

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS E HUMANAS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**A LEGISLAÇÃO BRASILEIRA E AS NORMAS
BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO
SETOR PÚBLICO**

TRABALHO DE CONCLUSÃO

**Evandro Facco Liberalesso
Rudinei José Turella**

**Santa Maria, RS, Brasil
2010**

A LEGISLAÇÃO BRASILEIRA E AS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO

por

**Evandro Facco Liberalesso
Rudinei José Turella**

Trabalho apresentado ao Curso de Ciências Contábeis, da Universidade Federal de Santa Maria (UFSM), como requisito parcial para obtenção do grau de **Bacharel em Ciências Contábeis**.

Orientador: Prof. Msc. Fernando do Nascimento Lock

**Santa Maria, RS, Brasil
2010**

**Universidade Federal de Santa Maria
Centro de Ciências Sociais e Humanas
Curso de Ciências Contábeis**

A Comissão Examinadora, abaixo assinada,
aprova o Trabalho de Conclusão

**A LEGISLAÇÃO BRASILEIRA E AS NORMAS BRASILEIRAS DE
CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO**

elaborada por
**Evandro Facco Liberalesso
Rudinei José Turella**

como requisito parcial para obtenção do grau de
Bacharel em Ciências Contábeis

COMISSÃO EXAMINADORA:

Fernando do Nascimento Lock, Msc.
(Presidente/Orientador)

Tânia Moura da Silva, Msc. (UFSM)

Bruno Alex Londero (UFSM)

Santa Maria, 07 de julho de 2010.

DEDICATÓRIA

Aos familiares que souberam compreender e tolerar a nossa ausência, nos apoiando incondicionalmente em todos os momentos por que passamos no decorrer do curso, servindo de suporte para que pudéssemos nos dedicar aos estudos e com isso alcançar os objetivos.

A todos aqueles que, direta ou indiretamente, acreditam e nos incentivam na busca dos nossos ideais.

AGRADECIMENTOS

A DEUS pela oportunidade e pelo privilégio que nos foram dados em compartilhar tamanha experiência e, ao frequentar este curso, perceber e atentar para a relevância de temas que não faziam parte, em profundidade, das nossas vidas.

Às nossas famílias pela paciência em tolerar a nossa ausência e que, com muito carinho e apoio, não mediram esforços para que concluíssemos esta etapa.

Aos Professores do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Maria pela dedicação e entusiasmo demonstrado ao longo da caminhada e pelo seu espírito inovador e empreendedor na tarefa de multiplicar seus conhecimentos.

Ao nosso Orientador Prof. Msc. Fernando do Nascimento Lock pelo incentivo, simpatia e presteza no auxílio às atividades e discussões sobre o andamento e normatização desta Monografia de Conclusão de Curso.

E, finalmente, aos colegas de classe pela espontaneidade e alegria na troca de informações e materiais numa rara demonstração de amizade e solidariedade.

EPÍGRAFE

“Sabe predir o futuro aquele que
conhece os fatos passados.”

(Nicolau Maquiavel)

RESUMO

Trabalho de Conclusão em Ciências Contábeis
Universidade Federal de Santa Maria

A LEGISLAÇÃO BRASILEIRA E AS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO

AUTORES: EVANDRO FACCO LIBERALESSO E RUDINEI JOSÉ TURELLA
ORIENTADOR: FERNANDO DO NASCIMENTO LOCK
Data e Local da Defesa: Santa Maria, 07 de julho de 2010.

Este trabalho teve por finalidade realizar o estudo da adoção integral, pelos entes públicos, dos Princípios Fundamentais de Contabilidade, do Subsistema de Custos e das novas Demonstrações Contábeis exigidas pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. O trabalho procura detalhar a legislação brasileira existente, mais precisamente a Lei nº 4.320/64 e a Lei Complementar nº 101/00, a fim de encontrar o amparo legal para as inovações trazidas pelas normas editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade, buscando o embasamento teórico que dá suporte a estas alterações e esclarecendo alguns de seus pontos conflitantes. O estudo realizou-se mediante uma pesquisa exploratória, objetivando buscar uma base documental que possibilitasse entender as inovações normativas impostas, paralelamente ao seu amparo legal. Os resultados obtidos mostraram que a adoção integral dos Princípios Fundamentais de Contabilidade evidencia melhor a situação patrimonial, exteriorizando todos os direitos e obrigações do ente público, estabelecendo o enfoque contábil de modo complementar ao enfoque orçamentário. Verificou-se que o Subsistema de Custos já constava nas legislações precedentes e que sua implantação, apesar de possível e necessária, ainda carece de uma estrutura apta à sua manutenção e controle, visando garantir a eficiência e a eficácia dos gastos públicos no atendimento às necessidades sociais. Referente às novas demonstrações exigidas pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, Demonstração do Fluxo de Caixa e Demonstração do Resultado Econômico, percebeu-se que ambas objetivam ampliar o suporte à tomada de decisões pelos gestores públicos, mas ainda sem uma avaliação de custo-benefício e carentes ainda de informações para sua total implementação de forma eficiente e útil ao gestor.

Palavras-chaves: Contabilidade Pública; Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público; princípios contábeis; sistema de custos; novas demonstrações contábeis.

ABSTRACT

Graduation Monograph
Course of Accounting Sciences
Universidade Federal de Santa Maria

BRAZILIAN LEGISLATION AND BRAZILIAN NORMS OF ACCOUNTING APPLIED TO THE PUBLIC SECTOR

AUTHORS: EVANDRO FACCO LIBERALESSO E RUDINEI JOSÉ TURELLA

ADVISOR: FERNANDO DO NASCIMENTO LOCK

Date and Place of Defense: Santa Maria, July 07, 2010.

This work had for purpose to carry out the study on integral adoption, by the public beings, of the Basic Principles of Accounting, the Subsystem of Costs and the new Accounting Demonstrations demanded by the Brazilian Norms of Accounting Applied to the Public Sector. The work seeks to detailing the existing Brazilian legislation, more precisely the Law n° 4.320/64 and the Complementary Law n° 101/00, in order to find the legal support for the innovations brought by the norms edited by the Federal Accounting Council, searching for the theoretical basis which supports these alterations and clarifying some of its conflicting points. The study was made by means of an exploratory research, aiming to find a documental basis which allowed understanding the imposed normative innovations, in parallel to its legal support. The obtained results showed that the integral adoption of the Basic Principles of Accounting evidences the patrimonial situation better, exteriorizing all the rights and obligations of the public being, establishing the accounting focus in a complementary way to the budgetary focus. It was verified that the Subsystem of Costs was already part of the preceding legislations and that its implantation, although possible and necessary, still lacks an able structure to its maintenance and control, aiming to assure the efficiency and effectiveness of the public expenses in the attendance of social needs. Referring to the new demonstrations, required by the Brazilian Norms of Accounting Applied to the Public Sector, Demonstration of Cash Flow and Demonstration of Economic Result, it was perceived that both aim to extend the support to decision taking by public managers, but still without a cost-benefit evaluation and still lacking information for their total implementation in an efficient and useful way to the manager.

Keywords: public accounting; Brazilian norms of accounting to the public sector; accounting principles, system of costs; new accounting demonstrations.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABC – Custeio Baseado em Atividades

Art. – Artigo

BACEN – Banco Central do Brasil

BF – Balanço Financeiro

BO – Balanço Orçamentário

BP – Balanço Patrimonial

C – Crédito

CE – Custo de Execução

CF – Constituição Federal do Brasil

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

CO – Custo de oportunidade

CVM – Comissão de Valores Mobiliários

D – Débito

DFC – Demonstração do Fluxo de Caixa

DMPL – Demonstração da Mutação do Patrimônio Líquido

DRE – Demonstração do Resultado Econômico

DVP – Demonstração das Variações Patrimoniais

EMBRAPA – Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária

IASB – Comitê de Normas Internacionais de Contabilidade

IASCF – Comitê de Normas Internacionais de Contabilidade

IBRACON – Instituto Brasileiro de Contadores

IFAC – Federação Internacional de Contadores

Inmetro – Instituto Nacional de Metrologia, Normalização e Qualidade Industrial

IPTU – Imposto Predial Territorial Urbano
LC – Lei Complementar
LDO – Lei de Diretrizes Orçamentárias
LF – Lei Federal
LOA – Lei Orçamentária Anual
LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal
MCASP – Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
MEC – Ministério da Educação e Cultura
MF – Ministério da Fazenda
N – Quantidade de serviços prestados
n° – Número
NBCASP – Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público
NBC T – Norma Brasileira de Contabilidade Técnica
NIC – Normas Internacionais de Contabilidade
NICSP – Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público
p. – Página
PCASP – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público
PFC – Princípios Fundamentais de Contabilidade
PPA – Plano Plurianual
RE – Receita Econômica
REA – Resultado Econômico Apurado
Res. – Resolução
SIAFI – Sistema Integrado de Administração Financeira
STN – Secretaria do Tesouro Nacional
§ – Parágrafo

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

QUADRO 1: Comparação entre o enfoque patrimonial e o enfoque orçamentário...54	54
QUADRO 2: Modelo da Demonstração do Fluxo de Caixa pelo método direto 69	69
QUADRO 3: Modelo da Demonstração do Fluxo de Caixa pelo método indireto 70	70
QUADRO 4: Modelo da Demonstração do Resultado Econômico.....75	75
QUADRO 5: Exemplo de elaboração da DRE 77	77

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	13
1.1 Problema	13
1.2 Objetivos	14
1.2.1 Objetivo geral	14
1.2.2 Objetivos específicos.....	15
1.3 Justificativa.....	15
1.4 Estrutura do trabalho	16
2. REVISÃO BIBLIOGRÁFICA.....	18
2.1 Contabilidade Aplicada ao Setor Público.....	19
2.2 Tendência a internacionalização das normas contábeis aplicadas ao Setor Público	22
2.3 As Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público	24
2.3.1 NBC T 16.1 Conceituação, objeto e campo de aplicação	24
2.3.2 NBC T 16.2 Patrimônio e sistemas contábeis	25
2.3.3 NBC T 16.3 Planejamento e seus instrumentos sob o enfoque contábil	27
2.3.4 NBC T 16.4 Transações no Setor Público.....	27
2.3.5 NBC T 16.5 Registro contábil	28
2.3.6 NBC T 16.6 Demonstrações contábeis	29
2.3.7 NBC T 16.7 Consolidação das demonstrações contábeis.....	30
2.3.8 NBC T 16.8 Controle interno	30
2.3.9 NBC T 16.9 Depreciação, amortização e exaustão.....	31
2.3.10 NBC T 16.10 Avaliação e mensuração de ativos e passivos em Entidades do Setor Público	32
2.4 Princípios contábeis	32
2.5 Subsistema contábil de custos.....	37
3 METODOLOGIA	42

4 RESULTADO E DISCUSSÃO	44
4.1 Adoção integral dos Princípios Fundamentais de Contabilidade pelos Entes Públicos	44
4.1.1 Adoção do regime de competência como norma geral para o registro dos atos e fatos no Setor Público	44
4.1.1.1 Enfoque orçamentário	48
4.1.1.2 Enfoque patrimonial.....	50
4.1.2 Considerações a cerca dos demais Princípios Fundamentais de Contabilidade, na ótica do Setor Público	55
4.2 Adoção do Subsistema Contábil de Custos pelos Entes Públicos	57
4.3 Novas demonstrações contábeis previstas pelas NBCASP	62
4.3.1 Demonstração do Fluxo de Caixa	62
4.3.2 Demonstração do Resultado Econômico	73
5 CONCLUSÃO	79
REFERÊNCIAS.....	83

1 INTRODUÇÃO

O trabalho apresenta os pontos comuns e divergentes entre a legislação que regulamenta a Contabilidade Governamental Brasileira, mais especificamente, quanto à adoção integral dos Princípios Fundamentais de Contabilidade (PFC), do novo Subsistema Contábil de Custos e também das novas Demonstrações Contábeis previstas pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) pelos entes públicos da União, Estados e Municípios brasileiros.

