

UNIVERSIDADE ESTADUAL DA PARAÍBA
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE

LILIAN GOMES BEZERRA

AS NOVAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DO SETOR PÚBLICO

Campina Grande
2010

LILIAN GOMES BEZERRA

AS NOVAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DO SETOR PÚBLICO

Monografia apresentada à Universidade Estadual da Paraíba como um dos pré-requisitos para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora: Professora MSc. Eliedna de Sousa Barbosa

Campina Grande
2010

FICHA CATALOGRÁFICA ELABORADA PELA BIBLIOTECA CENTRAL – UEPB

B574n Bezerra, Lilian Gomes.
As novas demonstrações contábeis do setor público
[manuscrito] / Lilian Gomes Bezerra. – 2010.
62 f.

Digitado.

Trabalho Acadêmico Orientado (Graduação em
Contabilidade) – Universidade Estadual da Paraíba, Centro de
Ciências Sociais Aplicadas, 2010.

“Orientação: Profª. Ma. Eliedna de Sousa Barbosa,
Departamento de Contabilidade”.

1. Contabilidade pública. 2. Normas internacionais. 3.
Setor público. I. Título.

21. ed. CDD 657.61


LILIAN GOMES BEZERRA


AS NOVAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DO SETOR PÚBLICO

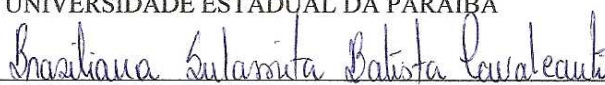
Esta monografia foi apresentada como trabalho de conclusão de curso de Ciências Contábeis da Universidade Estadual da Paraíba, obtendo a nota (média) 9,8, atribuída pela banca constituída pela orientadora e membros abaixo.

Data de aprovação, 13 / 12 / 2010

Professores que compuseram a banca:


Elédna de Sousa Barbosa
Mestre (Orientadora)
UNIVERSIDADE ESTADUAL DA PARAIBA


João Teberge Neto
Especialista
UNIVERSIDADE ESTADUAL DA PARAIBA


Brasiliana Sulamita
Especialista
UNIVERSIDADE ESTADUAL DA PARAIBA

Dedico esta monografia com muito amor e respeito a Deus, aos meus pais, amigos e professores que contribuíram durante minha trajetória estudantil e aos que acreditam na educação como meio de realização e ascensão social.

AGRADECIMENTOS

A Deus que me deu a vida, e me abençoou com saúde e capacidade de lutar pelos meus sonhos. Também pelas oportunidades concedidas, as quais muitas se transformaram em vitórias e outras em aprendizado.

Ao meu pai Severino, e a minha mãe Maria, por acreditarem em mim e nos meus objetivos, e pelo permanente interesse demonstrado a favor de meus estudos. Por desejar o meu sucesso e pelo apoio incondicional em todos os momentos da minha vida.

Ao meu irmão Willians, que mesmo com suas limitações me ensinou a ter paciência e através da nossa convivência obtive forças para vencer grandes desafios.

A todos os professores de toda minha vida escolar, e em especial a minha orientadora Eliedna, por acreditar que era possível a realização desse trabalho, bem como por todos os conhecimentos adquiridos, sendo ela um exemplo de valorização profissional da classe contábil e da constante busca por conhecimentos.

Às minhas amigas de classe Kallyse, Renata, Robéria e Tamar, as quais contribuíram com suas qualidades individuais e com a divisão de ansiedade e tensões, que são naturais, frente aos desafios enfrentados no ambiente acadêmico ao longo desses quatro anos.

Às minhas amigas Daniele e Roseane Negreiros que muito me ajudaram com seus conhecimentos e suas qualidades pessoais a vencer muitos desafios não só da faculdade, mas em vários aspectos da vida como um todo.

A todos os meus amigos, familiares que, direta ou indiretamente, contribuíram para a conquista de todos os meus objetivos.

A todos, meus eternos agradecimentos.

“Pedi e vos será dado. Buscai e achareis. Batei e vos será aberto. Porque todo aquele que pede, recebe. Quem busca, acha. A quem bate, abrir-se-á. Quem dentre vós dará uma pedra a seu filho, se este lhe pedir pão? E, se lhe pedir um peixe, dar-lhe-á uma serpente? Se vós, pois, sendo maus, sabeis dar boas coisas a vossos filhos, quanto mais vosso Pai celeste dará boas coisas aos que lhe pedirem.”

Mateus 7: 7, 11

RESUMO

A contabilidade, como ciência social está em constante desenvolvimento. Diante do atual processo de convergência internacional das normas contábeis aplicadas ao setor privado, houve necessária atualização também no setor público. Nesse sentido, este trabalho, fundamentado na pesquisa qualitativa, envolvendo levantamento bibliográfico através de livros, artigos científicos, leis, instrumentos normativos, internet e discussões com profissionais da área, busca evidenciar o processo de convergência da contabilidade pública aos Princípios Fundamentais de Contabilidade, as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público (NBCASP) e as normas internacionais – International Public Sector Accounting Standard (IPSAS). A pesquisa demonstrou a modificação nos procedimentos contábeis aplicadas ao setor público no âmbito da União, Estados e Municípios, contribuindo para a verificação do adequado uso dos recursos públicos através do maior detalhamento das demonstrações contábeis e do necessário aperfeiçoamento e atualização dos gestores e contadores ao processo de convergência na contabilidade pública brasileira.

Palavras-chave: Contabilidade pública – Normas brasileiras – Normas internacionais

ABSTRACT

Accounting as a social science is constantly evolving. Given the current process of international convergence of accounting standards applied to the private sector, there was also necessary upgrade in the public sector. Thus, this work, based on qualitative research involving literature through books, papers, laws, legal instruments, the Internet and discussions with professionals, seeks to show the convergence of public accounting to Generally Accepted Accounting Principles, the Brazilian Accounting Standards apply to public sector (NBCTSP) and international standards - International Public Sector Accounting Standard (IPSAS). The research showed the change in accounting procedures applied in the public sector within the Union, states and municipalities, helping to verify the appropriate use of public resources through more detailed financial statements and the necessary upgrading and updating of managers and accountants to process convergence in public accounting in Brazil.

Keywords: Public accounting - Brazilian standards - international standards

LISTA DE QUADROS

Quadro 1- Objetivos das NICSP –.....	34
Quadro 2- Balanço orçamentário - Lei 4320/64.....	37
Quadro 3- Balanço orçamentário - Receita- MCASP.....	38
Quadro 4- Balanço orçamentário - Despesa- MCASP.....	39
Quadro 5- Balanço financeiro– Lei 4320/64.....	40
Quadro 6- Balanço financeiro– MCASP.....	41
Quadro 7- Balanço patrimonial – Lei 4320/64.....	43
Quadro 8- Balanço patrimonial – MCASP.....	44
Quadro 9- Demonstração das variações patrimoniais – Lei 4320/64.....	46
Quadro 10- Demonstração das variações patrimoniais – MCASP.....	47
Quadro 11- Demonstração dos Fluxos de Caixa.....	50
Quadro 12- Demonstração de Resultado Econômico.....	52
Quadro 13 - Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido.....	53

LISTA DE SIGLAS

CF – Constituição Federal

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

DFC – Demonstração de Fluxos de Caixa

DMPL – Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido

DRE – Demonstração de Resultado Econômico

IFAC – International Federation of Accountants

IPSAS – International Public Sector Accounting Standards

LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal

MCASP – Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público

MF – Ministério da Fazenda

NBC – Normas Brasileiras de Contabilidade

NBCASP – Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público

NBCTSP – Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica Aplicada ao Setor Público

NICASP – Normas Internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público

PFC – Princípios Fundamentais da Contabilidade

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	14
1.1 TEMA E PROBLEMA	15
1.2.1 Objetivo Geral.....	15
1.2.2 Objetivos Específicos	15
1.4 METODOLOGIA	16
1.5 ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO.....	17
2. REVISÃO DE LITERATURA.....	18
2.1 CONTABILIDADE PÚBLICA.....	18
2.2 INSTRUMENTOS DE PLANEJAMENTO E RELATÓRIOS DE GESTÃO PÚBLICA	20
2.2.1 Plano Plurianual	20
2.2.2 Lei de Diretrizes Orçamentárias	20
2.2.3 Lei Orçamentária Anual.....	21
2.2.4 Relatório Resumido da Execução Orçamentária	21
2.2.5 Relatório de Gestão Fiscal	22
2.3 PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE CONTABILIDADE NA PERSPECTIVA DO SETOR PÚBLICO.....	22
2.4 NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO (NBC T 16).....	26
2.4.1 NBCT 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação.....	26
2.4.2 NBCT 16.2 – Patrimônio, Sistema Contábeis	28
2.4.3 NBCT 16.3 - Planejamento e Seus Instrumentos sob o Entoque Contábil.....	30
2.4.4 NBCT 16.4 – Transações no Setor Público	30
2.4.5 NBC T 16.5 – Registro Contábil	31
2.4.6 NBCT 16.6 – Demonstrações Contábeis	32
2.4.7 NBCT 16.7 – Consolidação das Demonstrações Contábeis.....	32

2.4.8 NBCT 16.8- Controle Interno	34
2.4.9 NBCT 16.9 - Depreciação, Amortização e Exaustão	34
2.4.10 NBCT 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público	35
2.5 NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PUBLICO	37
2.6 DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS APLICADAS AO SETOR PÚBLICO CONFORME LEI 4320/64 E MCASP 2010.....	39
2.6.1 Balanço Orçamentário	40
2.6.2 Balanço Financeiro	43
2.6.3 Balanço Patrimonial.....	45
2.6.4 Demonstração das Variações Patrimoniais.....	48
2.6.5 Demonstração dos Fluxos de Caixa.....	52
2.6.6 Demonstração de Resultado Econômico	54
2.6.7 Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido	56
2.6.8 Notas Explicativas	57
3 CONCLUSÃO	59
REFERÊNCIAS.....	61

1 INTRODUÇÃO

O processo de universalização dos padrões e conceitos contábeis vem se desenvolvendo de forma intensa, desde a adoção das normas, até a harmonização e convergência aos padrões internacionais.

No setor privado a Lei 6404/76 foi alterada pela Lei 11638/07 e 11941/09 acrescentando procedimentos contidos nas normas internacionais de contabilidade.

Na área pública, o Grupo Assessor formado pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) contribuiu para a elaboração das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica Aplicada ao Setor Público (NBCTSP), e a expectativa é de que no ano de 2012 haja a convergência das normas contábeis brasileiras às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (IPSAS - International Public Sector Accounting Standards).

Com o intuito de contribuir na aproximação das Normas Brasileiras de Contabilidade Pública aos padrões internacionais, o Ministério da Fazenda publicou a portaria MF nº 184/08 que dispõe sobre as diretrizes a serem observadas pela área pública na elaboração das demonstrações contábeis convergentes à do IPSAS (IFAC) e NBCTSP (CFC).

Nesse sentido e prevalecendo o objetivo principal deste estudo, pode-se afirmar que o mesmo, constitui-se em uma abordagem de suma importância para os usuários da informação no setor público e aos demais interessados, já que busca em seu contexto trabalhar com as alterações na contabilidade pública após a implantação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade, das Normas Brasileiras e das Normas Internacionais de Contabilidade aplicadas ao Setor Público.

Sendo este o fator primordial que vem despertando interesse da classe contábil do setor público, em busca de adaptar-se a esse processo de convergência e contribuir para a melhoria da forma como a informação contábil é evidenciada, sua interpretação e, acima de tudo, sua utilização.

1.1 TEMA E PROBLEMA

O Processo de harmonização da contabilidade brasileira aos padrões mundiais, mais do que evolução e modernização das normas contábeis é uma necessidade frente à globalização da economia, a atual facilidade nas atividades comerciais e relações econômicas entre países.

