



**UNIVERSIDADE ESTADUAL DA PARAÍBA
PRÓ-REITORIA DE ENSINO MÉDIO E TÉCNICO DE EDUCAÇÃO A
DISTÂNCIA – PROEAD
CURSO DE BACHARELADO DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA**

LUIS ALVES NÓBREGA NETO

**Desafios para o Sucesso da Efetiva Implantação das Normas Brasileiras de Contabilidade
Aplicada ao Setor Público (NBCASP).**

João Pessoa

2015

LUIS ALVES NÓBREGA NETO

**Desafios para o Sucesso da Efetiva Implantação das Normas Brasileiras de Contabilidade
Aplicada ao Setor Público (NBCASP).**

TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO
apresentado ao Curso de Administração
Pública, modalidade de ensino a distância, da
Universidade Estadual da Paraíba, como
requisito à obtenção do título de Bacharel em
Administração Pública, Linha de Formação
Específica (LFE) II – Gestão Governamental,
semestre 2015.1.

Orientadora: Profa. Dra. Mônica de Lourdes Neves Santana.

JOÃO PESSOA - PARAÍBA

2015

N744dNóbrega Neto, Luis Alves da

Desafios para o sucesso da efetiva implantação das normas Brasileiras de contabilidade aplicada ao setor público (NBCASP) [manuscrito]/ Luis Alves da Nóbrega Neto. – 2015. 43p.: il.color.

Digitado.

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA EAD) – Universidade Estadual da Paraíba, Pró-Reitoria de Ensino Médio, Técnico e Educação à Distância, 2015.

“Orientação: Profa. Dra. Mônica de Lourdes Neves Santana, PROEAD”.

1. Gestão Pública. 2. Contabilidade governamental. 3. Tomada de decisões. I Título.

21. ed. CDD 351

LUIS ALVES NÓBREGA NETO

Desafios para o Sucesso da Efetiva Implantação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP).

TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO apresentado ao Curso de Administração Pública, modalidade de ensino a distância, da Universidade Estadual da Paraíba, como requisito à obtenção do título de Bacharel em Administração Pública, Linha de Formação Específica (LFE) II – Gestão Governamental, semestre 2015.1.

Orientadora: Profa. Dra. Mônica de Lourdes Neves Santana.

Aprovada em 06/07/2015.
BANCA EXAMINADORA

^{1.}
Mônica de Lourdes N. Santana
Profa. Dra. Mônica de Lourdes Neves Santana (Orientadora)
Universidade Estadual da Paraíba (UEPB)

Jacqueline Echeverria Barrancos
Profa. Dra. Jacqueline Echeverria Barrancos
Universidade Estadual da Paraíba (UEPB)

Maria José Cordeiro de Lima
Profa. Msc. Maria José Cordeiro de Lima
Universidade Estadual da Paraíba (UEPB)

AGRADECIMENTOS

A Deus, fonte de todo saber.

A minha mãe e a minha amada esposa, porto seguro da minha vida, a minha filha, pela paciência incondicional demonstrada, bem como pelo grande apoio e confiança creditados.

A minha orientadora, Profa. Dra. Mônica de Lourdes Neves Santana, pela paciência, atenção, praticidade e apoio dispensados na realização deste trabalho.

Aos demais professores e tutores, pela cordialidade, pelo incentivo, confiança e apoio dispensados no cumprimento dessa nobre missão. E, a todos aqueles que de alguma forma colaboraram e contribuíram para o alcance deste objetivo com êxito e sucesso.

SUMÁRIO

| | | |
|----------|---|-----------|
| 1 | INTRODUÇÃO..... | 10 |
| 2 | A NOVA CONTABILIDADE PÚBLICA..... | 13 |
| | CAPÍTULO 2 | 13 |
| | A Nova Contabilidade Aplicada ao Setor Público e ao Patrimônio..... | 12 |
| | CAPÍTULO 3..... | 14 |
| | O Plano de Contas Aplicado ao Setor Público..... | 14 |
| | CAPÍTULO 4 | 17 |
| | As Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP)..... | 17 |
| | CAPÍTULO 5 | 29 |
| | A Convergência às Normas Internacionais..... | 29 |
| | CAPÍTULO 6..... | 37 |
| | Resultados e Discussões..... | 37 |
| 3 | CONCLUSÃO | 40 |
| | REFERÊNCIAS..... | 42 |

Desafios para o Sucesso da Efetiva Implantação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP) e Real Convergência às Normas Internacionais

RESUMO

Este trabalho traz à tona a questão do desafio da implantação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, onde estas normas deveriam estar em vigor até o exercício de 2015. Contudo, nos dias atuais, em que a sociedade necessita cada vez mais saber onde e como os gestores públicos alocam os recursos orçamentários, cresce a importância da Contabilidade Pública para dar suporte aos gestores públicos na tomada de decisões. Neste sentido, Cabe salientar que o administrador público está vinculado (constitucionalmente) aos princípios gerais da administração pública, desta forma, potencializa-se a dependência pela informação tempestiva, confiável e fidedigna (função da contabilidade), para que assim se possa zelar pelos princípios da legalidade (principalmente), impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência. Já que a contabilidade governamental nasceu no Brasil com a entrada em vigor da Lei 4320/64, mas esta lei se preocupava exclusivamente com o aspecto orçamentário (deixando de lado a contabilidade como ciência), 44 (quarenta e quatro) anos depois (em 2008) foi iniciado o trabalho em prol da Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP). O trabalho tem como objetivo compreender como se dá a implantação (se realmente foi efetivada ou em que grau se encontra) e em que grau está convergência aos padrões internacionais da Contabilidade Aplicada ao Setor Público. A pesquisa exploratória foi realizada por meio de pesquisa bibliográfica de autores consagrados sobre o assunto, se utilizando do método dedutivo de análise, quando através da visão dos autores clássicos, refletimos sobre a importância da contabilidade voltada ao setor público. Partindo da visão de importantes autores, se chegou a conclusão de que a implantação da nova contabilidade pública ainda está longe de ser considerada plenamente implantada em nosso país, visto que, particularmente na área pública, suas especificidades estão vinculadas a normas e leis, que embora necessárias... não flexibilizam a modernização das práticas da contabilidade governamental, dificultando de maneira demasiada a implantação da “nova contabilidade pública” rumo à excelência gerencial.

Palavras-chave: Contabilidade governamental, gestão pública, convergência e tomada de decisões.

ABSTRACT

This work raises the question of the challenge of implementation of the Brazilian Accounting Standards Applied to the Public Sector where these standards should be in place by the year 2015. However, today, when society increasingly needs to know where and how public managers allocate budget resources, growing importance of Public Accounts to support policy makers in making decisions. In this regard, It should be noted that the public administrator is bound (constitutionally) the general principles of public administration thus enhances the dependence for timely information, reliable and trustworthy (accounting function), so that we can ensure the principles legality (mostly), impersonality, morality, publicity and efficiency. Since government accounting was born in Brazil with the entry into force of Law 4320/64, but this law was concerned exclusively with the budget aspect (leaving aside the accounting as a science), 44 (forty-four) years later (in 2008) has started the work for the Brazilian Accounting Standard Applied to the Public Sector (NBCASP). The work aims to understand how is the implementation (if it was actually committed or to what degree is) and to what degree is convergence to international standards of Accounting Applied to the Public Sector. Exploratory research was carried out by means of literature of authors consecrated on the subject, using the deductive method of analysis, when through the vision of classical authors, reflect on the importance of accounting focused on the public sector. Starting from important authors vision was reached the conclusion that the implementation of the new public accounting is still far from being fully implemented in our country, since, particularly in the public sector, its specificities are linked to standards and laws, that although necessary ... not relax the modernization of government accounting practices, making it difficult so too the implementation of the "new public accounting" toward managerial excellence.

Keywords: government accounting, public management, convergence and decision making.

LISTA DE ABREVIATURA E SIGLAS

| | |
|---------|--|
| BF | Balanço Financeiro |
| BO | Balanço Orçamentário |
| BP | Balanço Patrimonial |
| CFC | Conselho Federal de Contabilidade |
| DCASP | Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público |
| DFC | Demonstração do Fluxo de Caixa |
| DMPL | Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido |
| DVP | Demonstração das Variações Patrimoniais |
| FMI | Fundo Monetário Internacional |
| GT | Grupo de Trabalho |
| IFAC | International Federation of Accounting |
| IFRS | International Financial Reporting Standards |
| IPSAS | International Public Sector Accounting Standards |
| LDO | Lei de Diretrizes Orçamentárias |
| LRF | Lei de Responsabilidade Fiscal |
| MCASP | Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público |
| MF | Ministério da Fazenda |
| NBCASP | Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público |
| PCASP | Plano de Contas Aplicado ao Setor Público |
| SICONFI | Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro |
| STN | Secretaria do Tesouro Nacional |

1. INTRODUÇÃO

No contexto atual, o qual vivencia a necessidade de se saber o que, quando e onde os gestores públicos, alocam o recurso orçamentário, cresce a importância da Contabilidade Pública, visto que na administração pública, "só se deve fazer aquilo que está escrito".