A pesquisa foi realizada através do estudo do texto da Constituição Federal do Brasil (CF), de 5 de outubro de 1988, Lei Federal (LF) nº 4.320, de 17 de março de 1964, juntamente com a Portaria nº 749, de 15 de dezembro de 2009, Lei Complementar (LC) nº 101, de 4 de maio de 2000, comparativamente com a Portaria nº 184 - Ministério da Fazenda (MF), Resolução do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) nº 1.111, de 29 de novembro de 2007 e as NBCASP, de 21 de novembro de 2008.

1.1 Problema

Com a criação do Comitê de Setor Público da *International Federation of Accountants (IFAC)*, órgão subordinado a *International Accounting Standards Board (IASB)* e a *International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF)*, foram elaboradas as Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público (NICSP), a partir das Normas Internacionais de Contabilidade (NIC), e motivado pelas recentes modificações por que passou a contabilidade brasileira com a publicação da Lei nº 11.638/07 e Lei nº 11.941/09, que alteraram a Lei nº 6.404/76, que objetivam iniciar o processo de adequação da contabilidade brasileira aos padrões internacionais. Em 25 de agosto de 2008, o Governo Federal publicou a Portaria nº 184 – MF que trata das Diretrizes de Convergência da Contabilidade Aplicada ao Setor Público aos Padrões Internacionais, abrangendo os três níveis governamentais: União, Estados e Municípios, que passarão, após a total convergência, a ter de forma unificada sua contabilidade. Considerando estas premissas e concomitante com a LC nº 101, de 4 de maio de 2000, conhecida como

Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que destaca a responsabilidade e transparência na gestão pública, o CFC envidou esforços para a criação do Comitê Gestor de Convergência no Brasil, composto pelo próprio CFC, Instituto brasileiro dos Contadores (IBRACON), Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e Banco Central do Brasil (BACEN), formado, em sua maioria, por Contadores.

Fruto deste trabalho foram publicadas dez normas, denominadas de Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica (NBC T) 16, também conhecidas como NBCASP, buscando a consonância com as práticas contábeis internacionais e a melhor avaliação do patrimônio público.

No entanto, com a publicação das NBCASP, surge a necessidade de adequação dos moldes atuais às novas diretrizes a serem adotadas pela Contabilidade Aplicada ao Setor Público. O que conseqüentemente vai exigir um estudo para avaliar as inovações na prática e no modo de pensar a contabilidade pública, bem como na modificação das práticas atuais, desde o registro até a geração de informações, objetivando suportar a tomada de decisões por parte dos gestores no processo de alinhamento com as NIC. O que faz surgir o seguinte questionamento: quais serão as mudanças com a adoção dos PFC pela Contabilidade Governamental, do Subsistema Contábil de Custos e das novas demonstrações contábeis previstas pelas NBCASP?

1.2 Objetivos

1.2.1 Objetivo geral

Explicitar as mudanças ocasionadas pela adoção, na Contabilidade Governamental Brasileira, dos Princípios Fundamentais de Contabilidade, do Subsistema Contábil de Custos e das novas demonstrações contábeis previstas pelas NBCASP.

1.2.2 Objetivos específicos

a) Realizar uma revisão bibliográfica e documental com base na CF, de 5 de outubro de 1988, dos Artigos 165 a 169, LF nº 4.320, de 17 de março de 1964, juntamente com a Portaria nº 749, de 15 de dezembro de 2009, LC nº 101, de 4 de maio de 2000, Resolução CFC nº 1.111, de 29 de novembro de 2007, Portaria nº 184 - MF, de 25 de agosto de 2008, e NBCASP, de 21 de novembro de 2008;

b) Interpretar e comparar as NBCASP com a legislação acima citada, especificamente no que se relaciona à adoção, pelos entes públicos, dos PFC, do Subsistema Contábil de Custos e das novas demonstrações contábeis previstas pelas NBCASP;

c) Analisar estas alterações quanto ao trato da Contabilidade Governamental Brasileira, apresentando se estas mudanças contribuem ou não para o aperfeiçoamento da Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

1.3 Justificativa

Este trabalho se justifica pela importância do objeto de estudo, visto tratar-se de um tema bastante atual e ainda carente de esclarecimentos. Por se tratar da primeira norma editada pelo CFC voltada para o Setor Público, com a intenção de convergir às práticas internacionais, faz-se importante o estudo com o intuito de esclarecer algumas das possíveis mudanças promovidas pelas alterações no trato da Contabilidade Governamental, quais sejam, a adoção por parte dos entes públicos dos PFC, do Subsistema Contábil de Custos e das novas demonstrações contábeis previstas pelas NBCASP.

Percebe-se que estas alterações, acarretam inúmeros reflexos no trato da Contabilidade no Setor Público. Reflexos estes que, estudados, proporcionarão a busca de um entendimento mais racional e correlato com o ambiente atual por que passa a contabilidade, mais especificamente a relacionada com o Setor Público, que almeja uma transição na busca de uma contabilidade convergente aos padrões internacionais e ainda mais alinhada com a contabilidade societária.

Neste sentido, importante se faz o estudo destes pontos das NBCASP pois permitirá levantar as mudanças em relação à legislação atual no que se refere a Contabilidade Governamental Brasileira, bem como o patamar a ser alcançado com a aplicação das alterações em questão, promovidas pelas normas, avaliando os reflexos destas na sistemática atual da Contabilidade do Setor Público.

Espera-se com este trabalho ampliar a base teórica que norteia o tema, o qual poderá ser usado como base para futuras pesquisas, vindo a contribuir com o campo científico no estudo e esclarecimento das peculiaridades da Contabilidade Aplicada ao Setor Público Brasileiro. Colaborando também para com a sociedade a partir do momento em que se propõe a discutir o assunto, buscando esclarecer determinados procedimentos que hora se apresentam com certo grau de incerteza e carentes de discussão, a fim de explicitar as possíveis contribuições das NBCASP para os entes públicos e sua consequente cooperação para o atendimento das necessidades sociais.

1.4 Estrutura do trabalho

Os capítulos deste trabalho estão estruturados da seguinte forma:

- o capítulo 1 apresenta uma abordagem geral do assunto, apresentando o tema, o objetivo geral e os objetivos específicos, a justificativa e a estrutura do trabalho;

- o capítulo 2 diz respeito à revisão bibliográfica, onde são encontrados os conceitos acerca da ciência contábil, onde se define seu objeto, campo de atuação e os princípios que a norteiam. Também neste capítulo, conceitua-se o ramo da contabilidade voltada para o Setor Público, destacando a tendência a internacionalização, apresentando as NBCASP e os conceitos relacionados às alterações que este trabalho se propõe a discutir, a saber: adoção pelos entes públicos dos PFC, do subsistema contábil de custos e das novas demonstrações contábeis previstas pelas NBCASP;

- o capítulo 3 mostra a metodologia empregada na construção e confecção do trabalho, identificando os tipos de pesquisa utilizados, bem como os métodos desenvolvidos na exploração do tema;

- o capítulo 4 exibe as comparações entre os itens constantes nas NBCASP e a legislação brasileira, conforme estabelecido no objetivo geral deste trabalho, identificando os pontos comuns e os divergentes, bem como suas prováveis mudanças na contabilidade, analisando-os e discutindo o resultado obtido;
- no capítulo 5 está exposto o fechamento da presente pesquisa, apresentando as conclusões obtidas; e
- ao final, constam as referências.

2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

A contabilidade surgiu da necessidade do homem controlar sua riqueza, representada na época antiga pelos rebanhos, escravos, metais, etc.; sendo os registros feitos de forma rudimentar, através de desenhos e gravações (ASSIS, 2004).

De acordo com Sá (1997), há cerca de 20.000 anos o homem já controlava sua riqueza, mesmo que de forma primitiva, pois assim buscava na natureza somente aquilo que não dispunha, continuando esse entendimento, Sá (1997, p. 15) defende que “a contabilidade nasceu com a civilização e jamais deixará de existir em decorrência dela; talvez, por isso, seus progressos quase sempre tenham coincidido com aqueles que caracterizam os da própria evolução do ser humano”.

Segundo Ludícibus (2006), a contabilidade através de seus registros, busca o estudo do patrimônio das entidades, demonstrando os reflexos desses na situação patrimonial, financeira e econômica de qualquer ente.

De acordo com a Resolução do CFC nº 774/94 o patrimônio é o objeto da contabilidade:

Na Contabilidade o objeto é sempre o patrimônio de uma entidade, definido como um conjunto de bens, direitos e de obrigações para com terceiros, pertencente a uma pessoa física, a um conjunto de pessoas, como ocorre nas sociedades informais, ou a uma sociedade ou instituição de qualquer natureza, independentemente da sua finalidade, que pode, ou não, incluir o lucro. O essencial é que o patrimônio disponha de autonomia em relação aos demais patrimônios existentes, o que significa que a entidade dele pode dispor livremente, claro que nos limites estabelecidos pela ordem jurídica e, sob certo aspecto, da racionalidade econômica e administrativa.

Quanto ao aspecto, o patrimônio é dividido em qualitativo, pois considera as espécies de bens, direitos e obrigações que compõem a riqueza patrimonial, e quantitativo, onde evidencia a quantidade de cada componente, expressa em moeda (FRANCO, 1997).

Como ensina Franco (1997), a contabilidade estuda e controla o patrimônio das entidades, registrando todos os fatos nela ocorridos, para demonstrar e interpretar, a qualquer momento seu estado e suas variações.

Conforme Ludícibus (2006, p. 21):

A Contabilidade com metodologia especialmente concebida para captar, registrar, resumir, e interpretar os fenômenos que afetam as situações

patrimoniais, financeiras e econômicas de qualquer ente, seja esta pessoa física, entidade de finalidades não lucrativas, empresa, seja mesmo de Direito Público, tais como Estado, Município, União, Autarquia etc., possui um campo de aplicação muito amplo.

Os usuários da contabilidade são as pessoas que buscam as informações geradas por esta, podem ser tanto internos quanto externos à entidade e apresentam interesses diversificados. Por exemplo, os bancos, antes de conceder empréstimos, certamente analisarão as demonstrações financeiras da empresa, a fim de medir a segurança de retorno do capital emprestado. Já o governo, de acordo com Ludícibus (2006), necessita saber o resultado operacional da empresa para fins de tributação.

Para atender às necessidades dos seus usuários, a contabilidade necessita seguir procedimentos uniformes, o que faz com a adoção dos Princípios Contábeis. Neste sentido, a Resolução do CFC nº 750/93 regula os PFC, no Art. 1º, § 1º aferindo que: “a observância dos Princípios Fundamentais de Contabilidade é obrigatória no exercício da profissão e constitui condição de legitimidade das Normas Brasileiras de Contabilidade”. O CFC esclarece através da Resolução CFC nº 774/94, Apêndice I da Resolução do CFC nº 750/93, a aplicação dos Princípios no Setor Privado e, através da Resolução CFC nº 1.111/07, Apêndice II, que melhor detalha o conteúdo e abrangência dos PFC sob a perspectiva do Setor Público.