Nesse contexto, a contabilidade pública encontra-se em uma fase de mudanças e desafios de forma ainda mais intensa, visto que anteriormente ao processo de adequação das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais, não havia sequer Princípios ou Normas Brasileiras aplicadas ao Setor Público.

Assim, a fim de adequar-se aos padrões internacionais como no setor privado, a contabilidade no setor público encontra-se em uma fase de aplicação dos Princípios, Normas Brasileiras e Normas Internacionais de Contabilidade aplicadas ao Setor Público.

Sendo essa adequação da contabilidade pública o objeto de estudo desta pesquisa, surge o seguinte problema: **quais foram as principais alterações introduzidas pela aplicação das Normas Brasileiras e Internacionais de Contabilidade aplicadas ao Setor Público nas demonstrações contábeis do referido setor?**

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo Geral

- Evidenciar as mudanças ocorridas nas demonstrações contábeis do setor público após a adoção das Normas Brasileiras e Internacionais de Contabilidade aplicadas ao Setor Público.

1.2.2 Objetivos Específicos

- Apresentar os Princípios, Normas Brasileiras e Normas Internacionais de Contabilidade aplicadas ao Setor Público;

- Fazer uma breve análise comparativa das Demonstrações Contábeis do Setor Público, anterior às normas, sob o amparo da Lei 4320/64, e após o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP), volume V;
- Apresentar as novas demonstrações contábeis do setor público em conformidade com as normas internacionais do setor e padronizadas pela Secretaria do Tesouro Nacional.

1.3 JUSTIFICATIVA

A informação obtida por meio dos procedimentos contábeis no setor público é fundamental para a atividade dos gestores na administração do patrimônio público e para a sociedade a fim de verificar a adequada aplicação dos recursos públicos.

Nesse contexto, a inserção das Normas Internacionais de Contabilidade Pública trata-se de uma inovação ainda pouco discutida pelos trabalhos acadêmicos e pela produção científica agravando ainda mais a inabilidade daqueles que utilizam a informação contábil frente à complexidade das Normas Internacionais, e a presença de aspectos subjetivos que envolvem o julgamento dos contadores.

É intuito, pois, que o resultado deste estudo contribua para melhorar a adaptação dos usuários da informação contábil no setor público diante do novo modelo estabelecido, através da identificação das mudanças mais relevantes, reconhecendo a evolução na ciência contábil como um todo e tornando este conhecimento um instrumento ainda mais eficiente para controle das contas públicas, sendo uma forma de lutar pela melhoria da gestão pública a fim de oferecer maiores oportunidades e melhorar a qualidade de vida de todos.

1.4 METODOLOGIA

Baseado em Gil (2002) observou-se que a pesquisa tem caráter predominantemente qualitativo, pois pretende subsidiar os objetivos deste trabalho, sem fazer uso dos números ou medições de eventos e não emprega instrumentos estatísticos para a análise dos dados. É realizada a obtenção de dados descritivos do objeto de estudo, os quais são analisados indutivamente.

Para Marconi e Lakatos (1996, pág.32):

A pesquisa bibliográfica é um apanhado geral sobre os principais trabalhos já realizados, revestidos de importância, por serem capazes de fornecer dados atuais e relevantes relacionados com o tema. O estudo da literatura pertinente pode ajudar a planificação do trabalho, evitar duplicações e certos erros, e representa uma fonte indispensável de informações, podendo até orientar as indagações.

De acordo com Beuren (2006) definiu-se um delineamento da pesquisa, enquadrando-a quanto aos objetivos em descritivo, quanto à abordagem do problema como qualitativo e quanto ao procedimento em bibliográfico.

Marconi e Lakatos (1996) afirmam que [...] a pesquisa bibliográfica não é mera repetição do que já foi dito ou escrito sobre o assunto, mas propiciar o exame de um tema sob novo enfoque ou abordagem, podendo chegar a conclusões inovadoras.

Dessa forma, o procedimento adotado para a obtenção dos dados foi a pesquisa bibliográfica, pois é por meio dela que obtêm-se conhecimento sobre a produção científica existente, através de livros, revistas, trabalhos acadêmicos, artigos eletrônicos, entre outros, necessários à formação deste trabalho.

1.5 ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO

Com a finalidade de facilitar o entendimento esse trabalho está subdividido em três capítulos: Introdução, que traz uma explanação geral: o tema e problema de pesquisa, os objetivos geral e específicos, a justificativa e a metodologia utilizada; Revisão da Literatura, que conceitua doutrinariamente Contabilidade Pública e seus Dispositivos Legais de Planejamento e Controle (PPA, LOA e LDO, RREO e RGF), fazendo uma exposição simplificada sobre estes itens indispensáveis ao controle, a aplicação dos princípios fundamentais de contabilidade, normas brasileiras e normas internacionais ao setor público, e as principais modificações implantadas, fazendo um comparativo das demonstrações contábeis do referido setor sob o amparo da Lei 4320/64 e do MCASP; e conclui-se traçando as considerações finais e inferências sobre o trabalho como um todo.

2. REVISÃO DE LITERATURA

2.1 CONTABILIDADE PÚBLICA

Dentro de uma economia capitalista a sociedade busca empregar recursos, economizar, investir, e sempre da melhor forma possível a fim de obter maiores retornos e melhores custos benéficos. Nesse contexto insere-se a contabilidade como instrumento de controle do patrimônio, seja individual ou coletivo.

Segundo Padovese (2008) a Contabilidade pode ser definida como o sistema de informação que controla o patrimônio de uma entidade.

Percebe-se, dessa forma, a contabilidade como a ciência que estuda e pratica as funções de orientação, de controle e de registro dos atos e fatos em uma atividade administrativa.

Conforme os Princípios Fundamentais e as Normas Brasileiras de Contabilidade (2008) conceitua-se patrimônio como um conjunto de bens, direitos e obrigações para com terceiros, pertencente a uma pessoa física, a um conjunto de pessoas, como ocorre nas sociedades informais ou a uma sociedade ou instituição de qualquer natureza, independente da sua finalidade que pode ou não, incluir lucro.

Depreende-se, dessa forma, que é desnecessário o objetivo do lucro em um empreendimento como condição para existência do patrimônio. Por meio da Contabilidade, pode-se ter o controle e o conhecimento detalhado do estado em que se encontra o patrimônio e acompanha a sua evolução, seja na exploração de um determinado negócio, seja em nossa própria residência.

Na Contabilidade Pública, não seria diferente, mas possui suas particularidades. Logo, o Brasil constitui-se como Estado Democrático de Direito e nesse sentido, é direito de todos e dever do Estado fornecer políticas públicas de atendimento e manutenção às necessidades da população. Com esse objetivo, há necessidade de se verificar a adequada utilização dos recursos públicos, e os principais meios são as informações obtidas pela contabilidade.

Segundo a Constituição Federal (1988), parágrafo único, artigo 1º, todo o poder emana do povo que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente. Este dispositivo dá a garantia das gestões públicas em nome e em benefício do povo, estabelecendo relação com o que dispõe o artigo 1º, § 1º, Lei de Responsabilidade Fiscal nº

101/2000: “A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas”.

Dessa forma como instrumento de controle do uso dos recursos públicos, a contabilidade pública pode ser definida como, segundo Heilio Kohama (2005), o conjunto de atividades e bens que são exercidos ou colocados à disposição da coletividade, visando abranger e proporcionar o maior grau possível de bem estar social ou da prosperidade pública.

De acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCASP, editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC por meio das resoluções nº 1128 a 1137/2008 esta última retificada pela resolução 1168/09: “Contabilidade Aplicada ao Setor Público é o ramo da Ciência Contábil que aplica, no processo gerador de informações, os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as normas contábeis direcionadas ao controle patrimonial de entidades do setor público.” Quanto ao seu dever, a Lei 4320/64 art. 83, a contabilidade evidenciará perante a Fazenda pública a situação e todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens a ela confiados.

A ciência contábil, como visto anteriormente, possui como objeto o patrimônio de uma pessoa ou entidade. Na Contabilidade Pública, o objeto volta-se para o patrimônio público.

A Norma Brasileira de Contabilidade aplicada ao Setor Público 16.1 delimita como seu objeto o patrimônio público, e caracteriza como sua função social evidenciar informações de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade do setor público como forma de apoio: à tomada de decisões, à prestação de contas da gestão e à instrumentalização do controle social.

Consoante Lima e Castro (2007), o essencial é que o patrimônio disponha de autonomia em relação aos demais patrimônios existentes, desde que nos limites estabelecidos pela ordem jurídica e, sobre certo aspecto, da racionalidade econômica e administrativa.

A referida autonomia do patrimônio encontra referência no Princípio da Entidade sob a Perspectiva do Setor Público do qual se depreende que a autonomia patrimonial tem origem na destinação social do patrimônio e a responsabilização pela obrigatoriedade da prestação de contas pelos agentes públicos.

2.2 INSTRUMENTOS DE PLANEJAMENTO E RELATÓRIOS DE GESTÃO PÚBLICA

Assim como o Controle Interno irá promover melhorias na gestão pública, os instrumentos de planejamento PPA (Plano Plurianual), LDO (Lei de Diretrizes Orçamentárias) e LOA (Lei Orçamentária Anual), como também os relatórios impostos pela Lei de Responsabilidade Fiscal, RREO (Relatório Resumido da Execução Orçamentária) e RGF (Relatório de Gestão Fiscal) contribuem também à população através da transparência no uso dos recursos públicos.

2.2.1 Plano Plurianual

O PPA constitui o plano mais abrangente do orçamento do governo e será a base para a formação da LDO e LOA.

Segundo Botelho (2008), o PPA ganhou nova hierarquia instituída pela Constituição Federal de 1988, que é o Plano de Governo quantificado em Diretrizes, Objetivos e Metas da Administração, além disso, será encaminhado até quatro meses antes do encerramento do primeiro exercício financeiro devolvido para sanção até o encerramento do segundo período da sessão legislativa.

De acordo com o parágrafo primeiro do artigo 165 da Constituição Federal, a lei do plano plurianual deve estabelecer, de forma regionalizada, as diretrizes, os objetivos e as metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes, e as relativas aos programas de duração continuada.

No entanto, faz-se necessário que a gestão do PPA compreenda a sua implementação, mas também o monitoramento, avaliação e revisão dos programas.

2.2.2 Lei de Diretrizes Orçamentárias

Considerada uma inovação no Sistema Orçamentário brasileiro, a LDO representa uma colaboração positiva para tornar o processo orçamentário mais transparente e, especialmente, contribui para ampliar a participação do Poder Legislativo no disciplinamento das finanças públicas.

Segundo Kohama (2006) o prazo para envio do projeto da LDO é até 15 de abril e devolvido para sanção até o encerramento do primeiro período da sessão legislativa.

De acordo com o parágrafo 2º do artigo 165 da CF, a LDO deverá:

- Compreender as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente;
- Orientar a elaboração da Lei Orçamentária Anual;
- Dispor sobre as alterações na legislação tributária;
- Estabelecer a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

Além de ser um instrumento de orientação na elaboração dos Orçamentos Anuais, a LDO vem estabelecer as prioridades e metas da administração no exercício financeiro subsequente e contribui para a obtenção do equilíbrio das contas públicas.

2.2.3 Lei Orçamentária Anual

A Lei Orçamentária Anual deverá demonstrar compatibilidade com o PPA e a LDO.

De acordo com a Lei 4320/64 artigo 2º a Lei do Orçamento conterà a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a política econômico-financeira e o programa de trabalho do Governo obedecido os princípios de unidade, universalidade e anualidade.

Segundo Kohama (2006) o prazo para envio do projeto é até 30 de agosto devolvido para sanção até o encerramento do segundo período da sessão legislativa.

Conforme o artigo 165 da CF, a LOA compreenderá o orçamento fiscal, o orçamento de investimento das empresas estatais e o orçamento da seguridade social.

