

FACULDADE CATÓLICA SALESIANA DO ESPÍRITO SANTO

TIAGO PINHEIRO MENECHINI

**MUDANÇAS INTRODUZIDAS PELAS NORMAS BRASILEIRAS DE
CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO**

VITÓRIA
2015

TIAGO PINHEIRO MENECHINI

**MUDANÇAS INTRODUZIDAS PELAS NORMAS BRASILEIRAS DE
CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à
Faculdade Católica Salesiana do Espírito Santo,
como requisito obrigatório para obtenção do título de
Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Marcelo Fardin Chaves

VITÓRIA
2015

TIAGO PINHEIRO MENECHINI

**MUDANÇAS INTRODUZIDAS PELAS NORMAS BRASILEIRAS DE
CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Faculdade Católica Salesiana do Espírito Santo,
como requisito obrigatório para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Aprovado em _____ de _____ de _____, por:

Prof. Marcelo Fardin Chaves - Orientador

Prof. Patrício Baionco

Prof^a. Juliana Goldner

RESUMO

Este estudo vem identificar as mudanças e aspectos decorrentes da reforma promovida na Contabilidade Pública Brasileira, nestes últimos anos, como forma de aprimorar as informações originadas, para melhorar as tomadas de decisões dos usuários. A Contabilidade Pública vem passando por alterações decorrentes do processo de convergência dos padrões nacionais aos internacionais, adotando um modelo de contabilidade, totalmente diferente do que o setor público vinha seguindo. Logo têm como finalidade evidenciar as mudanças provocadas pela aplicação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público tratando especificamente da diferença da adequação por parte das criações as novas normas em relação às legislações que se seguia. Para isso foi realizado uma pesquisa exploratória, bibliográfica e de cunho qualitativo. Dentre as alterações na técnica contábil, a Contabilidade Pública Brasileira ganhou novos aspectos voltados ao planejamento, e à transparência na alocação e aplicação dos recursos públicos dentre os Princípios da Contabilidade e as normas contábeis tendo como o principal foco o patrimônio público.

Palavras-chave: Convergências. Alterações. Mudanças. Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

ABSTRACT

This study comes to identify the changes and aspects arising from the reform promoted by the Brazilian Public Accounts in recent years as a way to improve the information originated, to improve take decisions, the Public Accounts has been undergoing changes resulting from the convergence process the international national standards, adopting an accounting model, totally different from what the public sector had been following. Soon are intended clairvoyance changes caused by the application of International Standards of Accounting Applied to the Public Sector dealing specifically with the difference of suitability by the creations of the new rules regarding the laws that followed. For it was conducted an exploratory, bibliographical and qualitative approach research. Among the changes in the accounting technique, the Brazilian Public Accounts gained new aspects related to planning, and transparency in the allocation and use of public resources among the Principles of Accounting and accounting standards having as the main focus of public property.

Keywords: Convergence. Changes. Shifts. Brazilian Accounting Standards Applied to the Public Sector.

SUMÁRIO

| | |
|--|----|
| 1 INTRODUÇÃO | 13 |
| 2 REFERENCIAL TEÓRICO | 15 |
| 2.1 A ORIGEM DA CONTABILIDADE | 15 |
| 2.2 A CONTABILIDADE NO BRASIL | 16 |
| 2.3 A EVOLUÇÃO DA CONTABILIDADE PUBLICA NO BRASIL | 17 |
| 2.4 PROCESSO DE CONVERGENCIA DAS NORMAS BRASILEIRAS CONTABILIDADE AS NORMAIS INTERNACIONAIS | 20 |
| 2.5 CONTABILIDADE PUBLICA | 21 |
| 2.5.1 Os princípios de contabilidade sob a perspectiva do setor público .. | 22 |
| 2.5.1.1 Princípio da entidade | 23 |
| 2.5.1.2 Princípio da continuidade | 23 |
| 2.5.1.3 Princípio da oportunidade | 24 |
| 2.5.1.4 Princípio do registro pelo valor original | 24 |
| 2.3.1.5 Princípio da competência | 25 |
| 2.5.1.6 Princípio da prudência | 25 |
| 2.5.2 Administração pública | 26 |
| 2.5.2.1 Estrutura da administração publica | 26 |
| 2.5.2.1.1 <i>Administração direta</i> | 26 |
| 2.5.2.1.2 <i>Administração indireta</i> | 27 |
| 2.5.2.1.2.1 <i>Autarquias</i> | 27 |
| 2.5.2.1.2.2 <i>Fundações</i> | 28 |
| 2.5.2.1.2.3 <i>Empresas Publicas</i> | 28 |
| 2.5.2.1.2.4 <i>Sociedades de Economia Mista</i> | 28 |
| 2.5.2.1.3 <i>Entes cooperados</i> | 29 |
| 2.5.2.2 Princípios constitucionais da administração pública | 29 |
| 2.6 LEI 4.320/64 | 30 |

| | |
|--|----|
| 2.7 LEI 101/00..... | 31 |
| 2.8 MANUAL DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO (MCASP) | 32 |
| 2.9 PLANO DE CONTA APLICADO AO SETOR PÚBLICO (PCASP)..... | 32 |
| 2.10 NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO (NBCASP) | 34 |
| 2.9.1 NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação | 36 |
| 2.9.2 NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis | 37 |
| 2.9.3 NBC T 16.3 – Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil | 40 |
| 2.9.4 NBC T 16.4 – Transações no Setor Publico | 40 |
| 2.9.5 NBC T 16.5 – Registro Contábil | 41 |
| 2.9.6 NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis | 44 |
| 2.9.7 NBC T 16.7 – Consolidação das Demonstrações Contábeis | 50 |
| 2.9.8 NBC T 16.8 – Controle Interno | 51 |
| 2.9.9 NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão | 52 |
| 2.11 AS MUDANÇAS INTRODUZIDAS PELAS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PUBLICO | 57 |
| 4 CONSIDERAÇÕES FINAIS | 61 |
| 5 REFERÊNCIAS | 63 |

1 INTRODUÇÃO

A contabilidade passa por momento histórico, esse meio se dá por causa das convergências as normas internacionais que vem alcançar tanto a área privada quanto a pública e com isso surgiu à necessidade do setor público a adaptar-se aos novos padrões estabelecidos pela Federação Internacional de Contadores. Em 2008 as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público foram publicadas, iniciando uma reviravolta na contabilidade pública, pois, o objetivo do estudo é o patrimônio público. E como isso os pensamentos seguidos ao longo dos tempos na área, que tinha como objetivo orçamentário, na qual desrespeitam os princípios contábeis, da entidade, continuidade, oportunidade, registro pelo valor original, competência e prudência apropriada para a verdadeira contabilização das práticas da entidade pública (GAVA, 2013).

Com as normas estabelecidas, houve a adoção do regime de competência na contabilização dos atos, assim afetando o patrimônio público em mudança ao regime misto, adotando um Plano de Contas Único que padronize os registros contábeis, que resultará na geração de informação útil para a tomada de decisão, na comparação das informações contábeis com os entes da federação e de outros países, sendo que todos os registros devem estar unificados, para a melhoria do processo de prestação de contas, este último advindo da obrigação de atender o compromisso com a sociedade, tornando possível a transparência dos dados a sociedade (GAVA, 2013).

Com a finalidade de realizar a harmonização e gerar mais transparências das informações à sociedade o Conselho Federal de Contabilidade publicou as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público, com isso surge à seguinte indagação: Quais as mudanças introduzidas pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público?

Dessa forma, o objetivo desse trabalho é analisar as possíveis mudanças, contribuições e melhorias provocadas pelas normas brasileiras de contabilidade ao setor público. Apresentar as melhorias do processo de convergência da contabilidade aplicada ao setor público brasileiro aos padrões internacionais. Identificar as contribuições trazidas pelas normas internacionais de contabilidade ao setor público. Analisar as mudanças ocasionadas no setor público pela implantação das normas internacionais de contabilidade.

Justifica-se a elaboração do presente estudo para os alunos de ciências contábeis e profissionais da área educacional, pois proporcionara uma visão das mudanças ocasionadas pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público em analogia com as leis vigentes, fornecendo informações para incrementar o conhecimento dos profissionais da área educacional e alunos, afim de atualiza-los sobre os novos procedimentos adotados pela Contabilidade Pública Brasileira.

E para demonstrar essas mudanças usamos como suporte o trabalho de alguns autores que articulam sobre o tema e darão base ao nosso estudo proposto como, Gava (2013), Marion (2012), Feijó (2013), dentre outros. Esses autores tratam dos assuntos relacionados à contabilidade pública, desde seu conceito, objetivo, até as técnicas, leis e normatizações.

Logo para esta pesquisa foi utilizados os seguintes métodos metodológicos, os quais serão mencionados a seguir.

Esta pesquisa é de caráter exploratório, por ser um contexto novo e pouco conhecido, com a intenção de demonstrar as principais mudanças. Segundo Ruiz (1982, p.50) a “pesquisa exploratória aquela que não possui contornos claramente definidos, ou quando um problema é pouco conhecido”.

Em relação os métodos empregados caracterizam-se como de caráter bibliográfico. Segundo Gil (2002, p. 44), a “pesquisa bibliográfica é constituída, principalmente de livros e artigos científicos”. Os objetos usados foram leis, normas, livros, dissertações, teses, artigos e publicações de sites.

A abordagem, caracteriza-se bem como qualitativa em relação à pesquisa bibliográfica. Segundo Minayo (1995, p.21-22):

“a pesquisa qualitativa responde a questões muito particulares. Ela se preocupa, nas ciências sociais, com um nível de realidade que não pode ser quantificado, ou seja, ela trabalha com o universo de significados, motivos, aspirações, crenças, valores e atitudes, o que corresponde a um espaço mais profundo das relações dos processos e dos fenômenos que não podem ser reduzidos à operacionalização de variáveis”.

Assim, este estudo, é de caráter exploratório devido à atualidade do tema, foi realizado por meio de pesquisa bibliográfica e levantamento dos dados, de modo a fazer uma análise qualitativa do conteúdo.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 A ORIGEM DA CONTABILIDADE

A Contabilidade vem desde das primeiras civilizações mesmo antes do homem escrever, as primeiras demonstrações de evidenciação dos bens foram em decorrência das criações de animais e do cultivo agrícola, tendo como forma primitiva de contabilização pedras de variados formatos e assim possuía o controle dos seus bens (IUDÍCIBUS E MARION, 1999).

Segundo Iudícibus e Marion (1999, p. 32),

Todavia, o que fica bem claro é que mesmo sem moeda, escrita e número, a Contabilidade, como inventário, já existia, ficando evidenciado que ela é tão antiga quanto a existência do homem em atividade econômica, ou melhor, quem sabe, do homem sábio. Esta pode ser chamada de fase empírica da Contabilidade, em que se utilizavam desenhos, figuras, imagens para identificar o patrimônio existente. Com o passar do tempo, o homem começa a fazer marcas em árvores e pedras, podendo, assim, conferir seu rebanho em termos de crescimento, de extravio (perdas) de ovelhas, mortes etc.

Com a invenção da escrita, começou a surgir as primeiras demonstrações da contabilidade, onde foram elaborados o método de numeração decimal, almanaque, pesos e proporções de medidas entre outras contribuições (SÁ, 1997).

Segundo Sá (1997, p. 25), “apuração de custos, revisão de contas, controles gerenciais de produtividade, orçamentos, tudo isso já era praticado em registros feitos em pranchas de argila, nas civilizações da Suméria e da Babilônia (Mesopotâmia)”.

Com a criação do papiro no Egito, surgiram os primeiros registros sofisticados em livros contábeis, proporcionando uma melhor divulgação e progresso da escrita contábil (SÁ, 1997).

De acordo com Schmidt (2000, p. 22)

Os egípcios deram um grande passo no desenvolvimento da contabilidade ao escriturar as contas com base no valor de sua moeda, [...] com o surgimento da moeda e das medidas de valor, o sistema de contas ficou completo, sendo possível determinar as contas contábeis representantes do patrimônio e seus respectivos valores.

Desse modo, com a invenção da escrita e da moeda a contabilidade sofreu uma evolução histórica e cultural. Para Melis (1950 apud SCHMIDT e SANTOS, 2006,

p.21), “o século XIII foi o período que marcou o fim da era da contabilidade antiga e o início da era da contabilidade moderna”.

Segundo Ludícibus e Marion (1999, p. 33), “somente em torno do século XV [...] e que a Contabilidade atinge um nível de desenvolvimento notório, sendo chamada de fase logica-racional ou até mesmo a fase pré-científica da Contabilidade”.

Segundo Hendriksen e Breda (1999, p. 39),

[...] O primeiro registro de um sistema completo de escrituração por partidas dobradas e encontrado nos arquivos municipais da cidade de Genova, Itália, cobrindo o ano de 1340. Fragmentos anteriores são encontrados nas contas de Giovanni Farolfi & Companhia, uma empresa de mercadores de Florença em 1299-1300, e nas de Rinieri Fini & Irmãos, que negociavam em feiras e eram famosos em sua época na região de Champagne, na França.

Nesse sentido, Schmidt e Santos (2006, p.36) destacam que “o método de partidas dobradas foi considerado superior a outros métodos porque era capaz de ordenar a classificação de dados contábeis e, especialmente, fornecer resumos concisos da posição corrente dos negócios”.

Segundo Hendriksen e Breda (1999, p. 39),

[...] o livro escrito por Pacioli era intitulado “*Summa de arithmetica, geometrica, proportioni et proportionalità*”. Apareceu em Veneza em 1494, apenas dois anos após a chegada de Colombo à América, e somente alguns anos após o surgimento das primeiras prensas em Veneza, o que indica a importância de sua obra. A *Summa* era principalmente um tratado de matemática, mas incluía uma seção sobre o sistema de escrituração por partidas dobradas, denominada *Particularis de Computis et Scripturis*. Esta seção foi o primeiro material publicado que descrevia o sistema de partidas dobradas, e apresentava o raciocínio em que se baseavam os lançamentos contábeis[...].

Segundo Costa (2006, p.28) “esta obra colaborou para o desenvolvimento e a propagação das partidas dobradas, bem como ajudou a civilização a solidificar o novo período histórico marcado pelas novas formas de administrar e comercializar”.

Costa (2006, p.28) aponta, que, “após a publicação de Paciolo surgiram novas técnicas de escrituração e procedimentos contábeis, a fim de adaptar a contabilidade às mudanças e ao novo cenário de desenvolvimento da sociedade”.

2.2 A CONTABILIDADE NO BRASIL

Segundo Pfitscher (2007, p.02), “No Brasil, a contabilidade teve suas primeiras manifestações já no início de sua colonização”. Para Freitas (2010, p.20) “a contabilidade brasileira cresceu inspirada nas principais correntes mundiais. Trazida

pela família real para o Brasil, teve em sua história uma forte influência das diversas formas de governo”.

Segundo Coelho (2000, p.26)

A presença de profissionais de contabilidade já se fazia notar desde o início da colonização brasileira. Em 1549 D. João III nomeou o primeiro contador-geral e guarda-livros. Somente em 1770 através da expedição da Carta de Lei de todos os domínios lusitanos pelo rei de Portugal D. José, é que surge a primeira regulamentação contábil no país.

Assim, os primeiros vestígios da contabilidade brasileira datam em 1808, com a vinda da corte Portuguesa, que através de um alvará obrigava os contadores a aplicar o procedimento das partidas dobradas na escrituração mercantil. Anos depois já no período do Brasil Independente em 1850, foi criado o código comercial que obrigava a realização da escrituração contábil e o balanço geral de maneira anual (SCHMIDT e SANTOS, 2006).