Neste Raciocínio, em nossa Carta Magna, está estabelecido que: segundo o Art. 37 da C.F "A administração pública direta ou indireta de qualquer dos poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos municípios obedecerá aos princípios de **legalidade (grifo nosso)**, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência. **(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)**".

Então, para que um ato ou fato de natureza pública tenha eficácia, necessita de uma lei que os normatizem, e, por consequência os transformem em dados organizados, tempestivos e mesuráveis (contabilidade pública).

Neste sentido de legalidade e responsabilidade pública, surge no ano de 2000, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). Lei Complementar nº 101, de 4/5/2000, destinou-se a regulamentar, complementando a Constituição Federal, no que diz respeito à Tributação e do Orçamento (Título VI), cujo capítulo II, estabelece as normas gerais de finanças públicas, devem ser observadas pelos três níveis de governo: federal, estadual e municipal, bem como A LRF, trouxe dispositivos relacionados à limitação de atos ímprobos (dos agentes públicos) e aumentou o nível de transparência nos atos governamentais.

Entretanto, não se podem fazer citações sobre a contabilidade pública, sem mencionar a lei 4.320, que a Lei Federal Brasileira que estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, bem como tudo relacionado à contabilidade orçamentária, financeira e patrimonial em nosso país.

Apesar de ser uma Lei bem completa e objetiva, a Lei 4320/64, necessitava de uma atualização, por este motivo, com a aprovação no dia 21 de novembro das Normas Brasileiras de Contabilidade Pública aplicada ao Setor Público – (NBCASP) – O CFC da inicio a uma verdadeira revolução a Contabilidade Governamental Brasileira, com a finalidade de atualizar conceitos e alinhar a nossa contabilidade governamental às das demais nações globais.

A lei 4320/64 (que ainda está em vigor), tem como objeto de estudo o orçamento, já a NBCASP (enfoque patrimonial) a ênfase passa a ser o patrimônio, como objeto de estudo da

contabilidade enquanto ciência. Segundo Silva (2012): "O orçamento vai deixar de ser protagonista da história da administração pública para se tornar coadjuvante importante que trata do Fluxo de caixa do Governo com base em autorização legislativa para arrecadar receita e realizar despesas" (SILVA, 2012).

Segundo Piscitelli (2012), para o Conselho Federal de Contabilidade – Resolução no 1.129, de 2008/NBC T 16.2 –, patrimônio público é o conjunto de direitos e bens, tangíveis ou intangíveis, onerados ou não, adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelas entidades do setor público, que seja portador ou represente um fluxo de benefícios, presente ou futuro, inerente à prestação de serviços públicos ou à exploração econômica por entidades do setor público e suas obrigações.

Concomitantemente à adoção e adequação dos aspectos contábeis relacionados à NBCASP, necessitava-se de uns alinhamentos imediatos com mais diferentes os países e suas normas contábeis específicas, então, o CFC criou um GT (grupo de trabalho) com a finalidade de tradução para adequação das normas da contabilidade governamental no Brasil.

Assim, As IPSAS são normas internacionais, em níveis globais, de alta qualidade para a preparação de demonstrações contábeis por entidades ao Setor Público. Uma ação conjunta do CFC e da cooperação técnica da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) por meio da subsecretaria de Contabilidade, na busca da adoção no Brasil, de um novo modelo de Contabilidade Patrimonial, bem como da convergência das normas contábeis brasileiras aos padrões internacionais.

Portanto, com a evolução da contabilidade governamental segundo a legislação do País, as contas das prefeituras e dos estados devem ser exibidas periodicamente aos cidadãos e aos órgãos obedecendo assim ao **princípio da transparência** das contas públicas que consta na Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 (LRF), **assim evitando a “corrupção”**, visto que: conforme Figueirêdo (2005), só por meio de uma ação planejada e transparente pode-se prevenir riscos e corrigir desvios que podem afetar o equilíbrio entre receita e despesa.

Por meio de análise e discussão a respeito desse fato da convergência e adaptação da Contabilidade Aplicada ao Setor Público Brasileiro às normas internacionais, indaga-se: Qual a importância da implantação efetiva das Normas Brasileira de Contabilidade ao Setor Público? Diante disto, este trabalho visa analisar os possíveis choques que a implantação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil poderá ocasionar no

registro, estrutura, método e a demonstração do orçamento público e a sua realização. Temos como objetivos específicos:

- Observar a padronização das Normas e Procedimentos Contábeis em nosso país;
- Mostrar as etapas do processo de convergência aplicada ao setor público brasileiro aos padrões internacionais;
- Argumentar alguns desafios aos padrões internacionais, bem como a estruturação, o registro e a execução do orçamento público brasileiro.

Este estudo restringir-se-á tanto uma análise histórica da evolução da Contabilidade Pública do Brasil, a partir do Art. 37 da C.F, quanto ao estudo acerca das discussões que envolvem a NBCASP (Normas Brasileiras da Contabilidade Aplicada ao Setor Público), que contemplarão a convergência aos padrões internacionais ligadas ao Orçamento Público e os sistemas orçamentários.

Conforme definição nas resoluções CFC nº 1.111/07 e nº 1.128/08 esta que aprova a NBC-T-SP 16.1 o Patrimônio Público é o objeto da Contabilidade Pública. Segundo Lima (2003) “o orçamento é a própria essência do gasto público, onde o controle é o mecanismo de proteção do patrimônio público”.

Tendo em vista, que a NBCASP (Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público) está participando dessa mudança de convergência aos padrões internacionais, justifica que essa convergência poderá chocar na estrutura, organização, evidenciação e execução do orçamento público, podendo chocar o patrimônio público.

Analisar alguns desses choques é importante para verificar se existirão mudanças na estrutura e na organização do orçamento público brasileiro além de ver se essas modificações trarão melhorias nas destinações das informações contábeis, no processo decisório dos dirigentes públicos e publicar a sociedade onde os recursos arrecadados são aplicados (BEZERRA FILHO, 2012).

METODOLOGIA

O Objetivo desta pesquisa é de verificar a importância da nova convergência aos padrões internacionais da Contabilidade aplicada ao Setor Público.

Alcançar o objetivo optou-se por elaborar uma pesquisa exploratória de caráter aplicada e dedutiva.

A pesquisa exploratória foi realizada por meio de pesquisa bibliográfica de autores consagrados sobre o assunto, se utilizando do método dedutivo de análise, quando através da visão dos autores clássicos, refletimos sobre a importância da contabilidade voltada ao setor público, e, se chegou à conclusão de que a implantação da nova contabilidade aplicada ao setor público e a convergência aos padrões internacionais, se dá, através da junção vários fatores, aos quais foram referenciados neste trabalho.

Por fim, através da análise de vários artigos eletrônicos e livros em torno de um único tema “convergências das normas de contabilidade brasileira aplicada ao setor público” a fim de identificar contribuições já existentes a respeito do assunto, partimos daí o desenvolvimento a um referencial teórico permitindo chegar ao objetivo da pesquisa.

2 – A NOVA CONTABILIDADE PÚBLICA

CAPÍTULO 2

A NOVA CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO E AO PATRIMÔNIO

A implantação das inovações na contabilidade aplicada ao setor público foi objeto de amplos debates no Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis. A Portaria STN nº 828, de 14 de dezembro de 2011, alterada pela Portaria STN nº 231, de 29 de março de 2012, estabeleceu a necessidade de os entes divulgarem um cronograma de ações relativas às principais inovações na Contabilidade Aplicada ao Setor Público, quais sejam:

- I - Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos créditos, tributários ou não, por competência, e a dívida ativa, incluindo os respectivos ajustes para perdas;

II - Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações e provisões por competência;

III - Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens móveis, imóveis e intangíveis;

IV - Registro de fenômenos econômicos, resultantes ou independentes da execução orçamentária, tais como depreciação, amortização, exaustão;

V - Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos ativos de infraestrutura; VI - Implementação do sistema de custos;

VII - Aplicação do Plano de Contas, detalhado no nível exigido para a consolidação das contas nacionais;

CAPÍTULO 3

O PLANO DE CONTAS APLICADO AO SETOR PÚBLICO

Segundo Piscitelli (2012), a Coordenação Geral de Contabilidade da Secretaria do Tesouro Nacional é o órgão autorizado a baixar normas e instruções complementares sobre o Plano de Contas da Administração Federal, bem como atualizar e revisar o Plano de Contas, tendo em vista a evolução tecnológica e dos serviços, e criar, extinguir, especificar, desdobrar, detalhar, codificar contas, eventos e indicadores contábeis. É o que estabelece a IN/STN no 8, de 14-11-96, que revogou a IN/STN no 8, de 5-11-93.

