



Universidade da Integração Internacional da Lusofonia Afro-Brasileira - UNILAB

**Normas Internacionais Contábeis Aplicadas ao Setor Público Brasileiro:
principais mudanças ocorridas a partir de 2008.**

Débora de Souza do Rosário, Edson Luiz Moreira Costa, Paulo Ricardo de Oliveira Ribeiro,
Taís de Souza do Rosário, Reinaldo Isidoro Ribeiro Correia

Campus São Francisco do Conde

2015

Débora de Souza do Rosário, Edson Luiz Moreira Costa, Paulo Ricardo de Oliveira Ribeiro,
Taís de Souza do Rosário, Reinaldo Isidoro Ribeiro Correia

**Normas Internacionais Contábeis Aplicadas ao Setor Público Brasileiro:
principais mudanças ocorridas a partir de 2008**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado
como exigência para obtenção do grau de
Especialista em Gestão Pública da
Universidade da Integração Internacional da
Lusofonia Afro-Brasileira – UNILAB.

Orientador: Acácio Sidinei Almeida Santos

Banca Examinadora

Prof. Dr. Acácio Sidinei Almeida Santos
(Orientador)

Prof. Jaciara Santana
Docente/UNILAB

Prof. Cristiane Santos Souza
Docente/UNILAB

São Francisco do Conde, 1 de agosto de 2015.

**Universidade da Integração Internacional da Lusofonia Afro- Brasileira
Direção de Sistema Integrado de Bibliotecas da Unilab (DSIBIUNI)
Biblioteca Setorial Campus Liberdade
Catalogação na fonte**

Bibliotecário: Gleydson Rodrigues Santos – CRB-3 / 1219

N764

Normas internacionais contábeis aplicadas ao setor público brasileiro: principais mudanças ocorridas a partir de 2008. / Débora de Souza do Rosário et al. – São Francisco do Conde, 2015.

66 f.; 30 cm.

Monografia do curso de Especialização em Gestão Pública da Universidade da Integração Internacional da Lusofonia Afro-brasileira – UNILAB.

Orientador: Prof. Dr. Acácio Sidinei Almeida Santos
Inclui Lista de Siglas e Referências.

1. Contabilidade Pública. 2. Contabilidade - Normas. I. Título.

CDD 657.835

Nós agradecemos, em primeiro lugar, a Deus, pela força e coragem durante toda esta caminhada e dedicamos este trabalho para nossos familiares e amigos!

“Os vencedores da batalha da vida são homens perseverantes que, sem se julgarem gênios, se convenceram de que só pelo esforço e perseverança poderiam chegar ao fim almejado”

Emerson

RESUMO

O presente trabalho, pretendeu conhecer as principais mudanças que ocorreram no processo de mensuração e evidenciação do patrimônio público em decorrência do processo de convergência das normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público a partir de 2008. O estudo teve por objetivo traçar um histórico da Contabilidade pública no Brasil, enfatizando os aspectos gerais, marcos normativos e legais; abordar os padrões internacionais de contabilidade e descrever as principais mudanças ocorridas na contabilidade pública introduzidas pela harmonização ao processo de convergência aos padrões internacionais. O processo de convergência, vem ocorrendo de forma gradativa e ocasionou mudanças significativas na mensuração, registro, apuração controle e evidenciação das variações e mutações do patrimônio público. Portanto, a presente pesquisa se baseou na leitura e pesquisa bibliográfica, levantando dados a partir de artigos, leis, livros e sites da internet. Analisando os resultados, verificou-se a influência dessa padronização causando mudanças nas estruturas das demonstrações contábeis, buscando mais qualidade nas informações demonstradas, trazendo mais transparência, compreensibilidade e relevância para o setor público.

Palavras chave: Contabilidade, Harmonização, Setor Público, Normas Internacionais de Contabilidade,

ABSTRACT

This work, intended to meet the major changes that occurred in the process of measurement and disclosure of public property as a result of the convergence of international accounting standards applied to the public sector from 2008. The study aimed to outline a history of Accounting public in Brazil, highlighting the general aspects, regulatory and legal frameworks; address the international accounting standards and describe the main changes in public accounting harmonization introduced by the process of convergence with international standards. The process of convergence is occurring gradually and caused significant changes in the measurement, recording, calculating control and disclosure of variations and mutations of public property. Therefore, this research was based on reading and literature, collecting data from articles, laws, books and websites. Analyzing the results, it was the influence of this standardization causing changes in the financial statements structures, seeking more quality demonstrated in information, bringing more transparency, responsiveness and relevance to the public sector.

Key words: Accounting, Harmonization, Public Sector, International Accounting Standards,

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

APB – *Accounting Principles Board*

ARB – *Accounting Research Bulletin of the AICPA*

CFC – *Conselho Federal de Contabilidade*

FASB – *Financial Accounting Standards Board*

IFRS – *International Financial Reporting Standards*

IASB – *International Accounting Standards Board*

IAS – *International Accounting Standards*

LDO – *Lei de Diretrizes Orçamentárias*

LOA – *Lei Orçamentária Anual*

LRF – *Lei de responsabilidade Fiscal*

MF – *Ministério da Fazenda*

NBC T SP – *Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público*

PPA – *Plano Plurianual*

SEC – *Securities and Exchange Commission*

SFAS – *Statement of Financial Accounting Standards*

SIAFI – *Sistema Integrado de Administração Financeira*

STN – *Secretaria do Tesouro Nacional*

SIC – *Standing Interpretations Committee*

USGAAP – *Generally Accepted Accounting Principles in the United States*

SUMÁRIO

Introdução.....	1
1. Breve histórico da contabilidade no Brasil.....	6
1.1 Contabilidade Pública e seus objetos.....	9
2. Marcos Normativos da Contabilidade.....	14
2.1 Lei 4320/64.....	14
2.2 Lei Orçamentária.....	16
3. A harmonização da contabilidade pública aos padrões internacionais.....	20
3.1. Mudanças introduzidos pela nova normatização da contabilidade pública face ao processo de convergência aos padrões internacionais.....	23
Considerações finais.....	31
Referências Bibliográficas.....	33

Introdução

A Contabilidade Pública brasileira, ao longo dos tempos, vem passando por grandes transformações e desempenhando um papel significativo no desenvolvimento da sociedade, demonstrando dinamismo e capacidade em adaptar-se ao movimento da economia mundial.

A Contabilidade das instituições públicas deve ser entendida como um ramo da contabilidade geral, em que aparece legalmente a figura do orçamento público, que estima receitas e fixa despesas, planejando suas ações por meio do Plano Diretor, plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias, chegando até a Lei do Orçamento. A gestão do patrimônio público não visa ao “lucro financeiro”, mas ao denominado “lucro social”. Deve-se, pois, incentivar a elaboração de mecanismos capazes de realizar controles internos, capazes de dar confiabilidade indiscutível aos demonstrativos legais, a fim de satisfazer às necessidades de informações corretas e tempestivas perante a administração pública e a sociedade em geral, que é o principal cliente dos serviços públicos

Segundo Hilário Franco (1997) a contabilidade pode ser definida como a ciência que estuda os fenômenos ocorridos no patrimônio das entidades, mediante o registro, a classificação, a demonstração expositiva, a análise e a interpretação desses fatos, com o fim de oferecer informações e orientação – necessárias à tomada de decisões – sobre a composição do patrimônio, suas variações e o resultado econômico decorrente da gestão da riqueza patrimonial.

Outra definição importante é de Orrú (ORRÚ, 1990, p. 12) que diz: “a Contabilidade é a ciência que estuda e controla o patrimônio das entidades”. Já para Sá (SÁ, 1998, p. 42) “Contabilidade é a ciência que estuda os fenômenos patrimoniais, preocupando-se com realidades, evidências e comportamentos dos mesmos, em relação à eficácia das células sociais”. Assim, entendemos que a Contabilidade é uma ciência que tem por objetivo estudar, controlar e revelar o real estado do patrimônio das entidades.

Neste trabalho, adota-se a perspectiva da Contabilidade Pública como sendo o ramo da contabilidade que registra, controla e demonstra a execução dos orçamentos, dos atos e fatos da fazenda pública e o patrimônio público e suas variações. Segundo Diana Vaz de Lima e Róbson Gonçalves de Castro Lima.

“A Contabilidade Pública é o ramo da Contabilidade, que tem por objetivo aplicar os conceitos, Princípios e Normas Contábeis na gestão orçamentária, financeira e patrimonial dos Órgãos e Entidades da Administração Pública, e, como ramo da Contabilidade, oferecer à sociedade, de maneira transparente e acessível, o conhecimento amplo sobre a gestão da coisa pública” (LIMA, LIMA 2003, p.13).

Desta maneira, podemos dizer que foi no início do século XX, que começaram a surgir mudanças significativas no ramo da contabilidade pública no Brasil com a publicação do decreto de 1922, criando o código de contabilidade pública. A contabilidade Pública está regulamentada pela Constituição Federal de 1988, no art. 165¹, pela Lei 4320 /64² e pela Lei 101/2000³, denominada Lei de Responsabilidade Fiscal.

A partir da segunda metade do século XX, com o surgimento de novas tecnologias, a grande competitividade e a necessidade de capital estrangeiro, o Brasil sentiu a necessidade de aderir às normas contábeis de padrão internacional e, para tal, era de fundamental importância que as informações contábeis nacionais adotassem uma linguagem padronizada diante do mundo globalizado.

Em meados da década de 1960, devido ao crescimento do mercado de capitais americano, a contabilidade passou a ser vista sob uma perspectiva baseada na informação. Alguns estudos

¹ Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão: I – o plano plurianual; II – as diretrizes orçamentárias; III – os orçamentos anuais.