Nesse sentido, após a Proclamação da República em 1931 através do Decreto nº 20.158 regulamenta a profissão de Contador, e em 1940 surge a Lei das Sociedades por Ações sendo a primeira lei que estabelecia métodos para a Contabilidade nacional com normas para avaliação dos ativos e apuração e distribuições dos lucros, criação de reserva e padrões para a publicação do balanço e demonstração de lucros e perdas, logo em 1976 e publicada uma nova Lei das Sociedades por Ações, com influência das Escolas Americanas contribuindo para o melhoramento e aperfeiçoamento da lei. Mais adiante, no ano de 1981 surgiu a Resolução nº 529 do Conselho Federal de Contabilidade, que em 1993 foi substituída pela Resolução nº 751 que disciplina sobre as Normas Brasileiras de Contabilidade (BUESA, 2010).

Para Buesa (2010, p.13)

“o desenvolvimento Contábil brasileiro acompanhou as doutrinas dos pensamentos contábeis oriundos das escolas italianas e americanas e foi fortemente influenciado pela ação governamental através de legislações específicas no campo do exercício da profissão contábil [...]”.

2.3 A EVOLUÇÃO DA CONTABILIDADE PÚBLICA NO BRASIL

De acordo com Felix (2013, p.11) “com a falta de um sistema de contabilidade apropriado, que não condizia ao momento de expansão que o país se encontrava, no início de 1922, foi assinado, o Decreto nº 4.536 que aprovou o Código de Contabilidade Pública”.

Esse decreto vem para mudar a contabilidade pública e organizar o sistema e o orçamento público do Brasil, conforme explica Felix (2013, p.11)

O mesmo determinava que a Contabilidade da União compreendesse todos os atos que correspondem às contas de gestão do patrimônio do país ao controle das receitas e despesas federais, também determinou que a Diretoria Central de contabilidade fosse a responsável pela organização, orientação e fiscalização de todos os atos de escrituração das repartições federais. Ainda segundo esse código, o exercício financeiro coincidia com o ano civil, ele ainda disciplina a forma e o nível de classificação da receita, despesa e de vários aspectos que são próprios à área pública, como por exemplo: a dívida ativa, despesas de exercícios anteriores, o orçamento e sua execução, como também a fiscalização pelo Tribunal de Contas.

Nesse sentido, em 1940, foi editado o Decreto Lei nº 2.416, visando uma melhora, nos procedimentos contábeis, em que aprovou a harmonização de padrões a serem observados pelos governos estaduais e municipais, referentes aos serviços de contabilidade e aos procedimentos e classificações orçamentárias da receita e da despesa, dentre outros assuntos. Com a administração burocrática em vigor, em 1964, foi promulgada a lei 4.320, este documento vem apresentar normas orçamentárias e contábeis, conceitos de exercício financeiro, determina as demonstrações que devem ser apresentadas pelas entidades da administração pública e a estrutura dessas demonstrações (FELIX, 2013).

Em 1986, foi criada como órgão central dos Sistemas de Administração Financeira Federal e de Contabilidade Federal, ao mesmo tempo a evolução da institucionalidade de gestão e o aperfeiçoamento dos controles do gasto público no Brasil, a Secretaria de Tesouro Nacional inaugurou um processo de modernização institucional que colocou a execução da política fiscal no Brasil no estado da arte dos grandes países democráticos (STN,2013).

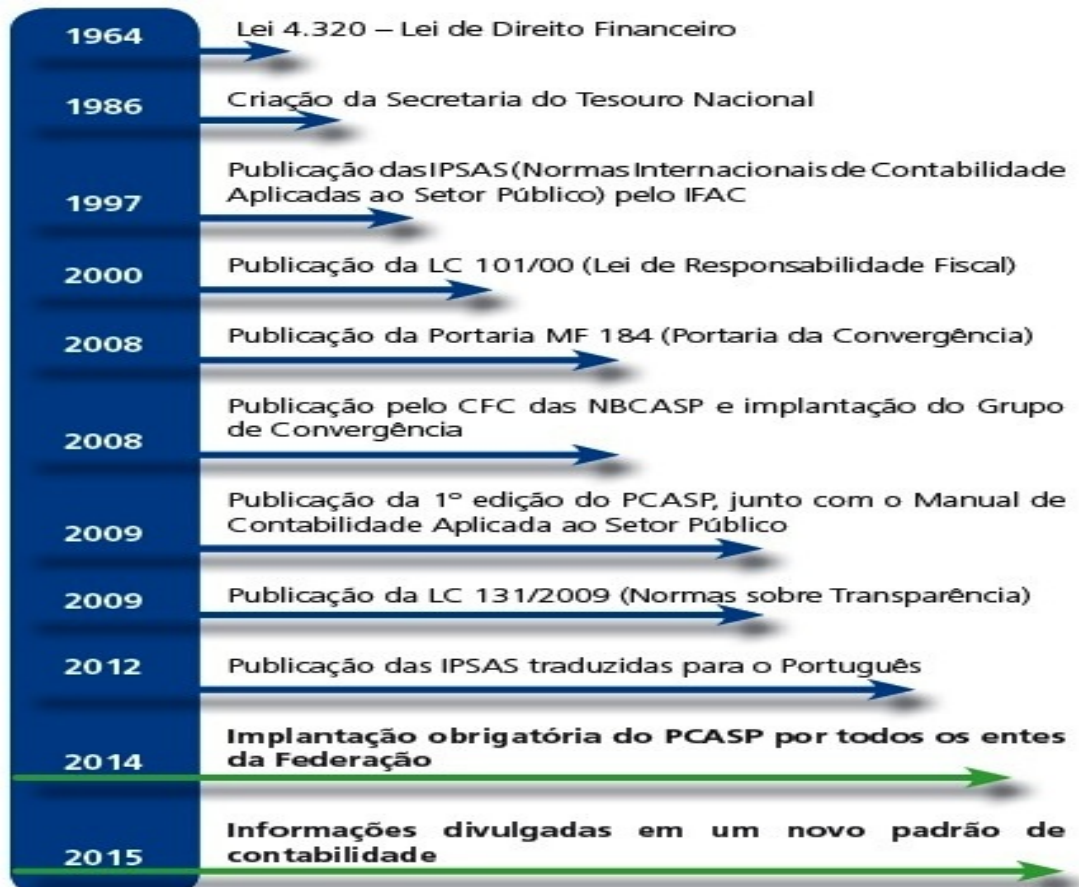
No ano seguinte, em 1988, a Constituição da República Federativa do Brasil vem modernizar e normatizar a contabilidade pública implantando em seu art. 70 e 74, a necessidade de um sistema capaz de permitir uma avaliação e economicidade, eficiente e eficaz (SILVA, 2009).

Nesse sentido, no ano de 2000, as atribuições da STN foram aprofundadas pela Lei de Responsabilidade Fiscal que, entre outros aspectos, reforçou o relacionamento com as esferas subnacionais no gerenciamento do ajuste fiscal e nos limites de endividamento público, estabelecendo normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal (STN, 2013).

Assim, em 2008, o Ministério da Fazenda publicou a Portaria 184, que vem em acompanhamento ao processo de convergência da contabilidade aos padrões internacionais. Desta forma, a Secretaria do Tesouro Nacional edita o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, anualmente, de acordo com as IPSAS e com as normas do Conselho Federal de Contabilidade, vem para criar regulamentos e métodos contábeis a serem seguidos por toda Administração Pública. As IPSAS são traduzidas pelo Comitê Gestor de Convergência do Brasil, com apoio do Conselho Federal de Contabilidade, o Instituto dos Auditores Independente do Brasil com ajuda da Secretaria do Tesouro Nacional. Ainda em 2008, o Conselho Federal de Contabilidade publicou as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, que também têm observância indispensável para as entidades do setor público (FELIX, 2013).

Analisando a Lei 4.320/64 e a Lei Complementar 101/00, elas são as principais reguladoras da contabilidade pública, junto com as demais legislações conforme quadro evolutivo:

Figura 1 - Evolução da Legislação da Contabilidade Pública no Brasil



Fonte: STN (2013, p. 9).

Assim acompanhando este quadro o Brasil passou a tomar o processo de convergências como práticas contábeis brasileiras as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

2.4 PROCESSO DE CONVERGENCIA DAS NORMAS BRASILEIRAS CONTABILIDADE AS NORMAIS INTERNACIONAIS

O processo de convergência das Normas de Contabilidade Brasileira às Normas Internacionais tem como objetivo integrar ao padrão contábil mundial atual, que através da harmonização, gerar uma ligação entre os diferentes países. Assim, apareceu a obrigação da unificação da informação contábil de modo a permitir a transparência e maximização das informações, promovendo a compreensão de todos os usuários e a sociedade em geral (Marion, 2012).

Segundo Feijó (2013), citado por Gava (2013, p. 24) “a primeira estrutura de normas contábeis foi criada nos Estados Unidos, pelo FASB (*Financial Accounting Standards Board*), em 1973”.

Segundo a STN (2010) durante anos, o FASB e o IASB disputavam esse papel internacional até que o IASB se concretizou como sendo órgão regulador das normas internacionais. Após a criação do IASB, os procedimentos passaram para IFRS (*International Financial Reporting Standards*), e estão sendo aderidos pelos países que pretendem unificar o padrão contábil às normas internacionais, conforme na figura abaixo:

Figura 2 - Convergência aos padrões internacionais de contabilidade no mundo



Fonte: STN (2010, p. 07).

Como divulgado acima, o Brasil foi um dos países a aderir os métodos emitidos pelo IASB. Sendo que, este órgão é voltado para contabilidade privada.

Com embasamento nas IFRS, foi publicada a Lei nº 11.638/07, que posteriormente foi convertida pela Lei 11.941/09, com o objetivo de mudanças na estrutura a serem adotadas pelas instituições privadas para adequação aos novos padrões internacionais de contabilidade. As principais mudanças destacam-se a nova classificação de Ativos e Passivos em Circulante e Não Circulante e os novos demonstrativos DFC e DVA, a obrigatoriedade de divulgação destes e dos demais demonstrativos, dentre outras (MARION, 2012).

Segundo exposto por Marion (2012), foi publicado os Pronunciamentos Contábeis, pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis, que devem ser seguidos pela contabilidade privada.

Como a contábil é uma ciência única, que não diferencia as normas e procedimentos aplicados na contabilidade privada, desse modo despertou um interesse dos órgãos públicos, para que houvesse a convergência aos padrões internacionais de contabilidade. Assim, foram publicadas as IPSAS (GAVA, 2013).

As IPSAS foram editadas através das IFRS e das IAS, assim a contabilidade pública aproxima-se seu modelo da contabilidade privada. As IPSAS são as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, editadas pelo IFAC (Federação Internacional de Contadores) (STN, 2013).

Que segundo Feijó (2013, p. 34), é “uma organização de abrangência global com foco na profissão contábil. Edita normas contábeis referentes aos padrões éticos da profissão, ao setor público (IPSAS), à qualidade, à auditoria e à formação educacional”

2.5 CONTABILIDADE PUBLICA

A Contabilidade é a ciência que estuda e registra os atos e fatos do patrimônio da empresa. A Contabilidade Pública, como um ramo da Ciência Contábil, possui como objeto os atos e fatos referentes à gestão do patrimônio público. Sendo assim tanto a privada quanto a publica possuem como finalidade demonstrar a realidade da entidade, buscando reproduzir os ocorridos no patrimônio, para que estas informações forneçam a real situação aos usuários (GAVA, 2013).

Carvalho e Cecatto (2011, p. 03) conceitua a contabilidade pública como um ramo que “estuda, orienta, registra e controla os atos e fatos da Administração Pública, demonstrando o seu patrimônio, suas variações e resultados, bem como acompanhar e evidencia a execução financeira e orçamentária”.

Para Lima e Castro (2000, p. 16),

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.

Assim, a Contabilidade Pública é uma ciência empregada pelos órgãos e entidades da Administração Pública direta e indireta que se utilizam dos conceitos, princípios e normas contábeis nos atos e fatos que afetam o patrimônio, orçamento, financeiro, custos e de compensação da gestão pública, oferecendo informações úteis, tempestivas, compreensivas e fidedignas a sociedade (CARVALHO E CECATTO, 2011).

2.5.1 Os princípios de contabilidade sob a perspectiva do setor público

A aplicação dos Princípios de Contabilidade, antes chamados Princípios Fundamentais de Contabilidade, foi estendido à Contabilidade Pública em razão da evolução ocorrida, bem como sua aplicação na contabilidade como ciência é indispensável.

Os princípios são fundamentais, para qualquer área do conhecimento, como exposto por Carvalho e Ceccato (2011, p. 03)

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público constitui ramo da Ciência Contábil e deve observar os Princípios de Contabilidade, que representam a essência das doutrinas e teorias relativas a essa ciência, consoante o entendimento predominante nos universos científicos e profissional do país.

Assim segundo Feijó, (2013, p. 116),

partimos do pressuposto de que os Princípios de Contabilidade constituem a vigia mestre e a base do exercício da profissão contábil. São princípios e, como tal, eles não têm hierarquia, um não é mais importante do que o outro, mas trabalham de forma convergente e complementar, porque são importantes, fundamentais. Assim, regem e vão reger a maneira como os contadores reconhecem, mensuram e evidenciam as informações contábeis das entidades da administração pública.

Desse modo, os Princípios de Contabilidade publicados na Resolução CFC nº 750/93, informa a adequação interpretação sob a aspecto do setor público através da publicação da Resolução 1.111/2007, que aprovou o apêndice II da Resolução CFC Nº 750/93. (CARVALHO E CECCATO, 2011).

Assim, apresentamos os sete princípios aprovados pelo Conselho Federal de Contabilidade, de acordo com a referida resolução sendo eles: entidade, continuidade, oportunidade, registro pelo valor original, competência e prudência.

2.5.1.1 Princípio da entidade

Conforme o art. 4º da Resolução CFC nº 750/93,

o Princípio da ENTIDADE reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por conseqüência, nesta acepção, o Patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição. 31

Parágrafo único – O PATRIMÔNIO pertence à ENTIDADE, mas a recíproca não é verdadeira. A soma ou agregação contábil de patrimônios autônomos não resulta em nova ENTIDADE, mas numa unidade de natureza econômico-contábil (CFC, 1993 p. 2-3).

Como define Feijó, (2013, p. 119), “não é simplesmente a separação, mas a separação com responsabilidade social, o cumprimento da destinação social daquele recurso que vem da sociedade e retorna para ela”.

Assim o Princípio da Entidade se afirmar, para o ente público, pela autonomia patrimonial que informa a destinação social do patrimônio e a responsabilidade pela obrigação da prestação de conta pelos agentes públicos (CARVALHO E CECCATO, 2011).

2.5.1.2 Princípio da continuidade

Segundo o art. 5º da Resolução CFC nº 750/93,

o Princípio da Continuidade pressupõe que a Entidade continuará em operação no futuro e, portanto, a mensuração e a apresentação dos componentes do patrimônio levam em conta esta circunstância. (Redação dada pela Resolução CFC nº. 1.282/10) (CFC, 1993, p. 3).

Logo, o princípio da continuidade “determina que os registros contábeis devem ser feitos tendo como fundamento a ideia de que a organização terá vida continua” (ARAUJO E ARRUDA, 2011, p. 21).

Desse modo, a entidade publica fara os registros contábeis respeitando o princípio da continuidade, onde o ente só terá continuidade se permanecer exercendo com seu intuito social (CARVALHO E CECCATO, 2011).

2.5.1.3 Princípio da oportunidade

Estabelecido no art. 6º da Resolução CFC nº 750/93,

o Princípio da Oportunidade refere-se ao processo de mensuração e apresentação dos componentes patrimoniais para produzir informações íntegras e tempestivas.

Parágrafo único. A falta de integridade e tempestividade na produção e na divulgação da informação contábil pode ocasionar a perda de sua relevância, por isso é necessário ponderar a relação entre a oportunidade e a confiabilidade da informação. (Redação dada pela Resolução CFC nº. 1.282/10) (CFC, 1993, p. 4).

Segundo Araújo e Arruda (2011, p. 22) o princípio da oportunidade “determina que os registros contábeis devem ser feitos oportunamente, ou seja, no tempo certo, assim como na extensão correta. A escrituração dos fatos contábeis deve ser tempestiva e íntegra”.