A Lei Complementar nº 101 de 2000 – LRF instituiu a necessidade do Poder Executivo da União realizar, anualmente, a consolidação nacional das contas dos entes da Federação. Nesse sentido, com o objetivo de buscar uma padronização, o Decreto nº 6.976/2009 atribuiu à Secretaria do Tesouro Nacional, na condição de órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, a responsabilidade da elaboração de um Plano de Contas padronizado para a federação:

Art. 7º Compete ao órgão central do Sistema de Contabilidade Federal:

...

II - manter e aprimorar o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público e o processo de registro padronizado dos atos e fatos da administração pública;

...

XXVIII - editar normativos, manuais, instruções de procedimentos contábeis e plano de contas aplicado ao setor público, objetivando a elaboração e publicação de demonstrações contábeis consolidadas, em consonância com os padrões internacionais de contabilidade aplicados ao setor público;

Tendo em vista que uma estrutura de contas padronizada é essencial para garantir a qualidade da consolidação das contas públicas, inclusive a elaboração dos demonstrativos contábeis e fiscais, a Secretaria do Tesouro Nacional iniciou a elaboração do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público - PCASP.

O PCASP surgiu como resultado de um processo democrático, por meio do Grupo Técnico de Procedimentos Contábeis. Esse grupo é composto por representantes contábeis de todo o país. Foi elaborado com base em critérios técnicos, seguindo os calendários definidos junto à Federação para sua implantação. Assim, em apoio ao processo de convergência, o PCASP permite que os entes possam adotar de forma sistematizada as normas contábeis, incluindo os seguintes aspectos:

a) Segregação da informação orçamentária da patrimonial - No PCASP as contas contábeis são classificadas segundo a natureza das informações que evidenciam, de modo que a informação orçamentária não influencia ou altera a forma de registro da informação patrimonial. Além do registro dos fatos ligados à execução orçamentária, exige-se a evidenciação dos fatos ligados à execução financeira e patrimonial, de maneira que os fatos modificativos sejam levados à conta de resultado e que as informações contábeis permitam o conhecimento da composição patrimonial e dos resultados econômicos e financeiros de determinado exercício.

b) Registro das variações patrimoniais segundo o regime de competência – As classes 3 (Variações Patrimoniais Diminutivas) e 4 (Variações Patrimoniais Aumentativas) registram as transações que aumentam ou diminuem o patrimônio líquido, devendo ser reconhecidos nos períodos a que se referem, decorrentes ou independentes da execução orçamentária. Os fatos que afetam o patrimônio público

devem ser registrados, portanto, de acordo com o princípio da competência, complementarmente ao registro orçamentário das receitas e das despesas públicas.

c) Registro de procedimentos patrimoniais específicos – o PCASP possibilita, por suas classes patrimoniais, o registro de procedimentos contábeis específicos adotados pelas Normas Internacionais como os créditos tributários e não tributários, os estoques, os ativos imobilizados e intangíveis, incluindo os procedimentos de mensuração após o reconhecimento, tais como a reavaliação, a depreciação, amortização e exaustão e a redução ao valor recuperável (impairment), bem como as provisões, dentre outros.

d) Elaboração de estatísticas fiscais mundiais com base nos padrões estabelecidos pelo Fundo Monetário Internacional – FMI - com base no manual do GFSM 2001 (Government Finance Statistics Manual 2001) – permite alinhar as práticas estatísticas do país às normas internacionais, com o objetivo de adequar a elaboração das estatísticas fiscais brasileiras à praticada pela maioria dos países, contribuindo para o aprimoramento do processo de análise, tomada de decisão e formação de opinião em matéria de finanças públicas.

Observamos que além de ser uma ferramenta para a consolidação das contas nacionais e instrumento para a adoção das normas internacionais de contabilidade, o PCASP tem sido usado também como ferramenta para prestação de contas automatizada por parte de Tribunais de Contas.

Ademais, o Governo Federal tem conduzido um processo para o desenvolvimento e implantação de um sistema denominado Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (SICONFI), que visa padronizar a coleta de dados contábeis e fiscais de toda a federação. A adoção nacional do PCASP contribuirá para a transmissão de dados a serem coletados por esse sistema, possibilitando um aprimoramento da consolidação contábil nacional prevista na LRF.

CAPÍTULO 4

AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS APLICADAS AO SETOR PÚBLICO (DCASP)

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público é o ramo da ciência contábil que aplica, no processo gerador de informações, os princípios de contabilidade e as normas contábeis direcionadas ao controle patrimonial das entidades do setor público. Tem como objetivo fornecer aos usuários informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade do setor público, em apoio ao processo de tomada de decisão, à adequada prestação de contas e ao necessário suporte para a instrumentalização do controle social (BEZERRA FILHO, 2014).

Ainda segundo Bezerra Filho (2014), “buscando aperfeiçoar as demonstrações contábeis do setor público brasileiro às necessidades informacionais de seus usuários (internos e externos), consoante alinhamento com as normas internacionais e legislação vigente no país (Lei Federal no 4.320/1964), o Conselho Federal de Contabilidade, através da Resolução CFC no 1.133/2008, aprovou a NBCT 16.6, que trata das demonstrações contábeis”.

As Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público, têm como objetivo padronizar os conceitos, as regras e os procedimentos relativos às demonstrações contábeis do setor público a serem observados pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, permitindo a evidenciação e a consolidação das contas públicas em âmbito nacional, em consonância com os procedimentos do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP).

As demonstrações contábeis assumem papel fundamental, por representarem importantes saídas de informações geradas pela Contabilidade Aplicada ao Setor Público, promovendo transparência dos resultados orçamentário, financeiro, econômico e patrimonial do setor público.

Para o cumprimento do objetivo de padronização dos procedimentos contábeis, deve-se observar os dispositivos legais que regulam o assunto, como a Lei nº 4.320/1964, a Lei Complementar nº 101/2000, e também as disposições do Conselho Federal de Contabilidade relativas aos Princípios de Contabilidade, bem como as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCT 16).

De acordo com a Lei nº 4.320/1964, art. 101, “os resultados gerais do exercício serão demonstrados no Balanço Orçamentário, no Balanço Financeiro, no Balanço Patrimonial, na Demonstração das Variações Patrimoniais, além de outros quadros demonstrativos.”

Assim, as demonstrações contábeis das entidades definidas no campo de aplicação da contabilidade do setor público, disciplinadas por esta parte, incluindo as exigidas pela Lei nº 4.320/1964, são:

- a) Balanço Patrimonial (BP);
- b) Balanço Orçamentário (BO);
- c) Balanço Financeiro (BF);
- d) Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP);
- e) Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC);
- f) Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL)

BALANÇO ORÇAMENTÁRIO

O Balanço Orçamentário, definido pela Lei nº 4.320/1964, demonstra as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas.

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

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

O Balanço Orçamentário apresentará as receitas detalhadas por categoria econômica, origem e espécie, especificando a previsão inicial, a previsão atualizada para o exercício, a receita realizada e o saldo a realizar. Demonstrará também 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, as despesas pagas e o saldo da dotação. A identificação das receitas e despesas intraorçamentárias, quando necessária, deverá ser apresentada em notas explicativas.

Atentando para os ensinamentos de Bezerra Filho (2012), os valores referentes ao refinanciamento da dívida mobiliária e de outras dívidas deverão constar, destacadamente, nas receitas de operações de crédito internas e externas e, nesse mesmo nível de agregação, nas despesas com amortização da dívida de refinanciamento.

Ainda, conforme Bezerra Filho (2012), no nível de detalhamento em que são apresentadas no modelo (3º nível – Espécie), as receitas deverão ser informadas pelos valores líquidos das respectivas deduções, tais como restituições, descontos, retificações, deduções para o Fundeb e repartições de receita entre os entes da Federação, quando registradas como dedução, conforme orientação na Parte I – Procedimentos Contábeis Orçamentários.