Além de conter as dotações para um exercício financeiro, a Lei de Orçamento compreenderá todas as receitas, inclusive as de operações de crédito autorizadas em lei.

2.2.4 Relatório Resumido da Execução Orçamentária

A LRF obriga a adoção de procedimentos que conferem à gestão pública transparência na utilização dos recursos públicos e um desses instrumentos é o RREO.

Segundo Figueirêdo e Nóbrega (2007), o RREO deverá ser acompanhado de demonstrativos relativos à apuração da Receita Corrente Líquida (RCL), sua evolução e previsão de seu desempenho até o final do exercício, receitas e despesas previdenciárias, resultado primário e nominal, despesas com juros, Restos a pagar, detalhando por Poder e órgão os valores inscritos, os pagamentos realizados e o montante a pagar.

Dessa forma, o RREO será composto de Balanço Orçamentário, especificando, por categoria econômica a Receita por fonte e a Despesa por grupo de natureza, como também o Demonstrativo da execução das Receitas, por categoria econômica e fonte; Despesas, por categoria econômica e grupo de natureza da despesa e despesa por função e subfunção.

2.2.5 Relatório de Gestão Fiscal

O RGF visa evidenciar como o governo está gastando os recursos públicos e efetuando operações de crédito, possibilitando a transparência das contas públicas.

Conforme Figueirêdo e Nóbrega (2007), o RGF conterà de forma geral comparativo das despesas com os limites estabelecidos na LRF, indicação das medidas corretivas adotadas ou a adotar, se ultrapassados quaisquer limites.

É importante ressaltar que o Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) e o Relatório de Gestão Fiscal (RGF) serão elaborados de forma padronizada, segundo modelos que poderão ser atualizados pelo Conselho de Gestão Fiscal.

2.3 PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE CONTABILIDADE NA PERSPECTIVA DO SETOR PÚBLICO

A maior facilidade na relação entre os países e maior agilidade no acesso às informações traz à tona a necessidade de adaptar as normas da esfera contábil a nível internacional. Esse processo, inicialmente, ocorreu apenas na contabilidade empresarial, na área privada, passando depois a ser também uma discussão da área pública.

Fato primordial para o estudo de qualquer disciplina é o início pela análise de seus princípios e no âmbito da Contabilidade Pública, a análise de suas alterações será começada pelos Princípios Fundamentais de Contabilidade na perspectiva do Setor Público posteriormente seguido pelas Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público-NBCASP.

a) Princípio da ENTIDADE

O princípio da entidade diante do ente público, caracteriza-se pela autonomia e responsabilização do patrimônio dele pertencente.

Art. 4º O Princípio da ENTIDADE reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, a um conjunto de pessoas, a uma sociedade ou a uma instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por consequência, nesta acepção, o patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição. (RESOLUÇÃO CFC Nº 1.111/2007)

O governo, através da administração do patrimônio público, possui autonomia e obrigação exclusiva para atender as necessidades da população, jamais podendo confundir-se com o patrimônio de seus gestores. E estes possuem a obrigação de prestar contas dos recursos públicos que estiveram sob seu poder durante o período que governaram.

b) Princípio da CONTINUIDADE

As atividades da gestão pública devem ser constantes a fim de prover o bem estar de todos com eficiência e eficácia. Dessa forma o princípio da entidade caracteriza-se pela garantia legal de que a população estará amparada com relação aos requisitos essenciais como educação e saúde a qualquer momento.

Art. 5º A CONTINUIDADE, ou não, da ENTIDADE, bem como a sua vida definida ou provável, devem ser consideradas quando da classificação e da avaliação das mutações patrimoniais, quantitativas e qualitativas.

§ 1º A CONTINUIDADE influencia o valor econômico dos ativos e, em muitos casos, o valor de vencimento dos passivos, especialmente quando a extinção da ENTIDADE tem prazo determinado, previsto ou previsível.

§ 2º A observância do Princípio da CONTINUIDADE é indispensável à correta aplicação do Princípio da COMPETÊNCIA, por efeito de se relacionar diretamente à quantificação dos componentes patrimoniais e à formação do resultado, e de se constituir dado importante para aferir a capacidade futura de geração de resultado. (RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.111/2007).

No setor público, as atividades são desenvolvidas para atender às necessidades vitais da população, sendo assim, essas devem ser permanentes, pois a obrigação de atender ao bem estar da população é constante, até mesmo para não prejudicar aqueles que não possuem condições de custear serviços básicos como educação e saúde.

c) Princípio da OPORTUNIDADE

O princípio da oportunidade relaciona-se com a integridade e a fidedignidade que dizem respeito à necessidade de as variações serem reconhecidas na sua totalidade, independentemente do cumprimento das formalidades legais para sua ocorrência.

Art. 6º O Princípio da OPORTUNIDADE refere-se, simultaneamente, à tempestividade e à integridade do registro do patrimônio e das suas mutações, determinando que este seja feito de imediato e com a extensão correta, independentemente das causas que as originaram.

Parágrafo único. Como resultado da observância do Princípio da OPORTUNIDADE:

I- desde que tecnicamente estimável, o registro das variações patrimoniais deve ser feito mesmo na hipótese de somente existir razoável certeza de sua ocorrência;

II- o registro compreende os elementos quantitativos e qualitativos, contemplando os aspectos físicos e monetários;

III- o registro deve ensejar o reconhecimento universal das variações ocorridas no patrimônio da ENTIDADE, em um período de tempo determinado, base necessária para gerar informações úteis ao processo decisório da gestão. (RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.111/2007)

Refere-se à integridade e a fidedignidade, mostrando a necessidade de reconhecer as variações patrimoniais pelo seu valor total.

d) Princípio do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL

Sob a perspectiva do Setor Público, nos registros dos atos e fatos contábeis será considerado o valor original dos componentes patrimoniais.

Art. 7º Os componentes do patrimônio devem ser registrados pelos valores originais das transações com o mundo exterior, expressos a valor presente na moeda do País, que serão mantidos na avaliação das variações patrimoniais posteriores, inclusive quando configurarem agregações ou decomposições no interior da Entidade.

Parágrafo único. Do Princípio do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL resulta:

I- a avaliação dos componentes patrimoniais deve ser feita com base nos valores de entrada, considerando-se como tais os resultantes do consenso com os agentes externos ou da imposição destes;

II- uma vez integrados no patrimônio, o bem, o direito ou a obrigação 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;
III- o valor original será mantido enquanto o componente permanecer como parte do patrimônio, inclusive quando da saída deste;
IV- 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;
V o uso da moeda do País na tradução do valor dos componentes patrimoniais constitui imperativo de homogeneização quantitativa dos mesmos. (RESOLUÇÃO CFC N°. 1.111/2007)

O reconhecimento dos atos e fatos deve ser feito com base no valor original referente aos valores de entrada que pode ser o custo histórico, ou valores de saída que é seu valor de realização.

e) Princípio da ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA

Esse princípio deve ser aplicado nos casos em que o consenso em torno da mensuração dos elementos patrimoniais identifique e defina os valores de aquisição, produção, doação, ou mesmo, valores obtidos mediante outras bases de mensuração desde que defasadas no tempo.

Art. 8º Os efeitos da alteração do poder aquisitivo da moeda nacional devem ser reconhecidos nos registros contábeis por meio do ajustamento da expressão formal dos valores dos componentes patrimoniais.

Parágrafo único. São resultantes da adoção do Princípio da ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA:

I- a moeda, embora aceita universalmente como medida de valor, não representa unidade constante em termos do poder aquisitivo;

II- para que a avaliação do patrimônio possa manter os valores das transações originais (art. 7º), é necessário atualizar sua expressão formal em moeda nacional, a fim de que permaneçam substantivamente corretos os valores dos componentes patrimoniais e, por consequência, o do patrimônio líquido;

III- a atualização monetária não representa nova avaliação, mas, tão-somente, o ajustamento dos valores originais para determinada data, mediante a aplicação de indexadores, ou outros elementos aptos a traduzir a variação do poder aquisitivo da moeda nacional em um dado período. (RESOLUÇÃO CFC N°. 1.111/2007)

Há a necessidade de atualizar os valores dos elementos patrimoniais quando a taxa acumulada de inflação no triênio for igual ou superior a 100% nos termos da resolução CFC n° 900/2001.

f) Princípio da COMPETÊNCIA

Este princípio é aquele que reconhece as transações e os eventos na ocorrência dos respectivos fatos geradores.

“Art. 9º 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. (RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.111/2007)

Antes da aplicação dos princípios fundamentais de contabilidade no setor público, a Lei 4320/64 definia para a Contabilidade Pública o regime misto: Caixa para as receitas e Competência para as despesas. Sob a nova ótica dos princípios aplicados ao setor público, tanto as receitas como as despesas devem ser registradas com base no princípio da Competência, evidenciando a realidade do patrimônio público.

g) Princípio da PRUDÊNCIA

Durante a escrituração, podem surgir novas possibilidades de mensurações para valores que afetam o patrimônio, nessa hipótese deve-se adotar os valores menores para ativos e maiores para passivo.

Art. 10. O Princípio da PRUDÊNCIA determina a adoção do menor valor para os componentes do ATIVO e do maior para os do PASSIVO, sempre que se apresentem alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o patrimônio líquido. (RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.111/2007)

A aplicação desse princípio não deve levar a excessos ou a situações classificáveis como manipulação do resultado, ocultação de passivos, super ou superavaliação de ativos.

2.4 NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO (NBC T 16)

2.4.1 NBCT 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação

A instituição dessa norma delimita a abrangência da contabilidade pública, normatizando a aplicação do ramo da ciência contábil que trata também dos registros e análises da utilização dos recursos públicos.

Conforme Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (Portaria STN nº 467, de 6 de agosto de 2009), a contabilidade pública gera informações e aplica os princípios fundamentais de contabilidade e as normas contábeis as entidades públicas, a fim de obter informações de natureza orçamentária, econômica, financeira e física de patrimônio da gestão pública.

Essa norma define unidade contábil como a soma, agregação ou divisão de patrimônios autônomos de uma ou mais entidades do setor público, subdividindo-a em:

- a) Originária – representa o patrimônio das entidades do setor público, como pessoa jurídica;
- 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;

A definição de Unidade Contábil Originária assemelha-se com a Unidade Orçamentária presente na Lei 4320/64 “Art.14 Constitui uma unidade orçamentária o agrupamento de serviços subordinados ao mesmo órgão ou repartição a que serão consignados dotações próprias.

O conceito de unidades contábeis sejam elas Descentralizadas, Unificadas e Consolidadas será aplicada nos seguintes casos:

- Registro dos atos e fatos que envolvem o patrimônio público ou suas parcelas, em atendimento à necessidade de controle e prestação de contas, de evidenciação e instrumentalização do controle social;
- Unificação de parcelas do patrimônio público vinculados às unidades contábeis descentralizadas, para fins de controle e evidenciação de seus resultados;
- Consolidação de entidades do setor público para fins de atendimento de exigências legais ou necessidades gerenciais.

Dessa forma, a norma supracitada evidencia a contabilidade pública como ciência que não apenas registra atos e fatos, mas também fornece condições para análise gerencial.

2.4.2 NBCT 16.2 – Patrimônio, Sistema Contábeis

Esta norma define patrimônio público, sua classificação sob o enfoque contábil, e ainda conceitua Sistema Contábil e sua divisão nos respectivos subsistemas.

a) Patrimônio Público

Patrimônio público é o conjunto de bens e direitos, tangíveis e intangíveis, onerados ou não adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pela entidade do setor público, que seja portador ou represente um fluxo de benefícios, presente ou futuro, inerente à prestação de serviços públicos.