Logo o princípio da oportunidade é base imprescindível à integridade e fidedignidade dos registros dos atos e fatos que afetam o patrimônio público, por serem evidenciados no momento que eles são realizados, mantendo uma transparência das informações (CARVALHO E CECCATO, 2011).

2.5.1.4 Princípio do registro pelo valor original

O princípio do registro pelo valor original está estabelecido no art. 7º da Resolução CFC 750/93, “determina que os componentes do patrimônio devem ser inicialmente registrados pelos valores originais das transações, expressos em moeda nacional”. (Redação dada pela Resolução CFC nº. 1.282/10) (CFC, 1993, p. 5).

Em análise a resolução é utilizada duas formas de mensuração que serão combinados ao longo do tempo, sendo elas pelo custo histórico ou pela variação do custo histórico, esse podem sofrer variações decorrentes dos seguintes fatores, custo corrente, valor realizável, valor presente, valor justo e atualização monetária (CFC, 1993).

Afirma, Carvalho e Ceccato (2011, p. 04)

Nos registros dos ato e fatos contábeis será considerado o valor original dos componentes patrimoniais. Valor Original, que ao longo do tempo não se confunde com o custo histórico, corresponde ao valor resultante de

consensos de mensuração com agentes internos e externos, com base em valores de entrada [...]

Assim, este princípio deve haver um consenso entre os agentes para sua aplicação, e não apenas sendo lançado como custo histórico.

2.3.1.5 Princípio da competência

O Princípio da Competência, determina em seu art. 9º da Resolução CFC nº 750/93 que,

os efeitos das transações e outros eventos sejam reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento.

Parágrafo único. O Princípio da Competência pressupõe a simultaneidade da confrontação de receitas e de despesas correlatas. (Redação dada pela Resolução CFC nº. 1.282/10) (CFC, 1993, p. 8).

Segundo Carvalho e Ceccato, (2011, p. 05) “O Princípio da Competência é aquele que reconhece as transações e os eventos na ocorrência dos respectivos fatos geradores, independentemente do seu pagamento ou recebimento, [...]”.

Nesse sentido, as receitas e despesas deveram ser registradas no momento da transação e dos eventos ocorridos, de acordo com o fato gerador (ARAÚJO E ARRUDA, 2011).

2.5.1.6 Princípio da prudência

E por fim, descreve em seu art. 10º da Resolução do CFC nº 750/93,

o Princípio da PRUDÊNCIA determina a adoção do menor valor para os componentes do ATIVO e do maior para os do PASSIVO, sempre que se apresentem alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o patrimônio líquido.

Parágrafo único. O Princípio da Prudência pressupõe o emprego de certo grau de precaução no exercício dos julgamentos necessários às estimativas em certas condições de incerteza, no sentido de que ativos e receitas não sejam superestimados e que passivos e despesas não sejam subestimados, atribuindo maior confiabilidade ao processo de mensuração e apresentação dos componentes patrimoniais. (Redação dada pela Resolução CFC nº. 1.282/10) (CFC, 1993, p. 8).

Para Carvalho e Ceccato, (2011, p. 05) o princípio da prudência deve “refletir a aplicação de procedimentos de mensuração que prefiram montantes menores para ativos, entre alternativas igualmente validas, e valores maiores para passivos”.

Segundo Feijó (2013, p. 125), é dever “constituir garantia de inexistência de valores fictícios, de interesses de grupos ou pessoas, especialmente gestores, ordenadores e controladores”.

Desse modo, este princípio tem como registrar maiores despesas e menores receitas, evitando fraude nos valores, criando uma maior confiança e transparência das informações.

2.5.2 Administração pública

A Administração Pública é o conjunto coordenado de função que visam a boa gestão da coisa alheia, de modo a possibilitar que os interessados da sociedade sejam alcançados (ARAUJO E ARRUDA, p. 04, 2011).

Para Nadal e Santos (2008, p. 26) a administração pública deve-se considerar três aspectos:

Sob o aspecto formal, e conjunto de órgão instituídos para a concretização dos objetivos do governo; sob o aspecto material, é o conjunto de funções necessárias aos serviços público em geral; e sob o aspecto operacional, a administração pública é o desempenho perene e sistemático, legal e técnico dos serviços próprios do Estado ou por ele assumidos em benefício da coletividade.

Kohama (2003, p. 29) fala que na administração pública “gerir os serviços públicos; significa não só prestar serviço, executá-lo, como também, dirigir, governar, exercer a vontade com o objetivo de obter um resultado útil”.

Segundo Pires (2002, p. 21) “O aparelhamento estatal, integrado por pessoas jurídicas, órgãos e agentes públicos postos à disposição do cidadão para a consecução das necessidades gerais e coletivas”.

Entre os conceitos apresentados, pode se dizer que administração pública engloba todo o aparelhamento do Estado, de uma maneira ordenada para à realização de seus serviços, que buscam a satisfação das necessidades coletivas (ARAUJO E ARRUDA, 2011).

2.5.2.1 Estrutura da administração publica

A Administração Pública está presente em todos os entes da federação, União, Estados, Distrito Federal e Municípios objetivando o equilíbrio, a economicidade, a eficiência, a eficácia e a efetividade na gestão da coisa pública, para a satisfazer as necessidades da sociedade, é dividida em três níveis: Administração Direta, Administração Indireta e Entes Cooperados (ARAUJO E ARRUDA, 2011).

2.5.2.1.1 Administração direta

A Administração Direta compreende a estrutura dos três poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, assim tornando um conjunto de unidades organizacional que integra diretamente a estrutura administrativa de cada esfera do governo (ARAUJO E ARRUDA, 2011).

Para Nadal e Santos (2008, p. 26) “esses órgãos não possuem personalidade jurídica própria e sua atuação deverá realizar a vontade da pessoa a qual estão subordinados, funcionando como verdadeiros centros de competências”.

Conforme Mello, citado por Nadal e Santos (2008, p. 26) “nada mais significam que círculos de atribuições, os feixes individuais de poderes funcionais repartidos no interior da personalidade estatal e expressados através dos agentes nele providos”.

Sendo que cada uma das três esferas Federal, Estadual e Municipal é formado por um tipo, sendo que no meio estadual o poder Legislativo e pela Assembleia e Tribunal de Contas, o poder Executivo Governo e Secretarias e o poder Judiciário pelo Tribunal de Justiça (ARAUJO E ARRUDA, 2011).

2.5.2.1.2 Administração indireta

A Administração Indireta tem como intuito tornar a gestão governamental mais fácil e segundo Kohama (2003, p. 35), é “caracterizada como serviço público ou de interesse público, transferida ou deslocada do Estado, para outra entidade por ele criada ou cuja criação é por ele autorizada”.

Visto por Araújo e Arruda (2011, p. 08) “a administração indireta, constitui-se de entidades públicas dotadas de personalidades jurídicas própria, que se encontram vinculadas aos Poderes por meio de determinação em lei”.

Desse modo, as atividades empenhadas pela Administração Pública Indireta são realizadas por outras pessoas, determinado pela Administração Direta por uma lei para desempenhar serviços públicos, educacional, empresarial voltados para realizarem atividades do Estado.

Assim, para desempenhar estas atividades, a Administração Pública Indireta e composta por Autarquias, Fundações, Empresas Públicas e Sociedades de Economia Mista.

2.5.2.1.2.1 Autarquias

De acordo com o art. 5º, I, do Decreto-lei 200/67, a autarquia é “o serviço autônomo, criado por lei, com personalidade jurídica patrimonial e receitas próprias, para executar atividades típicas da Administração Pública, que requeiram, para seu melhor funcionamento, gestão administrativa e financeira descentralizada” (BRASIL, 1967).

Assim, as autarquias são entidades autônomas instituídas por lei específica, dotada com personalidade jurídica de direito público interno, sujeitas à fiscalização do Estado, possuem patrimônio próprio e atribuição estatal específica e deve ser atribuído aos serviços de caráter estatal ou de interesse da coletividade (ARAUJO E ARRUDA, 2011).

2.5.2.1.2.2 Fundações

Pires, citado por Nadal e Santos (2008, p. 86) ensina que “a fundação pública pode ser definida como pessoa jurídica de direito público ou privado, para o desempenho de atividade estatal ligado à ordem social, com capacidade de autodeterminação e sujeita a controle”.

Diante disso, pode se dizer que as fundações públicas têm como objetivo o benefício da coletividade, colaborando com atividades culturais, de pesquisa, educação, desenvolvimento, entre outros. (ARAUJO E ARRUDA, 2011).

2.5.2.1.2.3 Empresas Publicas

Conforme Gasparini, citado por Nadal e Santos (2008, p. 87)

pode ser conceituada como sendo a sociedade mercantil-industrial, constituída mediante autorização de lei e essencialmente sob a égide de direito privado, com capital exclusivamente da administração pública ou composto, em sua maior parte, de recursos dela advindos e de entidades governamentais, destinadas a realizar imperativos da segurança nacional e relevante interesse da comunidade.

Diante disso, é uma organização que tem uma personalidade jurídica de direito privado, mais com participação exclusiva do Estado no seu capital e direção, portanto tornando uma propriedade única do Estado, com exploração direta das atividades.

2.5.2.1.2.4 Sociedades de Economia Mista

Araújo e Arruda (2011, p. 10) define sociedade de economia mista como “um ente dotado de personalidade jurídica de direito privado, criado por lei para o exercício de

atividades econômica, sob a forma de sociedade anônima, cujas ações, que permitem direito a voto, pertencendo em sua maioria ao Estado”.

A sociedade de economia mista permite unir o capital público com o privado, sendo que as maiorias das ações pertencem ao poder público, com destinação a atividades industriais, comerciais, de serviços, entre outros (ARAUJO E ARRUDA, 2011).

2.5.2.1.3 Entes cooperados

Os entes cooperados são entidades que não integram a administração pública, mais formalmente realizam atividades de interesse público. Segundo Azevedo, Souza e Veiga (2010, p. 85), “são organizações para-administrativas de direitos privados, criadas pelo Estado isoladamente ou em conjugação com particulares”.

2.5.2.2 Princípios constitucionais da administração pública

Os Princípios Constitucionais da Administração Pública são essenciais na função do funcionalismo público, pois tem como principal forma orientar e guiar os profissionais do setor público.

O princípio da legalidade profere conceito que o administrado não pode atuar ou deixar de atuar, senão de concordância com a lei, na forma apontada, de uma forma rigorosa e especial o administrado público só poderá fazer o que estiver expressamente na lei (MORAES, 2003).

Segundo Moraes (2003, p. 311) significa que a Administração Pública “só é permitido fazer o que a lei autorizar, diferentemente da esfera particular, onde será permitida a realização de tudo que a lei não proíba”. Diante disso os funcionários públicos só poderão dar cumprimento àquilo que autorizado por lei, logo sendo proibido o que a lei não permitir.

Já o princípio da impessoalidade refere-se que a administração pública deve servir a todos, sem exceção, não podendo atuar com vistas a beneficiar ou prejudicar determinadas pessoas, uma vez que o exercício de sua função é sempre o interesse público, sendo que os atos praticados sejam atribuídos à administração pública e nunca ao funcionário que o praticou (NADAL E SANTOS, 2008). Moraes (2003, p. 312) afirma que “o administrador é um executor do ato, que serve de veículo de manifestação da vontade estatal, e, portanto, as realizações administrativo-governamental não são do agente político, mais sim da entidade pública[...]”.

Respeitando este princípio o profissional não pode agir de modo imparcial com as pessoas, e nem mesmo se auto promover nos atos no qual praticou.

O princípio da moralidade está ligado a um comportamento ético de conduta, ligando-se aos conceitos de probidade, honestidade, lealdade, decoro e boa-fé (NADAL E SANTOS, 2008, p. 31). Segundo Pires, citado por Nadal e Santos (2008, p. 31) conceitua o princípio da moralidade como sendo “o enfeixamento de regras e princípio norteadores da administração que deve informar toda a atividade administrativa, sempre pautada por critérios de honestidade, de forma a atingir a consecução do interesse público”.

O princípio da publicidade vem expor, que os atos administrativos devam se tornar públicos, tendo um grau de transparência, para possibilitar o entendimento da sociedade. Nadal e Santos (2008, p.32) afirma que o princípio da publicidade “é condição de eficácia do ato administrativo e tem por finalidade propiciar seu conhecimento pelo cidadão e possibilitar o controle por todos os interessados”. Atualmente o princípio está sendo exigido, devido a Lei de Responsabilidade Fiscal que obriga as entidades a divulgar nos portais de transparências os atos praticados por eles.

Por fim, o princípio da eficiência diz respeito que os atos devam ser exercidos com agilidade, apuro e proveito funcional, atingindo o melhor resultado, com o menor gasto possível. Para Nadal e Santos (2008, p. 33) este princípio impõe aos entes públicos “o dever de agir com eficiência real e concreta, aplicando, em cada caso concreto, a medida, dentre as previstas e autorizadas em lei, que mais satisfaça o interesse público com o menor ônus possível”.

Assim, vemos que os princípios são a base para qualquer área e tem como finalidade orientar os atos e os comportamentos dos profissionais, tendo condições para garantir uma gestão de qualidade.

2.6 LEI 4.320/64

Segundo Silva (2004, p. 29)

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, [...].

Souza e Gonçalves (2012, p. 05) expõem que com a criação da Lei 4.320/64, “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”. Conforme explicito na Lei:

“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”. (BRASIL, 1964, p. 1).

2.7 LEI 101/00

Segundo STN (1998, p. 10) “o principal objetivo da Lei de Responsabilidade Fiscal, de acordo com o caput do art. 1º, consiste em estabelecer “normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal””.

Segundo Ligabue (2010, p. 07) a lei 101/00 vem impor,

limites para o gestor público que deve administrar com o compromisso de prevenir riscos, corrigindo desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas e, ainda, cumprir metas de resultados estipulados para receitas e as despesas com as devida prestações de conta.

Conforme divulgado no § 1º da lei 101/00:

§ 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 (BRASIL, 2000, p. 15).

Para STN (1998) esse parágrafo primeiro vem definir a responsabilidade na gestão fiscal e estabelecendo as seguintes premissas:

ação planejada e transparente;
prevenção de riscos e correção de desvios que afetem o equilíbrio das contas públicas;
garantia de equilíbrio nas contas, via cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas, com limites e condições para a renúncia de receita e a geração de despesas com pessoal, seguridade, dívida, operações de crédito, concessão de garantia e inscrição em restos a pagar;

A STN (1998, p. 10) vem conceitua ação planejada como “aquela baseada em planos previamente traçados e, no caso do serviço público, sujeito à apreciação e aprovação da instancia legislativo, garantindo-lhes a necessária legitimidade, característica do regime democrático de governo”

Já referente à transparência a STN (1998, p.11) vem dizer que só, “será alcançada através do conhecimento e da participação da sociedade, assim como na ampla publicidade que deve cercar todos os atos e fatos ligados a arrecadação de receitas e à realização de despesas pelo poder público”. E para que possa se chegar a esse fim a lei de responsabilidade fiscal vem estabelecer alguns mecanismos que são:

a participação popular na discussão e elaboração dos planos e orçamentos já referidos (artigo 48, parágrafo único);
a disponibilidade das contas dos administradores, durante todo o exercício, para consulta e apreciação pelos cidadãos e instituições da sociedade;
a emissão de relatórios periódicos de gestão fiscal e de execução orçamentária, igualmente de acesso público e ampla divulgação (STN, 1998 p. 11).

Portanto, a lei 101/00 vem estabelecer limites e metas, dos atos dos gestores públicos de forma transparente e fiscalizada não só voltada apenas à administração pública como também a sociedade por meios estipulados pela própria lei de responsabilidade fiscal (STN, 1998).

2.8 MANUAL DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO (MCASP)

O Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público faz parte das obras da Secretaria do Tesouro Nacional com a participação do Conselho Federal de Contabilidade que tem como finalidade orientar os entes públicos.