Já segundo Kohama (2014), em decorrência da utilização do superávit financeiro de exercícios anteriores para abertura de créditos adicionais, apurado no Balanço Patrimonial do exercício anterior ao de referência, o Balanço Orçamentário demonstrará uma situação de desequilíbrio entre a previsão atualizada da receita e a dotação atualizada. Essa situação também pode ser causada pela reabertura de créditos adicionais, especificamente os créditos especiais e extraordinários que tiveram o ato de autorização promulgado nos últimos quatro meses do ano anterior, caso em que esses créditos serão reabertos nos limites de seus saldos e incorporados ao orçamento do exercício financeiro em referência.

Como foi acima mencionado, observamos que esse desequilíbrio ocorre porque o superávit financeiro de exercícios anteriores, quando utilizado como fonte de recursos para abertura de créditos adicionais, não pode ser demonstrado como parte da receita orçamentária do Balanço Orçamentário que integra o cálculo do resultado orçamentário. O superávit financeiro não é receita do exercício de referência, pois já o foi em exercício anterior, mas constitui disponibilidade para utilização no exercício de referência. Por outro lado, as despesas executadas à conta do superávit financeiro são despesas do exercício de referência, por força legal, visto que não foram empenhadas no exercício anterior. Esse desequilíbrio também ocorre pela reabertura de créditos adicionais porque aumentam a despesa fixada sem necessidade de nova arrecadação. Tanto o superávit financeiro utilizado quanto a reabertura de créditos adicionais estão detalhados no campo **saldo de exercícios anteriores**, do Balanço Orçamentário.

Dessa forma, no momento inicial da execução orçamentária, tem-se, via de regra, o equilíbrio entre receita prevista e despesa fixada e constata-se que toda despesa a ser executada está amparada por uma receita prevista a ser arrecadada no exercício.

No entanto, iniciada a execução do orçamento, quando há superávit financeiro de exercícios anteriores, tem-se um recurso disponível para abertura de créditos para as despesas não fixadas ou não totalmente contempladas pela lei orçamentária (SLOMSKI, 2013).

Notemos que o equilíbrio entre receita prevista e despesa fixada no Balanço Orçamentário pode ser verificado (sem influenciar o seu resultado) somando-se os valores da linha total e da linha saldos de exercícios anteriores, constantes da coluna previsão atualizada, e confrontando-se esse montante com o total da coluna.

Bezerra Filho (2014), recomenda a utilização de notas explicativas para esclarecimentos a respeito da utilização do superávit financeiro e de reaberturas de créditos especiais e extraordinários, bem como suas influências no resultado orçamentário, de forma a possibilitar a correta interpretação das informações.

BALANÇO FINANCEIRO

Segundo a Lei nº 4.320/1964, o Balanço Financeiro demonstrará a receita e a despesa orçamentária bem como os recebimentos e os pagamentos de natureza extraorçamentária, conjugados com os saldos em espécie provenientes do exercício anterior, e os que se transferem para o exercício seguinte.

Assim (SILVA 2012), o Balanço Financeiro é um quadro com duas seções: Ingressos (Receitas Orçamentárias e Recebimentos Extraorçamentários) e Dispêndios (Despesa Orçamentária e Pagamentos Extraorçamentários), que se equilibram com a inclusão do saldo em espécie do exercício anterior na coluna dos ingressos e o saldo em espécie para o exercício seguinte na coluna dos dispêndios.

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

Conforme a Lei 4320/64, o Balanço Financeiro evidencia a movimentação financeira das entidades do setor público no período a que se refere, e discrimina:

- (a) a receita orçamentária realizada por destinação de recurso (destinação vinculada e/ou destinação ordinária);
- (b) a despesa orçamentária executada por destinação de recurso (destinação vinculada e/ou destinação ordinária);
- (c) os recebimentos e os pagamentos extraorçamentários;
- (d) as transferências financeiras decorrentes, ou não, da execução orçamentária; e
- (e) o saldo inicial e o saldo final em espécie.

DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS

Segundo o art. 104 da Lei nº 4.320/1964:

“A Demonstração das Variações Patrimoniais evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício.”

Conforme Silva (2012), as alterações verificadas no patrimônio consistem nas variações quantitativas e qualitativas. As variações quantitativas são decorrentes de transações no setor público que aumentam ou diminuem o patrimônio líquido. Já as variações qualitativas são decorrentes de transações no setor público que alteram a composição dos elementos patrimoniais sem afetar o patrimônio líquido.

O resultado patrimonial do período é apurado pelo confronto entre as variações patrimoniais quantitativas aumentativas e diminutivas.

Para um melhor entendimento da finalidade desse demonstrativo, pode-se dizer que ele tem função semelhante à Demonstração do Resultado do Exercício da área empresarial, no que tange a apurar as alterações verificadas no patrimônio (ARRUDA, 2013).

É importante ressaltar que a Demonstração do Resultado do Exercício apura o resultado em termos de lucro ou prejuízo líquido, como um dos principais indicadores de desempenho da empresa. Já no setor público, o resultado patrimonial não é um indicador de

desempenho, mas um indicador do quanto o serviço público ofertado promoveu alterações quantitativas dos elementos patrimoniais (SILVA, 2012).

BALANÇO PATRIMONIAL

Segundo Kohama (2014) 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, conforme as seguintes definições:

a) Ativo - são recursos controlados pela entidade como resultado de eventos passados e dos quais se espera que resultem para a entidade benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços.

b) Passivo - são obrigações presentes da entidade, derivadas de eventos passados, cujos pagamentos se esperam que resultem para a entidade saídas de recursos capazes de gerar benefícios econômicos ou potencial de serviços.

c) Patrimônio Líquido - é o valor residual dos ativos da entidade depois de deduzidos todos seus passivos.

d) Contas de Compensação - compreende os atos que possam vir ou não a afetar o patrimônio.

No Patrimônio Líquido, deve ser evidenciado o resultado do período segregado dos resultados acumulados de períodos anteriores, além de outros itens.

A classificação dos elementos patrimoniais considera a segregação em "circulante" e "não circulante", com base em seus atributos de conversibilidade e exigibilidade.

Os ativos devem ser classificados como circulantes quando satisfizerem a um dos seguintes critérios:

a) estiverem disponíveis para realização imediata; e

b) tiverem a expectativa de realização até doze meses após a data das demonstrações contábeis.

Os demais ativos devem ser classificados como não circulantes.

Os passivos devem ser classificados como circulantes quando corresponderem a valores exigíveis até doze meses após a data das demonstrações contábeis. Os demais passivos devem ser classificados como não circulantes.

As contas do ativo devem ser dispostas em ordem decrescente de grau de conversibilidade e as contas do passivo, em ordem decrescente de grau de exigibilidade (ROSA 2013).

A Lei nº 4.320/1964, artigo 105, confere viés orçamentário ao Balanço Patrimonial, já que separa o Ativo e Passivo em dois grandes grupos em função da dependência ou não de autorização orçamentária para realização dos itens que o compõem:

“O Balanço Patrimonial demonstrará: I - O Ativo Financeiro;

II - O Ativo Permanente;

III - O Passivo Financeiro; IV - O Passivo Permanente; V - O Saldo Patrimonial;

VI - As Contas de Compensação.

§ 1º O Ativo Financeiro compreenderá os créditos e valores realizáveis independentemente de autorização orçamentária e os valores numerários.

§ 2º O Ativo Permanente compreenderá os bens, créditos e valores, cuja mobilização ou alienação dependa de autorização legislativa.

§ 3º O Passivo Financeiro compreenderá as dívidas fundadas e outros pagamento independa de autorização orçamentária.

§ 4º O Passivo Permanente compreenderá as dívidas fundadas e outras que dependam de autorização legislativa para amortização ou resgate.