Segundo Mota (2009), O Patrimônio público é dividido em três grupos: Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido. O Ativo formado com base na Conversibilidade (transformação de bem ou direito em moeda) e Exigibilidade (classificação das obrigações por prazo de vencimento).

Assim, o patrimônio constitui o conjunto de bens dispostos à sociedade quer sejam tangíveis ou intangíveis e deve ser favorecido a todos.

b) Sistema Contábil

O sistema contábil público é a estrutura de informações sobre a identificação, mensuração, avaliação, registro, controle e evidenciação dos atos 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.

Segundo a NBCASP(2009) a contabilidade governamental é formada pelo Sistema Contábil, que é composta por 5 (cinco) subsistemas : Orçamentário, Financeiro, Patrimonial, Compensação e traz como inovação o subsistema de custos.

a) Orçamentário: registra, processa e evidencia os atos e os fatos relacionados ao planejamento e a execução orçamentária;

b) Financeiro: registra, processa e evidencia os fatos relacionados aos ingressos e aos desembolsos financeiros;

c) Patrimonial: Registra, processa e evidencia os fatos não financeiros relacionados com a variação do patrimônio público;

d) Custos: Registra, processa e evidencia os custos da gestão dos recursos e do patrimônio público;

e) Compensação: Registra, processa e evidencia os atos da gestão cujos efeitos possam produzir notificações no patrimônio da entidade do setor público, bem como aqueles com funções específicas de controle.

O Artigo 50 inciso I, da LRF, prevê que as operações de crédito, as inscrições em Restos a Pagar e as demais formas de financiamento ou assunção de compromissos junto a terceiros, deverão ser escrituradas de modo a evidenciar o montante e a variação da dívida pública no período, detalhando, pelo menos, a natureza e o tipo de credor;

O Artigo 105 parágrafo 5º da Lei Federal nº 4320/64, prevê:

“Nas contas de compensação serão registradas os bens, valores, obrigações e situações que mediata ou indiretamente, possam vir a afetar o patrimônio.” Assim, o Subsistema de Compensação atende aos disposto neste artigo.

Com relação ao subsistema de Custo, a Lei Federal nº 4320/64, art. 99 dispõe:

“O serviço público industriais, ainda que não organizados como empresas públicas ou autárquicas, manterão contabilidade especial para determinação dos custos, ingressos e resultados, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeira comum.”

Já a LRF, art. 50, parágrafo 3º prevê que: A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial. Assim, amplia para toda a administração pública, a necessidade de implementação de Sistema de custos.

Dessa forma apesar de o subsistema de custos ser um subsistema inovador, tanto a Lei 4320/64 como a LRF nº 101/ 2000, já previa a necessidade de sua implantação.

2.4.3 NBCT 16.3 - Planejamento e Seus Instrumentos sob o Entoque Contábil

Os instrumentos de planejamento constituem meios essenciais para a eficácia da utilização dos recursos públicos.

A NBCT 16.3 é a norma que estabelece as bases para controle contábil sobre o planejamento das entidades do setor público, planejamento que é expresso em planos hierarquicamente interligados e correspondem ao plano Plurianual – PPA (objetivos, prioridades e metas para períodos de quatro anos), Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO (orientação para a elaboração de orçamentos anuais), Lei Orçamentária anual – (LOA) (nível operacional, tradução em metas físicas e financeiras dos objetivos da Administração Pública para o período de um ano.

Assim, há uma ampliação do controle contábil sobre os instrumentos de planejamento, onde além de evidenciar a execução orçamentária anual (LOA), pretende-se acompanhar o cumprimento das metas estratégicas estabelecidos no PPA.

2.4.4 NBCT 16.4 – Transações no Setor Público

Esta norma caracteriza como Transação no Setor Público o ato e os fatos que promovem alterações qualitativas ou quantitativas, efetivas ou potenciais, no patrimônio da entidade do Setor Público.

Segundo a NBCT 16.4, as transações do setor público podem ser divididas em:

- Econômica -Financeira – Corresponde aos fatos que afetam o patrimônio público, originados, ou não, da execução de orçamento, podendo provocar alterações qualitativas ou quantitativas, efetivas ou potenciais.
- Administrativa: Corresponde às transações que não afetam o patrimônio público, originadas de atos administrativos, com o objetivo de dar cumprimento às metas programadas e manter em funcionamento as atividades da entidade do Setor Público.

Dessa norma depreende-se que para o registro dos atos e fatos contábeis do setor público não é necessário a alteração efetiva na situação financeira do patrimônio.

2.4.5 NBC T 16.5 – Registro Contábil

A NBCT 16.5 normatiza o registro contábil dos atos e fatos que afetam ou possam vir a afetar o patrimônio público, apresenta as características do registro e das informações contábeis no setor público, trata da estrutura do plano de contas contábil, e abre a possibilidade de escrituração contábil eletrônica.

Segundo a NBCT 16.5 A estrutura do Sistema de Informação contábil deve possuir plano de contas que compreenda:

- Terminologia da conta e sua adequada codificação, identificação do subsistema a que pertence à natureza e o grau de desdobramento, de forma que possibilite os registros de valores e a integração dos subsistemas;
- Função e o funcionamento de cada uma das contas (circunstâncias de débito e crédito, inversão ou não de saldo, se transporta saldo para o exercício seguinte, etc.);
- Utilização do método das partidas dobradas em todos os registros de atos e dos fatos que afetam ou possam vir a afetar o patrimônio da entidade do setor público, de acordo com sua natureza orçamentária, financeira, patrimonial e de compensação nos respectivos subsistemas contábeis;
- Contas específicas que possibilitam a apuração de custos;
- Tabela de codificação de registro que identifique o tipo de transação, a conta envolvida, a movimentação a débito e a crédito e os subsistemas utilizados.

A NBCASP evidencia que os fatos no setor público devam ser reconhecidos e registrados integralmente no momento em que ocorrerem, estando de acordo com o Princípio Fundamental de Contabilidade da Oportunidade. Essa norma demonstra um enfoque patrimonial na contabilidade pública, evidenciando a totalidade dos atos e fatos, orçamentários e extra-orçamentários, previstos ou não na legislação, de modo que prevaleça a essência da Ciência Contábil, que é destacar as alterações no patrimônio da Entidade.

Assim, a NBCT 16.5 enfatiza que na ausência de norma contábil aplicada ao Setor Público, o profissional da contabilidade deve utilizar as normas nacionais e internacionais que tratem de temas similares, detalhando o procedimento em notas explicativas.

2.4.6 NBCT 16.6 – Demonstrações Contábeis

A NBCT 16.6 estabelece como Demonstrações Contábeis a serem elaboradas e divulgadas pelas entidades públicas: Balanço Patrimonial, Balanço Orçamentário, Balanço Financeiro, Demonstração das Variações Patrimoniais; e traz como inovação Demonstração dos Fluxos de Caixa; e Demonstração de Resultado Econômico.

Em relação a Demonstração do Fluxo de Caixa, conforme a NBCASP, ela deverá evidenciar:

- Fluxo de Caixa das Operações: Compreende os ingressos, inclusive decorrentes de receita originárias e derivadas, e os desembolso relacionados com a ação pública e os demais fluxos que não se qualificam como de investimento ou financiamento.
- Fluxo de Caixa de Investimentos: Recursos relacionados à aquisição e a 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.
- Fluxo de Caixa de Financiamentos: Inclui os recursos relacionados à captação e amortização de empréstimos e financiamentos.

Quanto a Demonstração do Resultado Econômico, a NBCT 16.6 detalha que deve ser feita de seguinte forma:

- Receita econômica de serviços prestados e dos bens ou dos produtos fornecidos;
- Custos e despesas identificados com a execução da ação pública;
- Resultado econômico apurado.

Nesse sentido, a NBCASP proporciona um auxílio para atender a um dos pressupostos da LRF, qual seja a transparência da gestão fiscal e mais especificamente o disposto nos artigos 48 e 49, os quais tratam dos instrumentos da transparência da gestão e de sua forma de acesso e divulgação para a sociedade.

2.4.7 NBCT 16.7 – Consolidação das Demonstrações Contábeis

A consolidação das demonstrações contábeis é essencial às entidades que possuem suas funções delegadas à administração indireta à exemplo das autarquias.

Segundo a NBCT 16.7: “A consolidação das demonstrações contábeis objetiva o conhecimento e a disponibilização de macroagregados do setor público, a visão global do resultado e a instrumentalização do controle social.”

Nesse sentido, o objetivo desta norma vem ao encontro das disposições a cerca das demonstrações contábeis contida na Lei 4320/64 e art 51 da LRF que determinam que compete a União promover a consolidação, nacional e por esfera de governo, das contas dos entes da Federação.

Sabe-se que um dos princípios orçamentários versa sobre unidade tendo este estrita relação com esta norma, pois as informações orçamentárias, financeiros e contábeis no setor público devem apresentar-se de forma globalizada conforme prevê a LRF art. 56, que as contas do Poder Executivo incluirão os Poderes Legislativo, Judiciário e o Ministério Público, o que cria a necessidade da elaboração do Balanço Consolidado do Ente.

Com relação aos procedimentos para consolidação a NBCASP menciona que os ajustes e as eliminações decorrentes do processo de consolidação devem ser realizados em documentos auxiliares, não originando nenhum tipo de lançamento na escrituração das entidades que formam a Unidade Contábil.

Além disso, a referida norma destaca também que: “nos casos de consolidação de demonstração contábeis com datas diferentes de no máximo 3 meses, devem ser divulgadas em notas explicativas os efeitos dos eventos relevantes entre as diferentes datas.

No tocante a esse processo, a LRF menciona que as Contas dos Poderes supracitados devem ser analisadas separadamente pelos Tribunais de Contas, o que resulta na elaboração de Balanços Consolidados para cada Poder. Na realização desse procedimento, é necessária a criação da Unidade Contábil Consolidada, conforme NBCT 16.7 “é a soma ou agregação do patrimônio de dois ou mais unidades contábeis originárias” e Unidade Contábil Consolidada Geral (abrangendo todos os Poderes).

A referida norma é de extrema importância na evidência da utilização dos recursos públicos, atendendo a um dos princípios originais do orçamento público, a unidade.

2.4.8 NBCT 16.8- Controle Interno

Esta norma trata do controle interno aplicado as entidades do setor público visando um grau elevado de eficiência e eficácia na busca pelos objetivos do governo através do uso do sistema de informação contábil.

Conforme a NBCT 16.8 o Controle Interno compreende: “o conjunto de recursos, métodos, procedimentos e processo adotadas pela entidade do setor público, com a finalidade”:

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

A Lei 4320/64, art.77, evidencia que o controle interno, deve verificar de forma prévia, concomitante e subsequente a legalidade dos atos da execução orçamentária. Ao compararmos o disposto neste artigo com a NBCASP, percebe-se que a lei tem um foco estritamente orçamentário, ao contrário da NBCASP que apresenta de modo amplo a abrangência do Controle Interno Contábil.

Pode-se depreender, portanto, que o controle interno deve fiscalizar o cumprimento das metas prevista na LDO e os limites: das dívidas consolidada e imobiliária, 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 NBCT 16.9 - Depreciação, Amortização e Exaustão

Estabelece critério e procedimentos para o registro contábil da depreciação, amortização e exaustão. Há um avanço significativo neste aspecto da contabilidade pública, visto que anteriormente não havia norma regulamentando a depreciação, amortização e exaustão com relação aos bens públicos o que evidencia a tendência de modernização e melhoria no âmbito da contabilidade governamental.

A NBCT 16.9 destaca entres critérios de mensuração: “A depreciação, a amortização e a exaustão devem ser reconhecidos até que o valor líquido contábil do ativo seja igual ao valor residual;

- A depreciação, amortização, ou a exaustão de um ativo começa quando o item estiver em condições de uso;
- A depreciação e a amortização, não cessam quando o ativo torna-se obsoleto ou é retirado temporariamente de operação.”