Segundo Ligabue (2010) o manual tem estratégias de estabelecer orientações em promover o desenvolvimento conceitual da contabilidade aplicada ao setor público no Brasil, estimular à convergência as normas internacionais de contabilidade aplicadas ao Setor Público e fortalecer a contabilidade aplicada ao setor público.

Assim o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público visa contribuir com o processo de elaboração e execução do orçamento, fornece demonstrações contábeis adequadas, em um plano de contas unificado (STN, 2015).

2.9 PLANO DE CONTA APLICADO AO SETOR PÚBLICO (PCASP)

Compete à Secretaria do Tesouro Nacional editar e delinear as contas contábeis. A utilização do plano de conta é obrigatória para todos os órgãos sendo facultativa para as empresas estatais independentes (STN, 2015).

A STN conceitua o plano de conta como sendo uma,

estrutura básica da escrituração contábil, formada por uma relação padronizada de contas contábeis, que permite o registro contábil dos atos e fatos praticados pela entidade de maneira padronizada e sistematizada,

bem como a elaboração de relatórios gerenciais e demonstrações contábeis de acordo com as necessidades de informações dos usuários (STN, 2015, p. 283).

Dessa forma, a STN (2015) cita os objetivos do plano de como:

- a. Padronizar os registros contábeis das entidades do setor público;
- b. Distinguir os registros de natureza patrimonial, orçamentária e de controle;
- c. Atender à administração direta e à administração indireta das três esferas de governo, inclusive quanto às peculiaridades das empresas estatais dependentes e dos Regimes Próprios de Previdência Social (RPPS);
- d. Permitir o detalhamento das contas contábeis, a partir do nível mínimo estabelecido pela STN, de modo que possa ser adequado às peculiaridades de cada ente;
- e. Permitir a consolidação nacional das contas públicas;
- f. Permitir a elaboração das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP) e dos demonstrativos do Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO) e do Relatório de Gestão Fiscal (RGF);
- g. Permitir a adequada prestação de contas, o levantamento das estatísticas de finanças públicas, a elaboração de relatórios nos padrões adotados por organismos internacionais – a exemplo do Government Finance Statistics Manual (GFSM) do Fundo Monetário Internacional (FMI), bem como o levantamento de outros relatórios úteis à gestão;
- h. Contribuir para a adequada tomada de decisão e para a racionalização de custos no setor público; e
- i. Contribuir para a transparência da gestão fiscal e para o controle social (STN, 2015, p. 283-284).

Segundo Feitosa (2012, p. 21) o objetivo geral do plano de conta “orbita em torno da redução de divergências conceituais e procedimentais, em benefício da transparência da gestão fiscal, da racionalização de custos nos entes da Federação e do controle social”.

O plano de conta encontrar-se estruturado seguindo as seguintes naturezas das informações contábeis:

- a. Natureza de Informação Orçamentária: registra, processa e evidencia os atos e os fatos relacionados ao planejamento e à execução orçamentária.
- b. Natureza de Informação Patrimonial: registra, processa e evidencia os fatos financeiros e não financeiros relacionados com as variações qualitativas e quantitativas do patrimônio público.
- c. Natureza de Informação de Controle: registra, processa e evidencia os atos de gestão cujos efeitos possam produzir modificações no patrimônio da entidade do setor público, bem como aqueles com funções específicas de controle.

Nesse sentido, o plano de conta é dividido em 8 classes, conforme figura abaixo:

Figura 3 - Estrutura Natureza da Informação Contábil

| PCASP | |
|------------------------|--|
| Natureza da informação | Classes |
| Patrimonial | 1. Ativo |
| | 2. Passivo |
| | 3. Variações Patrimoniais Diminutivas |
| | 4. Variações Patrimoniais Aumentativas |

| | | |
|---------------------|---|--|
| Orçamentária | 5. Controles da Aprovação do Planejamento e Orçamento | 6. Controles da Execução do Planejamento e Orçamento |
| Controle | 7. Controles Devedores | 8. Controles Credores |

Fonte: STN (2015, p. 285).

Essa metodologia permite o registro dos dados contábeis de forma organizada e facilita a análise das informações de acordo com sua natureza (STN, 2015, p. 285). O plano de conta vem apresentar a seguinte estrutura básica, em nível de classe e grupo:

Figura 4 - Estrutura básica em nível e grupo.

| PCASP | |
|---|--|
| 1 – Ativo 1.1 - Ativo Circulante 1.2 - Ativo Não Circulante | 2 – Passivo e Patrimônio Líquido 2.1 - Passivo Circulante 2.2 - Passivo Não Circulante 2.3 - Patrimônio Líquido |
| 3 – Variação Patrimonial Diminutiva 3.1 - Pessoal e Encargos 3.2 - Benefícios Previdenciários e Assistenciais 3.3 - Uso De Bens, Serviços e Consumo de Capital Fixo 3.4 - Variações Patrimoniais Diminutivas Financeiras 3.5 - Transferências Concedidas 3.6 - Desvalorização e Perda De Ativos 3.7 - Tributárias | 4 – Variação Patrimonial Aumentativa 4.1 - Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria 4.2 - Contribuições 4.3 - Exploração e venda de bens, serviços e direitos 4.4 - Variações Patrimoniais Aumentativas Financeiras 4.5 - Transferências Recebidas 4.6 - Valorização e Ganhos Com Ativos 4.9 - Outras Variações Patrimoniais Aumentativas |
| 5 – Controles da Aprovação do Planejamento e Orçamento 5.1 - Planejamento Aprovado 5.2 - Orçamento Aprovado 5.3 - Inscrição de Restos a Pagar | 6 – Controles da Execução do Planejamento e Orçamento 6.1 - Execução do Planejamento 6.2 - Execução do Orçamento 6.3 - Execução de Restos a Pagar |
| 7 – Controles Devedores 7.1 - Atos Potenciais 7.2 - Administração Financeira 7.3 - Dívida Ativa 7.4 - Riscos Fiscais 7.8 - Custos 7.9 - Outros Controles | 8 – Controles Credores 8.1 - Execução dos Atos Potenciais 8.2 - Execução da Administração Financeira 8.3 - Execução da Dívida Ativa 8.4 - Execução dos Riscos Fiscais 8.8 - Apuração de Custos 8.9 - Outros Controles |

Fonte: STN (2015, p. 286)

Segundo STN (2015, p. 285) a “metodologia utilizada para a estruturação do PCASP foi a segregação das contas contábeis em grandes grupos de acordo com as características dos atos e fatos nelas registrados”.

2.10 NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO (NBCASP)

Com a finalidade de prover na aproximação das normas brasileiras de contabilidade pública com os preceitos internacionais, o MF publicou a Portaria MF nº 184/08. Que dispõe sobre as diretrizes, procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das

demonstrações contábeis, a serem obedecidas pela área pública, de forma a torná-los convergentes às IPSAS publicadas pelo IFAC e às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), editadas pelo CFC. Como parte desse processo, foram publicadas pelo Conselho Federal de Contabilidade, as 10 primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e, em 2011, mais uma norma foi publicada, e em 2013 algumas dessas normas sofreram alterações (CRCRS, 2014):

- Resolução CFC nº 1.128/08 – NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação;
- Resolução CFC nº 1.129/08 – NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis;
- Resolução CFC nº 1.130/08 – NBC T 16.3 – Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil;
- Resolução CFC nº 1.131/08 – NBC T 16.4 – Transações no Setor Público;
- Resolução CFC nº 1.132/08 – NBC T 16.5 – Registro Contábil;
- Resolução CFC nº 1.133/08 – NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis;
- Resolução CFC nº 1.134-08 – NBC T 16.7 – Consolidação das Demonstrações Contábeis;
- Resolução CFC nº 1.135/08 – NBC T 16.8 – Controle Interno;
- Resolução CFC nº 1.136/08 – NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão;
- Resolução CFC nº 1.137/08 – NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público;
- Resolução CFC nº 1.366/11 – NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público.

As 10 primeiras normas foram publicadas em 2008, de forma facultativa, e de forma obrigatória em 2010. A 11ª norma, que trata do sistema de informação de custos do setor público, foi publicada em 2011, aplicando-se aos exercícios iniciados a partir de 1º de janeiro de 2012 (CRCRS, 2014)

De acordo com Azevedo (2009, p. 33)

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.

Para Ligabue (2010, p. 10) as premissas para a elaboração das Normas de Contabilidade Aplicada ao Setor Público são as seguintes:

Tratamento científico para os fenômenos e transações da área pública e diferenciação entre ciência social aplicada a legislação;
 Aplicação integral dos Princípios Fundamentais de Contabilidade ao Setor Público;
 Harmonização de boas práticas de contabilidade entre os entes federados brasileiros;
 Convergência das normas brasileiras as internacionais.

Assim satisfazendo ao que determina o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, integralmente até o final do exercício de 2014 todas as informações devem ser publicadas no novo padrão internacional. (STN, 2013).

A seguir apresentaremos cada uma delas.

2.9.1 NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação

Esta norma 16.1 definiu de uma forma mais abrangente de entidade público, dessa forma demonstrando o conceito, o objeto, o objetivo e o campo de atuação da contabilidade aplicada ao setor público (CRCRS, 2014).

O CRCRS (2014, p. 13) define o objetivo da norma 16.1 como: “Orientação geral e apresentação de definições básicas que deverão nortear o desenvolvimento dos demais tópicos, dentro de uma coerência conceitual e científicas concatenadas”.

A presente norma conceitua 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 direcionados ao controle patrimonial de entidades do setor público”. (Redação dada pela Resolução CFC nº. 1.437/13)

Assim a norma 16.1 se restringe como sendo objeto o patrimônio público e objetivo evidenciar informações de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade do setor público em apoio à tomada de decisões, à prestação de contas da gestão e à instrumentalização do controle social (CARVALHO, 2010).

Esta norma 16.1, em definição ampla, tem como campo de aplicação as entidades do setor público conforme exposto pelo CRCRS (2014, p. 14):

os órgãos, os fundos e as pessoas jurídicas de direito público ou que, possuindo personalidade jurídica de direito privado, recebam, guardem, movimentem, gerenciem ou apliquem recursos públicos na execução de

suas atividades, e equipara, para fins contábeis, as pessoas físicas que recebam de órgão público subvenção, benefício ou incentivo, fiscal ou creditício.

A norma 16.1 destaca que as entidades devem acompanhar as normas contábeis e as técnicas integralmente as entidades governamentais, os serviços sociais e os conselhos profissionais e parcialmente as demais entidades, sempre sendo observados os objetivos.

Nesta norma 16.1 defini o conceito de unidade contábil, caracterizado pela soma, agregação ou divisão de patrimônio de uma ou mais entidades do setor público e suas classificações sendo (CRCRS, 2014):

Originária: representa o patrimônio das entidades do setor público na condição de pessoas jurídicas;
 Descentralizada: representa parcela do patrimônio de Unidade Contábil Originária;
 Unificada: representa a soma ou a agregação do patrimônio de duas ou mais Unidades Contábeis Descentralizadas;
 Consolidada: representa a soma ou a agregação do patrimônio de duas ou mais Unidades Contábeis Originárias (CFC, 2008, p. 4).

Diante disso a concepção de unidades contábeis descentralizadas, unificadas e consolidadas será efetivada nos seguintes casos:

(a) registro dos atos e dos fatos que envolvem o patrimônio público ou suas parcelas, em atendimento à necessidade de controle e prestação de contas, de evidenciação e instrumentalização do controle social;
 (b) unificação de parcelas do patrimônio público vinculadas a unidades contábeis descentralizadas, para fins de controle e evidenciação dos seus resultados;
 (c) consolidação de entidades do setor público para fins de atendimento de exigências legais ou necessidades gerenciais. (CFC, 2008, p. 4).

Assim, as unidades contábeis cumpriram com os deveres e funções para que as informações sejam seguras de modo a produzir informações necessárias para cada usuário, de uma forma transparente.

2.9.2 NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis

Esta norma 16.2 vem demonstrar o conceito de patrimônio público, a classificação sob o enfoque contábil, a estrutura do sistema de informação contábil, e de custos.

Para o CRCRS (2014, p. 15) a norma 16.2 vem com o objetivo de,

definir o patrimônio público e estabelecer quais sistemas contábeis devem permear a máquina pública com vistas a garantir a mensuração correta, a evidenciação adequada e a transparência das ações governamentais, além de integrar os sistemas legais existentes, atendendo, sobretudo, aos preceitos contábeis.

Por isso, esta norma 16.2 é importante, pois vem demonstrar o patrimônio público, de modo claro e real para todos os usuários das informações e o conhecimento dos bens, dos direitos e obrigações da entidade pública. Conforme afirma Machado (apud. AZEVEDO, SOUZA e VEIGA, 2010, p. 95), “há um desconhecimento total sobre as propriedades públicas, simplesmente porque nada está contabilizado por seu valor real”.

Assim, a norma 16.2 vem definir o patrimônio público como:

o conjunto de direitos e bens, tangíveis ou intangíveis, onerados ou não, adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelas entidades do setor público, que seja portador ou represente um fluxo de benefícios, presente ou futuro, inerente à prestação de serviços públicos ou à exploração econômica por entidades do setor público e suas obrigações (CFC, 2008, p. 3).

Logo estruturado em três grupos, Ativos, Passivos e Patrimônio Líquido. Segundo a norma em seu item 4 vêm definir, os Ativos sendo “recursos controlados pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que resultem para a entidade benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços”, já os Passivos tem como “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”, e por fim o Patrimônio Líquido “é o valor residual dos ativos da entidade depois de deduzidos todos seus passivos” (CFC, 2008).

Os elementos patrimoniais são classificados em Circulante e Não Circulante com base na conversibilidade e exigibilidade. Na norma 16.2 em seus itens 6 e 7, vem classificar os critérios que os ativos circulantes e não circulante devem obedecer:

- (a) estarem disponíveis para realização imediata;
- (b) tiverem a expectativa de realização até doze meses da data das demonstrações contábeis. (Redação dada pela Resolução CFC n.º 1.437/13)

Os demais ativos devem ser classificados como não circulante (CFC, 2008).

Já em seus itens 8 e 9, vem estabelecer os critérios de classificação para os passivos circulantes e não circulantes:

- (a) corresponderem a valores exigíveis até doze meses da data das demonstrações contábeis; (Redação dada pela Resolução CFC n.º 1.437/13)
- (b) sejam pagos durante o ciclo operacional normal da entidade; (Incluída pela Resolução CFC n.º 1.437/13)
- (c) sejam mantidos essencialmente para fins de negociação. (Incluída pela Resolução CFC n.º 1.437/13)

Os demais passivos devem ser classificados como não circulante. (CFC, 2008)

Para a correta mensuração do patrimônio público de suas informações foi necessário estabelecessem um sistema contábil. A norma 16.2 conceitua o sistema contábil como uma “estrutura de informações sobre identificação, mensuração, registro, controle, evidenciação e avaliação dos atos e dos fatos da gestão do patrimônio público [...]” (CFC, 2008).

Para que o sistema contábil exercesse a função, teve que excluir o sistema financeiro e estabelecer um novo subsistema de custos. Assim, a nova composição ficou compreendida em quatro subsistemas de informações contábeis: orçamentário, patrimonial, compensação e de custos.

- (a) Orçamentário – registra, processa e evidencia os atos e os fatos relacionados ao planejamento e à execução orçamentária;
- (b) Patrimonial – registra, processa e evidencia os fatos financeiros e não financeiros relacionados com as variações qualitativas e quantitativas do patrimônio público; (Redação dada pela Resolução CFC n.º 1.268/09)
- (c) Custos – registra, processa e evidencia os custos dos bens e serviços, produzidos e ofertados à sociedade pela entidade pública, consoante a NBC T 16.11; (Redação dada pela Resolução CFC n.º 1.437/13)
- (d) Compensação – registra, processa e evidencia os atos de gestão cujos efeitos possam produzir modificações no patrimônio da entidade do setor público, bem como aqueles com funções específicas de controle. (CFC, 2008).