2.1 Contabilidade Aplicada ao Setor Público

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público seja na área Federal, Estadual, Municipal ou no Distrito Federal, tem como base a Lei 4.320/64, que “institui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal”, e a Lei Complementar 101/00, Lei de Responsabilidade Fiscal, que “estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal”, mediante ações em que se previnam riscos e corrijam desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, destacando-se o planejamento, o controle, a transparência e a responsabilização como premissas básicas.

Na interpretação de Andrade (2002, p. 27):

Contabilidade pública é uma ciência que registra, controla e estuda os atos e fatos administrativos e econômicos operados no patrimônio público de uma entidade, possibilitando a geração de informações, variações e resultados sobre a composição deste, auferido por sua administração e pelos usuários.

De acordo com as NBCASP, mais precisamente a Resolução CFC nº 1.128/08, que em seu item 3, especifica:

Contabilidade Aplicada ao Setor Público é o ramo da ciência contábil que aplica, no processo gerador de informações, os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as normas contábeis direcionados ao controle patrimonial de entidades do setor público.

Mota (2009) ensina que os atos e fatos administrativos estudados pela Contabilidade Aplicada ao Setor Público são considerados como todo e qualquer acontecimento dependente do homem ou da natureza, que ocasionam alteração nos bens, direitos e obrigações, sendo que os fatos administrativos ocorrem no presente, e os atos são acontecimentos que podem vir a alterar no futuro os bens, direitos e obrigações.

Todos esses atos e fatos deverão ser demonstrados quando do levantamento dos resultados do exercício, conforme previsto no Art. 101 da Lei nº 4.320/64, “os resultados gerais do exercício serão demonstrados no Balanço Orçamentário, no Balanço Financeiro, no Balanço Patrimonial, na Demonstração das Variações Patrimoniais, segundo os anexos 12, 13, 14 e 15 [...]”.

A Resolução do CFC nº 1.128/08, no item 2, define o campo de aplicação da Contabilidade Aplicada ao Setor Público como o:

[...] espaço de atuação do Profissional de Contabilidade que demanda estudo, interpretação, identificação, mensuração, avaliação, registro, controle e evidenciação de fenômenos contábeis, decorrentes de variações patrimoniais em:

- a) entidades do setor público; e
- b) ou de entidades que recebam, guardem, movimentem, gerenciem ou apliquem recursos públicos, na execução de suas atividades, no tocante aos aspectos contábeis da prestação de contas.

Silva (2009) coloca que são considerados usuários da Contabilidade Aplicada ao Setor Público aqueles relacionados com a regulação legislativa e elaboradores dos atos normativos pertinentes, os usuários da previdência social, aqueles relacionados com a prestação de contas dos governantes, os financiadores e

investidores, e os órgãos de controle interno e externo nas suas funções institucionais.

O objeto da Contabilidade Aplicada ao Setor Público é formado pelo conjunto de bens, direitos e obrigações pertencentes às pessoas jurídicas de direito público, conforme prevê o Código Civil Brasileiro, no Art. 99:

São bens públicos:

I - os de uso comum do povo, tais como rios, mares, estradas, ruas e praças;

II - os de uso especial, tais como edifícios ou terrenos destinados a serviço ou estabelecimento da administração federal, estadual, territorial ou municipal, inclusive os de suas autarquias;

III - os dominicais, que constituem o patrimônio das pessoas jurídicas de direito público, como objeto de direito pessoal, ou real, de cada uma dessas entidades.

Na área pública, há o entendimento doutrinário que deve ser contabilizado como patrimônio, a ser controlado pelos órgãos e entidades públicas, tão somente aqueles bens que atendam a características de uso restrito, específico e não generalizado, de propriedade dessas entidades, em conformidade com os Artigos 98 a 103 do novo Código Civil Brasileiro. Esta premissa é defendida por alguns estudiosos, como é o caso do ponto de vista desenvolvido por Mautz (1988) que utiliza como exemplo o monumento a Washington, existente na capital norte-americana, esclarecendo que a obra não deveria ser incluída no balanço do Governo Federal dos Estados Unidos. Argumentando que normalmente o referido monumento em um futuro imediato irá gerar para o governo um fluxo de caixa negativo, caso seu custo anual de manutenção e guarda exceder os ingressos que possa gerar.

Dessa forma, os bens de uso geral e indiscriminado por parte da população, os chamados bens de uso comum ou bens de domínio público, não são, até então, contabilizados no patrimônio. Exemplo: praças, rodovias, viadutos, quadras esportivas, etc. Já os gastos e investimentos necessários para manutenção, conservação e construção desses bens são contabilizados como despesas, seguindo o entendimento dado por Mota (2009). No entanto, a Resolução do CFC nº 1.137/08 – NBC T 16.10 - determina que os bens de uso comum que absorvem recursos públicos devem ser incluídos no ativo não circulante, estejam ou não afetos a atividade operacional.

Ainda quanto ao objeto da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, Mota (2009, p. 224) esclarece que: “há normas que impõe a necessidade de registro e

evidenciação do orçamento e de sua execução, bem como de situações não compreendidas no patrimônio mas que possam vir a afetá-lo”. O que está de acordo com a Resolução CFC nº 1.132/08, item 18, o qual determina:

O patrimônio das entidades do setor público, o orçamento, a execução orçamentária e financeira e os atos administrativos que provoquem efeitos de caráter econômico e financeiro no patrimônio da entidade devem ser mensurados ou avaliados monetariamente e registrados pela contabilidade.

Desta forma o objeto da Contabilidade Governamental é compreendido em três segmentos: o patrimônio público que representa os bens, direitos e obrigações dos entes públicos, o orçamento e sua execução, incluindo-se neste entendimento as questões financeiras relacionadas, e, os atos administrativos, ou seja, por aquelas operações que não constituem direitos ou obrigações no presente, mas que podem vir a se concretizar no futuro, como contratos e acordos. No entanto a Resolução CFC nº 1.128/08 no item 5, limita o objeto da Contabilidade Governamental como sendo o patrimônio.

2.2 Tendência a internacionalização das normas contábeis aplicadas ao Setor Público

O Comitê de Setor Público da Federação Internacional de Contadores – *International Federation of accountants* (IFAC), órgão subordinado a *International Accounting Standards Board* (IASB) e a *International Accounting Standards Committee Foundation* (IASCF), elaborou as Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público, baseadas a partir das Normas Internacionais de Contabilidade, a fim de assegurar a comparabilidade entre órgãos distintos, mesmo sendo de países diferentes.

A crescente tendência a internacionalização das normas contábeis brasileiras é assim justificada pela Portaria MF nº 184/08, na sua exposição de motivos:

As transformações verificadas nos últimos anos no cenário econômico mundial, representadas, notadamente, pelo acelerado processo de globalização da economia;
A necessidade de promover a convergência das práticas contábeis vigentes no setor público com as normas internacionais de contabilidade, tendo em vista as condições, peculiaridades e o estágio de desenvolvimento do país;
A importância de que os entes públicos disponibilizem informações contábeis transparentes e comparáveis, que sejam compreendidas por

analistas financeiros, investidores, auditores, contabilistas e demais usuários, independentemente de sua origem e localização;

Que a adoção de boas práticas contábeis fortalece a credibilidade da informação, facilita o acompanhamento e a comparação da situação econômico-financeira e do desempenho dos entes públicos, possibilita a economicidade e eficiência na alocação de recursos; e

A necessidade de, não obstante os resultados já alcançados, intensificar os esforços com vistas a ampliar os níveis de convergência atuais... .

Com a publicação da Portaria 184 - MF, de 25 de agosto de 2008, que dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no Setor Público quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, determinou-se que a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) como órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, conforme estabelece em seus Artigos 1º e 2º:

Art. 1º Determinar à Secretaria do Tesouro Nacional - STN, órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, o desenvolvimento das seguintes ações no sentido de promover a convergência às Normas Internacionais de Contabilidade publicadas pela International Federation of Accountants - IFAC e às Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade - CFC, respeitados os aspectos formais e conceituais estabelecidos na legislação vigente:

I - identificar as necessidades de convergência às normas internacionais de contabilidade publicadas pela IFAC e às normas Brasileiras editadas pelo CFC;

II - editar normativos, manuais, instruções de procedimentos contábeis e Plano de Contas Nacional, objetivando a elaboração e publicação de demonstrações contábeis consolidadas, em consonância com os pronunciamentos da IFAC e com as normas do Conselho Federal de Contabilidade, aplicadas ao setor público;

III - adotar os procedimentos necessários para atingir os objetivos de convergência, estabelecido no âmbito do Comitê Gestor da Convergência no Brasil, instituído pela Resolução CFC nº 1.103, de 28 de setembro de 2007.

Art. 2º A Secretaria do Tesouro Nacional promoverá o acompanhamento contínuo das normas contábeis aplicadas ao setor público editadas pela IFAC e pelo Conselho Federal de Contabilidade, de modo a garantir que os Princípios Fundamentais de Contabilidade sejam respeitados no âmbito do setor público.

Portanto, sendo a STN o órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, deverá estabelecer diretrizes, normas e procedimentos referentes à convergência às normas internacionais, porém respeitando as legislações vigentes no Brasil, bem como concorrer para que os PFC sejam seguidos.

2.3 As Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público

O Conselho Federal de Contabilidade consoante a tendência de modernização da contabilidade e buscando promover a convergência das práticas contábeis vigentes no Setor Público com as normas internacionais de contabilidade, estabeleceu as Normas Aplicadas à Contabilidade Pública Brasileira. Isto se deu com o estudo viabilizado desde a Resolução CFC 1.103/2007, que institucionalizou o Comitê Gestor da Convergência no Brasil, encarregado de preparar e aprovar as NBC T 16, as quais compreendem as Resoluções do CFC de nº 1.128 a 1.137, de 21 de novembro de 2008.

2.3.1 NBC T 16.1 - Conceituação, objeto e campo de aplicação

Aprovada pela Resolução do CFC nº 1.128, de 21 de novembro de 2008, esta norma conceitua a Contabilidade Aplicada ao Setor Público como o ramo da ciência contábil que aplica, no processo gerador de informações, os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as normas contábeis direcionados ao controle patrimonial de entidades do Setor Público. Delimita como seu objeto o patrimônio público, e caracteriza como sua função social evidenciar informações de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade do Setor Público como forma de apoio à tomada de decisões e à adequada prestação de contas da gestão.

Quanto ao campo de aplicação, as NBCASP reforçam o disposto no Art. 83 da Lei Federal nº 4.320/64, onde determina que a contabilidade deve evidenciar as operações realizadas por quaisquer pessoas que arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens pertencentes ou confiados à Administração Pública.

Esta norma apresenta, nos seus itens 9 e 10, o conceito de Unidade Contábil, caracterizado pela soma, agregação ou divisão de patrimônio de uma ou mais entidades do Setor Público e suas classificações. Subdivide as Unidades Contábeis em:

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

O conceito de Unidade Contábil Originária apresenta relação com a Unidade Orçamentária caracterizada no Art. 14 da Lei Federal nº 4.320/64 ao dizer que “Constitui unidade orçamentária o agrupamento de serviços subordinados ao mesmo órgão ou repartição a que serão consignadas dotações próprias”.

No tocante ao controle contábil segregado por Unidade Contábil Originária, o Art. 50, inciso III da LRF determina que as demonstrações contábeis devem compreender, isolada e conjuntamente, as transações e operações de cada órgão, fundo ou entidade da administração direta, autárquica e fundacional, inclusive empresa estatal dependente.

A criação de Unidades Contábeis Descentralizadas, Unificadas e Consolidadas segundo a NBC T 16.1 será realizada 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.