§ 1º A lei que instituir o plano plurianual estabelecerá, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada...

² Art. 1º Esta lei estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, de acordo com o disposto no art. 5º, inciso XV, letra b, da Constituição Federal.

³ Art. 1º Esta Lei Complementar estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com amparo no Capítulo II do Título VI da Constituição. § 1º 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, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar.

passaram a ser conhecidos como “*informational approach*”, isto é, abordagem da informação, e, desde então, a contabilidade passou a ser avaliada em decorrência da sua capacidade de fornecer informações que sejam úteis ao processo de tomada de decisão dos usuários.

No bojo dessa nova abordagem e da expansão dos mercados globalizados, surge a importância da contabilidade internacional. Esta tem por finalidade principal incentivar os investimentos estrangeiros, a partir da unificação das normas contábeis, facilitando o entendimento das informações divulgadas para os usuários de todas as partes do mundo, reduzindo as dúvidas de natureza contábil e, em decorrência, gerando crescimento econômico (ANTUNES, ANTUNES E PENTEADO, 2007).

Nesse contexto e no âmbito normativo e regulatório da emissão das normas internacionais de contabilidade, foi criado o *International Accounting Standards Board – IASB*, a partir da transformação, no fim dos anos 90, do antigo *International Accounting Standards Committee – IASC*, de 1973. O IASB passou, então, a publicar, numa série de pronunciamentos, as normas que passaram a ser consideradas como padrões contábeis internacionais, denominadas de *International Financial Reporting Standards – IFRS*, traduzidas no Brasil como Normas Internacionais de Contabilidade, e adotou como base o corpo de normas anteriormente emitidas pelo IASC, conhecidas como *IAS – International Accounting Standards* (ANTUNES, ANTUNES E PENTEADO, 2007).

O objetivo do IASB é de formular e publicar um padrão de normas contábeis internacionais que possam ser aceitas em todo o mundo, fazendo com que as demonstrações financeiras em IFRS, possam gerar informações acerca da posição econômico/financeira, os resultados e mudanças ocorridos no patrimônio na entidade, sendo compreendidas pelos seus usuários frente a tomada de decisão

Inicialmente, no Brasil, à adoção das normas internacionais, concentrou-se basicamente no segmento empresarial privado, sendo destinado a amparar o processo de evidenciação contábil das companhias de capital aberto e aos pequenos empreendimentos. No entanto, diante da necessidade de se estabelecer uma melhor compreensão das contas públicas, em decorrência de acordos estabelecidos entre os poderes públicos nacionais e outras entidades, sendo elas estrangeiras, ampliou-se a busca por uma sistematização das normas contábeis, passando também à Contabilidade Pública a ser alvo do processo de harmonização das normas internacionais.

Conforme a Resolução 1.128/2008 do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), o objetivo da Contabilidade Aplicada ao Setor Público é fornecer aos seus usuários informações de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade do setor público e suas mutações, com a finalidade de dar apoio ao processo de tomada de decisão e o mesmo tempo propiciar a adequada prestação de contas, tão relevante na instrumentalização do controle social.

Com vistas a realizar o processo de convergência às normas internacionais de Contabilidade no setor Público, o CFC e a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) em parceria com o Ministério da Fazenda (MF), em 2008 formalizaram importantes instrumentos regulatórios, entre eles merecem destaque: a Portaria nº 184/2008, do Ministério da Fazenda, que estabeleceu as diretrizes sobre o processo de convergência às normas internacionais, e as NBC T 16 e suas subseções, instituídas pelo CFC.

Diante do exposto, a pesquisa “Normas Internacionais Contábeis Aplicadas ao Setor Público Brasileiro: principais mudanças ocorridas a partir de 2008” buscou conhecer as principais mudanças que ocorreram no processo de mensuração e evidenciação do patrimônio público a partir do processo de convergência das normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público.

O presente estudo tem por objetivo descrever as principais mudanças ocorridas na contabilidade pública a partir do fato da harmonização da contabilidade pública aos padrões internacionais. Buscando estruturar a presente pesquisa foram definidos os seguintes objetivos:

- traçar um histórico da Contabilidade pública no Brasil, enfatizando os aspectos gerais, marcos normativos e legais;
- abordar os padrões internacionais de contabilidade;
- descrever as principais mudanças ocorridas na contabilidade pública introduzidas pela harmonização ao processo de convergência aos padrões internacionais.

O processo de convergência, vem ocorrendo de forma gradativa e ocasionará mudanças significativas na mensuração, registro, apuração controle e evidenciação das variações e mutações do patrimônio público, motivo pelo qual evidencia a relevância da temática aqui abordada.

O estudo sobre as normas internacionais aplicadas ao setor público brasileiro justifica-se por ser a Contabilidade do Setor Público, não apenas uma ferramenta do orçamentário, e sim um instrumento patrimonial capaz de gerar informações para a tomada de decisão do Gestor Público. Além disso, ela possibilita a uniformização dos registros contábeis na esfera pública; o estudo justifica-se também, por buscar contribuir com a literatura existente de contabilidade voltada ao setor público e podendo ser utilizada como fonte de pesquisa para os demais usuários da contabilidade pública.

Neste trabalho fizemos um estudo exploratório e descritivo, tendo em vista ser a nossa preocupação evidenciar os aspectos introduzidos pela nova sistemática de registro que passa a ser exigida pela Contabilidade Pública brasileira. Entende-se por pesquisa exploratória, aquela que visa proporcionar maior familiaridade com o problema com vistas a torná-lo explícito ou construir hipóteses. É de nosso interesse também descrever, registrar, analisar e interpretar os dados sem manipulá-los (LAKATOS, 2000).

Portanto, o presente estudo se baseia na leitura e pesquisa bibliográfica, levantando dados a partir de artigos, leis, livros e sites da internet. Analisando os resultados, verificou-se a influência dessa padronização causando mudanças nas estruturas das demonstrações contábeis, buscando mais qualidade nas informações demonstradas, trazendo mais transparência, compreensibilidade e relevância para o setor público.

O trabalho está estruturado em três capítulos. O primeiro faz um breve apanhando histórico da contabilidade pública no Brasil, define e conceitua a perspectiva teórica adotada nesta pesquisa e apresenta quais são os objetos da contabilidade pública. No segundo, é apresentado os marcos normativos que embasam institucionalmente a contabilidade pública. No terceiro capítulo, é explanada o processo de harmonização da contabilidade pública aos padrões internacionais e quais foram as mudanças introduzidos pela nova normatização da contabilidade pública face ao processo de convergência aos padrões internacionais. Por fim, encerra-se retomando questões iniciais e expondo as conclusões obtidas nas considerações finais.

1. Breve histórico da contabilidade pública no Brasil

Podemos dizer que o estudo da contabilidade é muito antigo, pois, desde tempos longínquos, sabemos que o homem já se preocupava em controlar suas riquezas, afinal, à medida que desenvolvia um patrimônio, era preciso que desenvolvesse procedimentos para determinar as suas posses e avaliá-los.

A história da Contabilidade no Brasil iniciou-se a partir da época Colonial, representada pela evolução da sociedade e a necessidade de controles contábeis para o desenvolvimento das primeiras Alfândegas que surgiram em 1530. (REIS, SILVA, 2007)

Hendriksen e Van Breda (1999 apud COSTA, 2012, p. 26) afirmam que: “A contabilidade é o produto do Renascimento italiano e não se sabe quem a inventou”. No Brasil até a primeira metade do século XX sofreu grandes influências da cultura da Itália, país este, que é classificado como o berço da contabilidade e que deu origem ao método das partidas dobradas.⁴

Sabe-se, porém, que sistemas de escrituração por partidas dobradas começaram a surgir gradativamente no século XIII e XIV em diversos centros de comércio no norte da Itália, berço do Renascimento. Sabe-se que o primeiro registro de um sistema completo de escrituração por partidas dobradas é encontrado nos arquivos municipais da cidade de Gênova, Itália, cobrindo o ano de 1340.

De acordo com Slomski, alguns autores argumentam que:

Até, que a humanidade não teria progredido ao ponto de moldar nosso mundo atual se não tivesse havido a invenção da contabilidade por partidas dobradas, pois ela criou uma base para o desenvolvimento do capitalismo privado, gerador da riqueza que sustentou o artista, o músico, o religioso e o escritor etc. (SLOMSKI, 2008, p. 26)

⁴ Método das Partidas Dobradas: Em Contabilidade, o Método das Partidas Dobradas, ou Método Veneziano ("el modo de Vinegia") descrito pela primeira vez por Luca Pacioli no livro "Summa de Arithmetica, Geometria proportioni et propornaliti" em 1494, é o sistema-padrão usado pelas empresas (e outras organizações) para registrar as suas transações econômico-financeiras. Sua premissa é de que a condição financeira e os resultados das operações de uma empresa ou organização são mais bem representadas por diversas variáveis, chamadas contas, em que cada uma reflete um aspecto em particular do negócio como um valor monetário. Cada transação é registrada na forma de entradas em pelo menos duas contas, nas quais o total de débitos deve ser igual ao total de créditos.