Com a edição desta norma 16.2, o sistema financeiro foi substituído pelo subsistema patrimonial, os quais passaram à categoria de atributo da informação contábil. Que abrange os fatos financeiros e não financeiros da entidade pública. Já no sistema orçamentário e de custos, concomitantemente há contas que trazem informação de natureza orçamentária e de custos, e as contas do sistema compensado transmitem às informações de natureza de controle (CRCRS, 2014).

Estes subsistemas devem ser interligados a outros subsistemas de informações a fim de auxiliar a administração pública sobre:

- (a) desempenho da unidade contábil no cumprimento da sua missão;
- (b) avaliação dos resultados obtidos na execução das ações do setor público com relação à economicidade, à eficiência, à eficácia e à efetividade; (Redação dada pela Resolução CFC n.º 1.437/13)
- (c) avaliação das metas estabelecidas pelo planejamento;
- (d) avaliação dos riscos e das contingências;
- (e) conhecimento da composição e movimentação patrimonial. (Incluída pela Resolução CFC n.º 1.437/13) (CFC, 2008).

Assim essa nova subdivisão do sistema contábil público, vem demonstrar o patrimônio público e transparecer as informais da gestão pública.

2.9.3 NBC T 16.3 – Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil

Esta norma 16.3 vem estabelecer bases para o controle contábil do planejamento desenvolvido pelas entidades do setor público, expresso em seus planos hierarquicamente interligados, ou seja, visa definir o papel no planejamento, permitindo a integração dos planos (CRCRS, 2014).

Assim, a norma definiu como planejamento e plano hierarquicamente,

Planejamento: o processo contínuo e dinâmico voltado à identificação das melhores alternativas para o alcance da missão institucional, incluindo a definição de objetivos, metas, meios, metodologia, prazos de execução, custos e responsabilidades, materializados em planos hierarquicamente interligados.

Plano hierarquicamente interligado: o conjunto de documentos elaborados com a finalidade de materializar o planejamento por meio de programas e ações, compreendendo desde o nível estratégico até o nível operacional, bem como propiciar a avaliação e a instrumentalização do controle (RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.130/08). (CFC, 2008).

Na administração pública brasileira, os planos hierarquicamente interligados em que a norma cita os 3 instrumentos básicos de planejamento, que se traduzem no PPA - Plano Plurianual de nível estratégico, que defini metas para períodos de quatro anos, LDO - Lei de Diretrizes Orçamentárias que vem dar orientações para a elaboração dos orçamentos anuais e LOA - Lei Orçamentária Anual de nível operacional, visa traduzir em metas físicas e financeiras os objetivos da administração pública para o período de um ano (CRCRS, 2014).

A norma 16.3 traz como novidade o aumento do controle contábil sobre os instrumentos de planejamento, em evidenciar a execução orçamentária anual e acompanhar o cumprimento das metas estratégicas. A partir daí, deve permitir a comparação de metas programadas com as realizadas, e as diferenças relevantes devem ser evidenciadas por meio de notas explicativas. Isso deverá contribuir para a tomada de decisões e também como ferramenta para instrumentalizar o controle social, que passará a ser analisada em dois níveis, a coerência de forma quantitativa e qualitativa e a aderência para sua implementação (CRCRS, 2014).

2.9.4 NBC T 16.4 – Transações no Setor Público

Esta norma 16.4 vem estabelecer conceitos, natureza, tipicidades das transações no setor público, contudo qualifica a natureza das transações em econômico-financeira e administrativa, traz novo conceito de variações, considerando os em qualitativos e quantitativos (CRCRS, 2014).

Assim, a transação a ser contabilizado consistiu em:

os atos e os fatos que promovem alterações qualitativas ou quantitativas, efetivas ou potenciais, no patrimônio das entidades do setor público, as quais são objeto de registro contábil em estrita observância aos Princípios de Contabilidade e às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. (Redação dada pela Resolução CFC n.º 1.437/13) (CFC, 2008).

Logo para que se faça o apropriado registro das transações, tem que se levar em consideração sua natureza, esta segregada na norma como sendo em econômico-financeira ou administrativa de acordo com suas características e reflexos no patrimônio público (GAVA, 2013):

- (a) econômico-financeira – corresponde às transações originadas de fatos que afetam o patrimônio público, em decorrência, ou não, da execução de orçamento, podendo provocar alterações qualitativas ou quantitativas, efetivas ou potenciais;
- (b) administrativa – corresponde às transações que não afetam o patrimônio público, originadas de atos administrativos, com o objetivo de dar cumprimento às metas programadas e manter em funcionamento as atividades da entidade do setor público (CFC, 2008).

As variações patrimoniais são transações que promovem alterações nos elementos podendo aumentar ou diminuir, as variações que afetam o patrimônio líquido devem manter correlação com as respectivas contas patrimoniais, entre as contas de resultado e patrimoniais deve permitir a identificação dos efeitos nas contas patrimoniais produzidas pela movimentação das contas de resultado dos elementos patrimoniais da entidade do setor público (CRCRS, 2014).

As variações classificam-se em quantitativas aquelas em decorrentes de transações no setor público que aumentam ou diminuem o patrimônio líquido e qualitativas aquelas decorrentes de transações no setor público que alteram a composição dos elementos patrimoniais sem afetar o patrimônio líquido (CFC, 2008).

A norma 16.4 trata ainda sobre valores de terceiros que são aquelas em que a entidade do setor público responde como fiel depositário e que não afetam o seu patrimônio líquido, devendo ser demonstrados de forma segregada (GAVA, 2013).

2.9.5 NBC T 16.5 – Registro Contábil

Esta Norma 16.5 estabelece critérios para o registro contábil dos atos e dos fatos que afetam ou possam vir a afetar o patrimônio das entidades do setor público, assim tratando das formalidades do registro contábil, deixando claro que o regime contábil aplicado ao setor público é o de competência integral e que o diário e o razão constituem fontes de informações contábeis permanentes. Além disso, determina que nos registros contábeis a essência deve prevalecer sobre a forma (CRCRS, 2014).

Inicialmente a norma 16.5 define as formalidades do registro contábil a serem observadas na realização de um registro, estabelece como características e informações com base nos princípios e às Normas Brasileiras Aplicadas ao Setor Público, quais sejam: Comparabilidade, Compreensibilidade, Confiabilidade, Fidedignidade, Imparcialidade, Integridade, Objetividade, Representatividade, Tempestividade, Uniformidade, Utilidade, Verificabilidade e Visibilidade (GAVA, 2013).

(a) Comparabilidade – os registros e as informações contábeis devem possibilitar a análise da situação patrimonial de entidades do setor público ao longo do tempo e estaticamente, bem como a identificação de semelhanças e diferenças dessa situação patrimonial com a de outras entidades.

(b) Compreensibilidade – as informações apresentadas nas demonstrações contábeis devem ser entendidas pelos usuários. Para esse fim, presume-se que estes já tenham conhecimento do ambiente de atuação das entidades do setor público. Todavia, as informações relevantes sobre temas complexos não devem ser excluídas das demonstrações contábeis, mesmo sob o pretexto de que são de difícil compreensão pelos usuários.

(c) Confiabilidade – o registro e a informação contábil devem reunir requisitos de verdade e de validade que possibilitem segurança e credibilidade aos usuários no processo de tomada de decisão.

(d) Fidedignidade – os registros contábeis realizados e as informações apresentadas devem representar fielmente o fenômeno contábil que lhes deu origem.

(e) Imparcialidade – os registros contábeis devem ser realizados e as informações devem ser apresentadas de modo a não privilegiar interesses específicos e particulares de agentes e/ou entidades.

(f) Integridade – os registros contábeis e as informações apresentadas devem reconhecer os fenômenos patrimoniais em sua totalidade, não podendo ser omitidas quaisquer partes do fato gerador.

(g) Objetividade – o registro deve representar a realidade dos fenômenos patrimoniais em função de critérios técnicos contábeis preestabelecidos em normas ou com base em procedimentos adequados, sem que incidam preferências individuais que provoquem distorções na informação produzida.

(h) Representatividade – os registros contábeis e as informações apresentadas devem conter todos os aspectos relevantes.

(i) Tempestividade – os fenômenos patrimoniais devem ser registrados no momento de sua ocorrência e divulgados em tempo hábil para os usuários.

(j) Uniformidade – os registros contábeis e as informações devem observar critérios padronizados e contínuos de identificação, classificação,

mensuração, avaliação e evidenciação, de modo que fiquem compatíveis, mesmo que geradas por diferentes entidades. Esse atributo permite a interpretação e a análise das informações, levando-se em consideração a possibilidade de se comparar a situação econômico-financeira de uma entidade do setor público em distintas épocas de sua atividade.

(k) Utilidade – os registros contábeis e as informações apresentadas devem atender às necessidades específicas dos diversos usuários.

(l) Verificabilidade – os registros contábeis realizados e as informações apresentadas devem possibilitar o reconhecimento das suas respectivas validades.

(m) Visibilidade – os registros e as informações contábeis devem ser disponibilizados para a sociedade e expressar, com transparência, o resultado da gestão e a situação patrimonial da entidade do setor público (CFC, 2008).

A norma 16.5 também salienta a necessidade da adoção de um plano de contas que compreenda:

(a) a terminologia de todas as contas e sua adequada codificação, bem como a identificação do subsistema a que pertence, a natureza e o grau de desdobramento, possibilitando os registros de valores e a integração dos subsistemas;

(b) a função atribuída a cada uma das contas;

(c) o funcionamento das contas;

(d) a utilização do método das partidas dobradas em todos os registros dos atos e dos fatos que afetam ou possam vir a afetar o patrimônio das entidades do setor público, de acordo com sua natureza de informação; (Redação dada pela Resolução CFC n.º 1.437/13)

(f) tabela de codificação de registros que identifique o tipo de transação, as contas envolvidas, a movimentação a débito e a crédito e os subsistemas utilizados (CFC, 2008).

Assim, a referida norma 16.5 trata como base para comprovação dos registros contábeis qualquer documento hábil, físico ou eletrônico que pode ser utilizado para confirmação ou demonstração do registro contábil.

A norma 16.5 ao tratar das formalidades dos registros contábeis fala que a entidade pode manter, por meio de processo manual, mecanizado ou eletrônico, podendo ser utilizados livros ou meios eletrônicos que permitam a identificação e o seu arquivamento de forma segura (CFC, 2008).

O Livro Diário e o Livro Razão são fontes de informações contábeis imutáveis e são registradas as transações que afetam ou possam vir a afetar o patrimônio, estes devem ficar à disposição dos usuários e dos órgãos de controle, na unidade contábil, no prazo estabelecido em legislação específica (CFC, 2008).

A norma 16.5 estabelece como elementos essenciais dos registros contábeis como sendo:

(a) a data da ocorrência da transação;

(b) a conta debitada;

- (c) a conta creditada;
- (d) o histórico da transação de forma descritiva ou por meio do uso de código de histórico padronizado, quando se tratar de escrituração eletrônica, baseado em tabela auxiliar inclusa em plano de contas;
- (e) o valor da transação;
- (f) o número de controle para identificar os registros eletrônicos que integram um mesmo lançamento contábil (CFC, 2008).

A norma 16.5 vem ressaltar que as transações necessitam ser reconhecidas e registradas integralmente no momento em que ocorrerem, em consonância com o Princípio da Oportunidade.

Assim, os registros contábeis devem ter seus efeitos evidenciados nas demonstrações contábeis do período, reconhecidos, portanto, pelos respectivos fatos geradores, independentemente do momento da execução orçamentária, atendendo o Princípio da Competência (CRCRS, 2014).

A norma 16.5 admite uma visão patrimonial que comprove a totalidade dos atos e fatos, orçamentários e extraorçamentários, que estejam na legislação ou não, exibindo as alterações no patrimônio público (CFC, 2008).

Logo a norma 16.5 estabelece que, na falta de norma contábil aplicada, a entidade deve empregar, auxiliamente, as normas nacionais e internacionais que falem de matérias similares, comprovando o processo e os conflitos em notas explicativas.

2.9.6 NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis

Esta norma 16.6 vem tratar das estruturas das demonstrações contábeis que fornecem informações e compreensão dos principais aspectos da gestão pública, no seu todo ou de algum órgão ou entidade separada. Desse modo, as demonstrações contábeis a serem elaboradas e divulgadas pelas entidades públicas são:

- (a) Balanço Patrimonial;
- (b) Balanço Orçamentário;
- (c) Balanço Financeiro;
- (d) Demonstração das Variações Patrimoniais;
- (e) Demonstração dos Fluxos de Caixa;
- ~~(f) Demonstração do Resultado Econômico. (Excluída pela Resolução CFC n.º 1.437/13)~~
- (g) Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido; e (Incluída pela Resolução CFC n.º 1.437/13)
- (h) Notas Explicativas. (Incluída pela Resolução CFC n.º 1.437/13) (CFC, 2008).

Assim, após a publicação da Portaria, a Resolução CFC n.º 1.437/13 excluiu a Demonstração do Resultado Econômico do seu conjunto de demonstrativos obrigatórios (GAVA, 2013).

A norma 16.6 ainda destaca que as demonstrações contábeis deveram ser divulgadas para a sociedade nas seguintes formas, na imprensa oficial, em remessa aos órgãos de controle interno e externo, associações e aos conselhos representativos, disponibilizado em local de acesso a sociedade e por meios sites (CFC, 2008).

A norma 16.6 destaca a primeira demonstração a ser apresentada, o Balanço Patrimonial vem demonstrar qualitativamente e quantitativamente a situação patrimonial tendo como estrutura o ativo, passivo e patrimônio líquido, complementada pelas contas de compensação, onde a norma os define:

(a) ativo é um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que fluam futuros benefícios econômicos para a entidade; (Redação dada pela Resolução CFC n.º 1.437/13)

(b) passivo é uma obrigação presente da entidade, derivada de eventos passados, cuja liquidação se espera que resulte na saída de recursos da entidade capazes de gerar benefícios econômicos; (Redação dada pela Resolução CFC n.º 1.437/13)

(c) patrimônio líquido é o interesse residual nos ativos da entidade depois de deduzidos todos os seus passivos. (Redação dada pela Resolução CFC n.º 1.437/13)

(d) Contas de Compensação – compreende os atos que possam vir a afetar o patrimônio (CFC, 2008).

O Balanço Patrimonial é composto por:

- a. Quadro Principal;
- b. Quadro dos Ativos e Passivos Financeiros e Permanentes;
- c. Quadro das Contas de Compensação (controle); e
- d. Quadro do Superávit / Déficit Financeiro (STN, 2015, p. 318).

Segundo STN o quadro principal será elaborada,

utilizando-se a classe 1 (Ativo) e a classe 2 (Passivo e Patrimônio Líquido) do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP). Os ativos e passivos serão apresentados em níveis sintéticos (3º nível ou 4º nível).

As contas do ativo devem ser dispostas em ordem decrescente de grau de conversibilidade. As contas do passivo, em ordem decrescente de grau de exigibilidade.

Os saldos das contas dos ativos e passivos são apresentados no quadro principal por seus valores líquidos das respectivas deduções, como, por exemplo, as contas de ativo imobilizado líquidas das depreciações.

Os saldos das contas intragovernamentais deverão ser excluídos para viabilizar a consolidação das contas

No ente. Nos casos em que o próprio ente abrir essas contas no 5º nível (conforme possibilidade prevista no PCASP), ou seja, em contas Intra-OFSS que não estão na estrutura padrão do PCASP Federação, o ente deverá proceder à exclusão dessas contas para obtenção do demonstrativo consolidado (STN, 2015, p.327).

Logo o quadro dos ativos e passivos financeiros e permanentes será elaborado,

utilizando-se a classe 1 (Ativo), a classe 2 (Passivo e Patrimônio Líquido) do PCASP, bem como as contas que representem passivos financeiros, mas

que não apresentam passivos patrimoniais associados, como as contas da classe 6 “Crédito Empenhado a Liquidar” e “Restos a Pagar Não Processados a Liquidar”.

Os ativos e passivos financeiros e permanentes e o saldo patrimonial serão apresentados pelos seus valores totais (STN, 2015, p.327).