Com relação aos métodos da depreciação, amortização, e exaustão, podem ser adotada, segundo NBCT 16.9:

a) Método das quotas constantes: neste método, a taxa de depreciação, amortização ou exaustão é obtida pelo quociente entre o valor a ser depreciado, amortizado ou exaurido e o tempo de vida útil econômica do ativo;

b) O método das somas dos dígitos: Por este método teremos uma fração cujo denominador é formado pela soma do número de anos de vida útil do bem e o numerador é composto dos anos sucessivos

c) Método das unidades produzidas: neste método, a taxa de depreciação, amortização ou exaustão no período e o número de unidades estimadas a serem produzidos durante a vida útil econômica do ativo.

Apesar de a Lei 4320 já ter previsto a depreciação, a amortização e a exaustão, essa disposição normatiza a instituição das referidas despesas, possibilitando a correta evidenciação do patrimônio público.

2.4.10 NBCT 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público

Essa norma estabelece critérios e procedimentos para a avaliação e a mensuração de ativos e passivos integrantes do patrimônio de entidades do Setor público.

A NBCT 16.10 enfatiza alguns itens principais para fins de avaliação patrimonial, destacando:

a) Avaliação Patrimonial: a atribuição de valor monetário a itens de ativo e do passivo decorrentes de julgamento fundamentado em consenso entre as partes e que traduza, com razoabilidade, a evidenciação dos atos e dos fatos administrativos;

b) 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 contábil;

c) Valor de mercado ou valor justo (fair value): o valor pelo qual pode ser intercambiado um ativo ou cancelado um passivo entre partes conhecidas ou interessadas que atuam em condições independentes e isentas.

A NBCT 16.10 – Com relação à avaliação do ativo imobilizado, determina a mensuração ou avaliação com base no valor de aquisição, produção ou construção e propõe a contabilização também bens de uso comum, tais como praças e rodovias.

No que se refere a avaliação dos elementos patrimoniais, com relação às disponibilidades, créditos e dívidas estabelece a avaliação pelo valor original, feito a conversão, quando em moeda estrangeira, à taxa de câmbio vigente na data do Balanço Patrimonial, mantendo concordância com que prevê o artigo 106, inciso I, da Lei 4320: os débitos e créditos, bem como os títulos de renda, pelo seu valor nominal, feita a conversão, quando em moeda estrangeira, à taxa de câmbio vigente na data do balanço; Por outro lado, em relação a avaliação dos estoques a norma estabelece para mensuração no valor de aquisição ou no valor de produção ou de construção, utilizando como método o custo médio ponderado, conforme artigo 106 inciso III Lei 4320/64.

Com relação aos Investimentos Permanentes o método a ser utilizado é o da equivalência patrimonial. Em relação ao imobilizado e Intangível, a NBCT 16.10 prevê que: “Em regra, o reconhecimento inicial do ativo imobilizado intangível deve ser contabilizado com base em seu valor de aquisição ou construção, deduzido da depreciação de amortização ou da exaustão 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)”

No tocante as despesas pré-operacionais e os gastos de reestruturação, devido ao processo de convergência das normas brasileiras com as normas internacionais de contabilidade no setor privado, como também a implantação das normas brasileiras e internacionais de contabilidade aplicada ao setor público, o Diferido deixa de existir no setor privado e passa a existir no setor público.

Ao diferido conforme NBCT 16.10 corresponde: “As despesas pré-operacionais e os gastos de reestruturação que contribuíção, efetivamente, para a prestação de serviços públicos de mais de um exercício e que não configurem tão-somente uma redução de

custos ou acréscimo na eficiência operacional.” Este também será mensurado aplicando o conceito de impairment assim como imobilizado e intangível.

No que tange a Reavaliação e redução ao valor recuperável, a NBCASP estabelece que: as reavaliações devem ser feitas utilizando-se o valor justo ou o valor de mercado na data do encerramento do Balanço Patrimonial, pelo menos:

- a) anualmente, para as contas ou grupo de contas cujos valores de mercado variarem significativamente em relação aos valores anteriormente registrados;
- b) A cada quatro anos, para as demais contas ou grupos de contas.

A norma supracitada como também as demais, atualizam a contabilidade pública em relação à contabilidade privada e as normas internacionais, aperfeiçoando as informações fornecidas pelo setor público.

2.5 NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PUBLICO

As normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público (NICSP) foram instituídas a partir das normas internacionais de contabilidade (NIC), representando uma evolução ainda em fase de expansão por diversos países

Segundo Tohmatsu (2007), o International Accounting Standards Board (IASB) aprovou um cronograma que estabelece 2010 como o prazo final para dirimir as diferenças entre as normas internacionais de contabilidade, emitidas pelo IASB, e as normas contábeis US GAAP, emitidas pelo Financial Accounting Standards Board (FASB).

Com relação às Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público segundo Cruz (2008), há desde janeiro de 2004, um conjunto de 20 normas para o setor público estatal e entende-se, preliminarmente, que elas devam ser aplicadas para a administração pública estatal, exceto pelas empresas públicas (não dependentes) e pelas sociedades de economia mista.

No Quadro 1 pode-se perceber as normas já instituídas e seus objetivos.

NORMA INTERNACIONAL	OBJETIVO GERAL
<i>IPSAS 1 – Presentation of Financial Statements</i> NICSP 1 – Apresentação das Demonstrações Financeiras	O objetivo desta norma é recomendar o modo pelo qual as demonstrações financeiras de propósito geral devem ser apresentadas.

IPSAS 2 – <i>Cash Flow Statements</i> NICSP 2 – Demonstrações de Fluxo de Caixa – DFC	Estabelece diretrizes para a elaboração das DFC. As DFC permitem identificar as fontes das entradas de caixa, os itens nos quais o caixa é despendido durante o exercício e o saldo de caixa na data do fechamento do exercício.
IPSAS 3 – <i>Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors</i> NICSP 3 – Práticas Contábeis, Alterações nas Estimativas Contábeis e Erros	Prescreve o critério de seleção e mudanças de práticas contábeis, juntamente com o tratamento contábil e evidenciação decorrentes dessas mudanças, das mudanças nas estimativas contábeis e a correção de erros observados.
IPSAS 4 – <i>The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates</i> NICSP 4 – Efeitos das Variações nas Taxas de Câmbio de Moedas Estrangeiras	Recomenda a forma de incluir as transações em moeda estrangeira e operações externas nas demonstrações financeiras de uma entidade e como converter as demonstrações financeiras em uma determinada moeda.
IPSAS 5 – <i>Borrowing Costs</i> NICSP 5 – Juros de Empréstimos	Recomenda o tratamento contábil para juros decorrentes de empréstimos.
IPSAS 6 – <i>Consolidated and Separate Financial Statements</i> NICSP 6 – Demonstrações Financeiras Consolidadas e em Separado	Estabelece requisitos para a elaboração e apresentação das demonstrações financeiras consolidadas.
IPSAS 7 – <i>Investments in Associates</i> NICSP 7 – Investimentos em Entidades Coligadas	Estabelece as diretrizes para a contabilidade de ganhos decorrentes da propriedade de entidades coligadas.
IPSAS 8 – <i>Interests in Joint Ventures</i> NICSP 8 – Ganhos em Negócios Conjuntos	Estabelece as diretrizes para a contabilidade de ganhos decorrentes da propriedade de negócios conjuntos (<i>joint ventures</i>).
IPSAS 9 – <i>Revenue from Exchange Transactions</i> NICSP 9 – Receitas Originárias (com contraprestação do Poder Público)	O objetivo desta norma é recomendar o tratamento contábil de receitas originárias. As receitas originárias são auferidas quando o Poder Público está na mesma condição do particular, não havendo coercitividade na sua exigência.
IPSAS 10 – <i>Financial Reporting in Hyperinflationary Economies</i> NICSP 10 – Informações Financeiras em Economias Hiperinflacionárias	Estabelece a forma de divulgação de demonstrações financeiras de governos com economias hiperinflacionárias.
IPSAS 11 – <i>Construction Contracts</i> NICSP 11 – Contratos de Construção	O objetivo desta norma é prescrever o tratamento contábil dos custos e receitas associadas com contratos de construção.
IPSAS 12 – <i>Inventories</i> NICSP 12 – Estoques	Prescreve o tratamento contábil para estoques e inventários.
IPSAS 13 – <i>Leases</i> NICSP 13 – Arrendamentos Mercantis	O objetivo desta norma é regular, para arrendadores e arrendatários, as práticas contábeis e a evidenciação das operações de arrendamento mercantil (<i>leasing</i>) financeiro e operacional.
IPSAS 16 – <i>Investment Property</i> NICSP 16 – Propriedades de Investimento	Dispõe sobre a contabilização de investimentos em propriedades e os requisitos de sua evidenciação.
IPSAS 17 – <i>Property, Plant and Equipment</i> NICSP 17 – Propriedades, Instalações e Equipamentos	Dispõe sobre a contabilização de propriedades, instalações e equipamentos (ativo imobilizado).
IPSAS 18 – <i>Segment Reporting</i> NICSP 18 – Informação Financeira por Setores	O objetivo desta norma é estabelecer os princípios para a divulgação de informações por segmentos de operações e negócios.
IPSAS 19 – <i>Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets</i> NICSP 19 – Provisões, Ativos e Passivos Contingentes	Define o que são provisões, passivos contingentes e ativos contingentes, identifica as circunstâncias nas quais as provisões devem ser reconhecidas, como elas devem ser mensuradas e as evidenciações que devem ser feitas.
IPSAS 20 – <i>Related Party Disclosures</i> NICSP 20 – Evidenciação de Partes Relacionadas	Dispõe sobre a exigência de evidenciação de partes relacionadas quando há controle e de informações sobre transações entre a entidade e suas partes relacionadas em determinadas circunstâncias.
IPSAS 21 – <i>Impairment of Non-Cash</i>	Determina os procedimentos que uma entidade deve aplicar para

<i>Generating Assets</i> NICSP 21 – Deterioração de Ativos Não Destinados à Comercialização	determinar se um ativo não destinado à comercialização está depreciado e para assegurar que as perdas por deterioração serão reconhecidas.
<i>IPSAS 22 – Disclosure of Information About the General Government Sector</i> NICSP 22 – Evidenciação de Informações sobre o Setor Governo Geral	Estabelece requisitos para a evidenciação de demonstrações consolidadas do setor governo geral. O setor governo geral corresponde ao conceito estabelecido no GFSM e no Sistema de Contas Nacionais – SNA 1993 do FMI.
<i>IPSAS 23 – Revenue from Non- Exchange Transactions (Taxes and Transfers)</i> NICSP 23 – Receitas Derivadas e Transferências	Estabelece os requisitos para a evidenciação de receitas derivadas, ou seja, aquelas que são decorrentes da Supremacia do Poder Público sobre o particular, tais como tributos, contribuições e, também, de transferências (doações, contribuições, etc.).
<i>IPSAS 24 – Presentation of Budget Information in Financial Statements</i> NICSP 24 – Apresentação de Informações Orçamentárias nas Demonstrações Financeiras	Esta norma requer uma comparação entre os montantes do orçamento e os reais montantes obtidos na execução orçamentária a serem incluídas nas demonstrações financeiras de entidades designadas a publicar os seus orçamentos aprovados. A norma também requer a evidenciação de uma exposição de motivos das diferenças relevantes entre o orçamento e os montantes reais.
<i>IPSAS 25 – Employee Benefits</i> NICSP 25 – Benefícios a empregados	Objetivo desta norma é descrever os procedimentos contábeis de contabilização de divulgação sobre benefícios concedidos a empregados.
<i>IPSAS 26 – Impairment of Cash-Generating Assets</i> NICSP 26 – Valor recuperável de ativos geradores de caixa	O objetivo dessa norma é prescrever os procedimentos que uma entidade aplica para determinar se um ativo gerador de caixa está reconhecido pelo seu valor recuperável. Também especifica quando uma entidade deve reverter as perdas para redução ao valor recuperável e prescreve as divulgações necessárias.