A LRF prevê em seus Artigos 19 e 20 a verificação do limite de gastos com Pessoal, a ser realizada de forma segregada entre o Executivo, Legislativo, Judiciário e Ministério Público.

2.3.2 NBC T 16.2 - Patrimônio e sistemas contábeis

Esta norma estabelece a definição de patrimônio público e a classificação dos elementos patrimoniais sob o aspecto contábil, além de apresentar o conceito de sistema e de subsistemas de informações contábeis para as entidades públicas. No tocante a classificação dos elementos patrimoniais, a NBC T 16.2 estabelece

critérios para a classificação do Ativo e Passivo em Circulante e Não-Circulante, com base nos atributos de Conversibilidade (transformação de bem ou direito em moeda) e Exigibilidade (classificação das obrigações por prazo de vencimento), conforme estabelece o item 5 desta norma.

A NBCASP caracteriza o Sistema Contábil Público como a estrutura de informações sobre identificação, mensuração, avaliação, registro, controle e evidenciação dos atos e dos fatos da gestão do patrimônio público, com o objetivo de orientar e suprir o processo de decisão e a prestação de contas (NBC T 16.2, item 8). Esta Resolução estruturava, no seu item 12, o Sistema Contábil Público em 5 (cinco) Subsistemas de Informações: Orçamentário, Patrimonial, Financeiro, de Compensação e trouxe como novidade o Subsistema de Custos.

No entanto com a publicação da Resolução CFC nº 1.268/09, que alterou a NBC T 16.2, o Sistema Contábil Público passou a ser estruturado em 4 (quatro) Subsistemas de Informações Contábeis:

- Orçamentário – registra, processa e evidencia os atos e os fatos relacionados ao planejamento e à execução orçamentária;
- Patrimonial – registra, processa e evidencia os fatos financeiros e não financeiros relacionados com as variações qualitativas e quantitativas do patrimônio público;
- Custos – registra, processa e evidencia os custos dos bens e serviços, produzidos e ofertados à sociedade pela entidade pública;
- 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.

Com isso, eliminou-se o Subsistema Financeiro que assumia um papel importante no cumprimento do Art. 50, inciso I da LRF, onde prevê a escrituração de forma individualizada da disponibilidade de caixa, com o intuito de permitir a identificação dos recursos vinculados a órgão, fundo ou despesa obrigatória; o que passará a ser controlado por meio do Subsistema Patrimonial.

A NBC T 16.2 inovou com a criação do Subsistema de Custos, a ser implementado para coletar, processar e apurar os custos da gestão de políticas públicas. Nesse sentido, a Lei Federal nº 4.320/64 determina em seu Art. 99 a adoção de contabilidade específica para apurar os custos dos serviços industriais. A LRF, Art. 50, § 3º, amplia para toda a Administração Pública a necessidade de implementação de Sistema de Custos.

2.3.3 NBC T 16.3 - Planejamento e seus instrumentos sob o enfoque contábil

Estabelece as bases para controle contábil sobre o planejamento das entidades do Setor Público, planejamento este expresso em planos hierarquicamente interligados. A NBC T 16.3, em seu item 2, define esse plano como sendo 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. E, define no mesmo item, que o planejamento é 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.

Na Administração Pública Brasileira os planos são hierarquicamente interligados e se traduzem no Plano Plurianual (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Lei Orçamentária Anual (LOA).

2.3.4 NBC T 16.4 - Transações no Setor Público

A NBC T 16.4, no item 2, caracteriza como transação no Setor Público os atos e os fatos que promovem alterações qualitativas ou quantitativas, efetivas ou potenciais, no patrimônio das entidades do Setor Público, e enfatiza que o registro contábil deve observar os PFC e às NBCASP. A norma, no item 3, segrega as transações de acordo com suas características e os seus reflexos no patrimônio público, nas seguintes naturezas:

- Econômico-financeira – aquelas 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. Exemplos: recebimento de bens por doação (aumento do patrimônio sem a necessidade de utilização de recursos orçamentários, portanto extraorçamentário); arrecadação de receita de Impostos (aumento do patrimônio decorrente de ingresso de receita orçamentária);

- 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, podendo provocar alterações qualitativas ou quantitativas, efetivas ou potenciais no patrimônio da entidade pública.

A norma também trata das transações que envolvem valores de terceiros, caracterizadas como sendo aquelas em que a entidade do Setor Público responde como fiel depositária e que não afetam o seu patrimônio líquido, devendo ser demonstradas de forma segregada.

2.3.5 NBC T 16.5 - Registro contábil

A norma estabelece critérios para o registro contábil dos atos e fatos que afetam ou possam vir a afetar o patrimônio público, apresenta as características do registro e das informações contábeis no Setor Público, trata da estrutura do plano de contas contábil, e abre a possibilidade de escrituração contábil eletrônica.

A NBC T 16.5, no item 5, dá ênfase à estruturação do Sistema de Informação Contábil e determina que deve possuir Plano de Contas que contemple:

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

No tocante aos documentos de sustentação aos registros contábeis, as NBCASP consideram como documento de suporte qualquer documento hábil, físico ou eletrônico que comprove a transação na entidade do Setor Público.

Sendo que, conforme estabelece o item 21 desta norma, as transações no Setor Público devem ser reconhecidas e registradas integralmente no momento em

que ocorrerem, reconhecidas pelos seus fatos geradores, o que vai ao encontro do Princípio da Oportunidade e da Competência.

Deste modo, a Norma cita que os registros contábeis devem ser realizados e os seus efeitos evidenciados nas demonstrações contábeis do período com os quais se relacionam, reconhecidos, portanto, pelos respectivos fatos geradores.

Por fim, a NBC T 16.5 orienta que na ausência de norma contábil aplicada ao setor público, o profissional da contabilidade deve utilizar, subsidiariamente, e nesta ordem, as normas nacionais e internacionais que tratem de temas similares, evidenciando o procedimento e os impactos em notas explicativas, conforme previsto em seu item 25.

2.3.6 NBC T 16.6 - Demonstrações contábeis

A NBC T 16.6 além de atender o disposto no Art. 101 da LF nº 4.320/64, onde determina a publicação do Balanço Orçamentário (BO), Balanço Financeiro (BF), Balanço Patrimonial (BP) e da Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP), traz como inovação a Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC) e a Demonstração do Resultado Econômico (DRE).

Ao tratar da DFC, esta NBCASP, em seus itens 32, 33 e 34, esclarece que se deve evidenciar as movimentações de caixa e equivalentes segregadas nos seguintes fluxos:

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

Quanto à previsão de elaboração da DRE, a NBC T 16.6, no item 36, detalha que deve ser elaborada considerando sua interligação com o sistema de custos e apresentar, pelo menos, a seguinte estrutura:

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

Para o cálculo da receita econômica, seu item 37, determina como sendo a quantidade de serviços prestados multiplicada pelo custo de oportunidade. E, no item 38, conceitua custo de oportunidade como o valor que seria desembolsado na alternativa desprezada de menor valor entre aquelas consideradas possíveis para a execução da ação pública.

2.3.7 NBC T 16.7 - Consolidação das demonstrações contábeis

A NBC T 16.7, no item 3, conceitua Unidade Contábil Consolidada como a soma ou a agregação de saldos ou grupos de contas de duas ou mais unidades contábeis originárias, excluídas as duplicidades.

Segundo esta NBCASP, item 2, a consolidação das demonstrações contábeis objetiva o conhecimento e a disponibilização de macro agregados do Setor Público, a visão global do resultado e a instrumentalização do controle social. Nesse sentido, a norma contribui para o atendimento ao disposto nos Art. 111 da LF nº 4.320/64 e Art. 51 da LRF, que determinam que compete à União promover a consolidação, nacional e por esfera de governo, das contas dos entes da Federação.

2.3.8 NBC T 16.8 - Controle interno

A NBC T 16.8 trata do controle interno aplicável as entidades públicas, objetivando garantir razoável grau de eficiência e eficácia do sistema de informação contábil, visando assegurar o cumprimento da missão da entidade. Segundo a norma, no seu item 2, o controle interno sob o enfoque contábil 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.

Nesse sentido, as NBCASP apresentam de modo amplo o campo de atuação do Controle Interno Contábil, visto que este deve abranger todos os níveis da entidade governamental.

2.3.9 NBC T 16.9 - Depreciação, amortização e exaustão

Os critérios e procedimentos para o registro contábil da depreciação, amortização e exaustão encontram-se determinados na NBC T 16.9. No tocante ao registro, a NBC T 16.9, no item 4 e 6, estabelece que valor depreciado, amortizado ou exaurido deve ser apurado mensalmente, com o devido registro nas contas de resultado do exercício, reconhecido como variação passiva independente da execução orçamentária, e deve ser reconhecido até que o valor líquido contábil do ativo seja igual ao valor residual. Cita ainda, no item 5, que o valor residual e a vida útil econômica de um ativo devem ser revisados, pelo menos, no final de cada exercício.

Por fim, dentre os métodos de depreciação, esta NBCASP sugere a adoção dos seguintes: método das quotas constantes; método das somas dos dígitos e método das unidades produzidas.

2.3.10 NBC T 16.10 - Avaliação e mensuração de ativos e passivos em Entidades do Setor Público

Estabelece critérios e procedimentos para a avaliação e mensuração de ativos e passivos integrantes do patrimônio de entidades do Setor Público. Destaca-se a previsão de contabilização no Ativo Permanente dos Bens de Uso Comum.

A norma apresenta os conceitos importantes para fins de avaliação patrimonial, referentes à avaliação patrimonial, redução ao valor recuperável (*impairment*) e valor de mercado ou valor justo (*fair value*).

No tocante a avaliação dos elementos patrimoniais, esta NBCASP estabelece critérios para cada um dos grupos: disponibilidades, créditos e dívidas, estoques, investimentos permanentes, imobilizado, intangível e diferido. Quando trata da avaliação dos estoques a norma estabelece, para mensuração e avaliação das saídas dos estoques, o custo médio ponderado, em conformidade com o Art. 106, inciso III da LF nº 4.320/64.

A NBC T 16.10, no item 24, ao tratar da avaliação do ativo imobilizado, determina a mensuração ou avaliação com base no valor de aquisição, produção ou construção, e, no seu item 30, propõe a contabilização dos bens de uso comum que absorveram ou absorvem recursos públicos, ou aqueles eventualmente recebidos em doação, devendo ser incluídos no ativo não circulante da entidade responsável pela sua administração ou controle, estejam, ou não, afetos a sua atividade operacional.

As NBCASP também estabelecem regras para a realização de reavaliações dos componentes patrimoniais, onde se deve utilizar o valor justo ou o valor de mercado na data de encerramento do BP. Além disso, estipula prazos para que seja procedida reavaliação.

2.4 Princípios contábeis

As NBCASP estabeleceram um controle mais rígido sobre a evidenciação patrimonial do Ente Público e buscaram convergir sua prática contábil à contabilidade societária através da interpretação dos PFC do ponto de vista

Governmental. Com isso os órgãos públicos passam a adotar integralmente os PFC, no que se refere ao enfoque patrimonial.

A Resolução CFC nº 750, de 29 de dezembro de 1993, editou os Princípios Fundamentais de Contabilidade, não mais como Norma, mas Princípios, revogando a Resolução CFC nº 530/81 que apresentava posições antagônicas com a Deliberação CVM nº 29, de 05 de fevereiro de 1986, que aprovava o pronunciamento do IBRACON, denominado Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade (SPINELLI, 2004).

