem por objetivo criar um ambiente favorável à implantação das melhores práticas contábeis internacionais na contabilidade aplicada ao setor público brasileiro, de modo a permitir comparabilidade e homogeneidade de demonstrativos e procedimentos em relação aos de outros países, tendo o cuidado de manter as técnicas comprovadamente eficientes utilizadas no controle da execução orçamentária e financeira. Permitindo, assim, resgatar a contabilidade pública como uma Ciência Social Aplicada e, ainda, preservar o modelo legal de contabilidade orçamentária e financeira estabelecido pela legislação brasileira, em especial a Lei nº 4.320/64.

Para atingir este objetivo, são necessárias algumas transformações, dentre as quais: a gestão pública no Brasil deve evoluir do princípio da autonomia dos entes e poderes, baseado em uma visão administrativa independente, para o princípio da integração dos entes e poderes, com foco numa visão sistêmica.

O grande desafio será a transição da visão orçamentária, dos princípios de finanças públicas dos entes e poderes, para uma visão contábil ou patrimonialista, baseada nos princípios fundamentais de contabilidade. A visão patrimonialista no setor público é vital para permitir a implementação de custo para os serviços públicos. A contabilização de todo o ciclo da administração pública exige atribuir o mesmo grau de importância às potencialidades ativas e passivas que atribuí-se aos fenômenos econômicos efetivos.

Para que o Brasil possa convergir para os padrões internacionais de gestão e controles da administração pública, precisa reduzir as diferenças conceituais da contabilidade entre os segmentos público e privado, para permitir maior capacidade de gestão dos administradores públicos

A reestruturação do plano de contas da administração pública, com padronização em âmbito nacional, bem como a concepção de novos demonstrativos contábeis aderentes às

melhores práticas de contabilidade, são estágios fundamentais no âmbito da estratégia de implantação de um novo modelo de contabilidade pública no Brasil.

A interpretação, pelo CFC em 2007, dos Princípios Fundamentais de Contabilidade sob a perspectiva do Setor Público, representou um importante marco neste processo, pois evidenciou que a contabilidade é uma ciência social e aplicada de corpo único, independente da área em que esteja sendo aplicada. Portanto, deve estar pautada nos mesmos princípios fundamentais e ter o patrimônio público como seu principal objeto de estudo.

O segundo passo consistiu na elaboração das primeiras 10 Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, também pelo CFC em 2008, com base nos princípios fundamentais. Estas normas apresentam o arcabouço teórico que instrumentaliza a contabilidade para interpretar e cumprir dispositivos contidos na LRF e Lei 4.320/64, tais como a implementação de sistema de custos, a ampliação do controle contábil sobre o cumprimento das metas estabelecidas no planejamento governamental (PPA, LDO e LOA), dentre outros.

As normas são um instrumento para elevar a eficácia e efetividade das leis quanto aos seus objetivos de promover o planejamento, a transparência e responsabilidade da gestão fiscal. Especificamente, há inovações no reconhecimento de receitas e despesas sob a ótica do regime da competência. Além disso, foi dado destaque a instrumentos de transparência e de registro de operações similares a contabilidade comercial, como o estabelecimento de atributos específicos da informação contábil do setor público, relatório de fluxo de caixa, previsão de depreciação e da contabilização dos bens de uso comum, caminhando para a correção da visão da contabilidade aplicada ao setor público, que era preponderantemente ligada à execução dos orçamentos públicos.

As normas destacam que os registros contábeis devem ser realizados e os seus efeitos evidenciados nas demonstrações contábeis do período com os quais se relacionam, reconhecidos, portanto, pelos respectivos fatos geradores, independentemente do momento da execução orçamentária. Esse posicionamento demonstra um desprendimento do foco estritamente orçamentário, e serve como reforço para a implementação de uma contabilidade pública com visão patrimonial, que evidencie a totalidade dos atos e fatos, orçamentários e

extra-orçamentários, previstos ou não em legislação, de modo que prevaleça a essência da Ciência Contábil, qual seja, a de evidenciar as alterações no patrimônio da entidade.