Já o quadro das contas de compensação segundo STN “apresenta os atos potenciais do ativo e do passivo a executar, que potencialmente podem afetar o patrimônio do ente. Os valores dos atos potenciais já executados não devem ser considerados” (STN, 2015, p. 327). E será elaborada,

utilizando-se a classe 8 (Controles Credores) do PCASP.

O PCASP não padroniza o desdobramento dos atos potenciais ativos e passivos em nível que permita segregar os atos executados daqueles a executar. Tal desdobramento deverá ser feito por cada ente, a nível de item e subitem (6º nível e 7º nível).(STN, 2015, p. 327).

E por fim o quadro do superávit / déficit financeiro será elaborado,

elaborado utilizando-se o saldo da conta 8.2.1.1.1.00.00 – Disponibilidade por Destinação de Recurso (DDR), segregado por fonte / destinação de recursos¹⁹. Como a classificação por fonte / destinação de recursos não é padronizada, cabe a cada ente adaptá-lo à classificação por ele adotada. Poderão ser apresentadas algumas fontes com déficit e outras com superávit financeiro, de modo que o total seja igual ao superávit / déficit financeiro apurado pela diferença entre o Ativo Financeiro e o Passivo Financeiro conforme o quadro dos ativos e passivos financeiros e permanentes (STN, 2015, 328).

O Balanço Patrimonial deverá ser acompanhado de notas explicativas contendo o detalhamento das seguintes contas:

- a. Créditos a Curto Prazo e a Longo Prazo;
- b. Imobilizado;
- c. Intangível;
- d. Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a Curto Prazo e a Longo Prazo;
- e. Provisões a Curto Prazo e a Longo Prazo;
- f. Demais elementos patrimoniais, quando relevantes.

Segundo STN (2015, p. 318) “o Balanço Patrimonial permite análises diversas acerca da situação patrimonial da entidade, como sua liquidez e seu endividamento, dentre outros”.

Em relação ao Balanço Orçamentário, a norma determina que seu objetivo é demonstrar as receitas e as despesas orçamentárias, detalhadas em níveis, confrontando com as realizadas, demonstrando o resultado orçamentário. Os níveis de detalhamento das receitas serão por categoria econômica e origem, mencionando a previsão inicial, a previsão atualizada para o exercício, a receita realizada e o saldo, que corresponde ao excesso ou déficit de arrecadação e 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 (STN, 2015).

Logo o Balanço Orçamentário vem evidenciar a relação entre o planejamento e a execução orçamentária e, ainda, informar houve, superávit ou déficit orçamentário no exercício (STN, 2015).

Sobre o Balanço Financeiro a norma define que tem como objetivo “evidencia as receitas e despesas orçamentárias, bem como os ingressos e dispêndios extraorçamentários, conjugados com os saldos de caixa do exercício anterior e os que se transferem para o início do exercício seguinte” (CFC, 2008).

Para STN (2015) o Balanço Financeiro possibilita a apuração do resultado financeiro do exercício. Esse cálculo pode ser efetuado de dois modos, conforme figura abaixo:

Figura 5 - Cálculos de apuração do resultado financeiro do exercício

| MODO 1 |
|---|
| Saldo em Espécie para o Exercício Seguinte |
| (-) Saldo em Espécie do Exercício Anterior. |
| = Resultado Financeiro do Exercício |

| MODO 2 |
|--|
| Receitas Orçamentárias |
| (+) Transferências Financeiras Recebidas |
| (+) Recebimentos Extraorçamentários |
| (-) Despesa Orçamentária |
| (-) Transferências Financeiras Concedidas |
| (-) Pagamentos Extraorçamentários |
| = Resultado Financeiro do Exercício |

Fonte: STN (2015, p. 314).

O resultado financeiro do exercício não deve ser confundido com o superávit ou déficit financeiro do exercício apurado no Balanço Patrimonial. Portanto, a análise deve ser feita conjuntamente com o Balanço Patrimonial, considerando os fatores e as demais variáveis orçamentárias e extraorçamentários (STN, 2015).

Segundo STN (2015) o Balanço Financeiro evidencia a movimentação financeira das entidades do setor público, demonstrando:

- a. a receita orçamentária realizada e a despesa orçamentária executada, por fonte / destinação de recurso, discriminando as ordinárias e as vinculadas;
- b. os recebimentos e os pagamentos extraorçamentários;

- c. as transferências financeiras recebidas e concedidas, decorrentes ou independentes da execução orçamentária, destacando os aportes de recursos para o RPPS; e
- d. o saldo em espécie do exercício anterior e para o exercício seguinte. (STN, 2015, p. 314).

Demonstração das Variações Patrimoniais apresenta função idêntica à Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) do setor privado. Apesar disso, é importante observar que a DRE apura o resultado em termos de lucro ou prejuízo líquido, como um dos principais indicadores de desempenho da entidade. Já no setor público, o resultado patrimonial não é um indicador de desempenho, mas um medidor do quanto o serviço público ofertado promoveu alterações quantitativas dos elementos patrimoniais (GAVA, 2013).

A Demonstração Variação Patrimonial poderá ser elaborada de acordo de um dos dois modelos que segue:

- a. Modelo Sintético:** este modelo facilita a visualização dos grandes grupos de variações patrimoniais que compõem o resultado patrimonial. Esse modelo especifica apenas os grupos (2º nível de detalhamento do PCASP), acompanhado de quadros anexos que detalham sua composição.
- b. Modelo Analítico:** este modelo detalha os subgrupos das variações patrimoniais em um único quadro. Esse modelo auxilia o recebimento das contas anuais por meio do Siconfi para fins de consolidação.

Assim, a norma 16.6 traz a finalidade desta demonstração de “evidencia as variações quantitativas, o resultado patrimonial e as variações qualitativas decorrentes da execução orçamentária”, permitindo a análise das alterações dos elementos patrimoniais e do desempenho da administração pública (CFC, 2008).

Demonstração dos Fluxos de Caixa deve ser elaborada pelo método direto evidenciar as movimentações em 3 fluxos, operacional, de investimento e de financiamento, permitindo aos usuários analisar a capacidade da entidade em gerar caixa e equivalente de caixa, servindo de instrumento gerencial nas demonstrações da utilização dos recursos próprios e de terceiros em suas atividades (CNM, 2012).

A Demonstração dos Fluxos de Caixa identificará, as fontes de geração dos fluxos de entrada de caixa; os itens de consumo de caixa durante o período das demonstrações contábeis; e o saldo do caixa na data das demonstrações contábeis (STN, 2015).

Segundo STN a Demonstração do Fluxo de Caixa deverá conter notas explicativas quando os itens que compõem os fluxos de caixa forem relevantes onde devera divulgar,

os saldos significativos de caixa e equivalentes de caixa mantidos pelo ente, mas que não estejam disponíveis para uso imediato. As circunstâncias da indisponibilidade desses recursos envolvem, por exemplo, restrições legais ou controle cambial.

As transações de investimento e financiamento que não envolvem o uso de caixa ou equivalentes de caixa, como aquisições financiadas de bens e arrendamento financeiro, não devem ser incluídas na demonstração dos fluxos de caixa. Tais transações devem ser divulgadas nas notas explicativas à demonstração, de modo que forneçam todas as informações relevantes sobre essas transações.

Algumas operações podem interferir na elaboração da Demonstração dos Fluxos de Caixa, como, por exemplo, as retenções. Dependendo da forma como as retenções são contabilizadas, os saldos de caixa e equivalente de caixa podem ser afetados. Basicamente a diferença será sob o aspecto temporal. Se o ente considerar a retenção como paga no momento da liquidação, então deverá promover um ajuste no saldo da conta caixa e equivalentes de caixa a fim de demonstrar que há um saldo vinculado a ser deduzido. Entretanto, se o ente considerar a retenção como paga apenas na baixa da obrigação, nenhum ajuste será promovido (STN, 2015, p. 341).

A Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido deve ser elaborada obrigatoriamente pelas empresas estatais dependentes e facultativamente pelo demais órgão e entes, segundo a norma a demonstração vem “evidencia a movimentação havida em cada componente do Patrimônio Líquido com a divulgação, em separado, dos efeitos das alterações nas políticas contábeis e da correção de erros” (CFC, 2008). Logo demonstrar a evolução do patrimônio líquido da entidade, tendo como objetivos:

- a. os ajustes de exercícios anteriores;
- b. as transações de capital com os sócios, por exemplo: o aumento de capital, a aquisição ou venda de ações em tesouraria e os juros sobre capital próprio;
- c. o superávit ou déficit patrimonial;
- d. a destinação do resultado, por exemplo: transferências para reservas e a distribuição de dividendos; e
- e. outras mutações do patrimônio líquido. (STN, 2015)

Segundo STN a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido será elaborada,

utilizando-se o grupo 3 (patrimônio líquido) da classe 2 (passivo) do PCASP. O preenchimento de cada célula do quadro deverá conjugar os critérios informados nas colunas (C) com os critérios informados nas linhas (L). Os dados dos pares de lançamentos desses critérios poderão ser extraídos através de contas de controle, atributos de contas, informações complementares ou outra forma definida pelo ente.

Nas colunas, são apresentadas as contas contábeis das quais os dados devem ser extraídos, enquanto as linhas delimitam o par de lançamento de tais contas. Por exemplo, supondo um aumento de capital em dinheiro, o preenchimento da coluna “Patrimônio Social / Capital Social” e da linha “Aumento de Capital” deverá extrair os dados do respectivo par de lançamentos com as contas “1.1.1.0.0.00.00 – Caixa e Equivalentes de Caixa” e “2.3.1.0.0.00.00 – Patrimônio Social e Capital Social”. (STN, 2015, p. 343).

Por fim, as Notas Explicativas são partes integrantes das demonstrações contábeis, englobam informações de qualquer natureza exigidas pela lei, pelas normas contábeis e outros relevantes não suficientemente evidenciadas ou que não constam nas demonstrações (GAVA, 2013). Seu objetivo é facilitar a compreensão das demonstrações contábeis a seus diversos usuários (STN, 2015, p. 344). Portanto, devem ser claras, sintéticas e objetivas e devem ser apresentadas na seguinte ordem:

- a. Informações gerais:
 - i. Natureza jurídica da entidade.
 - ii. Domicílio da entidade.
 - iii. Natureza das operações e principais atividades da entidade.
 - iv. Declaração de conformidade com a legislação e com as normas de contabilidade aplicáveis.
- b. Resumo das políticas contábeis significativas, por exemplo:
 - i. Bases de mensuração utilizadas, por exemplo: custo histórico, valor realizável líquido, valor justo ou valor recuperável.
 - ii. Novas normas e políticas contábeis alteradas.
 - iii. Julgamentos pela aplicação das políticas contábeis.
- c. Informações de suporte e detalhamento de itens apresentados nas demonstrações contábeis pela ordem em que cada demonstração e cada rubrica sejam apresentadas.
- d. Outras informações relevantes, por exemplo:
 - i. Passivos contingentes e compromissos contratuais não reconhecidos;
 - ii. Divulgações não financeiras, tais como: os objetivos e políticas de gestão do risco financeiro da entidade; pressupostos das estimativas;
 - iii. Reconhecimento de inconformidades que podem afetar a compreensão do usuário sobre o desempenho e o direcionamento das operações da entidade no futuro;
 - iv. Ajustes decorrentes de omissões e erros de registro (STN, 2015, p. 344).

Desta forma, os novos demonstrativos apresentarão maior nitidez em relação aos resultados das entidades em termos de comparabilidade.

2.9.7 NBC T 16.7 – Consolidação das Demonstrações Contábeis

Para Gava (2013, p. 51) “a elaboração dos demonstrativos contábeis é importância como instrumento de gestão e para o controle social. Logo, a sua consolidação, é irrefutável para a exata estimativa das unidades contábeis consolidadas”.

A norma 16.7 conceitua como “o processo que ocorre pela soma ou pela agregação de saldos ou grupos de contas, excluídas as transações entre entidades incluídas na consolidação, formando uma unidade contábil consolidada” (CFC, 2008).

Para isso a norma 16.7 delimita que a consolidação deve ser complementada por notas explicativas que contenham, as seguintes informações:

- (a) identificação e características das entidades do setor público incluídas na consolidação;
- (b) procedimentos adotados na consolidação;
- (c) razões pelas quais os componentes patrimoniais de uma ou mais entidades do setor público não foram avaliados pelos mesmos critérios, quando for o caso;
- (d) natureza e montantes dos ajustes efetuados;
- (e) eventos subsequentes à data de encerramento do exercício que possam ter efeito relevante sobre as demonstrações contábeis consolidadas (CFC, 2008).

Assim a norma 16.7 consistiu em estabelecer as normas de caráter apropriadas a evidenciar a realidade dos demonstrativos impedindo interpretações errôneas sobre as informações.

2.9.8 NBC T 16.8 – Controle Interno

A norma 16.8 estabelece aspectos de importância “para o controle interno como suporte do sistema de informação contábil, no sentido de minimizar riscos e dar efetividade às informações da contabilidade, visando contribuir para o alcance dos objetivos da entidade do setor público” (CFC, 2008).

Assim, esta norma 16.8 tem a intenção de reforçar o interesse do controle interno dentro de uma entidade (GAVA, 2013). Segundo a norma o controle interno compreende o conjunto de recursos, métodos, procedimentos e processos adotados pela entidade do setor público, com a finalidade de:

- (a) salvaguardar os ativos e assegurar a veracidade dos componentes patrimoniais;
- (b) dar conformidade ao registro contábil em relação ao ato correspondente;
- (c) propiciar a obtenção de informação oportuna e adequada;
- (d) estimular adesão às normas e às diretrizes fixadas;
- (e) contribuir para a promoção da eficiência operacional da entidade;
- (f) auxiliar na prevenção de práticas ineficientes e antieconômicas, erros, fraudes, malversação, abusos, desvios e outras inadequações (CFC, 2008)

Assim, deve ser desempenhado em todos os níveis da entidade do setor público, envolvendo a preservação do patrimônio público, o controle da execução das ações que associam os programas e a cumprimento as leis, aos regulamentos e as diretrizes estabelecidas.

Para alcançar sua intenção, o controle interno é classificado em operacional relacionando as ações que propiciam a obtenção das finalidades da entidade, por exemplo o controle da gestão de pessoal e o de materiais utilizados, em contábil relacionado a veracidade e a fidedignidade dos registros e das demonstrações

contábeis e por fim em normativa relacionado a observância da regulamentação pertinente (GAVA, 2013).

Sendo assim, a estrutura do sistema de controle interno implica em um padrão predeterminado de métodos, que servirá a verificação a sua concordância, indicando a necessidade de ações corretivas, se for o caso, garantindo a eficiência e eficácia das informações contábeis (GAVA, 2013).

2.9.9 NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão

Esta norma 16.9 vem estabelecer conceitos, critérios e procedimentos para a adoção da prática de depreciação, amortização e exaustão dos bens públicos, como forma de avaliação e evidenciação apropriada do patrimônio público, além de avançar na convergência com as normas internacionais (CRCRS, 2014).

A Lei nº 4.320/64, no art. 108, § 2º, já estabelecia que “as previsões para depreciação serão computadas para efeito de apuração do saldo líquido das autarquias e outras entidades com autonomia financeira e administrativa cujo capital pertença, integralmente, ao Poder Público” (BRASIL, 1964).

Assim, com a publicação da norma 16.9 a entidade pública passou a apropriar o resultado de um período o desgaste do seu ativo imobilizado, em função do uso durante o tempo de vida útil econômica, por meio do registro da depreciação, amortização ou exaustão, do contrário, as informações sobre o patrimônio público estrão desconexa com a realidade (STN, 2015).

O que faz com que seja necessário evidenciar essas reduções de valores que podem decorrer de diferentes fatores, assim definidos pela norma:

Amortização: 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.