O primeiro livro impresso que trata da contabilidade foi o de um frei franciscano chamado Luca Pacioli, intitulado “*Summa de arithmetica, geometria, proportioni ET proportionalita*”, publicado em Veneza, em 1494, seis anos antes de Pedro Álvares Cabral descobrir o Brasil e, somente alguns anos após o surgimento das primeiras prensas em Veneza. O livro “*Summa de arithmetica, geometria, proportioni ET proportionalita*” foi impresso em duas partes, cada uma com paginação própria. A primeira parte é dedicada à aritmética e à álgebra, incluindo, ainda, alguns cálculos comerciais, tendo sido dividida em oito títulos, em 150 páginas. O restante da primeira parte, com 74 páginas, consiste no nono título, que tem doze tratados, entre eles o famoso *tratado XI – De computis ET scripturis* (da página 197 a 210), que torna o frei Luca Pacioli um imortal, por ter apresentado o método das partidas dobradas em uma obra impressa (SLOMSKI, 2008).

Podemos verificar na história, que no dia 16 de julho de 1679 é criada a Casa dos Contos através da Carta Régia, órgão encarregado de processar e fiscalizar as receitas e despesas de Estado, ganhando autonomia somente no reinado de João I. Esse episódio é respaldado pela vinda da Família Real ao Brasil em 1808. No início de 1808, Portugal estava preste a ser invadida pelas tropas de Napoleão Bonaparte, então a família real portuguesa foge para o Brasil, após instalar seu governo provisório em terras brasileiras, D. João VI publica um alvará obrigando os Contadores Gerais da Real Fazenda a aplicarem o método das partidas dobradas na escrituração mercantil (REIS, SILVA, 2007).

O estabelecimento da família real no Brasil proporcionou um desenvolvimento socioeconômico e cultural mais efetivo na colônia, devido a diversas ocorrências, tais como a abertura dos portos às nações amigas, a colônia passou a comercializar produtos de outros países, além de Portugal; a criação do Banco do Brasil, originando a emissão do papel moeda, mais devido ao déficit dos cofres públicos fechou no ano seguinte; a criação da Imprensa Régia, permitindo a atividade impressora, (somente o governo tinha permissão para imprimir), sendo publicado o primeiro jornal do Brasil e criação do Museu Nacional e da Biblioteca Real, atualmente Biblioteca Nacional (REIS, SILVA, 2007).

Décadas mais tarde, mais precisamente em 1850, é promulgada a Lei que institui o Código Comercial, que torna obrigatória a escrituração contábil e a elaboração anual dos

Balanços Gerais, composto dos bens, direitos e obrigações das empresas comerciais. A instituição do Código Comercial coincide com a saída da era da estagnação da contabilidade. Com a queda do imperador D. Pedro II e consequente proclamação da República em 1889 faz-se necessário maior controle das coisas públicas.

Em 1922 é aprovado, no Brasil, o Código de Contabilidade da União e, em 1940 pelo Decreto-lei nº 2.416, de 17 de julho, foi regulamentada a elaboração e execução dos orçamentos e balanços dos Estados e municípios determinados para as entidades um modelo padrão de balanços para essas entidades públicas. Este instrumento foi substituído pela Lei Complementar nº 4.320/64, de 17 de março de 1964, que vigora até hoje.

. Na data de 15 de dezembro de 1976, foi publicada no país a Lei 6.404, que estabelecia e regulamentava princípios contábeis, com orientação internacional especialmente norte americana. De acordo com Hilário Franco (1997) esta lei na realidade não inovou, e sim consagrou os princípios já utilizados no Brasil, por seus melhores profissionais

Apesar da lei nº 4.320/64 ser considerada um marco revolucionário da Contabilidade Pública, é com o advento da Lei Complementar 101/2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, que a Contabilidade Pública galgou a justa importância e valorização no cenário Nacional. No que tange a Contabilidade Societária que tem relação com a atividade privada, esse ramo da Contabilidade é regido pela Lei 6.404/76, comumente chamada Lei das Sociedades Anônimas, ela está para a Contabilidade aplicada ao setor empresarial assim como a Lei 4.320/64, está para o Setor Público, a Lei das S/A tem seu foco voltado principalmente para o patrimônio das empresas e o lucro.

A publicação do Decreto nº 95452/86, criou a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), do Ministério da Fazenda, com a atribuição de administrar os sistemas de execução orçamentária, programação financeira, e de contabilidade pública. A criação da STN foi sucedida pela instituição do Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI), na União, que realiza o controle da execução orçamentária, financeira e patrimonial utilizando um Plano de Contas único para a Administração Pública Federal.

A STN vem emitindo normas gerais para padronizar procedimentos para a consolidação das contas públicas e apresentar entendimentos gerais sobre o processo contábil-orçamentário nos três níveis de governo, essa padronização do registro contábil possibilitará aos usuários acesso a

informações consistentes e tempestivas para a tomada de decisão e abrange atos e fatos no âmbito do setor público dentre os quais se destaca a gestão do orçamento público. A Portaria MF nº 184, de 2008 e o Decreto nº 6976, de 2009, estabeleceram que a Secretaria do Tesouro Nacional devesse promover a busca da convergência aos padrões internacionais de contabilidade do setor público, respeitados os aspectos formais e conceituais estabelecidos na legislação vigente.

1.1 Contabilidade Pública e seus Objetos

A Contabilidade está dividida em vários ramos, dentre eles o da Contabilidade Pública, que está diretamente relacionada ao foco deste trabalho.

A Contabilidade das instituições públicas pode ser entendida como um ramo da contabilidade geral, em que aparece legalmente a figura do orçamento público, que estima receitas e fixa despesas, planejando suas ações por meio do Plano Diretor, plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias, chegando até a Lei do Orçamento.

Desta forma, a gestão do patrimônio público não visa ao “lucro financeiro”, mas ao denominado “lucro social”. Deve-se, pois, incentivar a elaboração de mecanismos capazes de realizar controles internos, capazes de dar confiabilidade indiscutível aos demonstrativos legais, a fim de satisfazer às necessidades de informações corretas e tempestivas perante a administração pública e a sociedade em geral, que é o principal cliente dos serviços públicos.

Segundo Andrade:

Um grande diferencial do ramo da contabilidade privada para o ramo da contabilidade pública é que, enquanto na área privada pode-se fazer tudo que a lei não proíbe, já na pública permite-se realizar somente aquilo que a lei determina. (ANDRADE, 2010, p.1).

A contabilidade pública é uma especialização da Ciência Contábil que registra, controla e estuda os atos e fatos administrativos e econômicos operados no patrimônio de uma entidade pública, possibilitando a geração de informações, variações e resultados sobre a composição deste, auferidos por sua administração e pelos usuários.

Em geral, a contabilidade pode ser vista como registro numérico das transações econômicas e financeiras de qualquer pessoa, física ou jurídica, detentora de um patrimônio e responsável por seus atos. Seu objetivo não é proporcionar somente o registro e o acompanhamento permanente da situação da entidade em questão, mas fornecer uma ferramenta para a tomada de decisão com relação ao patrimônio da entidade, suas atividades envolvendo o início, o meio e o fim. É um importante elemento auxiliar de controle para o atingimento dos objetivos e finalidades e que permite constante auto avaliação e autocorreção administrativa.

A Contabilidade Pública também constitui uma das subdivisões da Contabilidade Aplicada a diferentes tipos de atividades, de entidades. Seu campo de atuação é, assim, o das pessoas jurídicas de Direito Público interno – União, Estados, Distrito Federal, Municípios e suas autarquias, bem como o de algumas de suas entidades vinculadas – fundações públicas e empresas públicas, estas pelo menos quando utilizam recursos à conta do Orçamento Público. Outras entidades com estas características, entretanto, em que se destacam as sociedades de economia mista e outras constituídas segundo as normas de Direito Privado, praticam normalmente a Contabilidade Empresarial.

Segundo Petri (PETRI, 1981, apud SLOMSKI, 2008, p. 28), “A Contabilidade Pública é um ramo da Contabilidade geral, aplicada às entidades de direito público interno”. Para Iudícibus (IUDÍCIBUS, 1997, apud SLOMSKI, 2008, p. 28).

O objetivo principal da Contabilidade (e dos relatórios dela emanados) é fornecer informação econômica relevante para que cada usuário possa tomar suas decisões e realizar seus julgamentos com segurança.

De acordo com Iudícibus, uma das principais funções da Contabilidade é subsidiar os diversos usuários, através dos seus relatórios, para que esses usuários baseados nas informações fidedignas que lhe chegam, possam decidir o caminho a ser tomado.

A Contabilidade Pública como ramo da contabilidade geral, tem por objetivo evidenciar “perante a Fazenda Pública a situação de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiados”⁵

Ainda citando Iudícibus (1997, apud SLOMSKI, 2008, p. 29), “Uma vez estabelecidos os objetivos, é preciso verificar a metodologia ou abordagem a ser utilizada”. Segundo o autor, primeiramente deve-se vislumbrar os objetivos, logo depois escolher qual a melhor maneira ou forma para alcançá-los.

A prática brasileira, na Contabilidade Pública, nessas últimas décadas, baseia-se na Lei 4.320/64, promulgada pelo então presidente João Goulart, que estatuiu Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

Mesmo a lei 4.320/64 que regula a Contabilidade Pública Brasileira ter mais de meio século, as entidades públicas brasileiras desenvolveram um sofisticado sistema contábil, definindo de forma clara e objetiva em sua estrutura o sistema orçamentário. Vale notar que ao longo do tempo algumas modificações e ajustes foram sendo efetuadas.

O sistema estabelecido pela lei demonstra de onde veio e para onde vão os recursos; apresenta o sistema financeiro, que serve para evidenciar o recebimento e o pagamento de numerários aos cofres das entidades, através do fluxo de caixa, além de evidenciar a formação de direitos e obrigações de curto prazo; o sistema patrimonial, que demonstra a composição patrimonial da entidade; e o Sistema de Compensação, que evidencia presunções de direitos e obrigações da entidade pública, geralmente decorrentes de contratos, convênios, acordos ou ajustes.