Constata-se que existia a necessidade de reestruturação do plano de contas existente, pois o mesmo não comportava o novo enfoque patrimonial, as mudanças de parâmetros de mensuração dos ativos e passivos, a padronização e flexibilidade necessárias para aplicação nas três esferas de governo, com vistas à consolidação das contas nacionais, à convergência as normas brasileiras e internacionais de contabilidade, e a elaboração dos novos demonstrativos contábeis.

Constatou-se que, em relação à estrutura do plano de contas anterior, o novo Plano de Contas eliminou os grupos de contas do Ativo Compensado e Passivo Compensado e transferiu suas contas, que registravam os atos e fatos relacionados com o planejamento e execução orçamentária, para as classes de CONTROLES DA APROVAÇÃO DO PLANEJAMENTO E ORÇAMENTO e CONTROLE DA EXECUÇÃO DO PLANEJAMENTO E ORÇAMENTO. Esta realocação de contas corrigiu o viés orçamentário que traz o atual Plano de Contas para as contas do Sistema Patrimonial, atendendo aos Princípios Fundamentais de Contabilidade e as orientações das NBCASP.

O novo Plano de Contas criou o grupo Ativo Não-Circulante, que incorporou o ativo realizável a longo prazo, os investimentos; imobilizado e intangível, eliminando o grupo do ativo permanente, conforme recomendado pela NBC T 16.6 (CFC 2008-J, p.5)

Destacou-se, ainda, as alterações dos subgrupos do Ativo Circulante, com o acréscimo do subgrupo 1.1.9. Variações Patrimoniais Diminutivas Pagas Antecipadamente, que compreende o registro de pagamentos antecipados de despesas (VPDs) que ainda não foram liquidadas. Estes pagamentos, embora não sejam permitidos por lei e não sejam passíveis de registro no sistema orçamentário, afetam o resultado patrimonial e a contabilidade tem obrigação de registrar.

As classes da Despesa e da Receita foram redefinidas em Variações Patrimoniais Diminutivas e Aumentativas, denominadas Contas de Resultado, que juntamente com as contas do Ativo e Passivo, segundo o novo Plano de Contas, tem seus registros regidos pela lógica da Contabilidade Patrimonial e, portanto, adotam o Regime de Competência.

Quanto a adequação das novas Demonstrações Contábeis às exigências das NBCASP, destacou-se que ao confrontar a nova estrutura do Balanço Orçamentário com a anterior, verificou-se que houve uma melhor evidenciação das receitas, uma vez que esta traz a previsão inicial, bem como, detalha a receita ao nível da fonte, o que só era possível constatar através dos relatórios exigidos pela LRF, bem como, aumenta o nível informacional, pois permite a visualização das variações da receita prevista no início do exercício e as alterações realizadas no transcorrer do mesmo.

Dentre os principais benefícios gerados para a sociedade com a nova estrutura, destacou-se que: facilita o acompanhamento da execução orçamentária do ente público; permite identificar quais fontes de recursos financiam os objetos de gastos; percebe-se melhor o esforço de arrecadação do ente público; e torna transparente a economia ou excesso de gastos realizados com os recursos públicos.

Os pontos negativos identificados na nova estrutura do Balanço Orçamentário foram: que aplica uma fórmula matemática onde da “previsão atualizada” será subtraída a “arrecadação”, apresentando um valor com sinal negativo para uma situação superavitária; e o fato deste demonstrativo contábil ser o único que não compara o exercício atual com o anterior.

Verificou-se que a estrutura inicialmente definida pelo Anexo 13 para o Balanço Financeiro traz um nítido enfoque orçamentário pois faz uma distinção, tanto para a receita quanto a despesa, entre o que decorre ou não do orçamento, e ainda evidencia a despesa com base na sua liquidação e não pelo efetivo pagamento.

Constatou-se, também, que a nova estrutura do Balanço Financeiro evidencia a movimentação do exercício corrente e do exercício imediatamente anterior, proporcionando a análise da movimentação financeira de dois exercícios simultaneamente. Com esta adaptação, atendeu a um dos requisitos das demonstrações contábeis, conforme constam nas NBCASP, o qual orienta que as demonstrações devem ser divulgadas com a apresentação dos valores correspondentes ao período anterior, sempre que possível

Conforme demonstrado, a nova estrutura do Balanço Patrimonial resgata o enfoque patrimonial deste balanço, alterando a forma de classificação dos elementos patrimoniais em circulante e não-circulante, atendendo as NBCASP e aos Princípios Fundamentais da Contabilidade. Sem, no entanto, descuidar do cumprimento da Lei 4.320/64, quando incluiu quadros complementares que evidenciam as informações exigidas pela legislação vigente.