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

Exaustão: a redução do valor, decorrente da exploração, dos recursos minerais, florestais e outros recursos naturais esgotáveis. (CFC, 2008)

Como exemplo de bens que sofrem depreciação, amortização e exaustão podem ser citados, as maquinas, softwares, e recursos minerais, e segundo a norma não estão sujeitos ao regime de depreciação os bens moveis de natureza cultural, bens de uso comum, animais de exposições e terrenos (CFC, 2008).

O valor dos bens deve ser apurado mensalmente, quando o item estiver em condição de uso, sendo reconhecido até que o valor líquido contábil do ativo seja igual ao valor residual (CRCRS, 2014). A vida útil econômica será definida com base em norma ou laudo técnico específico, segundo a norma devem ser considerados os seguintes fatores:

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

A vida útil definida, necessitar mensurar seu valor residual, onde a norma defini como “o montante líquido que a entidade espera, com razoável segurança, obter por um ativo no fim de sua vida útil econômica, deduzidos os gastos esperados para sua alienação” (CFC, 2008). Assim é importante saber o valor residual, pois consiste em estimar o real valor do bem para sua alienação.

Conforme a norma 16.9 “os métodos de depreciação, amortização e exaustão devem ser compatíveis com a vida útil econômica do ativo e aplicado uniformemente” (CFC, 2008). Sendo que para o cálculo de depreciação poderá ser utilizado 3 métodos, quais seja o método das quotas constantes; o método das somas dos dígitos e o método das unidades produzidas (GAVA, 2013).

O método das cotas constantes utiliza-se de taxas de depreciação constantes a vida útil do ativo, ou seja, consiste em calcular a depreciação dividindo o valor a ser depreciado pelo tempo de vida útil do bem, conforme o caso abaixo (STN, 2015):

Figura 6 - Caso 1

| Caso Prático 1 | | | |
|--|-------------|-----------------------|------------------------------------|
| Uma entidade pretende realizar a depreciação de um bem utilizando o método das cotas constantes. O valor bruto contábil é R\$ 2.600,00; foi determinado o valor residual de R\$ 600,00 e valor depreciável de R\$ 2.000,00. A vida útil do bem é de cinco anos, assim, a taxa de | | | |
| Ano | Depreciação | Depreciação Acumulada | Valor Líquido Contábil |
| 1 | R\$ 400,00 | R\$ 400,00 | R\$ 2.200,00 |
| 2 | R\$ 400,00 | R\$ 800,00 | R\$ 1.800,00 |
| 3 | R\$ 400,00 | R\$ 1.200,00 | R\$ 1.400,00 |
| 4 | R\$ 400,00 | R\$ 1.600,00 | R\$ 1.000,00 |
| 5 | R\$ 400,00 | R\$ 2.000,00 | R\$ 600,00 |
| | | | Valor Residual = R\$ 600,00 |

Fonte: STN (2015, p. 162)

O segundo método das somas dos dígitos resulta em uma taxa decrescente durante a vida útil, ou seja, consiste em somar os dígitos dos anos de acordo com a vida útil do bem, onde teremos uma fração tendo como denominador a soma dos números dos anos e o numerador serão os anos sucessivos, como segue o caso abaixo (STN, 2015):

Figura 7 - Caso 2

| Caso Prático 2 | | | |
|--|------------------------------------|-----------------------|------------------------------------|
| Uma entidade pretende realizar a depreciação de um bem utilizando o método da soma dos dígitos. O valor bruto contábil é R\$ 2.600,00; foi determinado o valor residual de R\$ 600,00 e valor depreciável de R\$ 2.000,00. A vida útil do bem é de cinco anos, assim, a taxa de depreciação ao ano é de 20%. | | | |
| Ano | Depreciação | Depreciação Acumulada | Valor Líquido Contábil |
| 1 | $5/15 \times 2000,00 = R\$ 666,67$ | R\$ 666,67 | R\$ 1.933,33 |
| 2 | $4/15 \times 2000,00 = R\$ 533,33$ | R\$ 1.200,00 | R\$ 1.400,00 |
| 3 | $3/15 \times 2000,00 = R\$ 400,00$ | R\$ 1.600,00 | R\$ 1.000,00 |
| 4 | $2/15 \times 2000,00 = R\$ 266,67$ | R\$ 1.866,67 | R\$ 733,33 |
| 5 | $1/15 \times 2000,00 = R\$ 133,33$ | R\$ 2.000,00 | R\$ 600,00 |
| | | | Valor Residual = R\$ 600,00 |

Fonte: STN (2015, p. 163)

Por fim o método das unidades produzidas resulta em uma taxa baseada no uso ou produção esperado. A vida útil do bem e determinada pela capacidade de produção, como exposto no caso abaixo (STN, 2015):

Figura 8 - Caso 3

| Caso Prático 3 | | | |
|--|-------------|-----------------------|------------------------|
| Uma entidade pretende realizar a depreciação de um bem utilizando o método das unidades produzidas. O valor bruto contábil é R\$ 2.600,00; foi determinado o valor residual de R\$ 600,00 e valor depreciável de R\$ 2.000,00. A vida útil do bem é determinada pela capacidade de produção que é igual a 5.000 unidades, sendo 500 unidades ao ano, assim, a taxa de depreciação ao ano é de 10%. | | | |
| Ano | Depreciação | Depreciação Acumulada | Valor Líquido Contábil |
| 1 | R\$ 200,00 | R\$ 200,00 | R\$ 2.400,00 |
| 2 | R\$ 200,00 | R\$ 400,00 | R\$ 2.200,00 |
| 3 | R\$ 200,00 | R\$ 600,00 | R\$ 2.000,00 |
| 4 | R\$ 200,00 | R\$ 800,00 | R\$ 1.800,00 |
| 5 | R\$ 200,00 | R\$ 1.000,00 | R\$ 1.600,00 |
| 6 | R\$ 200,00 | R\$ 1.200,00 | R\$ 1.400,00 |
| 7 | R\$ 200,00 | R\$ 1.400,00 | R\$ 1.200,00 |
| 8 | R\$ 200,00 | R\$ 1.600,00 | R\$ 1.000,00 |
| 9 | R\$ 200,00 | R\$ 1.800,00 | R\$ 800,00 |
| 10 | R\$ 200,00 | R\$ 2.000,00 | R\$ 600,00 |

| |
|-----------------------------|
| Valor Residual = R\$ 600,00 |
|-----------------------------|

Fonte: STN (2015, p. 163)

A norma 16.9 ressalta que o método, a vida útil, taxa utilizado e as mudanças deveram ser divulgadas em notas explicativas. Assim, esta norma adota a obrigatoriedade da prática da depreciação, da amortização e da exaustão, o que proporcionara com que as organizações públicas avaliem e contabilizem a perda da capacidade econômica do seu imobilizado e passando a reconhecer as condições em que o imobilizado se encontra (CRC, 2014).

2.9.10 NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público

Esta Norma 16.10 estabelece critérios e procedimentos para a avaliação e a mensuração para as disponibilidades, os créditos e dívidas, os estoques, os investimentos permanentes, o ativo imobilizado e o intangível integrante do patrimônio de entidades do setor público (CRCRS, 2014).

Nesse sentido, a norma tem como objetivo expressar a situação dos bens, direitos e obrigações do ente público e garantir que estejam evidenciados nas demonstrações contábeis (CRCRS, 2014).

Assim, segundo a norma 16.10 para a disponibilidade e créditos e dívidas determina que a avaliação e mensuração seja feita pelo valor original e a conversão de moeda estrangeira, a taxa de câmbio vigente na data do balanço patrimonial. Deste modo acata ao art. 106, inciso I da Lei 4.320/64 (SOUZA e GONÇALVES, 2012).

Segundo Souza e Gonçalves (2012, p. 20)

a norma trata de avaliação do estoque que parte da mensuração e avaliação utiliza como base no valor de aquisição ou valor de produção ou de construção adotando o valor de mercado. E quanto a avaliação e mensuração da saída de estoque é o custo médio ponderado segundo aborda o Art. 106, inciso III da Lei 4.320/64.

“Para a avaliação e mensuração do ativo imobilizado a norma destaca que deve ser feito com base no valor de aquisição, produção ou construção e o sempre que possível a mensuração dos bens de uso e comum deva ser atribuído com a mesma base” (SOUZA E GONÇALVES, 2012, p. 20).

Compete destacar a importância que a norma dá a evidenciação dos bens de uso comum do povo, estabelece no item 30,

Os bens de uso comum que absorveram ou absorvem recursos públicos, ou aqueles eventualmente recebidos em doação, devem ser incluídos no ativo não circulante da entidade responsável pela sua administração ou controle, estejam, ou não, afetos a sua atividade operacional (CFC, 2008).

Nesse sentido os bens de uso comum tais como estradas, ruas, iluminação pública e praças devem ser incluídas no patrimônio da entidade pública.

“A norma 16.10 se utiliza de critérios de mensuração ou avaliação de ativos intangíveis obtidos a títulos gratuitos e a eventual impossibilidade de sua valoração devem ser evidenciados em notas explicativas” (CFC, 2008).

A norma 16.10 institui que reavaliações devem ser feita ao valor justo ou a valor de mercado na data de encerramento do balanço patrimonial (CFC, 2008):

- (a) anualmente, para as contas ou grupo de contas cujos valores de mercado variarem significativamente em relação aos valores anteriormente registrados;
- (b) a cada quatro anos, para as demais contas ou grupos de contas (CFC, 2008).

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

A NBC T 16.11 foi acrescentada, em 2011, pela Resolução CFC nº 1.366/11 e determina a “conceituação, o objeto, os objetivos e as regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público, apresentado, nesta Norma, como Subsistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP)” (CFC, 2011). Segundo Gava (2013, p. 62) “esta norma vem de encontro com a NBC T 16.2 que estabelece a criação do subsistema de custos na nova estruturação do sistema de contabilidade”.

Segundo Darós e Pereira (2009, apud. LOPES, 2010, p. 8) afirmam que “já existia a necessidade imposta por lei – nos artigos 99 da Lei 4320/64 e 50 da LRF – de implantação de um sistema de custos”.

A norma 16.11 estabelece os objetivos do sistema de informação de custos do setor público, tais quais são:

- (a) mensurar, registrar e evidenciar os custos dos produtos, serviços, programas, projetos, atividades, ações, órgãos e outros objetos de custos da entidade;
- (b) apoiar a avaliação de resultados e desempenhos, permitindo a comparação entre os custos da entidade com os custos de outras entidades públicas, estimulando a melhoria do desempenho dessas entidades;
- (c) apoiar a tomada de decisão em processos, tais como comprar ou alugar, produzir internamente ou terceirizar determinado bem ou serviço;

(d) apoiar as funções de planejamento e orçamento, fornecendo informações que permitam projeções mais aderentes à realidade com base em custos incorridos e projetados;

(e) apoiar programas de controle de custos e de melhoria da qualidade do gasto. (Redação dada pela Resolução CFC n.º 1.437/13) (CFC, 2011).

Segundo a norma 16.11 o sistema de informação de custos do setor público deve ser adotado obrigatoriamente por todas as entidades do setor público. Segundo Gava (2013, p. 62)

a implantação de um sistema de custos servirá como ferramenta para a otimização de resultados, melhoria de processos e análise de alternativas através de comparações que resultem na escolha de ações mais viáveis para utilização dos recursos públicos, garantindo o grau de excelência dos serviços prestados.

2.11 AS MUDANÇAS INTRODUZIDAS PELAS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

Objetivando verificar a adequação da legislação aplicada ao Setor Público em vigor, Lei 4.320/64 e 101/00 e os fundamentos das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público as NBC T 16, foi efetuada análise comparativa confrontando as mudanças.

No que concerne a Lei 4.320/64 em seus artigos 89 e 90 a contabilidade pública tinha como objeto o orçamento, com o advento da norma 16.1 a contabilidade pública passou a ter como objeto o patrimônio público.

A norma 16.2 modifica a Lei 4.320/64 na classificação dos elementos patrimoniais em Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido segregando o ativo e passivo em circulante e não circulante. A Lei 4.320/64 tem como sistema contábil público é composto pelos subsistemas de informações orçamentárias, de informações financeiras, de informações patrimoniais e de compensação (LIGABUE, 2010). A norma 16.2 elimina o subsistema financeiro, juntando ao sistema de patrimônio e permanecendo com os outros subsistemas existentes e inserindo o subsistema de custos, na qual a Lei 4.320/64 no art. 99 já estabelecia a necessidade da implantação de um sistema de custo (SILVA, PINHEIRO, BARBALHO e MARTEL, 2011).

A Lei 101/00 em seu capítulo II vem abordar os planos hierarquicamente interligados sendo eles o Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentária e a Lei Orçamentária Anual que tem como finalidade planejar as diretrizes que servem de ferramenta de controle dos atos do gestor público. A norma 16.3 traz como inovação a ampliação

do controle contábil sobre as ferramentas de planejamento, onde além de demonstrar a lei orçamentária anual, necessita acompanhar a verificação das metas estratégicas contidas no plano plurianual (LIGABUE, 2010).

As transações no setor público, diante da lei 101/00 em seu art. 1º, § 1º dizia o seguinte, que 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[...]” (BRASIL, 200). A norma 16.4 vem estabelecer conceitos, natureza e tipicidade das transações no setor público em observância aos Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade, mantendo o equilíbrio entre as contas e trazendo mais transparência as contas públicas (LIGABUE, 2010).

A Lei 4.320 em seu Capítulo II vem evidenciar que o registro contábil das receitas e das despesas deve ser realizado em suas respectivas contas o montante dos créditos orçamentário vigente, a despesa empenhada e a despesa realizada, enquanto os restos a pagar serão apontados por exercício e por credor individualizando as despesas processadas das não processadas e as operações de que resultem débitos e créditos de natureza financeira, não compreendidas na execução orçamentária, serão também individualizadas e servira de controle contábil (BRASIL, 1964). A norma 16.5 em seu item 21 estabelece que os registros contábeis devem ser realizados e seus efeitos evidenciados nas demonstrações nos períodos de sua ocorrência, reconhecidos pelos respectivos fatos geradores, independente do momento da execução orçamentária (CFC, 2008). Sendo que esse posicionamento da norma vem inovar pela renúncia do que antes era orçamentário e agora a norma passa a dar um maior enfoque no patrimônio público juntamente com a implantação do princípio de competência, que vem substituir o regime de misto anteriormente utilizado (SILVA, PINHEIRO, BARBALHO e MARTEL, 2011).

A lei 4.320/64, em seu artigo 101, vem estabelecer como demonstrativos contábeis obrigatórios o Balanço orçamentário; Balanço Financeiro; Demonstração das Variações Patrimoniais e Balanço Patrimonial. A norma 16.6 vem acrescentar mais duas demonstrações, complementando as já existentes, sendo Demonstração do Fluxo de Caixa e Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, seguidos estas de Notas Explicativas. Outra inovação apresentada pela norma 16.6 foi na

estrutura do balanço patrimonial em relação à exigida pela lei 4.320/64 em seu artigo 105 em que compreendia em Ativo Financeiro; Ativo Permanente; Passivo Financeiro; Passivo Permanente; Saldo Patrimonial e as Contas de Compensação, onde a norma estrutura o balanço em Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido tendo como situação o patrimônio público (LIGABUE, 2010).

A consolidação das demonstrações contábeis foi tratada na lei 4.320/64, em seu artigo 111 em que estabelecia que o Conselho Técnico de Economia e Finanças do Ministério fará e publicará o balanço em consolidação com as contas da União, Estados, Municípios e Distrito Federal, suas autarquias e entidades bem como a elaboração de um quadro baseado em dados orçamentários. A Lei Complementar 101/00, em seu artigo 51 vem tratar do assunto onde o Poder Executivo da União originara a consolidação, das contas da União, Estados, Municípios e Distrito Federal, suas autarquias e entidades relativas ao exercício anterior (LIGABUE, 2010).

A norma 16.7 dispõe que as demonstrações consolidadas de um ente devem abranger as transações contábeis de cada órgão, fundo ou entidade da administração direta, autárquica, fundacional e empresa estatal dependente, determina que não se deve efetuar qualquer lançamento na escrituração das entidades para fins de consolidação, devendo os ajustes e exclusões sejam feitos em documentos auxiliares, logo para fim de consolidação devem ser feitas na mesma data, tendo como defasagem até 3 meses, logo se houver diferença de data os eventos deveram ser divulgados em notas explicativas (LIGABUE, 2010).