Segunda a Lei 4.320/64, “A contabilidade deverá evidenciar, em seus registros, o montante dos créditos orçamentários vigentes, a despesa empenhada e a despesa realizada, à conta dos mesmos créditos, e as dotações disponíveis”. Mota afirma que:

A Contabilidade Pública é o ramo da ciência Contábil que aplica na administração pública as técnicas de registro dos atos e fatos administrativos, apurando resultados e

⁵ Artigo 83, da Lei Federal nº 4.320/64.

elaborando relatórios periódicos, levando em conta as normas de Direito Financeiro (Lei 4.320/64), os princípios gerais de finanças públicas e os princípios de contabilidade. (MOTA, 2006, p. 186).

Segundo o autor, a Contabilidade Pública é voltada para a Administração Pública, e ao contrário da Contabilidade Comercial que visa o lucro, a Pública preocupa-se com o montante arrecadado e como será gasto esse montante na geração de bens e serviços públicos, auferindo dessa forma o patrimônio.

O objeto da Ciência Contábil, em sentido amplo, é o patrimônio constituído por bens, direitos e obrigações vinculados a uma entidade (pessoa física ou jurídica). Dentro dessa ótica, podemos definir o objeto da contabilidade praticada por entidades privadas, como sendo o patrimônio privado, de propriedade de cada empresa.

Na área pública, deve ser considerado como patrimônio a ser controlado (contabilizado) pelos órgãos e entidades públicas tão somente aqueles bens que atendam às características de uso restrito, específico e não generalizado, de propriedade dessas entidades.

Não são considerados, nesse universo contábil do patrimônio público, os bens de uso comuns do povo, como por exemplo: um viaduto, uma quadra poliesportiva ou uma praça de lazer. Portanto não são contabilizados (objeto da contabilidade pública) os bens públicos de uso geral e indiscriminado por parte da população.

Esses bens não são incorporados ao patrimônio dos órgãos encarregados de sua construção e/ou manutenção, apesar de terem sido utilizados recursos públicos na sua construção e manutenção, e ainda que sejam denominados bens públicos. Contabilizam-se, nesses casos, apenas os gastos realizados com a sua construção, manutenção e conservação.

Compõem o patrimônio público contábil os bens de uso especial, que são bens destinados a uma finalidade específica, como por exemplo: museus, escolas, bibliotecas repartições públicas em geral e os bens dominicais que são bens sem destinação ou finalidade comum ou especial, como por exemplo, as terras devolutas, essa classificação é empregada pelo Código Civil.

Além disso, como são dotados de personalidade jurídica, os órgãos e entidades públicas podem adquirir direitos sobre bens e valores a receber e assumir obrigações a pagar. Esses elementos patrimoniais também devem ser contabilizados, ou seja, revelados pelos demonstrativos contábeis levantados.

Dessa Forma, apenas os bens, direitos a receber e obrigações a pagar de propriedade e uso exclusivo das entidades e órgãos públicos integram o seu patrimônio, formando o primeiro objeto da Contabilidade Pública.

Também faz parte dos objetos da Contabilidade Pública o Orçamento. Assim entendido como a peça autorizativa para arrecadação de recursos financeiros (receitas) e realização de gastos (despesa). Mota diz que:

A preocupação da Lei Orçamentária reside no montante de recursos financeiros que poderão ingressar nos órgãos, sendo representado pelo título de “receita”, identificando (prevendo) cada uma de suas origens, bem como no montante de recursos que deverão ser despendidos pelos órgãos, representado pelo título de “despesas”, na realização de seus programas de trabalho (tarefas), identificando (fixando) o montante de cada uma dessas aplicações (MOTA, 2006, p. 188).

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público tem a função de embasar o gestor público no processo de tomada de decisões através de informações confiáveis. A NBC T - 16.1, Norma Brasileira de Contabilidade aplicada ao Setor Público, traz conceitos, objeto e campo de aplicação da Contabilidade Pública, no qual estabelece a Contabilidade Pública como:

Ramo da Ciência Contábil que aplica, no processo gerados de informações, os princípios e as normas contábeis direcionados à gestão patrimonial de entidades públicas, oferecendo aos usuários informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do Patrimônio da Entidade e suas mutações, em apoio ao processo de tomada de decisão e à adequada prestação de contas.

Assim como na Contabilidade aplicada ao setor privado, o objeto de estudo da Contabilidade Pública é o Patrimônio só que no setor público esse patrimônio objeto de estudo é considerado o Patrimônio Público. Bezerra Filho (2008, p. 152) define patrimônio público ao assegurar que “constitui o conjunto de bens, valores, créditos e obrigações de conteúdo econômico e avaliáveis em moeda que a Fazenda Pública possui e utiliza na consecução dos seus objetivos”.

2. Marcos normativos da contabilidade pública

De acordo com Slomski (SLOMSKI apud SOARES, 2010), às primeiras iniciativas do Brasil, quanto à formulação de um sistema contábil próprio da área pública, datam do ano de 1808, com a criação do Erário Régio pelo Imperador Dom João VI. Entretanto, comenta que o setor público passou muito tempo inoperante, o que fez com que a Inglaterra em 1914 negasse empréstimo ao Brasil por falta de documentos contábeis.

A partir deste fato, a contabilidade brasileira iniciou a busca por um organismo que organizasse os serviços de contabilidade. Foi criada uma comissão para organizar os serviços da Contabilidade do Tesouro, sendo editado em 1922, o Decreto n 4536/22, aprovando o Código de Contabilidade, e o Decreto n 15.783/22 que instituiu o Regulamento Geral de Contabilidade Pública.

Posteriormente, em 1964, editou-se a Lei 4.320/64, considerada o marco regulatório da contabilidade pública, que instituiu normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços dos entes da Federação – União, Estados, Distrito Federal e Municípios. A partir daí, iniciou-se o processo de sistematização dos registros públicos, evidenciando a manutenção de qualidade, temporalidade e atendimento de seus processos de mensuração e evidenciação em padrões que pudessem auxiliar a adequada prestação de contas. É dessa forma que, ao longo dos tempos, vão acoplando-se ao processo de regulamentação dos registros contábeis na esfera pública, novos instrumentos, a exemplo Lei Complementar 101- Lei de Responsabilidade Fiscal.

Com a intenção de apresentar melhores detalhes dos princípios regulatórios da Contabilidade, neste capítulo serão discutidos respectivamente, a Lei 4320, e os principais regulamentos de controle orçamentário no Brasil.

2.1 A Lei 4320/64.

Silva (2004), aponta que o surgimento da Lei 4.320, de 17 de março de 1964 trouxe um maior controle e padronização do orçamento, da contabilidade e prestação de contas perante os governantes.

Durante longos anos após a constituição de 1946, foi discutindo a alteração da legislação referente a orçamento, contabilidade e prestação de contas dos governantes, sendo 1964 foi editada a Lei nº 4.320, de 17 de março, a qual representou um grande avanço, principalmente, no que se refere à padronização dos orçamentos e balanços da união estados e municípios, com o rompimento da classificação da despesa (...) (SILVA, 2004, p. 29).

Com a criação da Lei 4.320, de 17 de março de 1964, em substituição o decreto-lei nº 2.416/40, vem para normatizar a elaboração do controle do orçamento e balanços das entidades, União, Estados, municípios e o distrito federal utilizando um sistema de controle do orçamento.

Art. 1º. Esta lei estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, de acordo com o dispositivo no art. 5º, inciso XV, letra b, da Constituição Federal.

De acordo com Giacomoni, ele argumenta que:

Lei 4.320/64 foi finalmente, adotado modelo orçamentário-padrão para os três níveis de governo. Indo além da instituição de ‘normas gerais, de direito financeiro’ como reza sua ementa, a lei desce a particularidades, especialmente na adoção de plano de contas único para as três esferas (...), a padronização consagrou-se, inclusive com a atualização dos anexos da lei mediante atos administrativos (GIACOMONI, 2010, p. 48).

Para Giacomoni (2010) o surgimento da Lei 4.320/64 vem para padronizar as três esferas do governo com sua particularidade, adotando um plano de contas único, consagrando atualizações do anexo da Lei mediante atos administrativos.

Para Silva (2004) a Lei 4.320/64 veio para estabelecer que as despesas obedeceriam ao orçamento plurianual de investimentos, mantendo a proibição para estorno de verbas, concessão de créditos ilimitados e abertura, sem autorização de legislativa, dentre outros conforme estava previsto nas regras de créditos adicionais da Lei.

Neste sentido, a Lei de Orçamento delibera normas de procedimentos que devem ser adotadas pelos gestores das entidades públicas no trato dos recursos que lhes foram confiados e

normas de proteção às informações que revelam as consequências dos atos praticados sobre o patrimônio público por meio das demonstrações contábeis orçamentárias, financeiras e patrimoniais. Posto que,

[...] a Lei do Orçamento conterà a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a política econômica e financeira, e o programa de trabalho de Governo, obedecendo aos princípios de unidade, universalidade e anualidade (Lei 4320/64 art. 2º).

Sendo assim, a citada lei, surge como norteadora de práticas de elaboração do orçamento. A Lei 4320/64 estimula, mediante as premissas de planejamento, as normas de controle e transparência nas informações contábeis orçamentárias, financeiras e patrimoniais sobre as operações realizadas pelas entidades públicas.

2.2 A Lei Orçamentária.

De acordo com Art. 165 da CF/88 o processo orçamentário compreende a lei que estabelece o Plano Plurianual (PPA); a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO); e a Lei Orçamentária Anual (LOA).