Destacou-se, quanto a Demonstração das Variações Patrimoniais, que houve uma evolução na forma de evidenciar o resultado do exercício, pois foram segregadas as mutações patrimoniais quantitativas das qualitativas, aproximando-se da Demonstração do Resultado do Exercício – DRE, utilizada pelas entidades privadas, e melhorando a compreensibilidade e comparabilidade da informação contábil

A elaboração da Demonstração do Fluxo de Caixa – DFC, que não era exigida anteriormente, constitui-se numa grande conquista para o alcance da efetivação das NBCASP e para a convergência às normas internacionais. Esta demonstração facilita a tomada de decisões em cenários futuros, porque fornece informações relevantes sobre as entradas e saídas de caixa ou dos equivalentes de caixa em um determinado período, para possibilitar a projeção de fluxos futuros de caixa e elaborar análise sobre eventuais mudanças da capacidade de manutenção dos serviços públicos.

A Demonstração do Resultado Econômico - DRE foi destacada como uma inovação brasileira, com a finalidade de apurar os resultados econômicos, tendo por base o custo de oportunidade e o resultado econômico de programas e ações desenvolvidos pela administração pública. Embora esta demonstração seja uma proposta importante para aprimorar a comunicação dos resultados da gestão pública, o maior desafio para implementá-la será a existência prévia de um adequado sistema de custos.

Diante do exposto, entende-se que os pressupostos foram confirmados, pois comprovou-se que a contabilidade aplicada ao setor público precisa de normas que possam fornecer a orientação contábil adequada, dentro dos Princípios Fundamentais de Contabilidade, independente da legislação administrativa ou fiscal existente. Restou evidenciado, ainda, que estas normas de contabilidade devem avançar no sentido da consolidação e integração com as Normas Internacionais.

Constatou-se, portanto, que a reestruturação do Plano de Contas da Administração Pública Federal e das Demonstrações Contábeis do Setor Público contemplou as determinações das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e está alinhada com o processo de convergência aos padrões internacionais de contabilidade.

Recomenda-se, por fim, que outras pesquisas sejam incentivadas pelas entidades que lideram o processo de implementação da nova Contabilidade Aplicada ao Setor Público, com vistas a reproduzir o modelo adotado pelo Governo Federal e que as Instituições de Ensino Superior criem linhas de pesquisa e pós-graduações específicas para o estudo e disseminação deste ramo da Ciência Contábil, que está assumindo grande relevância para a gestão das finanças públicas do Brasil.

## REFERÊNCIAS

ALVES-MAZZOTTI, Alda Judith; GEWANDSZNAJDER, Fernando. **O método nas ciências naturais e sociais**: pesquisa quantitativa e qualitativa. São Paulo: Pioneira, 1998.

ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade Pública na Gestão Municipal**: métodos com base na LC nº 101/00 e nas classificações contábeis advindas da SOF e STN. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006

ANGÉLICO, João. **Contabilidade Pública**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

ARAÚJO, Inaldo; ARRUDA, Daniel. **Contabilidade pública**: da teoria à prática. São Paulo: Saraiva, 2004.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, 1988.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar nº 101/00. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. 2000.

\_\_\_\_\_. Lei nº 4.320/64. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, Estados, Municípios e Distrito Federal, 1964.

\_\_\_\_\_. Decreto-lei nº 200/67. Dispõe sobre a organização da administração federal, estabelece diretrizes para a reforma administrativa e dá outras providências, 1967.

\_\_\_\_\_. Secretaria do Tesouro Nacional. **Plano de Contas da Administração Pública Nacional**. Brasília: STN, 2004

\_\_\_\_\_. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual SIAFI**. Brasília: Versão eletrônica, 1996. Disponível em: <<http://manualsiafi.tesouro.fazenda.gov.br/000000>> Acesso em: 10 dez. 2009-A.