Quadro 1 – Objetivos das NICSP.

Fonte: Adaptado de *IFAC Handbook* (2008) e Nascimento (2007, p. 22-26).

O quadro acima apresenta as definições, critérios para reconhecimento, mensuração e evidenciação para os eventos do setor público tanto para o regime de competência quanto para o regime de caixa.

2.6 DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS APLICADAS AO SETOR PÚBLICO CONFORME LEI 4320/64 E MCASP 2010

A convergência as práticas de contabilidade vigentes para os padrões estabelecidos nas NICASP, trouxe um aperfeiçoamento à Contabilidade Pública, e em termos de demonstrativos contábeis, equiparou-a a Contabilidade no Setor Privado através da implantação da Demonstração de Fluxo de Caixa, Demonstração de Resultado Econômico e Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido.

Segundo Feijó e Bugarim (2008), a contabilidade deve evidenciar, tempestivamente, os fatos referentes à administração orçamentária, financeira e patrimonial, gerando informações que permitam o conhecimento do patrimônio e sua composição e dos resultados econômicos e financeiros.

As demonstrações contábeis na Lei 4320/64, ao realizar sua análise percebe-se um foco simplificado, ou mesmo generalizado da exposição dos recursos recebidos e gastos pelo ente público. Dessa forma, em busca de melhorar as informações utilizadas pelo gestor, através das demonstrações contábeis, o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP) instituído pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) trouxe um maior detalhamento para as contas expostas nos balanços, através de suas subdivisões, permitindo, além da utilização das informações nos aspectos orçamentário, financeiro e patrimonial, o seu enfoque no âmbito econômico e gerencial, visto que a intensidade das relações econômicas e da globalização requer um maior preparo do contador e das demonstrações contábeis também da área pública, tornando as informações contábeis mais eficientes.

A seguir, serão demonstrados os balanços do setor público como eram, sob o amparo da Lei 4320/64, e suas modificações através dos novos balanços implantados pelo MCASP.

2.6.1 Balanço Orçamentário

O Balanço Orçamentário, conforme lei 4320/64, demonstra as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas.

Este balanço é apresentado no Quadro 2, através do qual percebe-se que ele apresenta as receitas e despesas apenas em sua categoria econômica e origem, e não contempla a previsão atualizada pelo recebimento de créditos adicionais.

Receita				Despesa			
Título	Previsão	Execução	Diferença	Título	Fixação	Execução	Diferença
Receitas Correntes				Créditos Inicial + Suplementar			
Tributárias							
Contribuições				Despesas Correntes			
Patrimonial				Pessoal e Encargos			
Agropecuária				Juros e Enc. Dívida			
Industrial				Outras Desp. Corrent			
Serviços							
Transf. Correntes				Despesa de Capital			
Outr. Rec. Correntes				Investimento			
				Inversões Financeiras			
Receitas de Capital				Amortiz. Dívida			
Operações Créditos				Créditos Especial			
Alienação Bens				Despesas Correntes			
Amortização				Despesas Capital			

Emp/Fin							
Transf. Capital							
Outras Rec. Capital				Créditos Extraordinários			
				Despesas Correntes			
				Despesas Capital			
Total				Total			

Quadro 2: Balanço orçamentário – Lei 4320/64

Fonte: MCASP, 2010

Segundo o MCASP, o balanço orçamentário apresentará as receitas detalhadas por categoria econômica, origem e espécie, detalhando a previsão inicial, a atualizada para o exercício, a receita realizada e o saldo a realizar. Com relação às despesas, discrimina que demonstrará as despesas por categoria econômica e grupo de natureza da despesa, discriminando a dotação inicial, a dotação atualizada para o exercício, as despesas empenhadas, as despesas liquidadas, o crédito pago e o saldo de dotação.

Segundo Mota (2009), além do disposto acima conforme o manual dos Demonstrativos Contábeis acrescenta-se entre as principais alterações no Balanço Orçamentário a inclusão de linhas de informação para detalhar o montante de superávit financeiro utilizado no exercício como fonte para os créditos adicionais, permitindo a demonstração da situação equilibrada do orçamento. Ainda conforme o autor mencionado, essas informações entram após a movimentação financeira e de crédito e somente são preenchidos na coluna referente à previsão atualizada.

O Quadro 3 apresenta o Balanço Orçamentário instituído pelo MCASP, discriminando as receitas de forma mais detalhada comparado ao da Lei 4320/64. Ele inclui nas receitas além do detalhamento da categoria econômica e origem, a espécie, especificando a previsão inicial, a previsão atualizada para o exercício, a receita realizada e o saldo a realizar.

<ENTE DA FEDERAÇÃO>				
BALANÇO ORÇAMENTÁRIO				
EXERCÍCIO:	PERÍODO: MÊS		DATA DE EMISSÃO:	
PÁGINA:	PREVISÃO	PREVISÃO	RECEITAS	SALDO
	INICIAL	ATUALIZADA	REALIZADAS	
		(a)	(b)	c = (a-b)
RECEITAS ORÇAMENTÁRIAS				
RECEITAS CORRENTES				
RECEITA TRIBUTÁRIA				
RECEITA DE CONTRIBUIÇÕES				
RECEITA PATRIMONIAL				
RECEITA AGROPECUÁRIA				
RECEITA INDUSTRIAL				
RECEITA DE SERVIÇOS				
TRANSFERÊNCIAS CORRENTES				
OUTRAS RECEITAS CORRENTES				

RECEITAS DE CAPITAL				
OPERAÇÕES DE CRÉDITO				
ALIENAÇÃO DE BENS				
AMORTIZAÇÕES DE EMPRÉSTIMOS				
TRANSFERÊNCIAS DE CAPITAL				
OUTRAS RECEITAS DE CAPITAL				
SUBTOTAL DAS RECEITAS (I)				
REFINANCIAMENTO (II)				
Operações de Crédito Internas				
Mobiliária				
Contratual				
Operações de Crédito Externas				
Mobiliária				
Contratual				
SUBTOTAL COM REFINANCIAMENTO (III) = (I + II)				
DÉFICIT (IV)				
TOTAL (V) = (III + IV)				
SALDOS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES (UTILIZADOS PARA CRÉDITOS ADICIONAIS)				
Superávit Financeiro				
Reabertura de créditos adicionais				

Quadro 3: Balanço orçamentário (RECEITA)

Fonte: MCASP, 2010

O Quadro 4 demonstra as despesas por categoria econômica e grupo de natureza da despesa, discriminando a dotação inicial, a dotação atualizada para o exercício, as despesas empenhadas, as despesas liquidadas, o crédito pago e o saldo da dotação.

	DOTAÇÃO INICIAL	DOTAÇÃO ATUALIZADA	DESPESAS EMPENHADAS	DESPESAS LIQUIDADAS	DESPESAS PAGAS	SALDO DA DOTAÇÃO
DESPESAS ORÇAMENTÁRIAS						
	(d)	(e)	(f)	(g)	(h)	(i)=(e-f)
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						
SUBTOTAL DAS DESPESAS (VI)						
AMORTIZAÇÃO DA DÍVIDA/						

REFINANCIAMENTO (VII)						
Amortização da Dívida Interna						
Dívida Mobiliária						
Outras Dívidas						
Amortização da Dívida Externa						
Dívida Mobiliária						
Outras Dívidas						
SUBTOTAL COM REFINANCIAMENTO (VIII) = (VI + VII)						
SUPERÁVIT (IX)				-	-	-
TOTAL (X) = (VII + IX)						

Quadro 4: Balanço orçamentário (DESPESA)

Fonte: MCASP, 2010

Dessa forma, com a análise dos dois balanços pode-se depreender que o balanço orçamentário conforme o Manual discrimina com maior detalhamento, a receita e despesa orçada e realizada, permitindo melhor conferência aos gestores públicos e a população.

2.6.2 Balanço Financeiro

O Balanço Financeiro demonstrará além da receita e despesa orçamentária, também os ingressos e dispêndios de natureza extra-orçamentária do ente público.

Consoante o art. 103 da Lei 4320/64, o Balanço Financeiro demonstrará também os ingressos 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.

O Quadro 5 descreve o Balanço Financeiro da Lei 4320/64 e a forma de evidenciação das contas.

INGRESSOS		DISPÊNDIOS	
Títulos	\$	Títulos	\$
Orçamentários		Orçamentários	
Receitas Correntes		Educação	
Receitas de Capital		Saúde	
Transferências Recebidas		Transferências Concedidas	
Cota		Cota	
Repasse		Repasse	
Sub-repasse		Sub-repasse	
Ingressos Extra-Orçamentários		Dispêndios Extra-Orçamentários	
Ingressos de Depósitos		Devolução de Depósitos	
Inscrição de Restos a Pagar		Restos a Pagar Pagos	

Disponibilidade do período anterior		Disponibilidade p/ o período seguinte	
Total		Total	

Quadro 5: Balanço financeiro – Lei 4320/64

Fonte: MCASP, 2010

Da mesma forma que o Balanço Orçamentário, o Balanço Financeiro implantado pelo MCASP, Quadro 6, traz as receitas e despesas com maior subdivisão em relação à categoria econômica, origem e espécie, como pode-se perceber abaixo.

<ENTE DA FEDERAÇÃO>					
BALANÇO FINANCEIRO					
EXERCÍCIO:		PERÍODO (MÊS) :		DATA DE EMISSÃO:	
PÁGINA:					
INGRESSOS			DISPÊNDIOS		
ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior	ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior
Receita Orçamentária (I) Ordinária Vinculada Previdência Social Transferências obrigatórias de outro ente Convênios (...)			Despesa Orçamentária (VI) Ordinária Vinculada Previdência Social Transferências obrigatórias de outro ente Convênios (...)		
Deduções da Receita Orçamentária					
Transferências Financeiras Recebidas (II) Recebimentos Extra-Orçamentários (III) Saldo em Espécie do Exercício Anterior (IV)			Transferências Financeiras Concedidas (VII) Pagamentos Extra-Orçamentários (VIII) Saldo em Espécie para o Exercício Seguinte (IX)		
TOTAL (V) = (I+II+III+IV)			TOTAL (X) = (VI+VII+VIII+IX)		

Quadro 6: Balanço financeiro – MCASP

Fonte: MCASP, 2010

Através da análise do Balanço Financeiro constante na Lei 4320/64 e o do Manual de Demonstrativo, percebe-se as seguintes alterações nas contas que fazem parte do movimento extra-orçamentário, segundo Mota (2009): do lado dos ingressos, além da inscrição de restos a pagar, é informado o valor dos cancelamentos de restos a pagar inscritos no exercício anterior.

Do lado dos dispêndios, fornece-se o valor da inscrição de restos a pagar do exercício anterior. Pela diferença, entre a inscrição do exercício anterior, que está na

coluna dos dispêndios, e o cancelamento, que está na coluna dos ingressos, obtém-se o pagamento de restos a pagar no exercício do balanço.

Além dessas inovações conforme o autor supracitado, evidencia-se o montante das transferências financeiras recebidas (interferências ativas) como cota, repasse e sub-repasse nos ingressos.

Já no lado dos dispêndios é informado o total das transferências financeiras concedidas (interferência passiva), a título de cota, repasse e sub-repasse. Com relação ao fluxo de entrada e saída de recursos financeiros, os recebimentos orçamentários e extra-orçamentários são representados no lado dos ingressos e ambos refletem no aumento do disponível atual, na coluna de dispêndios, provocando o aumento nos totais do balanço. Já os desembolsos provocam redução no disponível atual sem alterar os totais do balanço.

Assim, os ingressos orçamentários e extra-orçamentários são demonstrados no balanço evidenciando os recursos constantes no orçamento e os provenientes de recursos de terceiros.