Conforme a CF/88, o PPA é um instrumento que objetiva estabelecer, de forma regionalizada, as diretrizes, os objetivos e as metas para as despesas de capital, ou seja, os investimentos, e para as relativas aos programas de duração continuada, aqueles que ocorrem constantemente e são necessárias à manutenção das ações que não podem ser interrompidos.

Assim, por força legal, o PPA deve conter a previsão das despesas de capital, que são: as despesas de investimentos (dotações para o planejamento e execução de obras), as inversões financeiras (dotações destinadas à compra de imóveis, ou de bens de capital) e as transferências de capital (dotações destinadas à amortização da dívida pública), artigo 12, §§ 4º, 5º e 6º da Lei nº 4.320/64.

Seguindo o exposto acima, compreende-se que o PPA é o documento que expressa o planejamento do governo para um período de 4 anos, que abrange o segundo, terceiro e quarto

ano do mandato do governante eleito e o primeiro ano do governo seguinte para garantir a continuidade de ações de um governo para o outro.

Já a LDO define as metas e prioridades para a administração pública a partir do PPA, assim como orientações para elaboração da LOA. A LDO deve estabelecer as prioridades das metas fiscais, entre o resultado primário e nominal visando o equilíbrio das contas públicas, e ainda relacionar os possíveis riscos fiscais. Essa lei tem também o objetivo de tratar sobre alterações na legislação tributária local, além de definir a política da aplicação das agências financeiras oficiais de fomento, critérios e formas de limitação de empenho, direcionar formas de limites de gastos com pessoal, dívidas, uso da reserva de contingência, avaliação dos passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar tal equilíbrio.

De acordo com o § 2º do art. 165 da CF/88 a LDO:

[...] compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações da legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras de fomento.

Assim, cabe à LDO antecipar e orientar o direcionamento do sentido dos gastos públicos e os parâmetros que devem nortear a elaboração do projeto da lei orçamentária para o exercício subsequente.

A LOA, por sua vez, é o instrumento de planejamento utilizado pelos administradores públicos para gerenciar as receitas e despesas públicas em cada exercício financeiro. Define, de forma detalhada, as fontes de receita, os recursos financeiros provenientes da arrecadação de impostos, prestação de serviços, entre outros, e a autorização para despesas públicas, ou seja, como serão gastos os recursos orçamentários, expressos em valores, detalhando-as por órgãos de governo e função.

A LOA deverá ser elaborada de forma compatível com o PPA, com a LDO e com a LRF, enviada ao Legislativo pelos respectivos governos executivos ou conforme determinar a Lei Orgânica Municipal. O artigo 165 da CF/88 estabelece que a LOA não contenha dispositivo estranho à previsão da receita e a fixação da despesa. Não estando inclusa na proibição a

autorização para abertura de créditos suplementares e contratação de operações de crédito, ainda que por antecipação de receita.

Essa lei compreenderá os três orçamentos (o orçamento fiscal, o orçamento de investimento das empresas e o orçamento da seguridade social), que devem ser elaborados pelos governos Federais, Estaduais e Municipais. Contudo, é considerado um único orçamento, atendendo ao princípio da unidade orçamentária (ROSA, 2011).

Já no que se refere à Lei de Responsabilidade Fiscal, sabe-se que a mesma foi instituída por meio da Lei Complementar nº 101/00, tem sua prerrogativa no Art. 165 § 9º, inciso I e II, da CF/88 onde estabelece que cabe a lei complementar:

I - Dispor sobre o exercício financeiro, a vigência, os prazos, a elaboração e a organização do plano plurianual, da lei de diretrizes orçamentárias e da lei orçamentária anual;

II - Estabelecer normas de gestão financeira e patrimonial da administração direta e indireta bem como condições para a instituição e funcionamento de fundos.

Neste sentido, podemos perceber que ela foi gerada dentro de um contexto da gestão fiscal e descentralização do Estado brasileiro, fundamentada à luz dos princípios éticos ligados à Administração como: planejamento, equilíbrio financeiro, produtividade, transparência, controle e responsabilidade. De acordo com a referida lei, ela encontra-se amparada pela Constituição Federal no capítulo II do Título VI da Constituição, e estabelece em seu Art. 1 § 1º:

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, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar.

De acordo com José Matias Pereira (2009) o fato mais importante da LC 101/00 é a gestão fiscal, que incluiu aspectos relativos ao planejamento, ao orçamento, à programação

financeira e ao fluxo de caixa, à receita e à despesa; à execução orçamentária e financeira; às transferências; ao endividamento; ao patrimônio público e à previdência social.

Ainda segundo Pereira (2009), a LRF apresenta-se como um marco institucional relevante para viabilizar o controle social no país. Nesse sentido pode-se constatar através dos artigos 48 e 49 da referida Lei que ela dá transparência à gestão fiscal, onde extraímos que são instrumentos de gestão fiscal, os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas, o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal, que serão divulgadas para a sociedade; e em relação às contas enviadas pelo Poder Executivo ao Legislativo, também ficarão disponíveis, durante todo o exercício para apreciação da sociedade.

Neste sentido a LRF traz uma mudança cultural no trato com o dinheiro público. Promovendo uma ruptura na história político-administrativa do País. Atualmente, a sociedade conscientizou-se que quem paga os recursos mal geridos são os próprios cidadãos, o que faz com que a sociedade busque o aprimoramento e controle social da gestão pública.

3. Harmonização da Contabilidade Pública Brasileira aos Padrões Internacionais.

O processo de evolução da contabilidade no setor público deve ser analisado de forma histórica e contextualizada, pois mudanças significativas motivadas pela boa prestação e qualidade da informação contábil frente ao cenário financeiro-econômico mundial é o caminho a ser seguido por todos. Sendo assim, fez-se necessário introduzir na ciência contábil uma linguagem unívoca, de forma que as informações e os demonstrativos contábeis tornassem compreensíveis em uma linguagem universal.

A convergência às normas internacionais de contabilidade é um dos grandes desafios para a Ciência Contábil e para os estudiosos em contabilidade. Cada vez mais a Ciência Contábil torna-se reconhecida como linguagem universal de negócios. E podemos dizer que a ciência da contabilidade é a única capaz de interpretar, de forma homogênea, os fenômenos econômicos envolvidos nessas relações. Diante disso, os profissionais da Contabilidade almejam frequentemente pela intensificação de harmonizar as normas contábeis para que efetivamente possam atingir um grau satisfatório de confiabilidade junto ao público externo, dando maior transparência e segurança às informações contábeis.

Segundo alguns autores a Harmonização contábil é um processo pelo qual vários países, de comum acordo, realizam mudanças nos seus sistemas e normas contábeis, tornando-os compatíveis, respeitando as peculiaridades e características de cada região. Esse processo parte da identificação das linhas gerais no marco conceitual e na teoria geral da contabilidade desses países que fundamentam suas normas contábeis. Esse processo considera a influência dessas normas na economia dentro de um contexto de unicidade de mercados. (MADEIRA; SILVA; ALMEIDA, 2004).

De acordo com Silva (2008), pode-se dizer que existe outros dois fatores que levaram a contabilidade à harmonização aos padrões internacionais: o primeiro decorre de que a Contabilidade do Setor Público tem impregnado um conceito de contabilidade Orçamentária, e não patrimonial; o segundo, porque mesmo utilizando um sistema orçamentário e financeiro,

observa-se que dentro de uma mesma esfera de governo, ou órgão, são utilizados diferentes conceitos para um mesmo assunto.

Diante deste contexto, parece-nos ser imposta a necessidade de harmonização internacional das normas contábeis, levando em consideração a integração dos mercados e exigências de investidores e credores internacionais quando da transparência das informações contábeis.

O processo de convergência do Setor Público começou a desencadear por meio do CFC, em parceria com o governo. Como explica Bugarin (BUGARIN apud MORAES, 2010, p. 38):

Em março de 2004, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), órgão regulador das práticas contábeis no Brasil e membro do International Federation of Accountants (IFAC) editou a Portaria CFC n 37/2004, que institui um Grupo de Estudos voltado para Área Pública com a finalidade de estudar e propor Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público alinhadas às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS).

De acordo o entendimento do exposto acima, o processo teve início quando da formação de um Grupo de trabalho, pelo qual se desenvolveu um mecanismo de atividades, um plano de ação, para convergir gradualmente às IPSAS, até 2012.

Reforçando o entendimento, comenta Soares que:

Na área da convergência da contabilidade pública os trabalhos foram iniciados com a constituição do Grupo de Trabalho (GT), que desenvolveu e apresentou ao Comitê Coordenador um plano de ação das atividades e das metas previstas para a convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) às IPSAS até 2012. (SOARES, 2010, p.31).

Vale ressaltar que o processo de Convergência no Brasil envolveu o CFC e outros órgãos do governo, como a STN e o MF. Em parceria com o STN, o CFC editou a Resolução CFC 1.111/07, alterada pela Resolução CFC 1.367/11 que institui o apêndice II à Resolução CFC

750/93, que teve como objetivo aprovar a Interpretação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade sob a perspectiva do Setor Público, visando adequar os Princípios Fundamentais de Contabilidade a realidade da área pública.

Com o intuito de contribuir para a harmonização das Normas Brasileiras de Contabilidade do Setor Público aos padrões internacionais, o MF editou em março de 2008 a Portaria MF 184, que estabelece as diretrizes a serem observadas pela área pública, quanto a elaboração e divulgação das práticas contábeis, de forma a tornar convergente as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP) às IPSAS.