A Resolução CFC nº 750/93 define os PFC, que estão revestidos de universalidade e generalidade, elementos que caracterizam o conhecimento científico, justamente com a certeza, o método e a busca das causas primeiras. Corrigiu-se sua indevida inclusão entre as Normas Brasileiras de Contabilidade, uma vez que as normas deles emanam e podem ser mutáveis, o que não ocorre com os princípios. Norma é uma indicação de conduta obrigatória. Assim:

Princípio é a causa da qual algo procede. É a origem, o começo de um fenômeno ou de uma série de fenômenos. Os princípios, quando entendidos como preceitos básicos e fundamentais de uma ciência, são imutáveis, quaisquer que sejam as circunstâncias de tempo e lugar em que a doutrina é estudada (FRANCO, 1997, p. 188).

O mesmo autor define que as normas são meras regras ou guias de orientação para aplicação prática dos Princípios Fundamentais de Contabilidade, sendo, portanto, complementar ou meramente convencional. Ou seja, os princípios inspiram e fundamentam a ação, o comportamento, enquanto que as normas dirigem a ação, com base nos princípios, sendo leis a serem obedecidas.

Alguns doutrinadores, no entendimento de Franco (1997), fazem distinção entre princípios e postulados, entendendo que os postulados contábeis são verdades axiomáticas, que independe de demonstração e são mais arraigados à natureza contábil que os princípios contábeis.

A Resolução CFC nº 750/93 estabelece em seu Art. 1º, § 2º, que na aplicação dos PFC há situações concretas e a essência das transações deve prevalecer sobre seus aspectos formais. Esta resolução elenca os PFC em seu Art. 3º e os conceitua nos seus Artigos 4º a 10, assim apresentando:

- Princípio da Entidade:

Art. 4º O Princípio da ENTIDADE reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios

existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, 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.

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.

- Princípio da Continuidade:

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

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

§ 2º A observância do Princípio da CONTINUIDADE é indispensável à correta aplicação do Princípio da COMPETÊNCIA, por efeito de se relacionar diretamente à quantificação dos componentes patrimoniais e à formação do resultado, e de constituir dado importante para aferir a capacidade futura de geração de resultado.

- Princípio da Oportunidade:

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

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

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

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

III – o registro deve ensejar o reconhecimento universal das variações ocorridas no patrimônio da ENTIDADE, em um período de tempo determinado, base necessária para gerar informações úteis ao processo decisório da gestão.

- Princípio do Registro pelo Valor Original:

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

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

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

II – uma vez integrado no patrimônio, o bem, direito ou obrigação não poderão ter alterados seus valores intrínsecos, admitindo-se, tão-somente,

sua decomposição em elementos e/ou sua agregação, parcial ou integral, a outros elementos patrimoniais;
 III – o valor original será mantido enquanto o componente permanecer como parte do patrimônio, inclusive quando da saída deste;
 IV – os Princípios da ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA e do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL são compatíveis entre si e complementares, dado que o primeiro apenas atualiza e mantém atualizado o valor de entrada;
 V – o uso da moeda do País na tradução do valor dos componentes patrimoniais constitui imperativo de homogeneização quantitativa dos mesmos.

- Princípio da Atualização monetária:

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

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

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

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

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

Cabe colocar também, quanto ao Princípio da Atualização Monetária, que o CFC editou a Resolução CFC nº 900, de 22 de março de 2001, (Publicada no DOU, de 03-04-01), que dispõe sobre a aplicação do Princípio da Atualização Monetária. Esta norma assim determina em seus Artigos 1º a 3º:

Art. 1º A aplicação do “Princípio da Atualização Monetária” é compulsória quando a inflação acumulada no triênio for de 100% ou mais.

Parágrafo único. A inflação acumulada será calculada com base no Índice Geral de Preços do Mercado (IGPM), apurado mensalmente pela Fundação Getúlio Vargas, por sua aceitação geral e reconhecimento por organismos nacionais e internacionais.

Art. 2º A aplicação compulsória do “Princípio da Atualização Monetária” deverá ser amplamente divulgada nas notas explicativas às demonstrações contábeis.

Art. 3º Quando a taxa inflacionária acumulada no triênio for inferior a 100%, a aplicação do Princípio da Atualização Monetária somente poderá ocorrer em demonstrações contábeis de natureza complementar às demonstrações de natureza corrente, derivadas da escrituração contábil regular.

§ 1º No caso da existência das ditas demonstrações complementares, a atualização deverá ser evidenciada nas respectivas notas explicativas, incluindo a indicação da taxa inflacionária empregada.

§ 2º A Atualização Monetária, neste caso, não originará nenhum registro contábil.

- Princípio da Competência:

Art. 9º As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.

§ 1º O Princípio da COMPETÊNCIA determina quando as alterações no ativo ou no passivo resultam em aumento ou diminuição no patrimônio líquido, estabelecendo diretrizes para classificação das mutações patrimoniais, resultantes da observância do Princípio da OPORTUNIDADE.

§ 2º O reconhecimento simultâneo das receitas e despesas, quando correlatas, é consequência natural do respeito ao período em que ocorrer sua geração.

§ 3º As receitas consideram-se realizadas:

I – nas transações com terceiros, quando estes efetuarem o pagamento ou assumirem compromisso firme de efetivá-lo, quer pela investitura na propriedade de bens anteriormente pertencentes à ENTIDADE, quer pela fruição de serviços por esta prestados;

II – quando da extinção, parcial ou total, de um passivo, qualquer que seja o motivo, sem o desaparecimento concomitante de um ativo de valor igual ou maior;

III – pela geração natural de novos ativos independentemente da intervenção de terceiros;

IV – no recebimento efetivo de doações e subvenções.

§ 4º Consideram-se incorridas as despesas:

I – quando deixar de existir o correspondente valor ativo, por transferência de sua propriedade para terceiro;

II – pela diminuição ou extinção do valor econômico de um ativo;

III – pelo surgimento de um passivo, sem o correspondente ativo.

- Princípio da Prudência:

Art. 10. O Princípio da PRUDÊNCIA determina a adoção do menor valor para os componentes do ATIVO e do maior para os do PASSIVO, sempre que se apresentem alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o patrimônio líquido.

§ 1º O Princípio da PRUDÊNCIA impõe a escolha da hipótese de que resulte menor patrimônio líquido, quando se apresentarem opções igualmente aceitáveis diante dos demais Princípios Fundamentais de Contabilidade.

§ 2º Observado o disposto no art. 7º, o Princípio da PRUDÊNCIA somente se aplica às mutações posteriores, constituindo-se ordenamento indispensável à correta aplicação do Princípio da COMPETÊNCIA.

§ 3º A aplicação do Princípio da PRUDÊNCIA ganha ênfase quando, para definição dos valores relativos às variações patrimoniais, devem ser feitas estimativas que envolvem incertezas de grau variável.

O Conselho Federal de Contabilidade considerando a conveniência de um maior esclarecimento sobre o conteúdo e abrangência dos Princípios, constante na Resolução CFC nº 750/93, resolveu aprovar o Apêndice à Resolução sobre os PFC, materializada na Resolução CFC nº 774, de 16 de dezembro de 1994, que aprova o Apêndice I à Resolução sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade. Segundo ela, no item 1.3:

Os princípios constituem sempre as vigas-mestras de uma ciência, revestindo-se dos atributos de universalidade e veracidade, conservando validade em qualquer circunstância. No caso da Contabilidade, presente seu objeto, seus Princípios Fundamentais de Contabilidade valem para todos os patrimônios, independentemente das Entidades a que pertencem, as finalidades para as quais são usados, a forma jurídica da qual estão revestidos, sua localização, expressividade e quaisquer outros qualificativos, desde que gozem da condição de autonomia em relação aos demais patrimônios existentes.

Esclarece no mesmo item que “nos princípios científicos jamais pode haver hierarquização formal...” determina que “nas ciências sociais, os princípios se colocam como axiomas, premissas universais e verdadeiras, assim admitidas sem necessidade de demonstração, ultrapassando, pois a condição de simples conceitos”. E ainda prevê:

os princípios estão obrigatoriamente presentes na formulação das Normas Brasileiras de Contabilidade, verdadeiros pilares do sistema de normas, que estabelecerá regras sobre a apreensão, o registro, relato, demonstração e análise das variações sofridas pelo patrimônio, buscando descobrir suas causas, de forma a possibilitar a feitura de prospecções sobre a Entidade e não podem sofrer qualquer restrição na sua observância.

E com a Resolução CFC 1.111/07, que aprova o Apêndice II da Resolução CFC nº 750/93, se dá um maior esclarecimento sobre o conteúdo e abrangência dos PFC sob a perspectiva do Setor Público, a ser discutida em item específico.

2.5 Subsistema contábil de custos

Ao tratar de apuração, mensuração e a controle de custos, desde 1964, a Lei 4.320 traz em seus Artigos 85 e 99 a exigência do seu registro pela contabilidade:

Art. 85. Os serviços de 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.

[...]

Art. 99. Os serviços públicos industriais, ainda que não organizados como empresa pública ou autárquica, manterão contabilidade especial para determinação dos custos, ingressos e resultados, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeiro comum.

Porém, estes artigos trouxeram somente a obrigatoriedade de apuração dos custos industriais, não abrangendo toda a administração pública. Fato que foi corrigido com a publicação do Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, que implementou a Reforma Administrativa, apresentando em seu Art. 79 “a obrigatoriedade da contabilidade apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão”. Nesse caso, valendo para toda a administração, não só àquelas que apuravam serviços públicos industriais.

Já o Decreto nº 2.829, de 29 de outubro de 1998, que estabelece normas para a elaboração e execução do Plano Plurianual e dos Orçamentos da União, apresenta em seu Art. 4º, inciso II, que “será adotado, em cada Programa, modelo de gerenciamento que compreenda controle de prazos e custos”.

Apesar de existir legislação tratando da apuração de custos no Setor Público, pouco se avançou nesta área até a publicação da LRF, que determina em seu Art. 50, §3º que: “A administração pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”; criando assim uma nova perspectiva para a aplicação da contabilidade de custos no Setor Público ao estabelecer a implantação de um controle de custos através de um sistema contábil específico.

A carência de se conhecer os custos dos programas, com o objetivo de buscar a eficiência e eficácia no emprego dos recursos públicos é ainda confirmada pela Lei nº 10.180, de 06 de fevereiro de 2001, ao determinar que entre as finalidades e atribuições dos Sistemas de Contabilidade Federal e Controle Interno está a de evidenciar os custos dos programas de governo e avaliar os resultados quanto à eficácia e eficiência, conforme o seu Art. 15, inciso V:

Art. 15. O Sistema de Contabilidade Federal tem por finalidade registrar os atos e fatos relacionados com a administração orçamentária, financeira e patrimonial da União e evidenciar:

[...]

V - os custos dos programas e das unidades da Administração Pública Federal;

No entanto isso só veio se concretizar com o advento da Resolução CFC nº 1.129, de 21 de novembro de 2008, determinando que a Contabilidade Aplicada ao Setor Público há de ser organizada na forma de sistema de informações integrados entre si. Inovando, ao estabelecer o Subsistema de Custos conforme apresentado no item 12, letra d, a seguir exposto:

Subsistema de Custos – coleta, processa e apura, por meio de sistema próprio, os custos da gestão de políticas públicas, gerando relatórios que subsidiam a administração com informações sobre:

- (i) custos dos programas, dos projetos e das atividades desenvolvidas;
- (ii) otimização dos recursos públicos; e
- (iii) custos das unidades contábeis.