§ 5º Nas contas de compensação serão registrados os bens, valores, obrigações e situações não compreendidas nos parágrafos anteriores e que, imediata ou indiretamente, possam vir a afetar o patrimônio. (Lei nº 4.320/1.964)”

Contudo, a Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público tem outra estrutura, com relação a composição patrimonial (BEZERRA FILHO, 2014):

ATIVO CIRCULANTE

- ❖ Caixa e Equivalentes de Caixa
- ❖ Créditos em Curto Prazo
- ❖ Clientes
- ❖ Créditos Tributários a Receber
- ❖ Dívida Ativa Tributária
- ❖ Dívida Ativa não Tributária – Clientes, Créditos de Transferências a Receber, Empréstimos e Financiamentos Concedidos
- ❖ (-) Ajuste de Perdas de Créditos a Curto Prazo
- ❖ Demais Créditos e Valores a Curto Prazo, Investimentos e Aplicações Temporárias a Curto Prazo
- ❖ Estoques

ATIVO NÃO-CIRCULANTE

- ❖ Ativo Realizável a Longo Prazo
- ❖ Créditos a Longo Prazo
- ❖ Clientes
- ❖ Créditos Tributários a Receber
- ❖ Dívida Ativa Tributária
- ❖ Dívida Ativa não Tributária – Clientes
- ❖ Empréstimos e Financiamentos Concedidos
- ❖ (-) Ajuste de Perdas de Créditos a Longo Prazo
- ❖ Demais Créditos e Valores a Longo Prazo

PASSIVO CIRCULANTE

- ❖ Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a Pagar a Curto Prazo, Empréstimos e Financiamentos a Curto Prazo, Fornecedores e Contas a Pagar a Curto Prazo, Obrigações Fiscais a Curto Prazo
- ❖ Obrigações de Repartição a Outros Entes
- ❖ Provisões a Curto Prazo
- ❖ Demais Obrigações a Curto Prazo

PASSIVO NAO-CIRCULANTE

- ❖ Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a Pagar a Longo Prazo Empréstimos e Financiamentos a Longo Prazo
- ❖ Fornecedores a Longo Prazo Obrigações Fiscais a Longo Prazo Provisões a Longo Prazo
- ❖ Demais Obrigações a Longo Prazo
- ❖ Resultado Diferido

PATRIMÔNIO LÍQUIDO

- ❖ Patrimônio Social e Capital Social Adiantamento para Futuro Aumento de Capital Reservas de Capital
- ❖ Ajustes de Avaliação Patrimonial
- ❖ Reservas de Lucros Demais Reservas Resultados Acumulados
- ❖ Resultado do exercício
- ❖ Resultados de exercícios anteriores
- ❖ (-) Ações / Cotas em Tesouraria

DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA

Segundo Bezerra Filho (2014), a demonstração dos fluxos de caixa (DFC) tem o objetivo de contribuir para a transparência da gestão pública, pois permite um melhor gerenciamento e controle financeiro dos órgãos e entidades do setor público.

As informações dos fluxos de caixa são úteis para proporcionar aos usuários da informação contábil instrumento para avaliar a capacidade de a entidade gerar caixa e equivalentes de caixa, bem como suas necessidades de liquidez.

Assim, segundo Iudícibus (2010), a Demonstração dos Fluxos de Caixa permite aos usuários projetar cenários de fluxos futuros de caixa e elaborar análise sobre eventuais mudanças em torno da capacidade de manutenção do regular financiamento dos serviços públicos, importantes para tomada de decisões para os gestores de uma forma geral.

A Demonstração dos Fluxos de Caixa deve ser elaborada pelo método direto e evidenciar as movimentações havidas no caixa e seus equivalentes, nos seguintes fluxos (IUDÍCIBUS, 2010):

- (a) das operações;
- (b) dos investimentos; e
- (c) dos financiamentos.

O fluxo de caixa 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 adiantamentos ou amortização de empréstimos concedidos e outras operações da mesma natureza.

O fluxo de caixa dos financiamentos inclui os recursos relacionados à captação e à amortização de empréstimos e financiamentos. A demonstração dos fluxos de caixa deve ser elaborada, preferencialmente, pelo método direto.

Já a DFC é também um importante instrumento de avaliação da gestão pública, pois permite inferir, em nível macro, quais foram as decisões de alocação de recursos na prestação de serviços públicos, em investimentos e financiamentos, além de que permitir a verificação de como a administração influenciou na liquidez da entidade, de forma a prevenir insolvência futura (BEZERRA FILHO 2014).

DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES NO PATRIMÔNIO LÍQUIDO

Importante observar que Bezerra Filho (2014) ressalta que a Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido (DMPL) é **obrigatória** apenas para as **empresas estatais dependentes** e para os entes que as incorporarem no processo de consolidação das contas. A entidade deve apresentar a demonstração das mutações no patrimônio líquido - DMPL, que objetiva demonstrar:

- a) o déficit ou superávit patrimonial do período;

- b) cada mutação no patrimônio líquido reconhecida diretamente no mesmo;
- c) o efeito decorrente da mudança nos critérios contábeis e os efeitos decorrentes da retificação de erros cometidos em exercícios anteriores.
- d) as contribuições dos proprietários e distribuições recebidas por eles como proprietários.

Alterações no patrimônio líquido de uma entidade entre as datas de duas demonstrações financeiras consecutivas refletem o aumento ou diminuição da riqueza durante o período.

A demonstração das mutações do patrimônio líquido - DMPL contemplará, no mínimo, os itens contidos na estrutura descrita nesta Parte, segregados em colunas, discriminando, por exemplo:

- a) Patrimônio Social/Capital Social;
- b) Adiantamento para Futuro Aumento de Capital;
- c) Reservas de Capital;
- d) Ajustes de Avaliação Patrimonial;
- e) Reservas de Lucros;
- f) Demais Reservas;
- g) Resultados Acumulados;
- h) Ações/Cotas em Tesouraria.

A conta “Ajustes de Exercícios Anteriores”, que registra o saldo decorrente de efeitos da mudança de critério contábil ou da retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subsequentes, materializando os ajustes da administração direta, autarquias, fundações e fundos, integra a conta “Resultados Acumulados” (PISCITELLI, 2012).

A DMPL permite, dentre outras coisas, avaliar a evolução dos itens que compõem o patrimônio líquido, em complemento ao Anexo de Metas Fiscais integrante do projeto de lei

de diretrizes orçamentárias, previsto pela Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), artigo 4º, § 2º:

O Anexo (de Metas Fiscais) conterá, ainda: [...]

III - evolução do patrimônio líquido, também nos últimos três exercícios, destacando a origem e a aplicação dos recursos obtidos com a alienação de ativos;”
(Lei Complementar 101/2000)

A evolução do patrimônio líquido é mundialmente utilizada para a avaliação da situação patrimonial, de maneira que o patrimônio líquido positivo e crescente é um bom indicador de solvência.

Quando de sua publicação, em 2000, a LRF também incorporou este conceito, devendo integrar o Anexo de Metas Fiscais da Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO. Embora integre um anexo da LDO, a evolução do patrimônio líquido não é devida exclusivamente a fatores orçamentários.

É importante observar que a análise da evolução do patrimônio líquido depende da certeza de que os ativos e passivos da entidade estão reconhecidos, mensurados e avaliados de forma confiável (BEZERRA FILHO, 2014).

NOTAS EXPLICATIVAS ÀS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

Iúdicibus (2010), menciona em sua obra que as notas explicativas são parte integrante das demonstrações contábeis. Contêm informações adicionais em relação à apresentada no corpo dessas demonstrações e oferecem descrições narrativas ou segregações e aberturas de itens anteriormente divulgados, além de informações acerca de itens que não se enquadram nos critérios de reconhecimento nas demonstrações contábeis.

A entidade quer ser pública ou privada deve evidenciar como informação complementar, os julgamentos que a administração tenha feito no processo de aplicação das políticas contábeis, além daqueles relacionados às estimativas, que tenham efeito mais significativo nos montantes reconhecidos nas demonstrações contábeis.

Os órgãos que utilizam a contabilidade aplicada ao setor público devem evidenciar ainda as premissas-chave relativas ao futuro e outras fontes de incerteza das estimativas

(receitas e despesas), na data de apresentação das demonstrações contábeis, que possuam risco significativo de causar um ajuste material nos valores contábeis dos ativos e passivos dentro do próximo ano. Essa informação complementa as contas de compensação que compõem o balanço patrimonial (BEZERRA FILHO, 2014).

As informações contidas nas notas explicativas devem ser relevantes, complementares ou suplementares àquelas não suficientemente evidenciadas ou não constantes no corpo das demonstrações contábeis (SLOMKI, 2013).

Há muito tempo, já nos ensinava de Slomki (2001), que as notas explicativas devem evidenciar, ainda, o reconhecimento de inconformidades provavelmente relevantes para a avaliação de responsabilidades (accountability), ou seja, **transparência**, que pode afetar a avaliação do usuário sobre o desempenho e o direcionamento das operações da entidade no futuro. Essa evidenciação pode também influenciar as decisões sobre os recursos a serem alocados na entidade, no futuro (BEZERRA FILHO, 2014).

Poderão ainda incluir divulgações sobre os riscos e incertezas que afetem a entidade e quaisquer recursos e/ou obrigações para os quais não exista obrigatoriedade de serem reconhecidos no balanço patrimonial.

Assim, as notas explicativas incluem os critérios utilizados na elaboração das demonstrações contábeis, das informações de naturezas patrimonial, orçamentária, econômica, financeira, legal, física, social e de desempenho e outros eventos não suficientemente evidenciados ou não constantes nas referidas demonstrações.