2.6.3 Balanço Patrimonial

O Balanço Patrimonial do Setor Público possui semelhanças com o do setor privado, pois evidencia o ativo (bens e direito), passivo (obrigações a pagar) e pelo patrimônio líquido (diferença entre ativo e passivo).

Segundo o MCASP o Balanço Patrimonial é a demonstração contábil que evidencia, qualitativa e quantitativamente a situação patrimonial da entidade pública, por meio de contas representativas do patrimônio público, além das contas de compensação.

De acordo com o caput do artigo 105 da lei 4320/64:

“O Balanço Patrimonial demonstrará:

I – O Ativo Financeiro;

II – O Ativo Permanente;

III – O Passivo Financeiro;

IV – O Passivo Permanente;

V – O Saldo Patrimonial e

VI – As Contas de Compensação.”

O Quadro 7 demonstra o Balanço Patrimonial conforme a Lei 4320/64.

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

Quadro 7: Balanço Patrimonial – Lei 4320/64

Fonte: MCASP, 2010

Ao comparar os Balanços Patrimoniais da Lei 4320/64, quadro 8, e do MCASP, quadro 8, percebe-se neste, entre as mudanças, a inserção do intangível, no Ativo Não-Circulante e do Ajuste de Avaliação Patrimonial no Patrimônio Líquido, tornando o Demonstrativo mais semelhante ao do Setor Privado e adequando-o à nova realidade da Contabilidade.

<ENTE DA FEDERAÇÃO>					
BALANÇO PATRIMONIAL					
EXERCÍCIO:		PERÍODO: MÊS		DATA EMISSÃO:	
				PÁGINA:	
ATIVO			PASSIVO		
ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior	ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior
ATIVO CIRCULANTE 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 ATIVO NÃO-CIRCULANTE Ativo Realizável a Longo Prazo Investimento Imobilizado Intangível			PASSIVO CIRCULANTE 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 PASSIVO NÃO-CIRCULANTE 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		
			TOTAL DO PASSIVO		
PATRIMÔNIO LÍQUIDO					
			ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior
			Patrimônio Social/Capital Social Reservas de Capital Ajustes de Avaliação Patrimonial Reservas de Lucros Resultados Acumulados Ações/Cotas em Tesouraria		
			TOTAL DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO		
TOTAL			TOTAL		

Visão Lei 4320/64

ATIVO FINANCEIRO			PASSIVO FINANCEIRO		
ATIVO PERMANENTE			PASSIVO PERMANENTE		
SALDO PATRIMONIAL					

Compensações

ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior	ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior
Saldo dos Atos Potenciais do Ativo			Saldo dos Atos Potenciais do Passivo		
TOTAL			TOTAL		

Quadro 8: Balanço Patrimonial – MCASP
 Fonte: MCASP, 2010

Segundo Mota (2009), ocorreram as seguintes alterações com relação ao Balanço Patrimonial levantado pela Lei 4320/64:

- O ativo e o passivo permanente receberam o título de não financeiro;
- O saldo patrimonial recebeu o título de patrimônio líquido, que foi apresentado na coluna do passivo entre parênteses para indicar que está negativo.

Percebe-se, portanto, que este último balanço é uma forma mais evoluída, pois representa na área pública aplicação de conceitos na área privada, segundo a lei nº 6404/76. No entanto, permanece atendendo a Lei 4320/64, pois destaca os valores financeiros, facilitando o cálculo do superávit financeiro a ser utilizado na abertura de créditos adicionais, e acrescenta os conceitos modernos de balanço patrimonial implementados pela Lei 6404/76 e pela 11638/07, como as contas de ativo circulante e não circulante.

2.6.4 Demonstração das Variações Patrimoniais

A análise das demonstrações contábeis anteriores permite depreender que cada demonstrativo acumula informações da demonstração imediatamente anteriores.

Segundo a Lei 4320/64 a Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP) evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, ocorridas durante o exercício financeiro, resultantes ou independentes da execução orçamentária e indicará o resultado patrimonial do exercício.

Por ser uma demonstração que também mantém relações com as anteriores, possui o resultado mais abrangente, pois, de acordo com Mota (2009), esse resultado engloba os outros dois resultados (orçamentário e financeiro), e é levado para o balanço patrimonial (patrimônio líquido).

Logo em seguida, o quadro 9 mostra a DVP conforme preconizado pela Lei 4320/64.

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

Quadro 9- Demonstração das variações patrimoniais – Lei 4320/64
Fonte: MCASP, 2010

As mudanças inseridas pelo MCASP na DVP, Quadro 10, incluídas a melhoria da visualização das contas representativas das variações patrimoniais quantitativas aumentativas e diminutivas, como também a inserção das variações patrimoniais qualitativas propiciaram um maior aperfeiçoamento do resultado patrimonial, necessário ao adequado conhecimento dos bens públicos.

<ENTE DA FEDERAÇÃO>			
DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS			
EXERCÍCIO:	PERÍODO: MÊS	DATA DE EMISSÃO:	PÁGINA:
VARIAÇÕES PATRIMONIAIS QUANTITATIVAS			
	Exercício Atual	Exercício Anterior	
Variações Patrimoniais Aumentativas			
Tributos e Contribuições Impostos Taxas Contribuições de Melhoria Contribuições Sociais Contribuições Econômicas			
Venda de Mercadorias, Produtos e Serviços Venda de Mercadorias Venda de Produtos Venda de Serviços			
Financeiras 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			
Transferências 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			
Exploração de Bens e Serviços Exploração de Bens Exploração de Serviços			
Valorização e Ganhos com Ativos Reavaliação de Ativos Ganhos com Alienação			
Outras Variações Patrimoniais Aumentativas Resultado Positivo de Participações em Coligadas e Controladas Diversas Variações Patrimoniais Aumentativas			
Variações Patrimoniais Diminutivas			
Pessoal e Encargos Remuneração a Pessoal Encargos Patronais Benefícios a Pessoal Outras Variações Patrimoniais Diminutivas – Pessoal e Encargos			
Benefícios Previdenciários Aposentadorias e Reformas Pensões Outros Benefícios Previdenciários			
Benefícios Assistenciais Benefícios de Prestação Continuada Benefícios Eventuais Políticas Públicas de Transferência de Renda			
Financeiras 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			
Transferências Transferências Intra Governamentais Transferências Inter Governamentais Transferências a Instituições Privadas Transferências a Instituições Multigovernamentais Transferências a Consórcios Públicos Transferências ao Exterior			

Tributos e Contribuições Tributos Contribuições		
Uso de Bens, Serviços e Consumo de Capital Fixo Uso de Material de Consumo Serviços Depreciação, Amortização e Exaustão		
Desvalorização e Perda de Ativos Redução a Valor Recuperável Perdas com alienação Perdas involuntárias		
Outras Variações Patrimoniais Diminutivas Premiações Incentivos Equalizações de Preços e Taxas Participações e Contribuições Resultado Negativo com Participações em Coligadas e Controladas Diversas Variações Patrimoniais Diminutivas		
Resultado Patrimonial do Período		

VARIAÇÕES PATRIMONIAIS QUALITATIVAS (decorrentes da execução orçamentária)		
	Ex. Atual	Ex. Anterior
Incorporação de ativo Desincorporação de passivo Incorporação de passivo Desincorporação de ativo		

Quadro 10: Demonstração das variações patrimoniais
Fonte: MCASP

As alterações ocorridas na Demonstração das Variações Patrimoniais, segundo Mota (2009) foram as seguintes:

1. VARIAÇÕES ATIVAS:

1.1 Variações ativas orçamentárias:

- Receitas orçamentárias,
- Interferências ativas (transferências financeiras recebidas) e
- Mutações ativas de bens, direitos e obrigações decorrentes da despesa.

1.2 Variações ativas extraorçamentárias:

- Receitas extraorçamentárias;
- Interferências ativas (transferências financeiras e patrimoniais recebidas) e
- Acréscimos patrimoniais decorrentes de incorporações de bens e direitos e desincorporação de obrigações.

2. VARIAÇÕES PASSIVAS:

2.1 Variações passivas orçamentárias:

- Despesas orçamentárias;
- Interferência passiva (transferências financeiras concedidas) e
- Mutações passivas de bens, direitos e obrigações decorrentes da receita.

2.2 Variações passivas extraorçamentárias:

- Despesas extraorçamentárias;
- Interferências passivas (transferências financeiras e patrimoniais concedidas) e
- Decréscimos patrimoniais decorrentes de desincorporação de bens e direitos e incorporação de obrigações.

Assim, independentemente do resultado apurado (superávit ou déficit), ele deve ser levado para o balanço patrimonial, compondo o saldo patrimonial, aumentando-o ou reduzindo-o respectivamente.

2.6.5 Demonstração dos Fluxos de Caixa

As informações dos fluxos de caixa interferem a capacidade de a entidade gerar disponibilidades de caixa para suas eventuais necessidades.

Conforme o item 30 da resolução CFC nº 1133/08, a DFC permite aos usuários projetar cenários de fluxos futuros de caixa e elaborar análises sobre eventuais mudanças em torno da capacidade de manutenção do regular financiamento de recursos públicos.

Segundo o MCASP, a DFC deve ser elaborada pelo método direto ou indireto e evidenciar as movimentações havidas no caixa e seus equivalentes, nos fluxos das operações, investimentos e financiamentos.

O fluxo das operações compreende os ingressos, inclusive decorrentes de receitas originárias e derivadas, e os desembolsos relacionados com a ação pública e os demais fluxos que não se qualificam como de investimento ou financiamento. O fluxo de caixa dos investimentos inclui os recursos relacionados à aquisição e à alienação de ativo não circulante, bem como recebimentos em dinheiro por liquidação de adiantamento ou amortização de empréstimos concedidos e outras operações da mesma natureza. Já o fluxo

de caixa dos financiamentos inclui os recursos relacionados à captação e à amortização de empréstimos e financiamentos.

A DFC implementada pelo MCASP é exposta abaixo no quadro 11.

	Exercício Atual	Exercício Anterior
FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DAS OPERAÇÕES		
INGRESSOS		
RECEITAS DERIVADAS		
Receita Tributária		
Receita de Contribuições		
Outras Receitas Derivadas		
RECEITAS ORIGINÁRIAS		
Receita Patrimonial		
Receita Agropecuária		
Receita Industrial		
Receita de Serviços		
Outras Receitas Originárias		
Remuneração das Disponibilidades		
TRANSFERÊNCIAS		
Intergovernamentais		
a Estados		
a Municípios		
Intragovernamentais		
DESEMBOLSOS DAS OPERAÇÕES		
PESSOAL E OUTRAS DESPESAS CORRENTES POR FUNÇÃO		
Legislativa		
Judiciária		
Previdência Social		
Administração		
Defesa Nacional		
Segurança Pública		
Relações Exteriores		
Assistência Social		
Previdência Social		
Saúde		
Trabalho		
Educação		
(...)		
JUROS E ENCARGOS DA DÍVIDA		
Juros e Correção Monetária da Dívida Interna		
Juros e Correção Monetária da Dívida Externa		
Outros Encargos da Dívida		
TRANSFERÊNCIAS		
Intergovernamentais		
a Estados		
a Municípios		
Intragovernamentais		
FLUXO DE CAIXA LÍQUIDO DAS ATIVIDADES DAS OPERAÇÕES		

FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE INVESTIMENTO		
INGRESSOS		
ALIENAÇÃO DE BENS		
AMORTIZAÇÃO DE EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS CONCEDIDOS		
DESEMBOLSOS		
AQUISIÇÃO DE ATIVO NÃO CIRCULANTE		
CONCESSÃO DE EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS		
FLUXO DE CAIXA LÍQUIDO DAS ATIVIDADES DE INVESTIMENTO		
FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE FINANCIAMENTO		
INGRESSOS		
OPERAÇÕES DE CRÉDITO		
DESEMBOLSOS		
AMORTIZAÇÃO/REFINANCIAMENTO DA DÍVIDA		
FLUXO DE CAIXA LÍQUIDO DAS ATIVIDADES DE FINANCIAMENTO		
GERAÇÃO LÍQUIDA DE CAIXA E EQUIVALENTE DE CAIXA		
CAIXA E EQUIVALENTE DE CAIXA INICIAL		
CAIXA E EQUIVALENTE DE CAIXA FINAL		

Quadro 11: Demonstração dos Fluxos de Caixa
Fonte: MCASP, 2010

Dessa forma, se um órgão público consegue gerar caixa a partir de suas operações, isso significa que ele poderá apresentar boa saúde financeira em períodos futuros.