\_\_\_\_\_. Portaria nº 467, de 6 de agosto 2009. Manual de contabilidade aplicada ao setor público – Procedimentos Contábeis Patrimoniais. **Volume II**. 2. ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional - STN, 2009-B.

\_\_\_\_\_. **Portaria nº 751**, de 16 de dezembro de 2009. Manual de contabilidade aplicada ao setor público - Plano de Contas Aplicado ao Setor Público. **Volume IV**. 2. ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional - STN, 2009-C.

\_\_\_\_\_. **Portaria nº 751**, de 16 de dezembro de 2009. Manual de contabilidade aplicada ao setor público - Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público. **Volume V**. 2. ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional - STN, 2009-D.

CARVALHO, Deusvaldo Resplande de. **Orçamento e contabilidade pública**: teoria e questões. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.

CASTRO, Domingos Poubel de; GARCIA, Leice Maria. **Contabilidade pública no governo federal**: guia para a reformulação do ensino e implementação da lógica do SIAFI nos governos municipais e estaduais com utilização do Excel. São Paulo: Atlas, 2004.

CASTRO, Domingos Poubel. **Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público: integração das áreas do ciclo de gestão: contabilidade, orçamento e auditoria e organização dos controles internos, como suporte à governança corporativa.** 3ª Ed. São Paulo: Atlas, 2010.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia Científica.** 5. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2002

CFC. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº. 750/1993.** Dispõe sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade (PFC). 1993

\_\_\_\_\_. **Princípios fundamentais e normas brasileiras de contabilidade.** 3. ed. Brasília: CFC, 2008-A.

\_\_\_\_\_. **Orientações Estratégicas para a Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil.** Brasília: CFC, 2008-B.

\_\_\_\_\_. **Portaria CFC nº 021/2008.** Designa relator para a NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público. 2008-C

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 1.111/2008.** Aprova o Apêndice II da Resolução CFC nº 750/93 sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade Dispõe sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade (PFC). 2008-D.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 1.128/2008.** Aprova a NBC T 16.1 - Conceituação, objeto e campo de aplicação. 2008-E

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 1.129/2008.** Aprova a NBC T 16.2 - Patrimônio e Sistemas Contábeis. 2008-F

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 1.130/2008.** Aprova a NBC T 16.3 - Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil. 2008-G

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 1.131/2008.** Aprova a NBC T 16.4 - Transações no Setor Público. 2008-H

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 1.132/2008.** Aprova a NBC T 16.5 - Registro Contábil. 2008-I

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 1.133/2008.** Aprova a NBC T 16.6 - Demonstrações Contábeis. 2008-J

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 1.134/2008.** Aprova a NBC T 16.7 - Consolidação das Demonstrações Contábeis. 2008-K

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 1.135/2008.** Aprova a NBC T 16.8 - Controle Interno. 2008-L

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 1.136/2008.** Aprova a NBC T 16.9 - Depreciação, Amortização e Exaustão. 2008-M

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 1.137/2008.** Aprova a NBC T 16.10 - Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público. 2008-N

\_\_\_\_\_. **Livreto do 2º Fórum Nacional de Gestão e Contabilidade Públicas.** De 15 a 17 de outubro de 2008. Belo Horizonte. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/uparq/livreto\\_forum\\_nacional.pdf](http://www.cfc.org.br/uparq/livreto_forum_nacional.pdf)>. Acesso em: 10 de janeiro de 2010. 2008-O

\_\_\_\_\_. **Livreto dos Seminários Nacional e Regionais das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.** De abril a outubro de 2008. Brasília. 2008-P

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 1.268/2009.** Altera, inclui e exclui itens das NBC T 16.1, 16.2 e 16.6 que tratam das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas aplicadas ao Setor Público e dá outras providências. 2009.

\_\_\_\_\_. **Apostila do Curso de Contabilidade Aplicada ao Setor Público.** De 16 a 20 de novembro de 2009. Disponível em: <[www.cfc.org.br/uparq/apst\\_cpta.doc](http://www.cfc.org.br/uparq/apst_cpta.doc)>. Acesso em 10 de janeiro de 2010. 2009-A.