Com isso, percebe-se o aumento da importância do conhecimento de custos para auxílio da administração; tratando-se de um assunto que mistura simplicidade quanto aos objetivos e complexidade no tratamento dos dados, é necessário definir os objetivos que se pretende atingir ao estruturar um subsistema de custeio, como: atender as exigências legais quanto à apuração de resultados de suas atividades, avaliação de estoques, conhecimento dos seus custos para a tomada correta de decisões e o exercício de controle. Para que esses objetivos sejam atingidos vale-se dos métodos de custeio, este é o entendimento apresentado por Megliorini (2001).

Segundo o mesmo autor faz-se uso, dentre os vários métodos de custeio existentes, o custeio por absorção, custeio variável, custeio ABC, custeio meta e custeio do ciclo de vida. Definindo assim os sistemas de custeio mais utilizados:

Custeio por absorção: é o método de custeio que consiste em atribuir aos produtos fabricados todos os custos de produção, quer de forma direta ou indireta (rateios). Assim, todos os custos, sejam eles fixos ou variáveis são absorvidos pelos produtos. É o método utilizado para custear os estoques...
Custeio variável: é o método que considera que os produtos devem receber somente os custos que “causam” ao serem fabricados. Nesse caso, os custos a serem apropriados aos produtos são somente os variáveis. Os custos fixos são tratados como custos do período, indo diretamente para o resultado, como as despesas (MEGLIORINI, 2001, p. 3).

Para Dutra (2003, p. 234) o “Custeio ABC (*Activity Based Costing*) atribui aos objetos de custeio, produtos, serviços, clientes etc, todos os custos e despesas, sendo os diretos por apropriação e os indiretos rastreados por direcionadores de custos”. Afere ainda que “o núcleo de interesse do Custeio Baseado em Atividades é o grupo dos gastos indiretos, independente de ser composto por custos ou despesas, fixos ou variáveis”.

Identificam-se três grupos básicos de custos de produção:

- a) Materiais: serão aqueles que a integram fisicamente, chamados de matérias-primas, que representam a parte “visível” do custo.
- b) Mão-de-obra: para transformar as matérias-primas no produto há a necessidade de emprego de mão-de-obra. Aqui consideramos somente aquela mão-de-obra que age sobre a matéria-prima de modo a modificá-la, dando origem ao produto, e por isso é chamada de mão-de-obra direta.
- c) Demais custos: além da matéria-prima e da mão-de-obra direta, cujos consumos podem ser quantificados nos produtos, há a ocorrência de

outros custos, tais como energia elétrica, manutenção, depreciação, telefone, impostos, etc., cujo consumo ocorre sem que se possa quantificá-lo por produto. Esse grupo é chamado de custo indireto de fabricação (MEGLIORINI, 2001, p. 25).

Relacionado ao Setor Público, a Contabilidade Pública é organizada na forma de sistema de informações, cujos subsistemas oferecem produtos diferentes em razão da respectiva especialidade, convergindo para o produto final, que é a informação sobre o patrimônio público (SILVA, 2009).

Conceituando o Sistema de Contabilidade, Silva (2009) mostra que este se constitui de um sistema de informações que visa atender às necessidades dos administradores, às determinações legais e ao oferecimento ao cidadão de informes sobre o destino dos recursos dos tributos que lhe foram cobrados.

O controle dos custos no Setor Público está estruturado em um subsistema dentro do sistema contábil de informações, esta premissa ampara-se no item 11 da Resolução CFC 1.129/08 que aprova a NBC T 16.2.

Por sua vez, o sistema contábil deve ser estruturado nos seguintes subsistemas de informações:

- a) Orçamentário: registra, processa e evidencia os atos e os fatos relacionados ao planejamento e à execução orçamentária.
- b) Financeiro: registra, processa e evidencia os fatos relacionados ao ingresso e aos desembolsos financeiros bem como as disponibilidades no início e final do período.
- c) Patrimonial: registra, processa e evidencia os fatos não financeiros relacionados com as variações qualitativas e quantitativas do patrimônio público.
- d) Custos: registra, processa e evidencia os custos dos bens e serviços, produzidos e ofertados à sociedade pela entidade pública.
- e) Compensação: registra, processa e evidencia os atos de gestão cujos efeitos possam produzir modificações no patrimônio da entidade do setor público, bem como aqueles com funções específicas de controle. (SILVA, 2009, p. 68 e 69).

O mesmo autor acrescenta que para permitir o cumprimento dos objetivos dos subsistemas contábeis, é necessário que estejam integrados entre si e a outros subsistemas de informações, objetivando subsidiar a administração pública sobre o desempenho da unidade contábil no cumprimento da missão; a avaliação dos resultados obtidos na execução dos programas de trabalho com relação à economicidade, à eficácia e à efetividade; a avaliação das metas pré-estabelecidas e possibilitar a avaliação dos riscos e das contingências.

O sistema de custos instituído desde a LC 101/00, passou a integrar o sistema contábil, na forma de Subsistema de Custos, a partir da Resolução do CFC

nº 1.129, de 21 de novembro de 2008, onde estabeleceu que este é responsável por coletar, processar e apurar através de um sistema próprio, os custos da gestão de políticas públicas, produzindo relatórios que subsidiam a administração com informações sobre os custos dos programas, projetos e das atividades desenvolvidas; a otimização dos recursos públicos e os custos das unidades contábeis.

3 METODOLOGIA

A pesquisa pode ser entendida como o procedimento racional e sistemático que tem como objetivo proporcionar respostas aos problemas que são propostos (GIL, 1991). Para isso, o trabalho foi desenvolvido através de uma pesquisa exploratória que, na visão de Lakatos e Marconi (2001, p. 41) “tem como objetivo principal o aprimoramento de idéias ou a descoberta de intuições, proporcionando maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito”.

Para tanto se realizou uma pesquisa bibliográfica e documental. Gil (1991, p. 44) define a pesquisa bibliográfica como sendo aquela “desenvolvida com base em material já elaborado, constituído principalmente de livros científicos”. Ainda segundo o mesmo autor (1991, p. 45) na pesquisa documental “são investigados documentos a fim de se poder descrever e comparar usos e costumes, tendências, diferenças e outras características”, também, Silva e Grigolo (2002) defendem que a pesquisa documental vale-se de materiais que ainda não receberam nenhuma análise aprofundada. Esse tipo de pesquisa visa, assim, selecionar, tratar e interpretar a informação bruta, buscando extrair dela algum sentido e introduzir-lhe algum valor, podendo, desse modo, contribuir com a comunidade científica a fim de que outros possam voltar a desempenhar futuramente o mesmo papel. Neste sentido procurou-se selecionar, dentre o material disponível, aqueles que apresentam o tratamento dos conteúdos propostos como objetivo neste trabalho, garantindo assim, uma comparação mais acurada entre as NBCASP e as legislações existentes.

Quanto à abordagem do problema destaca-se como uma pesquisa qualitativa que para Richardson (1999, p. 80) são “os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais”; segundo o mesmo autor na abordagem qualitativa, não se pretende numerar ou medir unidades ou categorias homogêneas, sendo adequada para conhecer a natureza de um fenômeno social.

Portanto, o trabalho teve como marco inicial um aprofundamento no estudo da legislação existente, no que se refere à Contabilidade Pública, bem como quanto ao conteúdo das NBCASP. Neste quesito o trabalho foi direcionado na adoção por parte dos entes públicos dos PFC, do Subsistema Contábil de Custos e das novas

demonstrações contábeis previstas pelas NBCASP. Limitando-se a esses objetivos, pesquisou-se desde as conceituações gerais preconizadas até os ditames específicos que cada lei ou norma relacionada apresenta, os principais atos e fatos contábeis nas entidades públicas, seu reconhecimento e registro contábil, bem como o potencial de uso destes registros para fins gerenciais, procurando ainda considerar os ditames emanados da doutrina contábil, conseguindo-se assim, levantar suas semelhanças e as alterações de modo a tentar estabelecer um consenso nos procedimentos a serem seguidos.

Este estudo está alicerçado na Constituição Federal do Brasil, de 1988, especificamente quanto ao Capítulo II – Das Finanças Públicas, Seção II – Dos Orçamentos; Lei Federal nº 4.320, de 17 de março de 1964, juntamente com as Portarias nº 749, de 15 de dezembro de 2009, nº 751, de 16 de dezembro de 2009, e nº 184 – MF, de 25 de agosto de 2008; Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000; Resolução CFC nº 1.111, de 29 de novembro de 2007, e as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, de 21 de novembro de 2008. No estudo comparativo da legislação existente com as NBCASP foram destacados os conceitos e procedimentos contábeis em que elas se contradizem ou se reafirmam, para isso buscou-se verificar se os ditames apresentados pelas novas normas já estavam contempladas pela legislação, procurando avaliar o grau de semelhança entre seus preceitos, verificando se ambas apresentavam os mesmos assuntos e se estes estavam alinhados ou não ao mesmo enfoque, considerando a utilização destes conceitos pela Contabilidade Aplicada ao Setor Público Brasileiro.

Feito este estudo preliminar, deu-se maior atenção aos objetivos pré-estabelecidos. Buscando-se as alterações através da comparação entre os lançamentos contábeis e demonstrativos adotados antes da norma e os propostos pelas NBCASP, procurou-se esclarecer sua amplitude e profundidade, procedimentos a serem adotados e as mudanças para o Setor Público no que se refere ao trato contábil e gerencial, levantando as informações quanto ao uso dos PFC, da viabilidade, implantação e manutenção do Subsistema de Custos, além da aplicabilidade e utilidade da DFC e da DRE, apresentando seus efeitos na Contabilidade Governamental como um todo e especificamente quanto à sua evidenciação nas demonstrações contábeis.

Com isso, concluiu-se o trabalho com uma análise dos pontos discutidos, apresentando o resultado da pesquisa e as conclusões, cumprindo assim os objetivos estabelecidos.

4 RESULTADO E DISCUSSÃO

Após analisadas as informações obtidas por intermédio da pesquisa realizada, tanto das NBCASP, bem como da legislação brasileira no que se refere à adoção por parte dos entes públicos dos PFC, do Subsistema Contábil de Custos e das novas demonstrações contábeis previstas pelas NBCASP, pôde-se notar que da comparação entre os tópicos estabelecidos pelas normas e as exigências da legislação nacional, chegou-se aos seguintes resultados.

4.1 Adoção integral dos Princípios Fundamentais de Contabilidade pelos Entes Públicos

Com a convergência das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público às normas internacionais de contabilidade e a edição da Resolução CFC nº 1.111/07, que trata da adoção integral dos princípios contábeis pelos entes públicos, faz-se necessário adaptar os procedimentos até então praticados no Brasil, visto que tais mudanças implicam em alterações relevantes no trato da Contabilidade Pública, adaptações estas que se propõe à obtenção de uma melhor visualização, gestão, compreensão, transparência e fiscalização.

4.1.1 Adoção do regime de competência como norma geral para o registro dos atos e fatos no Setor Público

O Princípio da Competência, conforme Silva (2009), reconhece as transações e os eventos através dos seus fatos geradores, independentemente do pagamento ou do recebimento, devendo ser aplicado integralmente ao Setor Público. No entanto este entendimento deve ser interpretado do ponto de vista patrimonial, já que o Artigo 35 da Lei nº 4.320/64 continua em vigor, sendo que este estabelece o regime misto no reconhecimento das receitas e despesas do ponto de vista orçamentário. Todos os atos e fatos que afetam o patrimônio público devem seguir o princípio da

competência, tendo seus efeitos evidenciados nas demonstrações contábeis do exercício financeiro ao qual pertencem, isso de maneira complementar ao registro orçamentário das receitas e despesas públicas.