CAPÍTULO 5

A CONVERGÊNCIA ÀS NORMAS INTERNACIONAIS

Em março de 2004, o Conselho Federal de Contabilidade – CFC, órgão regulador das práticas contábeis no Brasil e membro da Federação Internacional de Contadores – IFAC (International Federation of Accountants), editou a Portaria CFC nº 37/2004, que instituiu Grupo de Estudos voltado à Área Pública com a finalidade de estudar e propor Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, alinhadas com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – IPSAS (International Public Sector Accounting Standards). Integram o grupo profissionais de Contabilidade vinculados a universidades e à

área pública, em especial a Secretaria do Tesouro Nacional e a Secretaria-Executiva do Ministério da Fazenda.

O Grupo Assessor do Conselho Federal de Contabilidade foi instituído com o objetivo de elaborar e disseminar entre os profissionais e os diversos níveis de usuários, para fins de discussão e debates, as propostas das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCASP, alinhadas com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS, sigla em inglês), editadas pela IFAC.

Neste sentido, o Grupo deu um primeiro passo e elaborou documento intitulado “Orientações Estratégicas para a Contabilidade aplicada ao Setor Público no Brasil”, com vistas à:

- a) convergência aos padrões internacionais de contabilidade aplicados ao setor público;
- b) implementação de procedimentos e práticas contábeis que permitam o reconhecimento, a mensuração, a avaliação e a evidenciação dos elementos que integram o patrimônio do ente público;
- c) implantação de sistema de custos no âmbito do setor público brasileiro;
- d) melhoria das informações que integram as Demonstrações Contábeis e os Relatórios necessários à consolidação das contas nacionais;
- e) avaliação do impacto das políticas públicas e da gestão, nas dimensões social, econômica e fiscal, segundo aspectos relacionados à variação patrimonial.

Observamos o documento estabeleceu três grandes diretrizes estratégicas, desdobradas em macro-objetivos, que contribuiram para o desenvolvimento da Contabilidade do Setor Público. Divididas da seguinte forma: **Primeira Diretriz:** promover o Desenvolvimento Conceitual da Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil; **Segunda Diretriz:** estimular a Convergência às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS) e a **Terceira Diretriz** tinha por objetivo fortalecer institucionalmente a Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

No âmbito da primeira diretriz foram elaboradas as 10 primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, assim estruturadas:

NBCT 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação

NBCT 16.2 – Patrimônio e Sistema Contábil

NBCT 16.3 – Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil

NBCT 16.4 – Transações no Setor Público

NBCT 16.5 – Registro Contábil

NBCT 16.6 – Demonstrações Contábeis

NBCT 16.7 – Consolidação das Demonstrações Contábeis

NBCT 16.8 – Controle Interno

NBCT 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão

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

Visando consolidar todo esse movimento de convergência o Governo Federal, em uma demonstração de engajamento e compromisso com todo este movimento da Contabilidade do Setor Público, publicou a Portaria MF nº 184, de 25 de agosto de 2008, que 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 Aplicadas ao Setor Público (BEZERRA FILHO, 2014).

A referida Portaria atribuiu à STN um novo desafio diante da internacionalização das regras de contabilidade estabelecendo a responsabilidade de identificar as necessidades de convergência, editar normativos, manuais, instruções de procedimentos contábeis e Plano de Contas Nacional, objetivando a elaboração e publicação de demonstrações contábeis consolidadas, em consonância com os pronunciamentos da Federação Internacional de Contadores (IFAC) e as normas do Conselho Federal de Contabilidade, aplicadas ao setor público, seguindo o cronograma do Comitê Gestor.

O que é IFAC?

Silva (2013) ressalta que, “o principal órgão preocupado com essa necessidade na área pública e, portanto, com a convergência das normas contábeis internacionais, é o International

Federation of Accounting (IFAC). Uma organização de abrangência global com foco na profissão contábil, que edita normas contábeis referentes ao padrão ético da profissão ao setor público as International Public Sector Accounting Standards (IPSAS), que são voltadas à qualidade, à auditoria, à formação educacional”.

A International Federation of Accountants (IFAC) é a organização global para a profissão contábil. Fundada em 1977, sua missão é servir ao interesse público por meio da ação contínua de fortalecer a profissão contábil ao redor do mundo e contribuir para o desenvolvimento de economias internacionais fortes por meio do estabelecimento e da promoção da adesão às normas profissionais de alta qualidade, estimulando a convergência internacional dessas normas (MCASP, 2015).

A IFAC é composta de 159 membros e associados em 124 países ao redor do mundo, representando mais de 2,5 milhões de contadores ativos em prática a disposição do público, na indústria e no comércio, no setor público e na educação (MCASP, 2015).

Os órgãos diretores, a equipe e os voluntários da IFAC têm compromisso com os valores de integridade, transparência e conhecimento especializado. Bem como, desde muito tempo, tem reconhecido que uma maneira fundamental de proteger o interesse público é desenvolver, promover e exigir a aplicação de normas internacionalmente reconhecidas como um meio de assegurar a credibilidade das informações (SILVA, 2013).

Já o International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), o International Accounting Education Standards Board (IAESB), o International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA) e o International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) seguem um devido processo rigoroso que apoia o desenvolvimento de padrões de alta qualidade, com foco no interesse público, na transparência, na eficiência e na maneira eficiente e efetiva de conduzir as atividades da área contábil.

Os órgãos acima mencionados, têm competência para estabelecer os seguintes pronunciamentos:

- Código de Ética para Profissionais da Área Contábil;

- Normas Internacionais de Auditoria, Inspeção e outras formas de asseguarção do controle de qualidade e serviços relacionados;
- Normas Internacionais de Controle de Qualidade;
- Normas Internacionais de Ensino;
- Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público.

Assim, os comitês IAASB, IAESB, IESBA e IPSASB são referidos coletivamente como Comitês de Atividade de Interesse Público. Os comitês IAASB, IAESB, IESBA estão também sujeitos à supervisão do Comitê de Supervisão do Interesse Público.

O PAPEL DESENVOLVIDO PELO IPSASB

Silva (2013) menciona que missão da International Federation of Accountants (IFAC), conforme exposta em seu ato constitutivo, é “servir ao interesse público, fortalecer a profissão contábil ao redor do mundo e contribuir ao desenvolvimento de economias internacionais fortes pelo estabelecimento e pela promoção da adesão a normas profissionais de alta qualidade, estimulando a convergência internacional a essas normas, e pronunciando-se sobre temas de interesse público onde o conhecimento especializado tem o mais alto grau de relevância.” Nos seus esforços para realizar essa missão, a IFAC constituiu o International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB).

O IPSASB (anteriormente denominado Public Sector Committee (PSC)) é um Conselho da IFAC, constituído para desenvolver e emitir sob sua própria autoridade Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público (IPSASs), que são normas globais para a elaboração de demonstrações contábeis por entidades do setor público.

Desta forma, a adoção das IPSASs pelos governos melhorará a qualidade e comparabilidade das informações financeiras divulgadas por entidades do setor público ao redor do mundo.

OBJETIVOS DAS IPSAS

Os objetivos do IPSAS são servir ao interesse público pelo desenvolvimento de normas de alta qualidade para a elaboração de demonstrações contábeis por entidades do

setor público, facilitando a convergência das normas nacionais às normas internacionais, melhorando assim a qualidade e uniformidade das demonstrações contábeis ao redor do mundo.

O alcance dos seus objetivos se dá por meio da emissão de Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público (IPSASs), de promoção da sua aceitação e convergência internacional a essas normas e pela publicação outros documentos que oferecem orientações sobre temas e experiências na elaboração de demonstrações contábeis no setor público.

ALCANCE E APLICABILIDADE DAS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE PARA O SETOR PÚBLICO.

Segundo Bezerra Filho (2014), “a partir da publicação da NBC TSP 16.6, do Decreto Federal no 6.976/2009 e do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) (Parte V), nasceu a nova estrutura das demonstrações contábeis aplicada ao setor público brasileiro, com obrigatoriedade de aplicação a partir do ano de 2014”.

As IPSASs estabelecem diretrizes de reconhecimento, mensuração, apresentação e evidenciação relacionadas a transações e outros eventos (atos e fatos contábeis) em demonstrações contábeis para fins gerais e foram desenvolvidas com a finalidade de normatizar questões que dizem respeito a demonstrações contábeis de todas as entidades públicas.