A lei 4.320/64, em seu artigo 77 vem dispor que o controle interno deve verificar de forma previa a legalidade dos atos da execução orçamentária concomitante e subsequente, logo a lei complementar 101/00 vem reforçar em seu artigo 59 e incisos, determinando que o controle interno fiscalize com ênfase as metas da lei de diretrizes orçamentária, limites e condições de crédito, despesas com pessoal, contratação de crédito e destinação dos recursos da alienação dos ativos. A norma 16.8 vem prevê o controle interno a preservação do patrimônio público, o controle do cumprimento das ações dos programas, a observância às leis, preceitos e diretrizes instituídas e devendo ser desempenhado em todos os níveis da entidade pública (SILVA, PINHEIRO, BARBALHO e MARTEL, 2011).

Segundo Mileski (2003, p. 112) a norma 16.8 vem,

acompanhar e verificar a regularidade dos procedimentos de Gestão Fiscal, tendo em conta um planejamento elaborado com o atendimento do princípio da transparência, é necessária a existência de um sistema de controle que verifique e exija o cumprimento das normas, limites e obrigação contidas na Lei Complementar 101/2000, a fim de que os atos de gestão fiscal sejam realizados com responsabilidade e atendimento ao interesse público.

A lei 4.320/64 não trazia a obrigação de calcular e contabilizar a depreciação, amortização e exaustão de ativos. A norma 16.9 vem introduzir e estabelecer as definições, critérios e procedimentos para o registro contábil da depreciação, amortização e exaustão dos ativos tangíveis e intangíveis das entidades públicas, de modo obrigatório e mensal (SILVA, PINHEIRO, BARBALHO e MARTEL, 2011).

A Lei 4.320/64 em seu artigo 106 vem trazer determinações acerca da avaliação de ativos e passivos tendo como seguinte critério, os débitos e créditos, bem como os títulos de renda, pelo seu valor nominal feito a conversão, quando em moeda estrangeira, à taxa de câmbio vigente na data do balanço, os bens móveis e imóveis, pelo valor de aquisição ou pelo custo de produção ou de construção, os bens de almoxarifado, pelo preço médio ponderado das compras. Já em seu § 3º, do respectivo artigo 106 da Lei 4.320/64, constitui que “poderão ser feitas reavaliações dos bens móveis e imóveis”. Assim com essa deliberação as entidades públicas não se utilizavam dessa prática. Com o advento da norma 16.10 está prática tornou se obrigatória tendo com que os entes públicos se utiliza da avaliação e mensuração de ativos e passivos, uma novidade apresentada pela norma é a adoção da técnica da redução ao valor recuperável (SILVA, PINHEIRO, BARBALHO e MARTEL, 2011).

A lei 4.320/64, no seu artigo 85, já previa um sistema de custo em que os serviços da contabilidade serão organizados de forma a permitir o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros. A norma 16.11 vem expressar essa necessidade já apresentadas na legislação anteriores (SILVA, PINHEIRO, BARBALHO e MARTEL, 2011).

Entre as mudanças vistas pelas novas regras, destacam-se, adoção de um novo regime contábil, adoção de novos procedimentos contábeis, depreciação, provisão e reavaliação, novas demonstrações contábeis, implantação de sistema de custos e adoção de plano de contas único.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo teve como finalidade expor algumas mudanças geradas na Contabilidade Pública Brasileira pelas Normas Internacionais Aplicadas ao Setor Público aprovado pelo Conselho Federal de Contabilidade. Entre as mudanças examinadas, a contabilidade deixa de ter como foco o orçamento, e passa a ser o patrimônio público, e adota o regime de competência, por causa dessa nova transformação criaram-se procedimentos de avaliação, mensuração e depreciação dos componentes patrimoniais.

Logo, além das mudanças na técnica contábil, a Contabilidade Pública ganhou novos enfoques voltados ao planejamento e à transparência nas aplicações dos recursos públicos, ou seja, a Contabilidade Pública deverá servir como instrumento de planejamento para auxiliar nas tomadas de decisões por parte dos gestores públicos, dos credores, dos cidadãos e, por meio de seus demonstrativos e plano de contas, prestarem contas dos recursos públicos de forma transparente direcionado por parte a sociedade.

Castro (2010, p. 107) 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.

Feijó (2013, p. 217) destaca importantes pontos para o processo de convergência:

- a) pessoas – O impacto das mudanças não ficará restrito aos aspectos técnicos e à necessidade de aprendizagem por parte dos contadores públicos. Será a mudança de uma cultura estabelecida há quase meio século que exigirá profissionais mais capacitados.
- b) processos – As rotinas do setor público deverão se adequar a esse novo modo de pensar o registro contábil. [...] As instituições deverão rever seus processos para que o registro contábil seja efetuado corretamente.
- c) sistemas – Não será possível implantar essas mudanças sem que os atuais sistemas de informações contábeis que operam no setor público

sejam modernizados e estejam adequados ao novo contexto, com destaque para adequação ao padrão contábil exigido pelo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP).

Tendo em vista que as Normas Internacionais Aplicadas ao Setor Público provocaram mudanças decisivas para a consignação do registro contábil de atos dos procedimentos públicos, característica que faz com que o profissional atue de forma responsável e dentro os princípios e normas contábeis públicas.

No tocante às limitações encontradas na elaboração deste trabalho, cita-se a escassez de autores em relação ao tema abordado.

Para pesquisas futuras, sugere-se que seja feito um estudo de caso com os profissionais da área de contabilidade pública, a fim de verificar as dificuldades encontradas com o processo de convergência as normas brasileiras de contabilidade pública desde sua publicação.

5 REFERÊNCIAS

- ANDRADE, Maria Margarida de. **Introdução à metodologia do trabalho científico**. 1 ed. São Paulo: Atlas, 1995
- ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos; ARRUDA, Daniel. **Contabilidade pública**. 2.ed. SÃO PAULO: Saraiva, 2011.
- AZEVEDO, Ricardo Rocha de; SOUZA, José Antônio de; VEIGA, Cátia Maria Fraguas. **NBCASP: Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público**. 2. ed. Curitiba: Tecnodata Educacional, 2010.
- BUESA, N. Y.. **A Evolução Histórica da Contabilidade como Ramo do Conhecimento**. Revista Eletrônica Gestão e Negócios – Volume 1 – nº 1 – 2010.
- BRASIL. **Lei Complementar nº101, de 04 de maio de 2000**. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em: 02 fev. 2015.
- _____. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm>. Acesso em: 02 fev. 2015.
- CARVALHO, Deusvaldo. **Orçamento e contabilidade pública: teoria, prática e mais de 800 exercícios**. 5 ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.
- CARVALHO, Deusvaldo; CECCATO, Márcio. **Manual completo de contabilidade pública: teoria descomplicada e 750 questões de concursos resolvidas e comentadas (CESPE, ESAF e FCC)**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.
- 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.
- COELHO, Cláudio Ulysses F. **O técnico em contabilidade e o mercado de trabalho: contexto histórico, situação atual e perspectivas**. Boletim Técnico do Senac. Volume 26, n.3, Setembro/Dezembro 2000.
- CONFEDERAÇÃO NACIONAL DOS MUNICÍPIOS - CNM. **Contabilidade pública: A nova Contabilidade Pública Municipal**. Brasília: CNM, 2012. Disponível em: <<http://www.cnm.org.br>> Acesso em: 02 fev. 2015.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 750, de 29 de dezembro de 1993**. Dispõe sobre os Princípios de Contabilidade (PC). Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 02 fev 2015.
- _____. **Resolução CFC nº 1.128, de 21 de novembro de 2008**. Aprova a NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 02 fev. 2015.
- _____. **Resolução CFC nº 1.129, de 21 de novembro de 2008**. Aprova a NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 02 fev. 2015.
- _____. **Resolução CFC nº 1.130, de 21 de novembro de 2008**. Aprova a NBC T 16.3 – Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 02 fev. 2015.

_____. **Resolução CFC nº 1.131, de 21 de novembro de 2008.** Aprova a NBC T 16.4 – Transações no Setor Público. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 02 fev. 2015.

_____. **Resolução CFC nº 1.132, de 21 de novembro de 2008.** Aprova a NBC T 16.5 – Registro Contábil. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 02 fev. 2015.

_____. **Resolução CFC nº 1.133, de 21 de novembro de 2008.** Aprova a NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 02 fev. 2015.

_____. **Resolução CFC nº 1.134, de 21 de novembro de 2008.** Aprova a NBC T 16.7 – Consolidação das Demonstrações Contábeis. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 02 fev. 2015.

_____. **Resolução CFC nº 1.135, de 21 de novembro de 2008.** Aprova a NBC T 16.8 – Controle Interno. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 02 fev. 2015.

_____. **Resolução CFC nº 1.136, de 21 de novembro de 2008.** Aprova a NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 02 fev. 2015.

_____. **Resolução CFC nº 1.137, de 21 de novembro de 2008.** Aprova a NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 02 fev. 2015.

_____. **Resolução CFC nº 1.366, de 25 de novembro de 2011.** Aprova a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 02 fev. 2015.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL. **Nbcasp – norma brasileira de contabilidade ao setor público sob a ótica das ipsas: um estudo comparativo.** 2 ed. 2014. Disponível em: <http://www.crcrs.org.br/arquivos/livros/livro_NBCASP.pdf>. Acesso em: 02 fev. 2015.

COSTA, Fernando Inácio Bleichvel. **Egressos como Fonte de Informação: Estudo Comparativo do Perfil Profissional dos Graduados dos Cursos de Ciências Contábeis, Direito e Serviço Social da Universidade Federal de Santa Catarina.** Monografia do Curso de Ciências Contábeis- Universidade Federal de Santa Catarina. 2006.

DARÓS, L. L.; PEREIRA, Adriano de Souza. **Análise das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público – NBCASP: mudanças e desafios para a contabilidade pública.** In. Congresso USP de Iniciação Científica, 6, 2009. Anais... São Paulo: USP, 2009. Disponível em: <<http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos92009/467.pdf>>. Acesso em: 02 fev. 2015.

FEIJÓ, Paulo Henrique. **Entendendo as mudanças: na contabilidade aplicada ao setor público.** 1.ed. Brasília: Gestão Pública Ed., 2013.

FELIX, Leonardo Pedro. **Evolução da contabilidade pública no Brasil.** 2013. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharel no curso de Ciências Contábeis) –

UniCEUB, Brasília. Disponível em: <<http://repositorio.uniceub.br/bitstream/235/5001/1/21005066.pdf>>. Acesso em 02 fev, 2015.

FREITAS, Fabio Schwinden. **O perfil profissional dos egressos do curso de ciências contábeis no período e 2007 a 2009: um estudo comparativo com os egressos da universidade federal de santa catarina e da universidade do sul de santa catarina.** 2010. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharel no curso de Ciências Contábeis) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis. Disponível em: < <http://tcc.bu.ufsc.br/Contabeis294064>>. Acesso em 02 fevereiro 2015.

GAVA, Camila Pavei. **O processo de convergência das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público às normas internacionais: um estudo sobre a percepção dos profissionais das entidades públicas da região da amrec em relação às nbcasp.** 2013. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharel no curso de Ciências Contábeis) – Unesc, Criciúma. Disponível em: < <http://periodicos.unesc.net/index.php/seminariocsa/search/authors/view?firstName=Camila&middleName=&lastName=Pavei%20Gava&affiliation=&country=BR>>. Acesso em: 02 fev. 2015.

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

HENDRIKSEN, Eldon S.; BRENDA, Michael F. Van. **Teoria da Contabilidade.** Tradução de Antonio Zoratto Sanvicente. 5ª Edição. São Paulo. Atlas, 1999.

IUDICIBUS, Sergio de.; MARION, José Carlos. **Introdução à Teoria da Contabilidade.** São Paulo. Atlas, 1999.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública: Teoria e Prática.** 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

LIGABUE, Sirlei Fatima. **A evolução da contabilidade pública no brasil, a partir das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público-nbt 16.** 2010. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharel no curso de Ciências Contábeis e Atuariais) – Ufrgs, Porto Alegre. Disponível em: < <http://www.lume.ufrgs.br/handle/10183/27204>>. Acesso em 02 fevereiro 2015.

LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Róbison Gonçalves de Castro. **Contabilidade Pública: integrando União, Estados e Municípios (Siafi e Siafem).** São Paulo: Atlas, 2000.

MARION, José Carlos. **Normas e práticas contábeis: uma introdução.** São Paulo: Atlas, 2012.

MILESKI, Helio Saul. **O controle da gestão pública.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

MINAYO, Maria Cecília de Souza. **O Desafio do Conhecimento: pesquisa qualitativa em saúde.** São Paulo, Rio de Janeiro: UCITEC/ABRASCO, 1995.

Moraes, Alexandre de. **Direito constitucional.** 13 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

NADAL, Fabio; SANTOS, Vauleidir Ribeiro. **Como se preparar para o exame de ordem, 1ª fase: Administrativo**. 5 ed. São Paulo: Método, 2008.

PFITSCHER, E. D. et al. **Egressos como Fonte de Informação: O Perfil dos Acadêmicos do Curso de Ciências Contábeis e sua Atuação no Mercado de Trabalho em Comparação com os Cursos de Serviço Social e Direito**. In: Congresso Transatlântico de Contabilidad, Auditoria, Control de Gestión y X Congreso del Instituto Internacional de Costos, 2007, Lyon. Universidad Jean Moulin, v. 1. p. 1-15.

PIRES, Antônio C. Moreira, **Manual de direito administrativo**. São Paulo: WWC, 2002.

RUIZ, J.A. 1982. **Metodologia Científica: guia para eficiência nos estudos**. São Paulo, Atlas.

SÁ, Antônio Lopes de. **História Geral e das Doutrinas da Contabilidade**. São Paulo. Atlas, 1997.

SCHMIDT, Paulo, SANTOS, José L. **Fundamentos de Controladoria**. São Paulo: Atlas, 2006.

SCHMIDT, Paulo. **História do Pensamento Contábil**. Porto Alegre. Bookman, 2000.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade governamental**. 7.ed. SÃO PAULO: Atlas, 2004.

_____. Lino Martins da. **Contabilidade governamental**. 8.ed. SÃO PAULO: Atlas, 2009.

SILVA, Nivia E. Alves; PINHEIRO, Valeria M. R. de Sá; BARBALHO, Claudia R.; MARTEL, Marly S. **Normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público e as futuras mudanças na contabilidade de custo para este setor**. 2011. Disponível em: <http://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/viewFile/506/506>. Acesso em 02 fevereiro 2015.

SOUZA, Daiana de; GONÇALVES, Uildaque. **Os impactos das normas internacionais de contabilidade aplicada ao setor público brasileiro**. 2012. Disponível em: < <http://semanaacademica.org.br/artigo/os-impactos-das-normas-internacionais-de-contabilidade-aplicada-ao-setor-publico-brasileiro>>. Acesso em: 02 fev. 2015.

STN. **Entendendo a lei de responsabilidade fiscal**. Brasília, 1998. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/arquivos-economia-servicos/entendendo-a-lei-de-responsabilidade-fiscal>>. Acessado em: 02 fev. 2015.

_____. **Nova Contabilidade e Gestão Fiscal: Modernização da gestão pública**. Brasília, 2013. Disponível em: <https://www.tesouro.fazenda.gov.br/images/arquivos/Responsabilidade_Fiscal/Contabilidade_Publica/arquivos/CARTILHA_ENCONTRO_PREFEITOS.pdf>. Acesso em: 02 fev. 2015.

_____. **Manual de Contabilidade: Aplicada ao setor público**. 6 ed. 2015. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/367031/CPU_MCASP_6edicao/05eea5ef-a99c-4f65-a042-077379e59deb>. Acesso em: 02 fev. 2015.