As IPSAS são emitidas pela Federação Internacional de Contadores (IFAC - International Federation of Accountants), por meio do Conselho das Normas Internacionais do Setor Público (IPSASB - The International Public Sector Accounting Standards Board), que tem o objetivo de orientar o uso dos recursos públicos para a elaboração das demonstrações financeiras, com o intuito de facilitar o intercâmbio de informações entre os países, promovendo o valor do profissional contabilista em todo o mundo.

É relevante mencionar que as iniciativas tomadas pelo CFC e pelos órgãos do governo, resultou nas 11 Normas de Contabilidade Brasileira Aplicadas ao Setor Público, editadas pelo CFC através da Resolução CFC 1128/08 a 1366/11, cuja nomenclatura ficou estabelecida como NBC T 16. Então foram publicadas da NBC T 16.1 a NBC T 16.11. Sendo que a última norma só foi instituída no ano de 2011.

As Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, como o próprio nome designa, são normas de contabilidade técnicas editadas para o setor público, que surgiram da necessidade de harmonização aos padrões internacionais. Haja vista que auxiliará o *accountability* entre as esferas de governo. E, como parte deste processo de convergência, foram editadas 11 normas. Sendo que as dez primeiras foram editadas em 2008, e a última só em 2011. As normas abordam desde a conceituação da contabilidade até a obrigatoriedade do sistema de custos no Setor Público. Foram aprovadas por meio das Resoluções CFC 1.128/08 a 1.137/08 e pela Resolução 1366/11.

A adequação destas normas pelos entes públicos se deu de forma gradativa. Inicialmente os prazos para os entes públicos aderirem à normatização eram para União e Estado em 2012, e em 2013 para os Municípios. Percebendo dificuldade por parte dos entes públicos estaduais e

municipais, foi publicada a Portaria Conjunta STN/SOF 01/11, estabelecendo que os procedimentos contábeis orçamentários e específicos fossem aplicados pelos três entes da federação a partir de 2012. Por sua vez, a Portaria MF 828/11 determinou que os procedimentos patrimoniais fossem adotados de forma gradual, a partir de 2012, e integralmente até o final do exercício de 2014. Já quanto ao Plano de Contas e as Demonstrações Contábeis ocorreu de forma obrigatória a partir de 2013.

3.1. Mudanças introduzidos pela nova normatização da contabilidade pública face ao processo de convergência aos padrões internacionais

Com um mundo cada vez mais integrado e globalizado, as inovações tecnológicas estão caminhando a passos largos, provocando e impulsionando grandes mudanças dentro das organizações privadas e públicas. Portanto, passa-se a exigir que os profissionais se qualifiquem e adaptem-se aos padrões mundiais, ou podem sofrer os efeitos da desqualificação correndo risco de ser esmagados pela a grande massa em busca de evolução. (PALUDO, 2012).

Diante disto a convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade à Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público (IPSAS – International Public Sector Accounting Standards) vem para harmonizar as normas contábeis em vigor na área pública, no qual deixa de ser um enfoque orçamentário para ter um enfoque patrimonial. (AZEREDO, 2011).

O processo de mudanças na Contabilidade Aplicada ao Setor Público seguiu as mesmas regras que foram utilizadas na Contabilidade Aplicada ao Setor Privado, o mesmo já vinha sendo praticado, dando enfoque ao patrimônio, mantendo ainda algumas particularidades do orçamento que dita a Lei 4.320/64 e a LRF com seu foco financeiro. (CASTRO, 2010)

Castro ressalta aspectos positivos dessas mudanças:

- a) Uniformidade de procedimentos contábeis nos aspectos patrimoniais entre setor público e privado;
- b) Aderência aos conceitos e regras internacionais;

- c) Aprimoramento e aprofundamento nos conceitos e nas técnicas específicas de cada área: aspectos aderentes à ciência contábil, aspectos orçamentários aderentes aos aspectos econômicos e aspectos financeiros aderentes às regras fiscais;
- d) Plano de contas único para as três esferas do governo: Federal, Estadual Distrito Federal e Municípios;
- e) Ganho de escala com economicidade e padronização de procedimentos nos sistemas informatizados para empresas que atendam Municípios de Estados diferentes;
- f) Ganho de Governabilidade e economicidade para gestores que contratam sistemas informatizados de contabilidade pela concorrência entre eles e menor risco do gestor que resolveu trocar de fornecedor;
- g) Melhoria no ensino de contabilidade pública pela padronização dos conceitos patrimoniais (CASTRO, 2010, p. 107).

Assim, com a edição da Resolução CFC 1.111/07, alterada pela Resolução CFC 1.367/11, os entes públicos ganham o entendimento que a prática das atividades contábeis, devem estar alicerçadas aos Princípios de Contabilidade. Neste sentido esta Resolução veio estabelecer critérios até então não observados pelos profissionais da área contábil no setor público. Eles não sabiam se de fato deveriam obedecer aos princípios aplicados ao setor privado, mas agora o tem, de forma específica e mais detalhada, na interpretação para o Setor Público.

De acordo com Azevedo:

As 10 Primeiras normas de contabilidades aplicada ao setor público vem trazer profundos impactos não só na escrituração contábil dos fatos contábeis próprios do setor público, mas também trará reflexos comportamentais no cotidiano dos contabilistas. (AZEVEDO, 2009, p. 33).

Além das 10 normas iniciais publicadas incluímos a 11ª. A seguir apresentaremos as 11 primeiras resoluções do CFC em relação às Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC) aprovadas.

1. Resolução CFC nº 1.128/2008 – aprova a NBC T 16.1 - Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação:

2. Resolução CFC nº 1.129/2008 – aprova a NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis;
3. Resolução CFC nº 1.130/2008 – aprova a NBC T 16.3 – Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil;
4. Resolução CFC nº 1.131/2008 – aprova a NBC T 16.4 – Transações no Setor Público;
5. Resolução CFC nº 1.132/2008 – aprova a NBC T 16.5 – Registro Contábil;
6. Resolução CFC nº 1.133/2008 – aprova a NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis;
7. Resolução CFC nº 1.134/2008 – aprova a NBC T 16.7 – Consolidação das Demonstrações Contábil;
8. Resolução CFC nº 1.135/2008 – aprova a NBC T 16.8 – Controle Interno;
9. Resolução CFC nº 1.136/2008 – aprova a NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão;
10. Resolução CFC nº 1.137/2008 – aprova a NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público.
11. Resolução CFC N.º 1.366/11- Aprova a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público.

Desta forma, podemos dizer que:

A NBC T 16.1 – Conceituação, objeto e campo de aplicação: institui que o campo de aplicação da contabilidade pública abrange todas as entidades do setor público, porém faz uma distinção, entre as entidades que devam seguir integralmente as normas contábeis, daquelas que devam apenas seguir de forma parcial. Refere-se às entidades do setor público da administração direta e indireta, daquelas que simplesmente colaboram com a administração, mas que deva prestar contas.

A Contabilidade Pública aplica, no processo gerador de informações, os princípios e as normas contábeis direcionados à gestão patrimonial de entidades públicas, proporcionando as informações necessárias para a compreensão de todos os resultados alcançados, em apoio ao processo de tomada de decisão e à adequada prestação de contas. Tem-se como objeto o patrimônio da entidade pública

Esta norma reforça o dispositivo contido no art. 83, da Lei 4.320/64, onde diz que a contabilidade tem o objetivo de evidenciar as operações efetuadas por quaisquer indivíduos que arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens pertencentes ou confinados a administração pública.

É importante destacar que esta norma, faz aludir à contabilidade pública como sendo uma ciência. Ela permite desfazer na cultura brasileira o conceito de contabilidade orçamentária, pois dá ênfase ao patrimônio, ou seja, não significa que o orçamento tenha perdido sua importância, mas deixa claro que o patrimônio é o objeto da contabilidade, e não o orçamento, enfatizando definitivamente quais as entidades fazem parte do campo de aplicação da contabilidade do setor público.

Entretanto, a grande novidade trazida pela NBC T 16.1 é o conceito de Unidade Contábil. As normas e as técnicas são aplicadas por todos os entes que movimentem os recursos públicos, pelas entidades que registram operações orçamentárias, que atuem para o cumprimento dos serviços sociais, os conselhos profissionais, incluindo aquelas sem fins lucrativos sujeitos a julgamento de contas pelo controle externo.

A Unidade Contábil é a entidade organizacional que possui patrimônio próprio. Caso ocorra a descentralização do patrimônio, resulta em nova unidade contábil.

As unidades contábeis são classificadas em: originárias que possuem patrimônio próprio; descentralizadas que representam parcelas do patrimônio de uma mesma entidade pública; unificadas que representam a soma de elementos patrimoniais de duas ou mais unidades de natureza contábil; e as consolidadas que representam a soma de duas ou mais entidades públicas.

O conceito de Unidade Contábil é aplicável aos casos de registro e controle das transações de parcelas do patrimônio de entidades públicas, em atendimento a controles internos; unificação de unidade contábil vinculada à unidade contábil ou entidade pública; e consolidação de entidades públicas para fins de atendimento de exigências legais ou entidade pública.

NBC T 16.2 Patrimônio e Sistemas Contábeis: Patrimônio Público é o conjunto de bens e direitos, tangíveis ou intangíveis, onerados ou não, adquiridos com recursos públicos, integrantes do patrimônio de qualquer entidade pública, que prestem serviços públicos

Esta norma traz como principal alteração, a fixação dos sistemas contábeis, estruturado na forma de subsistema de informação: orçamentário, patrimonial, custos e compensação. A inovação é o subsistema de custos que visa registrar, processar e evidenciar os custos dos bens e serviços produzidos e ofertados à sociedade pela entidade pública. Deve-se destacar também, a exclusão do sistema financeiro através da Resolução CFC 1.268/2009, que deixa agora a cargo do sistema patrimonial evidenciar também os fatos financeiros ocorridos no patrimônio da entidade.