2.6.6 Demonstração de Resultado Econômico

No setor público, conhece-se o resultado orçamentário, o resultado patrimonial e o resultado financeiro. Complementando estes resultados a DRE permite conhecer o

resultado econômico pela comparação da receita econômica com os custos e despesas das ações do governo.

De acordo com Mota (2009), trata-se de um demonstrativo que emprega conceitos econômicos e que tem o objetivo final de mensurar e evidenciar o resultado econômico das operações (ações e serviços) realizadas pelas entidades públicas.

A resolução CFC nº 1133 estabelece sua estrutura da seguinte forma:

- Receita econômica dos serviços prestados e dos bens ou dos produtos fornecidos;
- Custos e despesas identificados com a execução da ação pública; e
- O resultado econômico apurado.

A elaboração do DRE, ainda segundo Mota (2009) requer o emprego de um eficiente sistema de custos, e o método de custeio que parece ser o mais apropriado para o setor público é o Custeio Baseado em Atividades – ABC (sigla em inglês para Activity - Based Costing), pois é muito utilizado como instrumento de gestão, fornecendo informações de custo para decisões estratégicas que afetam a capacidade de produção, e conseqüentemente os custos fixos

O Quadro 12 expõe a DRE instituída para o setor público conforme o MCASP.

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO			
EXERCÍCIO:	PERÍODO: MÊS	DATA DE 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 12: Demonstração de Resultado Econômico
Fonte: MCASP, 2010

O resultado alcançado pelo DRE permite a transparência na gestão dos recursos públicos sob os aspectos da eficiência, eficácia e efetividade da gestão, verificando, dessa forma, a otimização dos benefícios gerada a sociedade.

2.6.7 Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido

Sendo a atividade do governo ininterrupta, pois esta visa atender ao bem estar coletivo que possui necessidades vitais básicas permanentes, a atuação do setor público não será esgotada. Neste sentido, ao longo dos exercícios financeiros ocorrem evolução, transferências e gastos nas contas patrimoniais, sendo necessária a mensuração destas por meio da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido.

No entanto, conforme o MCASP, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido será obrigatória apenas para as empresas estatais dependentes e para as entidades que as incorporarem no processo de consolidação da conta.

Conforme Mota (2009) a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido deve destacar: o saldo do início do período, os ajustes de exercícios anteriores e a correção monetária de saldo inicial, as reversões de reservas e o resultado líquido do exercício, as transferências para reservas, os dividendos, a parcela dos resultados incorporada ao capital e o saldo ao fim do período.

A DMPL demonstrada em seguida, através do Quadro 13 discrimina as variações do Patrimônio Líquido.

<ENTE DA FEDERAÇÃO>							
DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES NO PATRIMÔNIO LÍQUIDO							
EXERCÍCIO:	MÊS:	EMISSÃO:			PÁGINA:		
ESPECIFICAÇÃO	Patrimônio Social/ Capital Social	Reservas de Capital	Ajustes de Avaliação Patrimonial	Reservas de Lucros	Resultados Acumulados	Ações/Cotas em Tesouraria	TOTAL
Saldo Inicial Ex. Anterior							
Ajustes de Exercícios Anteriores							
Aumento de Capital							
Resultado do Exercício							
Constituição/ Reversão de Reservas							
Dividendos							
Saldo Final Ex. Anterior							
Saldo Inicial Ex. Atual							
Ajustes de Exercícios Anteriores							
Aumento de Capital							
Resultado do Exercício							
Constituição/ Reversão de Reservas							
Dividendos							
Saldo Final Ex. Atual							

Quadro 13: Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido

Fonte: MCASP, 2010

Conseqüentemente, as alterações no patrimônio líquido de uma entidade, referentes a dois exercícios financeiros consecutivos refletem o aumento ou diminuição da riqueza no período. Essas informações podem ser indícios de uma boa ou má gestão dos recursos públicos, dependendo do resultado e também ser um meio de informação e controle para os auditores públicos e a população em geral.

2.6.8 Notas Explicativas

A exposição das demonstrações apenas não esgota todas as informações necessárias aos usuários da informação contábil. Muitas vezes a inserção de valores nos balanços, por exemplo, não são suficientes para evidenciar como foram realizados os cálculos. Nesse contexto, as notas explicativas possuem papel preponderante para atender essas necessidades.

De acordo com a Resolução CFC nº 1133, as notas explicativas devem conter informações relevantes, complementares ou suplementares às demonstrações.

Conforme MCASP as notas explicativas devem conter informações sobre o regime e os critérios contábeis usados na elaboração das demonstrações contábeis e informação adicional que não é apresentada no corpo das demonstrações contábeis, mas que seja relevante pra sua compreensão.

Segundo Mota (2009) devem ser publicados em notas explicativas: critérios de elaboração das demonstrações contábeis, informação de natureza patrimonial, orçamentária, financeira, legal, física, social e de desempenho e outros eventos não suficientemente evidenciados ou não constantes das demonstrações contábeis.

Ainda segundo o MCASP, as notas normalmente são apresentadas na seguinte ordem: a) declaração de alinhamento com as NBCASP e as NICSP; b) Sumário de significantes critérios contábeis utilizados; c) Informações adicionais sobre os itens constantes das demonstrações contábeis. Com relação ao sumário, deve ser informada neste o regime contábil utilizado, a extensão em que é aplicado o procedimento transitório, os critérios de mensuração, os julgamentos para escolha dos critérios contábeis, outros critérios contábeis relevantes e necessários.

Nesse sentido, as notas explicativas permitem esclarecer dados nos balanços que não seriam possíveis apenas analisando as demonstrações, tornando assim mais eficiente a análise dos demonstrativos contábeis no setor público.

3 CONCLUSÃO

O processo de convergência e harmonização da contabilidade pública às Normas Brasileiras e às normas Internacionais de Contabilidade aplicadas ao Setor público trouxe consigo a necessidade de atualização pela sociedade tanto em âmbito educacional, pela busca de informação e adaptação por parte dos educadores, quanto em âmbito profissional especialmente a nível de Estados e Municípios, pois sabe-se que nem todos os entes têm a devida preocupação em adaptar-se a essa nova realidade, já que a aplicação das Normas são válidas para este exercício de 2010, de forma facultativa e obrigatoriamente em 2011 para a União, 2012 para os Estados e 2013 para os Municípios.

A aplicação dessas normas implicará maior transparência na utilização dos recursos públicos, através do maior detalhamento das informações expostas nas demonstrações contábeis. Além disso, a implantação do sistema de custos propiciará a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial, contribuindo para a ampliação do controle contábil sobre a realização das metas estabelecidas nos instrumentos de planejamento governamental (Plano plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual).

Outra inovação de grande relevância foi a necessidade de contabilização dos bens de uso comum, como rios, estradas, ruas e praças, que certamente trará grandes repercussões quanto a sua forma de mensuração. Também será motivo de debates a apropriação de depreciação, amortização e exaustão, pois para o setor público ainda não foi feito estudo para definir os percentuais e estimativas de vida útil a serem aplicados.

A utilização da Demonstração dos Fluxos de Caixa, Demonstração do Resultado Econômico e Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido pelo setor público possibilitará conhecer a situação do patrimônio quanto a geração líquida de caixa, demonstrando a capacidade de manutenção do regular financiamento dos serviços públicos como também de seu resultado econômico.

A inserção das Normas Brasileiras e Internacionais na Contabilidade pública será fator primordial não só para a modernização e elevação da profissão contábil através do impulsionamento de estudos e discussões devido aos seus aspectos complexos e subjetivos, mas também se espera que as referidas normas provoquem uma melhoria nos controles

internos para que haja maior transparência na aplicação dos recursos públicos e a adequada destinação do patrimônio público, cumprindo esta sua função.

REFERÊNCIAS

BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: Teoria e Prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

BOTELHO, Milton Mendes. **Manual de controle interno: teoria & prática**. Curitiba: Juruá, 2008.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 05 dez 1988.

_____. **Lei complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências**. Disponível em: <[http:// WWW.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm](http://WWW.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm)> Acesso em: 10 out 2010.

_____. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e contrôle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm> Acesso em: 15/10/2010

_____. **Manual de Contabilidade aplicada ao setor público: aplicado à União aos Estados, Distrito Federal e Municípios: Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público**. Brasília: Secretária do Tesouro nacional, 2009.

_____. **Manual de Contabilidade aplicada ao setor público: aplicado à União aos Estados, Distrito Federal e Municípios: Procedimentos Contábeis Patrimoniais**. Brasília: Secretária do Tesouro nacional, 2009.

_____. **Portaria MF nº 184, de 25 de agosto de 2008. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/PortMF_184_2008.pdf> Acesso em: 10 out 2010

BRASÍLIA. **Resolução CFC 1133, de 21 de Novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.6 - Demonstrações Contábeis**. Disponível em: <http://www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucaocfc1133_2008.htm> Acesso em: 15/10/2010

_____. **Resolução CFC nº 1.111/2007, de 29 de novembro de 2007. Aprova o Apêndice II da Resolução CFC nº. 750/93 sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade**. Disponível em: <<http://www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucao>>

cfcl1111_2007.htm> Acesso em:15/10/2010

CRUZ, Flávio da. **Auditoria Governamental**.3. ed. São Paulo:Atlas, 2008.

FEIJÓ, Paulo Henrique; BUGARIM, Maria Clara Cavalcante. Portaria MF 184/2008: um marco para a implantação do novo modelo de contabilidade aplicada ao setor público. **Revista Brasileira de Contabilidade**. nº 173. 2008

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

FIGUEIRÊDO, Carlos Maurício; NOBREGA, Marcos. **Lei de Responsabilidade Fiscal: teoria, jurisprudência e questões**. 5.ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS - IFAC. **2008 Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements**. IFAC, April 2008.

KOHAMA, H. **Contabilidade pública: teoria e prática**. 10. Ed. São Paulo: Atlas, 2006.

LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Róbison Gonçalves de. **Contabilidade Pública: Integrando União, Estados e Municípios (Siafi e Siafem)**. 3.ed. São Paulo:Atlas, 2007.

MARCONI, Maria A.; LAKATOS, Eva Maria. **Técnica de pesquisa**. 2. Ed. São Paulo: Atlas, 1996.

MOTA, Francisco Glauber Lima. **Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Brasília**, 2009.

NASCIMENTO, L.S. do. **A reforma da contabilidade governamental brasileira: a necessária revisão dos preceitos vigentes em face das demandas de informações e do esforço de harmonização nacional e internacional**. Brasília: ESAF, 2007. Monografia premiada com o terceiro lugar no XII Prêmio Tesouro Nacional - 2007. Tributação, Orçamento e Sistemas de Informação sobre Administração Financeira Pública. Florianópolis (SC).

PADOVESE, Clóvis Luis. **Manual de Contabilidade básica: Contabilidade Introdutória e intermediária**. 6.ed. São Paulo: Atlas, 2008.

TOHMATSU, Deloitte Touche. **Normas Internacionais de Contabilidade IFRS**. São Paulo: Atlas,2007.