COLAUTO, Romualdo Douglas; BEUREN, Ilse Maria. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade:** teoria e prática. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

D'ONOFRIO, Salvatore. **Metodologia do trabalho intelectual.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

DARÓS, Leandro Luís; PEREIRA, Adriano de Souza. **Análise das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público – NBCASP: mudanças e desafios para a contabilidade pública.** In. Congresso USP de Iniciação Científica, 6, 2009. Anais... São Paulo: USP, 2009. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos92009/467.pdf>>. Acesso em: 02. dez 2009.

FERRARI, Ed Luiz. **Contabilidade Geral:** teoria e 950 questões. 5. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.

FIPECAFI. **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações:** aplicáveis às demais sociedades. 7. ed. São Paulo: 2007.

FORTES, João. **Contabilidade pública:** teoria e Prática. 9. ed. Franco e Fortes, 2006.

FRANCO, Hilário. **A contabilidade na era da globalização:** temas discutidos no XV congresso mundial de países em Paris, de 26 a 29-10-1997. São Paulo: Atlas, 1999.

GODOY, Arida Schmidt. Pesquisa qualitativa: tipos fundamentais. **Revista de Administração de Empresas.** São Paulo, v. 35, n. 3, maio/jun, 1995, p.20-29.

LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Robison Gonçalves de. **Contabilidade Pública.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MACÊDO, Maurício Ferreira de. Impacto das Normas Internacionais de Contabilidade na Apresentação das Demonstrações Contábeis. **Revista Brasileira de Contabilidade**. CFC, 2003.

MACHADO, Nelson. **Sistema de informação de custo**: diretrizes para integração ao orçamento público e à contabilidade governamental. Brasília: ENAP, 2005.

MAIOR, Verônica Souto. In: Seminário Internacional de Contabilidade Pública, 2, 2010, Belo Horizonte. Anais Eletrônicos... Brasília: CFC, 2010. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/sites/IIseminario/index.html>>, Acesso em: 28 de set. 2010.

MAGALHÃES, Antonio de Deus F.; LUNKES, Irtes Cristina. **Sistemas Contábeis - O Valor Informacional da Contabilidade nas Organizações**. São Paulo: Atlas, 2000.

MARION, José Carlos. **Contabilidade Empresarial**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MARTINS, Eliseu; MARTINS, Vinícius A.; MARTINS, Eric A. Normatização Contábil: Ensaio sobre sua Evolução e o Papel do CPC. Recife: RIC/UFPE - **Revista de Informação Contábil**. v. 1, n.1, 2007, p. 7-30.

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Estudo de Caso**: uma estratégia de pesquisa. São Paulo: ATLAS, 2006.

MOTA, Francisco Glauber Lima. **Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. Brasília, 2009.

MOURA, Renilda de Almeida. **Princípios contábeis aplicados à contabilidade governamental**: uma abordagem comparativa Brasil–Estados Unidos. Tese (Mestrado em Contabilidade). Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, da Universidade Federal da Paraíba, da Universidade Federal de Pernambuco e da Universidade Federal do Rio Grande do Norte. Brasília, 2003.

NASCIMENTO, Leonardo do; CHERMAN, Bernardo. **Contabilidade Pública**. Rio de Janeiro: Ferreira, 2007.

NASCIMENTO, Leonardo Silveira do. **A Contabilidade Patrimonial Integral no Setor Público**: os parâmetros, desafios e benefícios de sua implementação no Brasil. Brasília: ESAF, 2008. Monografia premiada com o 3º lugar no XIII Prêmio Tesouro Nacional – 2008.

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

PIGATO, José Alexandre Magrini. **Estudo Comparativo dos Regimes Contábeis Governamentais**. Tese (Mestrado em Contabilidade). Programa de Pós-graduação em Controladoria e Contabilidade. São Paulo: FEA/USP, 2004.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio et al. **Contabilidade Pública**: uma abordagem da Administração Financeira Pública. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2004.