Nestes termos, o sistema contábil trazido por esta norma, terá como partes subsistemas de informações que irá fornecer diferentes resultados acerca das informações sobre o Patrimônio Público, o que permitirá uma evidenciação mais esmiuçada da situação da entidade.

NBC T 16.3 Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil: A grande novidade diz respeito a ampliação do instrumento de controle, sobre as ferramentas de planejamento, que não só evidencia a execução orçamentária anual, mas como também, busca analisar o desenvolvimento do cumprimento das metas estratégicas contidas no PPA.

NBC T 16.4 Transações no Setor Público: Esta norma reforça o entendimento contido na Lei 4320/64, deixando claro que as transações de caráter extra orçamentário devam ser demonstradas de forma segregada, e traz uma importante classificação para a natureza das transações contábeis, dividindo em econômico-financeira e administrativa. Esta classificação permite um maior detalhamento das transações contábeis das entidades do setor público.

Transações no setor público são atos e fatos que promovem alterações no patrimônio das entidades públicas, as quais são objeto de registro contábil em observância aos Princípios Fundamentais de Contabilidade e às Normas Brasileiras de Contabilidade.

As transações no setor público são classificadas pelas seguintes naturezas:

Econômico-Financeira que afetam o patrimônio público, realizadas, ou não, em decorrência da execução do orçamento; e

Administrativa que são originadas de atos praticados pelos gestores públicos, com o objetivo de dar cumprimento às metas programadas e o funcionamento das atividades da entidade pública, podendo provocar alterações no patrimônio da mesma

NBC T 16.5 Registro Contábil: A entidade pública deve manter sistema de escrituração uniforme aos atos e fatos de sua gestão, por meio de processo manual, mecanizado ou eletrônico, em ordem cronológica, como suporte às informações contábeis. A contabilidade do setor público deixou de lado a cultura de contabilidade orçamentária, em detrimento a contabilidade patrimonial, quando torna explícito que nos registros das informações contábeis, deva prevalecer a essência sobre a forma quando da existência de conflitos entre as relações jurídicas, econômica e patrimonial. Mas, a grande inovação trazida por esta norma é a integralidade do regime da competência para os registros contábeis, ou seja, os registros contábeis devem ocorrer no período em que ocorre o fato gerador, e deve ser evidenciado nas demonstrações contábeis independentemente do seu recebimento ou pagamento, obedecendo o princípio da oportunidade e o regime de competência.

NBC T 16.6 Demonstrações Contábeis: Torna mais informativa e detalhada as demonstrações contábeis contidas na Lei 4320/64, por meio das alterações feitas na estrutura de tais demonstrações. Como inovação, destaca-se a Demonstração do Resultado Econômico e a Demonstração do Fluxo de Caixa, que até então, não era prevista para o setor público. Outro fato que pode ser destacado é que a norma determina que as notas explicativas devam ser parte integrante das demonstrações contábeis, a qual não era elaborada pelos entes públicos. Cabe também enfatizar que a norma reafirma que as demonstrações devem ser amplamente divulgadas para a sociedade. No tocante ao balanço patrimonial notou-se uma diferença plausível, é que as contas de compensação não integram mais o balanço citado.

NBC T 16.7 Consolidação das Demonstrações Contábeis: As demonstrações consolidadas de um ente ocorrerão pela soma ou agregação de saldos ou grupos de contas, excluídas as duplicidades, formando o patrimônio resultante da agregação de patrimônios autônomos pertencentes a duas ou mais entidades governamentais.

Os procedimentos de consolidação são feitos através de ajuste e eliminações que se realizam através de documentos auxiliares, não originando nenhum tipo de lançamento de escrituração. As informações utilizadas para consolidação devem ser levantadas na mesma data. A participação patrimonial nas entidades estatais não-dependentes será reconhecida nas

demonstrações da entidade governamental controladora através de equivalência patrimonial. As demonstrações contábeis consolidadas devem ser completadas por notas explicativa

Ao tratar da consolidação das demonstrações contábeis, nada de novo foi introduzido, de modo que a consolidação já era prevista pelo no art. 111 da Lei 4320/64 e no art. 51 da Lei 101/00, porém faz uma agregação no processo de consolidação ao enfatizar que os ajustes e eliminações envolvidos neste processo devem ser realizados em documentos auxiliares.

Quanto a NBC T 16.8 Controle Interno: O controle interno é o conjunto de recursos, métodos e processos adotados pela entidade governamental objetivando garantir razoável grau de eficiência e eficácia do sistema de informação contábil. Tem-se como finalidade comprovar atos e fatos que afetem o patrimônio; garantir a integralidade das informações prestadas. O controle interno deverá ser exercido em todos os níveis da entidade governamental.

Os procedimentos de prevenção compreendem-se no mapeamento de risco; avaliação de riscos e resposta ao risco. Os procedimentos de detecção compreendem meios de identificação de práticas ineficientes e antieconômicas, erros, fraudes. O monitoramento é feito para acompanhamento do controle interno para permanência da qualidade do desempenho da gestão e soluções das deficiências identificadas.

Pode-se dizer que a alteração ocorrida com a edição desta norma foi à ampliação do campo de aplicação do Controle Interno, pois enfatiza que o mesmo, deve abranger todo o patrimônio da entidade, e observando a Lei 4320/64, nota-se que o Controle Interno tinha uma visão estritamente orçamentária, quando dispõe no art. 77 que a “verificação da legalidade dos atos de execução orçamentária será prévia, concomitante e subsequente.

A NBC T 16.9 Depreciação, Amortização e Exaustão: A presente norma trouxe uma importante inovação para o setor público, quando da obrigatoriedade do registro da depreciação, da amortização e da exaustão, enfatizando que o registro deve ser feito todo mês, até que o valor contábil seja igual ao valor residual.

Entende-se que:

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

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

Exaustão é a redução do valor de investimentos necessários à exploração dos recursos minerais, florestais e outros recursos naturais esgotáveis ou de exaurimento determinado, bem como do valor de ativos corpóreos utilizados no processo de exploração.

O valor depreciado, amortizado ou exaurido, apurado mensalmente, deve ser reconhecido nas variações patrimoniais do exercício durante sua vida útil econômica. O valor residual e a vida útil econômica de um ativo devem ser revisados, pelo menos, no final de cada exercício; quando as expectativas diferirem das estimativas anteriores, as alterações devem ser efetuadas. A depreciação, amortização e exaustão devem ser reconhecidas até que o valor contábil do ativo seja igual ao valor residual

No que se refere à **NBC T 16.10 Avaliação e Mensuração dos Ativos em entidades do Setor Público**, percebe-se que a mesma trata de uma adequação no relativo ao ativo imobilizado dos bens de uso comum da entidade pública, pois antes da referida norma, os bens de uso comum não constavam dentro da estrutura do ativo imobilizado. Cabe destacar também que a norma ao tratar de reavaliação, não enfatizou somente aquelas permitidas na Lei 4320/64, bem como tratou da redução do valor recuperável, definindo como “o ajuste ao valor de mercado ou de consenso entre as partes para bens do ativo, quando esse for inferior ao valor contábil”. (Resolução CFC 1.137/08).

Destacamos ainda a **NBC T 16.11 Sistema de Informação de Custos do Setor Público**, esta norma veio na verdade estabelecer conceitos e regras básicas para auxiliar os gestores a efetiva implementação do sistema de custos, pois o mesmo já tinha sua exigência prevista na Lei 4320/64 no art. 99 e na Lei 101/00 no art. 50, parágrafo 3. Portanto esta norma não inovou no sentido de exigir o sistema de informação de custo nas entidades do setor público, porém trouxe novas regras para nortear a efetiva implantação do sistema de custo.

Considerações Finais

O presente estudo teve como objetivo conhecer os efeitos das inovações ocasionadas com a convergência das normas internacionais de contabilidade aplicada ao setor público brasileiro a partir de 2008, na mensuração e evidenciação do patrimônio público, num contexto de convergência dos procedimentos contábeis às normas internacionais.

Portanto, com a mundialização das economias e as constantes mudanças nas relações de mercado, aconteceu a necessidade de unificação das informações contábeis assim, com o intuito de diminuir as diferenças entre padrões nacionais e internacionais. Em decorrência ao processo de globalização inserido na economia como um todo, que se utiliza da captação de recursos internacionais, surgiu a necessidade da adoção de um padrão único de contabilidade: o Padrão Internacional. A padronização de normas e procedimentos acarretou uma maior transparência e compressibilidade para as informações, que agora podem ser analisadas por vários tipos de usuários, investidores e gestores da administração.

Podemos dizer que uma inovadora realidade mundial está sendo executada por meio da convergência das Normas Internacionais. No decorrer da história brasileira pudemos observar que o setor público priorizava o controle do regime orçamentário e financeiro, deixando de lado a gestão do patrimônio das entidades. Com o advento da convergência das práticas contábeis aos padrões internacionais, tendo em vista o acelerado processo de globalização da economia mundial, houve a necessidade de gerar a mudança desse enfoque, passando a ter importância o Patrimônio.

A mudança de foco da contabilidade brasileira buscou informações transparentes e comparáveis com o intuito de serem compreendidas por múltiplas classes de profissionais como analistas financeiros, investidores, auditores e contabilistas.