As entidades do setor público incluem: governos nacionais, governos regionais (por exemplo, estadual, provincial, territorial), governos locais (por exemplo, municipal) e suas entidades componentes (por exemplo, departamentos, agências, conselhos, comissões, ministérios, secretarias, autarquias, fundações, fundos), a menos que de outra forma seja determinado. As Normas não se aplicam às Empresas Estatais (EEs), que por sua vez aplicam as Normas Internacionais de Contabilidade (IFRSs) emitidas pelo International Accounting Standards Board (IASB). As Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público incluem uma definição de EEs e qualquer limitação à aplicabilidade das normas específicas é evidenciada nas próprias normas. As IPSASs não devem ser aplicadas a itens sem materialidade.

APLICABILIDADE DAS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE PARA O SETOR PÚBLICO.

Slomski (2013) nos ensina que dentro de cada jurisdição, regulamentos podem reger a questão das demonstrações contábeis para entidades do setor público para fins gerais. Esses regulamentos podem tomar a forma de exigências regulamentares, diretrizes e instruções para a elaboração de demonstrações contábeis, e/ou normas contábeis promulgadas por governos, órgãos normatizadores e/ou órgãos profissionais contábeis dentro da respectiva jurisdição

Acreditamos que com a adoção das IPSAS levará a uma melhoria significativa na qualidade das demonstrações contábeis elaboradas por entidades do setor público para fins gerais. Isso, por sua vez, provavelmente levará a avaliações mais criteriosas, com embasamento mais sólido sobre as decisões de alocação de recursos tomadas por governos, aumentando assim a transparência e a qualidade da prestação de contas (accountability).

Observamos que, por si só: nem as IPSAS, nem o órgão normativo nacional da profissão contábil (Conselho Federal de Contabilidade no Brasil) tem o poder de exigir conformidade com as Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público. O êxito dos esforços com relação à aceitação das IPSAS depende muito mais do reconhecimento e do apoio ao seu trabalho do que do poder de influência dos órgãos normativos nacionais da profissão contábil.

Evolução da Contabilidade Pública e Gestão Fiscal no Brasil.



Fonte: http://www.fiscalizar.com.br/wp-content/uploads/2013/03/Evolucao_contabilidade_no_brasil.jpg

Contabilidade Pública no Brasil

O processo de convergência vem sendo feito de forma gradual. Abaixo o calendário atual conforme portarias STN nº 828/2011 e 753/2012.

| | |
|--|--|
| ORÇAMENTÁRIOS (MCASP PARTE I) | Integralmente a partir de 2012 |
| PATRIMONIAIS (MCASP PARTE II) | Gradualmente a partir de 2012, integralmente até o final do exercício de 2014. |
| ESPECÍFICOS (MCASP PARTE III) | Integralmente a partir de 2012 |
| PCASP (MCASP PARTE IV) | Facultativo em 2013 e integralmente até o final de 2014 |
| DCASP (MCASP PARTE V) | Facultativo em 2013 e integralmente até o final de 2014 |

Fonte: http://www.fiscalizar.com.br/wp-content/uploads/2013/03/pazos_para_implantacao.jpg

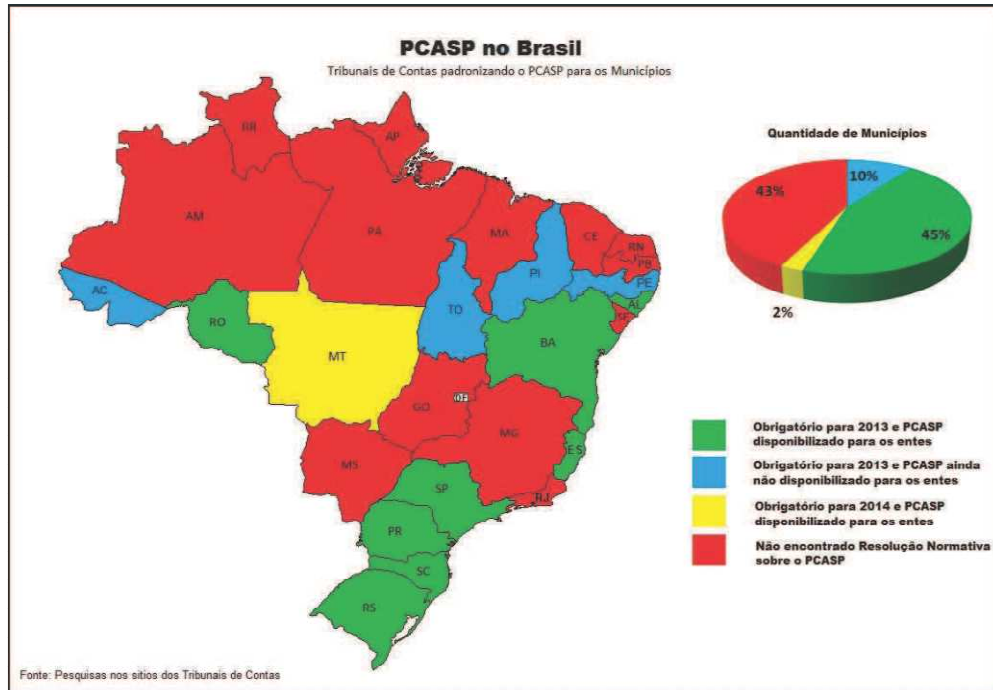
CAPÍTULO 6

RESULTADOS E DISCUSSÕES

Apesar de ser um marco a implantação das NBCASP em nosso país, o processo de implantação da nova norma, ainda está longe de ser efetivada, visto que o cronograma inicial foi várias vezes modificado, postergando a data limite (para utilização) plena das novas práticas contábeis pela norma impostas.

As NBCASP poderiam já ter sido aplicadas desde que todas as esferas governamentais se propusessem a segui-las. Para tanto, necessário seria a publicação de uma Lei Federal normatizando os preceitos contidos nessas normas, tendo em vista que o CFC não tem poder normatizador, apenas regulador da profissão contábil. Devendo (com urgência) o poder público Intensificar a fiscalização, ampliando a exigência e obrigando a sua utilização pelos órgãos competentes, teremos sem sobra de dúvidas, as NBCASP aplicadas em todos os entes

da federação. Sobre a real adoção às normas, até o exercício de 2013, 45% e em 2014 apenas 2% dos estados brasileiros já havia implantado o PCASP/NBCASP (muito pouco). Vejamos o gráfico abaixo:



Fonte: <https://linomartins.wordpress.com>

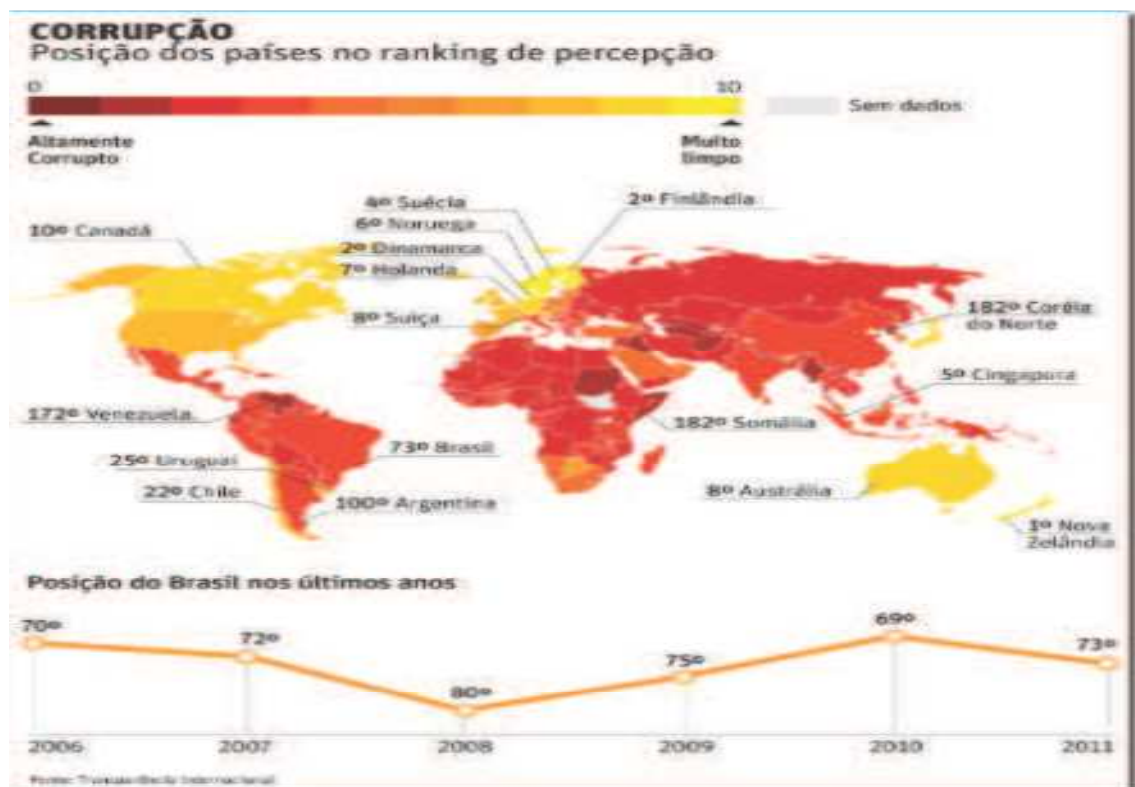
As NBCASP já poderiam estar em plena utilização pelas entidades federais, estaduais e municipais uma vez que é obrigatória sua adoção, muito embora a efetividade delas fosse comprometida já que tentativas de regularização, implementação, normatização de atos e fatos da administração pública progredem lentamente e nem todos os entes federativos, em especial os estados e municípios, atendem de imediato. Um exemplo disso são as obrigatoriedades editadas pela Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) que, depois de dez anos de sua emissão, ainda existem municípios e estados que não atendem integralmente as orientações e exigências emitidas pela LRF.