RICCIO, Edson Luiz. **Uma Contribuição ao Estudo da Contabilidade como Sistema de Informação**. Tese (Doutorado em Contabilidade) Programa de Pós-graduação em Controladoria e Contabilidade. São Paulo: FEA/USP, 1989.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

ROESCH, Sylvia Azevedo. **Projetos de estágio e de pesquisa em administração: guia para estágios, trabalhos de conclusão, dissertações e estudos de caso**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

SÁ, Antonio Lopes de; SÁ, Ana Maria Lopes de. **Planos de Contas**. 9a Edição; São Paulo: Atlas, 1998.

SÁ-SILVA, Jackson Ronie, ALMEIDA, Cristóvão Domingos de e GUINDANI, Joel Felipe. **Pesquisa documental: pistas teóricas e metodológicas**. Revista Brasileira de História & Ciências Sociais, Ano I - Número I - Julho de 2009. Disponível em: <[http://www.rbhcs.com:80/index\\_arquivos/Artigo.Pesquisa%20documental.pdf](http://www.rbhcs.com:80/index_arquivos/Artigo.Pesquisa%20documental.pdf)>. Acesso em 15 de outubro de 2009.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental: um enfoque administrativo**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

\_\_\_\_\_. **NBC T SP: porque o sistema financeiro foi excluído**. Blog, em 13/01/2010. Disponível em: <<http://linomartins.wordpress.com/2010/01/13/nbc-t-sp-sistema-financeiro-porque-de-sua-eliminacao/>>. Acesso em 20 de janeiro de 2010.

SLOMSKI, Valmor. **Controladoria e governança na gestão pública**. São Paulo: Atlas, 2007.

\_\_\_\_\_. **Manual de contabilidade pública: um enfoque na contabilidade municipal de acordo com a lei de responsabilidade fiscal**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

STICKNEY, Clyde P.; e WEIL Roman L. **Contabilidade financeira: uma introdução aos conceitos, métodos e usos**. São Paulo. Ed. Atlas. 2001.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração**. São Paulo: Atlas, 1998.

YIN, Robert K. **Estudo de Caso: Planejamento e Métodos**. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

# Livros Grátis

( <http://www.livrosgratis.com.br> )

Milhares de Livros para Download:

[Baixar livros de Administração](#)

[Baixar livros de Agronomia](#)

[Baixar livros de Arquitetura](#)

[Baixar livros de Artes](#)

[Baixar livros de Astronomia](#)

[Baixar livros de Biologia Geral](#)

[Baixar livros de Ciência da Computação](#)

[Baixar livros de Ciência da Informação](#)

[Baixar livros de Ciência Política](#)

[Baixar livros de Ciências da Saúde](#)

[Baixar livros de Comunicação](#)

[Baixar livros do Conselho Nacional de Educação - CNE](#)

[Baixar livros de Defesa civil](#)

[Baixar livros de Direito](#)

[Baixar livros de Direitos humanos](#)

[Baixar livros de Economia](#)

[Baixar livros de Economia Doméstica](#)

[Baixar livros de Educação](#)

[Baixar livros de Educação - Trânsito](#)

[Baixar livros de Educação Física](#)

[Baixar livros de Engenharia Aeroespacial](#)

[Baixar livros de Farmácia](#)

[Baixar livros de Filosofia](#)

[Baixar livros de Física](#)

[Baixar livros de Geociências](#)

[Baixar livros de Geografia](#)

[Baixar livros de História](#)

[Baixar livros de Línguas](#)

[Baixar livros de Literatura](#)  
[Baixar livros de Literatura de Cordel](#)  
[Baixar livros de Literatura Infantil](#)  
[Baixar livros de Matemática](#)  
[Baixar livros de Medicina](#)  
[Baixar livros de Medicina Veterinária](#)  
[Baixar livros de Meio Ambiente](#)  
[Baixar livros de Meteorologia](#)  
[Baixar Monografias e TCC](#)  
[Baixar livros Multidisciplinar](#)  
[Baixar livros de Música](#)  
[Baixar livros de Psicologia](#)  
[Baixar livros de Química](#)  
[Baixar livros de Saúde Coletiva](#)  
[Baixar livros de Serviço Social](#)  
[Baixar livros de Sociologia](#)  
[Baixar livros de Teologia](#)  
[Baixar livros de Trabalho](#)  
[Baixar livros de Turismo](#)