Desta maneira, os impactos do processo de convergência estão diretamente ligados na adequação aos princípios fundamentais de contabilidade e as mudanças ocorridas com enfoque no sistema patrimonial, adotando um sistema de custos, a contabilização da depreciação, amortização, exaustão, registro de bens intangíveis e de uso comum, avaliação e mensuração dos bens de mercado, avaliação dos riscos na gestão e a exclusão e a implantação de novos demonstrativos.

Fazendo um breve resumo do que foi este trabalho chegamos a conhecer que no final do ano de 2008 foram editadas, pelo CFC, as 10 primeiras Normas Brasileira de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e no final de 2009, com o objetivo de mais aproximar as NBCT SP aos Padrões Internacionais aos Atos Normativos da STN, foi publicada a Resolução CFC no. 1.268, que alterou, incluiu e excluiu itens das NBC T 16.1, 16.2 e 16.6.

Em julho/2010, a IFAC aprovou e publicou o Plano de ação da Convergência para o Brasil, preparado pelo CFC e Ibracon. Assim, chegamos ao entendimento que os impactos de transformação gerados no âmbito do Setor Público Brasileiro, em face da discussão nacional com o efetivo trabalho em conjunto das entidades interessadas (CFC, MF, STN, TCE's/TCU, SEFAZ) na modernização da Contabilidade Pública Brasileira foram a adoção do Enfoque Patrimonial e não orçamentária; Reformulação de procedimentos e práticas contábeis, com a adoção do Regime de Competência Integral para Receitas e Despesas Pública; Reformulação e publicação dos Novos Manuais de contabilidade pela STN com a incorporação dos Princípios e das Normas Brasileiras de Contabilidade

Por fim, a nova Contabilidade Aplicada ao Setor Público demonstrará o patrimônio das Entidades Públicas com valores mais próximos da realidade e, para isso, irá exigir mais capacitação dos profissionais envolvidos na área. Portanto, esta pesquisa buscou fazer um estudo exploratório visando melhor delinear o campo de pesquisa e conhecer as principais alterações na contabilidade aplicada ao setor público com a convergência as normas internacionais a partir do ano de 2008.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade Pública na Gestão Municipal**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

ANTUNES, J.; ANTUNES, G. M. B.; PENTEADO, I. M. **A convergência contábil brasileira e a adoção das normas internacionais de contabilidade: o IFRS-1**. In: X SEMEAD – Seminários em Administração, realizado pela FEA-USP em São Paulo – SP, nos dias 9 e 10 de agosto de 2007.

ARAÚJO, Inaldo da Paixão dos Santos; ARRUDA, Daniel Gomes. **Contabilidade Pública: da teoria à prática**. São Paulo: Saraiva, 2004.

AZEVEDO, R. R. de et at. (Org.), Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Nova Letra, 2009.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF; Senado, 1988.

BRASIL, **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm. Acesso em: 20 mai. 2015

_____. **Lei nº 4320, de 17 de maio de 1964**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm. Acesso em: 20 mai. 2015.

_____. **Portaria MF n. 184, de 25 de agosto de 2008**. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/portugues/legislacao/portarias/2008/portaria184.asp>. Acesso em: 20 mai. 2015

_____. **Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm. Acesso em: 20 mai. 2015

_____. **Lei nº 4717, de 29 de junho de 1965: Regula a ação Popular**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4717.htm. Acesso em: 20 mai. 2015

_____. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002:** Institui o código Civil. Disponível em: <http://WWW.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm>. Acesso em 20 mai. 2015

BEZERRA FILHO, João Eudes. **Contabilidade Pública: Teoria, técnica de elaboração de balanços e 500 questões.** 3 eds. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

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

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 1.103/07.** Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2007/001103>. Acesso em: 13 jun. 2015.

_____. **Resolução CFC nº 1.111/07.** Disponível em: <http://www.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2007/001111>. Acesso em: 22 mai. 2015.

_____. **Resolução CFC nº 1.128/08.** Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001128>. Acesso em 22 mai. 2015.

_____. **Resolução CFC nº 1.129/08.** Disponível em: http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001129

_____. **Resolução CFC nº 1.130/08.** Disponível em: http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001130

_____. **Resolução CFC nº 1.131/08.** Disponível em: http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001131

_____. **Resolução CFC nº 1.132/08.** Disponível em: http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001132

_____. **Resolução CFC nº 1.133/08.** Disponível em: http://www.cfc.org.br/sisweb/re/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001133

_____. **Resolução CFC nº 1.134/08.** Disponível em: http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001134

_____. **Resolução CFC nº 1.135/08.** Disponível em: http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001135

_____. **Resolução CFC nº 1.136/08.** Disponível em: http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001136

_____. **Resolução CFC nº 1.137/08.** Disponível em: http://www.cfc.org.br/sisweb/ser/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001137

_____. **Resolução CFC nº 1.366/11.** Disponível em: http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2011/001366

_____. **Resolução CFC nº 750/93.** Disponível em: http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=1993/000750

_____. **Resolução CFC nº 1.268/09.** Disponível em: http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/001268

_____. **Resolução CFC nº 1.282/10.** Disponível em: http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2010/001282

DARÓS, Leandro Luis; PEREIRA, Adriano de Souza. **Análise das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público – NBCASP:** mudanças e desafios para contabilidade pública. In: CONGRESSO USP CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 9. 2009, São Paulo. *Anais.* São Paulo: USP, 2009. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos92009>. Acesso em: 22 mai. 2015.

EUDES, João Bezerra Filho. **Contabilidade Pública:** teoria, técnica de elaboração de balanços e 300 questões. Rio de Janeiro: Impetus, 2004.

FRANCO, Hilário. **Contabilidade geral.** 23. ed. São Paulo: Atlas, 1997, 407 p.

GIACOMONI, James, **Orçamento Público:** ampliada, revisada e autorizada, 15º Ed. São Paulo, editora Atlas, 2010

KOHAMA, Hélio. **Contabilidade Pública:** teoria e prática. 11 ed. São Paulo: Atlas, 2010. _____. _____. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos da metodologia científica.** São Paulo: Atlas, 2000.

LIMA, Diana Vaz de. LIMA, Róbson Gonçalves de Castro. **Contabilidade pública – Integrando União, Estados e Municípios** (Siafi e Siafem), 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 13

MADEIRA, Geová J. SILVA, Cátia B. A. ALMEIDA, Fabiana L. **Harmonização de normas contábeis:** um estudo sobre as divergências entre normas contábeis internacionais e seus reflexos na contabilidade brasileira. Revista Mineira de Contabilidade. Belo Horizonte: Conselho Regional de Contabilidade de MG. Ano V, n. 16, 4. trim. 2004.

MORAIS, Vera Lúcia de. **Reflexos das NBCASPs sobre o Balanço Patrimonial das Entidades do Setor Público Estatal:** uma análise em relação à Lei 4.320/1964. Florianópolis, 2010. Disponível em: <<http://tcc.bu.ufsc.br/Contabeis283227.pdf>>. Acesso em: 23 ago. 2012.

ORRÚ, Mussolini. **Contabilidade geral.** São Paulo: Scipione, 1990.

PALUDO, Augustinho Vicente, Administração Pública: Teoria e questões, 2º Ed., Rio de Janeiro, editora Elsevier, 2012.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio; TIMBÓ, Maria Zulene Farias. **Contabilidade Pública:** uma abordagem da administração financeira pública. 11 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

PEREIRA, José Matias. **Finanças Públicas:** a política orçamentária no Brasil. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

PIVA. Thaís de Bonna. **Receitas Públicas do Estado de Santa Catarina.** Florianópolis, 2003. Disponível em: <<http://tcc.bu.ufsc.br/contabeis29416>>. Acesso em: 15 jun. 2015.

ROSA, Maria Berenice. **Contabilidade do Setor Público:** de acordo com as inovações das normas brasileiras de contabilidade técnicas aplicadas ao setor público. São Paulo: Atlas, 2011.

SÁ, Antônio Lopes. **Contabilidade Geral.** São Paulo: Nacional, 1966. 245 p.

SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL. **Manual de Contabilidade aplicado ao setor Público:** aplicado à União, aos Estados, Distrito Federal e aos Municípios. V.I, II, III e IV, 4. ed. Brasília: STN - Coordenação geral de contabilidade, 2011.

SILVA, Lino Martins da. **NBCASP: a grande reforma na contabilidade pública.** Disponível em: <http://linomartins.wordpress.com/2008/12/03/nbcasp-a-grande-reforma-na-contabilidade-publica/>. Acesso em: 15 jun. 2015.

SILVA, Lino Martins, **Contabilidade Governamental:** um enfoque administrativo, 7º Ed., São Paulo, editora Atlas, 2004.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de Contabilidade Pública:** um enfoque na contabilidade pública municipal, de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

SOARES, Maurélio; SCARPIN, José Eduardo. **A convergência da contabilidade pública às normas internacionais e os impactos na aplicação da DRE na administração direta.** *Catarinense da Ciência Contábil – CRCSC*, Florianópolis, v. 9, n. 27, p. 25-42, ago 2010. Disponível em: <<http://www.atena.org.br/revista/asp-2.2.3-06/index.php/CRCSC/article/viewFile/1100/1033>>. Acesso em: 15 jun. 2015.

SOUZA, Joice Andréa de. **Interferências dos Estágios da Despesa Pública nos Sistemas Orçamentário, Financeiro e Patrimonial:** a experiência do Tribunal de Contas de Santa Catarina. Florianópolis, 2007. Disponível em: <<http://tcc.bu.ufsc.br /contabeis293882>>. Acesso em 23 mai. 2015.

XIMENES, Sérgio. **Minidicionário Ediouro da Língua Portuguesa.** 2. ed. São Paulo: Ediouro, 2000.