Um fator importante para a morosidade da efetiva implantação/utilização da NBCASP é a questão da resistência por mudanças, que é peculiar do ser humano, mas precisa haver mudanças no sentido de que a contabilidade governamental seja fonte fidedigna das informações sobre o patrimônio público. Contudo, é imprescindível uma mudança de postura dos gestores públicos aconteça, bem como, de toda equipe de apoio. Os gestores não devem

apenas aceitar estas mudanças, mas desejá-las e implantá-las como algo não só necessário, mas primordial ao bom desempenho de sua gestão.

De modo geral, as opiniões sobre a aplicação das NBCASP refletem o reconhecimento de sua importância para o setor público, sendo que deverão enfrentar muitas barreiras na sua implementação. O que o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) deveriam fazer mais! Para que todas as entidades públicas adotassem até o exercício de 2015 a NBCASP, principalmente as entidades estaduais e municipais.

Com relação à percepção dos usuários da contabilidade governamental em nosso país, vê-se que o Brasil tem muito caminho pela frente, visto que apesar de sermos uma potência mundial, no campo da utilização da informação estamos em maus lençóis, ocupando a posição 72 (setenta e dois) no *ranking* mundial de percepção das informações contábeis na área governamental. Na América do Sul atrás de Uruguai e Chile. Para tanto podemos analisar o gráfico a seguir:



Fonte: <https://linomartins.wordpress.com>

Atualmente, há significativas barreiras para sua plena aplicação. Para serem aplicadas efetivamente é necessária, dentre outras ações:

- a capacitação dos profissionais contábeis, por meio de cursos de atualização ou reformulação dos projetos pedagógicos dos cursos superiores;
- redução da influência política nos procedimentos de reconhecimento, mensuração e evidenciação contábeis, seja na escolha de escritórios/contadores públicos, seja na aprovação de leis sobre o fazer contábil;
- dar condições para órgãos de classe (como o CFC) terem autoridade substantiva (efetiva) para criar, editar e fiscalizar normas e leis que digam respeito a profissão contábil;
- dar condições às entidades públicas, principalmente municipais, para adequarem seus sistemas às NBCASP.

Por fim, haja vista que o nosso país carece de ferramentas específicas para o combate à corrupção, para êxito da utilização das NBCASP, deve-se fundamentalmente fornecer treinamentos, materiais de consulta, orientação aos órgãos públicos, notadamente nos municípios, tendo em vista que muitos não possuem uma estrutura mínima de recursos humanos que facilite o início da adoção destas normas. Num segundo momento, deve haver fiscalização no sentido de verificar se estão tomando as medidas necessárias e seguindo corretamente as normas definidas nas resoluções do CFC.

3. CONCLUSÃO

A contabilidade pública brasileira passa por um momento de renovação estrutural efetiva e de indispensáveis atualizações e convergência às normas internacionais de contabilidade governamental. O foco no patrimônio público, a transparência das informações como indutor dos controles e a necessidade da convergência com as normas internacionais do International Federation of Accountant (IFAC) – constituem os vetores centrais desse desafio.

O processo de transição iniciou-se com a edição das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e a inserção da área pública no Comitê de Convergência Brasil (2008).

Cabe ressaltar, que, um importante passo foi dado, também, pelo Governo Federal com a publicação da Portaria MF nº 184/2008, do Decreto nº 6.976/2009 e do Manual de

Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP), este último estabelecendo o novo plano de contas (PCASP) a ser aplicado nas contabilidades de todos os órgãos da administração pública brasileira, incorporando, também, o aperfeiçoamento dos atuais demonstrativos contábeis, previstos na Lei Federal nº 4320/64, e inserindo outros tais como: Demonstração do Fluxo de Caixa e a Demonstração da Mutação do Patrimônio Líquido.

Neste contexto, o cenário atual que dá possibilidades de desenvolvimento econômico e social do país, de quebras de paradigmas, transparência, eficiência na gestão e instrumentalização do controle social, faz-se mister a modernização dos conceitos e procedimentos da contabilidade aplicada ao setor público e o real alinhamento com as normas internacionais.

Assim, apesar da adoção de novos e promissores princípios por parte das NBCASP, trazendo um novo fôlego à contabilidade pública brasileira, que se vê agora municiada de instrumentos que permitem uma prática contábil patrimonial mais adequada. Contudo, constata-se que em alguns pontos, em especial nos aspectos relacionados à aplicação prática dos procedimentos contábeis (como se executar determinada tarefa), neste sentido, as normas brasileiras ainda se mostram incipientes, necessitando agregar mais dispositivos que possam direcionar os profissionais no cumprimento dos procedimentos concernentes à busca pela excelência na contabilidade aplicada ao setor público em nosso país.

REFERÊNCIAS

ARRUDA, Daniel; ARAUJO, Inaldo. **Contabilidade Pública - Da Teoria a Prática**, 2ª EDIÇÃO. Saraiva, 2009.

BRASIL. **Constituição Federal** (1988): Constituição da República Federativa do Brasil, promulgada em 05 de outubro de 1988.

_____. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Estabelece normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos estados, dos municípios e do Distrito Federal. Disponível em: Acesso em: 02 jun. 2015.

_____. **Lei Complementar Federal nº 101**, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: . Acesso em: 02 jun 2015.

_____. MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Portaria Ministério da Fazenda nº 184**, de 25 de agosto de 2008. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas pelos entes no setor público quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Disponível em: Acesso em: 02 jun 2015.

_____. STN/SOF – Secretaria do Tesouro Nacional e Secretaria do Orçamento Federal. **Portaria Conjunta n.º Portaria Conjunta STN/SOF nº 1**, de 10 de dezembro de 2014 Portaria STN nº 700, de 10 de dezembro de 2014. Aprova o Volume I - Procedimentos Contábeis Orçamentários da 6ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP e dá outras providências. Ministério da Fazenda e Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Disp. em: . Acesso em: 02 jun 2015 <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/367031/CPU_MCASP_6edicao/05eea5ef-a99c-4f65-a042-077379e59deb>.

BEZERRA FILHO, João Eudes, Orçamento Aplicado ao Setor Público, Atlas, 2012.

_____. **Contabilidade Aplicada Ao Setor Público**, Atlas, 2014.

FIGUEIRÊDO, Carlos Aurício; NÓBREGA, Marcos, **Lei de Responsabilidade Fiscal - 2ª** edição, editora Campus, 2005.

IUDÍCIBUS, Sérgio e Equipe de Professores da FEA/USP, Contabilidade Introdutória, Atlas, 2010.

KOHAMA, Helio. **Contabilidade Pública**, 14ª edição. Atlas, 2014.

LIMA, Diana Vaz de; ROBSON., Róbison Gonçalves de, **Contabilidade Pública - 2ª** edição, atlas, 2003.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio; TIMBÓ, Maria Zulene Farias. **Contabilidade pública: uma** abordagem da administração financeira pública, 12ª edição. Atlas, 2012.

ROSA, Maria Berenice. **Contabilidade do Setor Público**, 2ª edição. Atlas, 2013.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade governamental: um enfoque administrativo da** nova contabilidade pública, 9ª edição. Atlas, 2012.

SILVA, Valmir Leôncio da. **A nova contabilidade aplicada ao setor público: uma** abordagem prática, 2ª edição. Atlas, 2013.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de contabilidade pública: Um Enfoque na Contabilidade** Municipal, Atlas, 2001.

_____. **Manual de contabilidade pública: de acordo com as normas internacionais de** contabilidade aplicadas ao setor público (IPSASB/IFAC/CFC), 3ª edição. Atlas, 2013.