Estas premissas são assim ditadas nas NBCASP, Resolução CFC nº 1.132/08, Itens 19 e 21, que abordam especificamente o enfoque patrimonial:

19. As transações no setor público devem ser reconhecidas e registradas integralmente, no momento em que ocorrerem.

[...]

21. Os registros contábeis devem ser realizados e os seus efeitos evidenciados nas demonstrações contábeis do período com os quais se relacionam, reconhecidos, portanto, pelos respectivos fatos geradores, independentemente do momento da execução orçamentária.

A Portaria Conjunta nº 3, de 14 de outubro de 2008, Manual de Receita Nacional, em seu Art. 6º assim define este assunto: “a despesa e a receita serão reconhecidas por critério de competência patrimonial, visando conduzir a Contabilidade do Setor Público Brasileiro aos padrões internacionais e ampliar a transparência sobre as contas públicas”.

Entretanto isso, a primeira vista, poderia ensejar um confronto com o Art. 35 da Lei 4.320/64 que assim estabelece: "pertencem ao exercício financeiro: I - as receitas nele arrecadadas; II - as despesas nele legalmente empenhadas;" porém isso não se confirma, pois o artigo acima citado refere-se ao subsistema orçamentário enquanto que a aplicação do regime de competência relaciona-se com o subsistema patrimonial.

Referente à Lei 4.320/64, Art. 35, o Inciso I estabelece que as receitas devem ser contabilizadas pelo regime de caixa, que consiste em reconhecê-las no momento do recebimento dos recursos financeiros. Já o Inciso II, estabelece que as despesas devem ser reconhecidas pelo regime de competência, com base no seu fato gerador orçamentário, materializado pelo empenho. Trata-se, portanto, de um regime misto, adotado para o reconhecimento das receitas e despesas orçamentárias, enquanto que a aplicação do princípio da competência se refere especificamente aos registros patrimoniais, estando de acordo com o plano de contas aplicado ao Setor Público, editado pela Portaria nº 751, de 16 de dezembro de 2009, que separa os subsistemas contábeis em Sistema Patrimonial (Subsistemas Financeiro, Não Financeiro e de Resultados) e Sistema de Controle (Subsistema Orçamentário, de Custos e de Compensação), materializando assim os dois enfoques.

O enfoque orçamentário está nitidamente alinhado e subordinado à questão legal, prevendo o reconhecimento da despesa quando do seu empenho, que representa apenas a assunção de obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condições, sem que tenha se quer recebido o material adquirido, por exemplo. Porém, a simples emissão de nota de empenho, documento que oficializa o compromisso do Estado com seu fornecedor não é suficiente, do ponto de vista patrimonial, para caracterizar a existência do fato gerador, visto que neste enfoque, reconhece-se a despesa efetiva quando da ocorrência do fato gerador, que pode ser anterior, concomitante ou posterior ao empenho da despesa, sem estar contrariando a Lei nº 4.320/64, pois este entendimento refere-se apenas ao controle patrimonial, cabendo a esta Lei, especificamente o Art. 35, disciplinar o controle orçamentário.

Além disso, a aplicação do princípio da competência, no enfoque patrimonial, não confronta com o art. 60 da Lei nº 4.320/64, que determina a vedação de despesa sem prévio empenho, por este artigo também estar atrelado à visão orçamentária. Na visão patrimonial, há a necessidade de associar o registro contábil à realização do fato gerador e não ao seu vínculo orçamentário, corroborando com o Manual da Despesa Nacional (BRASIL, 2008, 118):

[...] o reconhecimento da despesa do ente por competência deve ocorrer mesmo que ainda pendente as fases de execução da despesa orçamentária. Ou seja, tendo ocorrido o fato gerador, deve haver o registro da obrigação no sistema patrimonial até que seja empenhada e liquidada a despesa orçamentária, quando então deverá ser transportado o passivo para o sistema financeiro [...]

Com isso, se o fato gerador ocorrer, há de ser registrado seu efeito no patrimônio independente do orçamento. No entanto, o Ente Público não poderá realizar o pagamento desta obrigação sem que esta despesa se processe no subsistema orçamentário, gerando assim uma interdependência entre os subsistemas. Isso não significa uma afronta aos Princípios da Moralidade ou Legalidade, ao qual o gestor deve respeito, nem tão pouco, uma tentativa de esmorecer o Poder Estatal ante as práticas orçamentárias, mas a tentativa de evidenciar o que de fato existe, prevalecendo a essência sobre a forma no trato patrimonial, como prevê a Resolução CFC nº 1.132/08, item 22 “os registros contábeis das transações das entidades do Setor Público devem ser efetuados, considerando as relações jurídicas, econômicas e patrimoniais, prevalecendo nos conflitos entre elas a essência sobre a forma”.

Deste modo é necessário fazer a distinção entre os enfoques orçamentário e patrimonial para que não sejam registradas as variações patrimoniais com base nas fases da despesa orçamentária, já que no enfoque patrimonial deve estar presente, obrigatoriamente, o fato gerador, para que haja o registro, além de que o controle patrimonial engloba inclusive as variações extraorçamentárias que não obedecem às fases da receita e despesa orçamentária. Assim cabe ao ramo patrimonial da Contabilidade no Setor Público reconhecer os direitos, obrigações e as variações patrimoniais sejam elas orçamentárias ou extraorçamentárias, desde que estas afetem efetivamente o patrimônio do ente público, a que se denomina receita ou despesa efetiva. Exemplo disso pode-se verificar quando da inscrição na Dívida Ativa, que reconhece no ativo um direito a receber e ao mesmo tempo registra uma variação ativa independente da execução orçamentária. É bem verdade que assim já se fazia antes das NBCASP, com isso percebe-se que, neste caso, não há contradição entre os procedimentos.

Outro exemplo é o reconhecimento do direito adquirido no patrimônio quando do lançamento tributário no subsistema orçamentário, como é o caso do IPTU, que neste caso coincide com o fato gerador e obriga o registro patrimonial do direito a receber no ativo – Tributo a receber – e concomitantemente credita-se uma variação patrimonial aumentativa, sem que haja qualquer reconhecimento de receita do ponto de vista orçamentário. Quando da arrecadação haverá um crédito que anula o direito a receber ao mesmo tempo em que se debita o disponível, coincidindo agora com o reconhecimento orçamentário da receita pela sua arrecadação. Percebe-se que nesta metodologia o reconhecimento do direito mantém-se atualizado durante todo o exercício no subsistema patrimonial, já que no tratamento dado antes das NBCASP só reconhecia tal direito, no caso do não recebimento, através do subsistema de compensação ou quando do seu registro como dívida ativa.

Esta abordagem patrimonial corrobora com o Art. 89 da Lei 4.320/64 ao estabelecer que a contabilidade evidenciará os fatos ligados à administração orçamentária, financeira, patrimonial e industrial. E no seu Art. 85 prevê a forma de atuação dos serviços de contabilidade do seguinte modo:

Os serviços de 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.

Silva (2009) salienta que os estudos de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, até então, limitavam-se à contabilidade orçamentária, fazendo com que os sistemas contábeis limitassem os registros patrimoniais aos fatos originários da execução do orçamento. Isto provocou a implementação de sofisticados sistemas de controle financeiro, mas excluiu a preocupação com o acompanhamento pleno da composição patrimonial, tais como os valores a receber a partir do lançamento da receita, as previsões e valores a pagar a partir do comprometimento independente da apropriação orçamentária, a depreciação e apuração dos custos dos serviços.

O mesmo autor coloca que a contabilidade é um sistema universal, e que esta é a necessidade do Estado e, portanto, precisa deixar de estar unicamente centrado no controle do orçamento e, em consequência, obter a medição correta e adequada dos elementos do patrimônio; isto faria com que o sistema patrimonial deixasse de somente refletir no patrimônio as ações decorrentes do orçamento.

Fruto da observação da existência de um regime, até então, tendenciosamente orçamentário, o CFC buscando evidenciar também o patrimônio dos entes públicos editou a Resolução nº 1.111/07 e as NBCASP, que fez surgir dois enfoques contábeis que serão utilizados para reconhecer as receitas e despesas orçamentárias e as variações patrimoniais dos entes públicos.

4.1.1.1 Enfoque orçamentário

Como as normas não revogaram o Art. 35 da Lei 4.320/64, continua então valendo o ditame que reconhece as receitas pelo regime de caixa, considerando a sua arrecadação, e as despesas pelo seu empenho. Esta premissa de fluxo de caixa, denominado regime misto, deve ser critério usado para definir o montante de receitas e despesas, na questão orçamentária.

Muitos estudiosos, segundo Mota (2009), destacam a postura prudente da legislação ao determinar que pertence ao exercício financeiro a receita nele arrecadada e adota o empenho para o reconhecimento da despesa orçamentária. O mesmo autor salienta que, no que se refere à receita orçamentária, o estágio da arrecadação não representa a disponibilização dos recursos financeiros, já que estes ainda permanecem em poder da rede bancária arrecadadora e que, somente no estágio do recolhimento ocorreria o efetivo ingresso do numerário nos cofres

públicos, estando a disposição para o seu comprometimento através de despesas, assim como trabalha o Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI) durante o exercício financeiro, ajustando de acordo com o Art. 35 da Lei 4.320/64 ao término deste.

Quanto à despesa orçamentária sua apropriação tem como parâmetro os valores legalmente empenhados, independente de ter ou não recebido os serviços ou bens adquiridos pela Administração Pública. Além disso, o Art. 36 da Lei 4.320/64 diz que “consideram-se restos a pagar as despesas empenhadas mas não pagas até o dia 31 de dezembro, distinguindo-se as processadas das não processadas”, disciplinando o parâmetro a ser utilizado para reconhecer a despesa orçamentária do exercício financeiro, ou seja, os valores legalmente empenhados. Por empenho deve-se entender o estabelecido no Art. 58 da Lei 4.320/64, que afirma: “o empenho de despesa é o ato emanado da autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condições”. Esta mesma Lei no seu Art. 60 diz ainda que: “é vedada a realização de despesa sem prévio empenho”.

A aplicação dos preceitos do Art. 35 da Lei 4.320/64 comparativamente a recomendação dada pelas técnicas contábeis ditadas pelo CFC, válidas inclusive para as Entidades Privadas, as quais definem que as despesas, pelo regime de competência, devem ser registradas tendo como fato gerador o consumo de bens e serviços, em regra geral, diferenciam-se da Contabilidade Pública no reconhecimento da despesa orçamentária, onde o reconhecimento deverá se dar pelo empenho. Assim, vê-se que o conceito de competência aplicada no Setor Público, no trato orçamentário, não condiz com a definição de regime de competência ditado pela técnica contábil patrimonial, pois o reconhecimento orçamentário da despesa pelo empenho despreza o fato gerador que caracteriza este regime de reconhecimento, com isso, não seria adequado denominar o reconhecimento da despesa pelo empenho como sendo efetivamente a aplicação do regime de competência no sistema patrimonial. Devendo-se ainda considerar que na questão orçamentária não se fere o trato patrimonial, já que visa unicamente controlar o cumprimento do orçamento pré-estabelecido.

Seguindo os conceitos de Mota (2009), sob o enfoque orçamentário, as receitas públicas devem ser desdobradas em receita orçamentária que aumenta a situação líquida patrimonial (receita efetiva) e receita orçamentária que não aumenta a situação líquida patrimonial (receita não efetiva). As receitas efetivas resultam de

fatos modificativos e as receitas não efetivas resultam de fatos permutativos, onde há uma mutação patrimonial. O mesmo entendimento deve-se dar às despesas públicas resultantes de fatos modificativos e permutativos.

Deste modo, o advento das NBCASP pouco alterou o controle orçamentário, que deverá permanecer utilizando-se do regime misto de reconhecimento das receitas e despesas. Incrementou, no entanto, ao estabelecer a aplicação do regime de competência pleno para melhor avaliar as questões patrimoniais, de maneira complementar aos registros orçamentários, como já previa a Lei 4.320/64.

4.1.1.2 Enfoque patrimonial

Neste enfoque as NBCASP estabeleceram a adoção do regime de competência para o reconhecimento tanto da receita quanto da despesa, que deve ser feito no momento em que ocorrer o fato gerador, independente do recebimento e do pagamento, respectivamente.

O objetivo do enfoque patrimonial é a evidenciação de ativos e passivos com a apuração do resultado econômico mediante a utilização plena do princípio da competência para o reconhecimento das receitas e despesas, bem como a avaliação dos ativos, passivos e do patrimônio líquido, a qualquer momento do exercício financeiro.

Esta visão patrimonialista está apoiada legalmente no Título IX da Lei nº 4.320/64, quando em seu Art. 85, já citado, estabelece que os serviços de contabilidade sejam organizados de forma a permitirem o acompanhamento, dentre outros dispositivos, do conhecimento da composição patrimonial do ente público. Ainda, no Art. 89 prevê que: “A contabilidade evidenciará os fatos ligados à administração orçamentária, financeira, patrimonial e industrial”. Do mesmo modo, a própria Lei 4.320/64 abre espaço para a implementação desses conceitos por meio da incorporação de práticas adotadas no âmbito da contabilidade patrimonial, como quando prevê o registro da depreciação, amortização, exaustão, provisões do passivo (13º salário, férias, contingências) e provisões do ativo (perdas prováveis, para devedores duvidosos), esta visão é contemplada também pelos artigos 97 e 99 da Lei 4.320/64:

Art. 97. Para fins orçamentários e determinação dos devedores, ter-se-á o registro contábil das receitas patrimoniais, fiscalizando-se sua efetivação.

[...]

Art. 99. Os serviços públicos industriais, ainda que não organizados como empresa pública ou autárquica, manterão contabilidade especial para determinação dos custos, ingressos e resultados, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeiro comum.

Aqui se percebe o trecho do Art. 99 que apresenta a coexistência entre a escrituração patrimonial e financeira, dando a entender a determinação de uma existência comum entre ambos os enfoques, porém um preocupado com o registro e controle do patrimônio público e o outro para o trato orçamentário.

Ainda podemos encontrar amparo legal para a adoção do enfoque patrimonial ou contábil nos artigos 100 e 104, § 2º, da Lei 4.320/64:

Art. 100. As alterações da situação líquida patrimonial, que abrangem os resultados da execução orçamentária, bem como as variações independentes dessa execução e as superveniências e insubsistência ativas e passivas, constituirão elementos da conta patrimonial.

[...]

Art. 104. A Demonstração das Variações Patrimoniais evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício.

§ 2º As previsões para depreciação serão computadas para efeito de apuração do saldo líquido das mencionadas entidades.

Atendendo, também, aos ditames das NBCASP, aprende-se que a contabilidade patrimonial deve empregar todos os princípios fundamentais de contabilidade identificados pelo Conselho Federal de Contabilidade. Destacando-se os princípios de competência e de oportunidade que se seguidos fielmente contribuirão para melhorar a evidenciação do patrimônio do Ente Público, através da correta apropriação de receitas e despesas, direitos e obrigações, aperfeiçoando a apuração dos resultados patrimoniais.

Assim, sob o enfoque patrimonial ou contábil, as receitas e despesas devem obedecer integralmente o regime de competência estabelecido pelo CFC e pela teoria contábil, identificando-se com o momento da prestação de serviços ou da transferência de propriedade de bens a terceiros, no caso da receita, e, pelo consumo de ativos ou da incorporação de passivos, em se tratando de despesas, ou seja, relacionando-se com os seus respectivos fatos geradores.

Em regra geral, as receitas e despesas orçamentárias, são reconhecidas necessariamente pela arrecadação e pelo empenho, respectivamente. Isso faz com que o reconhecimento das receitas e despesas patrimoniais (contábeis) ocorram em

momento distinto daquele, podendo ser anterior, concomitante ou posterior ao registro orçamentário. Esta sistemática é recomendada pela Portaria nº 751/09, que republica o Volume IV - Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), da 2ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), que exemplifica, no seu anexo III, as situações anteriores quando aborda o registro dos fatos típicos.

No caso do fato gerador ocorrer após o empenho, mas antes da liquidação, como no exemplo da aquisição de um veículo, seguindo a Portaria nº 751/09, registra-se:

- Quando ocorrer o empenho da despesa no subsistema orçamentário:
 - D 6.2.2.1.x.xx.xx Crédito orçamentário disponível
 - C 6.2.2.1.x.xx.xx Crédito empenhado a liquidar
 - D 8.2.2.1.x.xx.xx Disponibilidade por destinação de recursos
 - C 8.2.2.1.x.xx.xx Disponibilidade por destinação de recursos comprometida
 - No recebimento do veículo com a nota fiscal:
 - D 1.2.3.1.x.xx.xx Imobilizado – Veículos
 - C 2.1.3.1.x.xx.xx Obrigações em circulação
 - D 6.2.2.1.x.xx.xx Crédito empenhado a liquidar
 - C 6.2.2.1.x.xx.xx Crédito empenhado em liquidação
- (Portaria STN nº 751/09 – Plano de contas aplicado ao Setor Público, p. 253).

Desta forma o fato gerador ocorre após o empenho da despesa, de modo que o registro patrimonial é posterior ao registro da despesa do ponto de vista orçamentário, quando legalmente interpretado.

Na comparação do enfoque orçamentário com o enfoque patrimonial o mesmo fato contábil pode se enquadrar sob quatro situações distintas, como ocorre no caso, com a despesa:

- Primeiro caso: a despesa é contábil (patrimonial), mas não é orçamentária, como ocorre com a apropriação da provisão para 13º salário.
- D – Variação passiva extraorçamentária (constituição da provisão para 13º salário)
- C – Passivo circulante (provisão para 13º salário)
- Segundo caso: a despesa é contábil e é orçamentária (despesa efetiva), como ocorre com a liquidação de despesa de serviços de energia elétrica do mês.
- D – Variação passiva (despesa orçamentária)
- C – Passivo circulante (fornecedores)
- Terceiro caso: a despesa é orçamentária, mas não é contábil (despesa não efetiva), como é o caso liquidação da despesa de aquisição de bens permanentes.
- D – Variação passiva (despesa orçamentária)
- C – Passivo circulante (fornecedores)
- D – Ativo permanente (bens permanentes)
- C – Variação ativa (aquisição de bens)
- Quarto caso: a despesa não é orçamentária e não é contábil, como ocorre quando da devolução de depósitos de terceiros.

D – Passivo circulante (depósito de terceiros)
C – Ativo circulante (bancos) (MOTA, 2009, p 231-232).

As mesmas situações, segundo Mota (2009), podem ocorrer quando do reconhecimento da receita.

Analisando estes casos, verifica-se que o enfoque patrimonial está intimamente relacionado a fatos que afetam o patrimônio, ou seja, uma receita ou despesa só será considerada para fins patrimoniais se esta afetá-lo positivamente ou negativamente, e que, esta consideração independe de ser ou não orçamentária. Enquanto que no enfoque orçamentário, considera-se a receita e a despesa independentemente de afetarem ou não o patrimônio, excluindo neste caso as extraorçamentárias.

Ambos os enfoques, implementados pelas NBCASP, devem atuar de forma concomitante e atender a objetivos distintos. Enquanto que o enfoque patrimonial visa à evidenciação e o controle dos bens, direitos e obrigações do ente público, utilizando-se para isso dos seus respectivos fatos geradores para o reconhecimento e com isso, apurar o saldo patrimonial através do BP e o resultado patrimonial através da DVP. O enfoque orçamentário mantém suas atividades visando atender às questões relacionadas ao planejamento, execução e controle orçamentário, atendo-se aos fatos financeiros referentes à previsão e execução das receitas, bem como a fixação e execução das despesas orçamentárias, apurando o déficit ou superávit do orçamento, assim como o resultado financeiro através do BF e da DFC.

Com estas práticas na Contabilidade Governamental as NBCASP buscam melhorar a transparência do controle patrimonial dos entes públicos e aperfeiçoar as frequentes mudanças por que passa a Contabilidade Pública Brasileira. Esta tendência converge para a busca do que representa o conceito de *accountability* para os norte-americanos que, pelo ensinamento de Pinho (2009) pode ser interpretado, de forma ainda não definitiva, pois se trata de um conceito ainda em evolução no Brasil, como sendo um conceito que envolve responsabilidade (objetiva e subjetiva), controle, transparência, obrigação de prestação de contas, justificativas para as ações que foram ou deixaram de ser empreendidas, premiação e/ou castigo.

Resumidamente, Silva (2009) apresenta o Quadro 1 que permite melhor visualizar as diferenças entre os dois enfoques contábeis adotados pelos entes públicos.

	ENFOQUE PATRIMONIAL	ENFOQUE ORÇAMENTÁRIO E FINANCEIRO
NORMAS APLICÁVEIS	Art. 83 da Lei 4.320/64	Art. 35 da Lei 4.320/64
	PFC sob a perspectiva do setor público (Resolução do CFC nº 1.111/07). NBCASP	Lei do Plano Plurianual Lei de Diretrizes Orçamentárias Lei do Orçamento Anual Princípios Orçamentários
CAMPO DE INVESTIGAÇÃO	Verifica todos os fatos administrativos e registra-os segundo o princípio da competência de acordo com a alteração que produzem no patrimônio líquido em Variações Patrimoniais Ativas e Variações Patrimoniais Passivas.	Verifica todos os fatos administrativos e registra-os considerando que pertencem ao exercício: a) As receitas orçamentárias nele arrecadadas; b) As despesas orçamentárias nele legalmente empenhadas.
OBJETIVOS	Determinar o resultado econômico do exercício pelo confronto entre as Variações Patrimoniais Ativas e Variações Patrimoniais Passivas.	Determina o resultado da gestão pelo confronto entre receitas e despesas sob o enfoque orçamentário (superávit ou déficit).
	Valor preditivo com ênfase em ciclos de longo prazo	Valor preditivo com ênfase em ciclos de curto prazo.
	Evidenciação dos elementos do patrimônio para fins de prestação de contas.	Transparência da execução orçamentária e financeira para fins de acompanhamento pelo Poder Legislativo e pela população.
	Tomada de decisões com foco no longo prazo.	Tomada de decisões com foco no curto prazo.
NATUREZA DOS DADOS RELEVADOS	Revela custos e resultados sob o aspecto econômico.	Revela os ingressos e desembolsos financeiros e o resultado financeiro.
	Todos os ativos e passivos são necessariamente evidenciados, inclusive as perdas de valor (depreciação, amortização ou exaustão).	Identifica todas as receitas previstas e arrecadadas em confronto com as despesas fixadas no orçamento e as realizadas.

Quadro 1 – Comparação entre o enfoque patrimonial e o enfoque orçamentário.
Fonte: (SILVA, 2009, p. 50).

Porém, neste processo de mudanças, faz-se necessário aprofundar o estudo a fim de clarear as questões que ainda mostram-se conflituosas, apesar das NBCASP trazer a tona assuntos que, em sua maioria, já se fazem presentes na legislação brasileira, a convergência às normas internacionais, que é o objetivo motivador destas normas, necessitariam de um período de adaptação e conscientização dos seus usuários, pois como enfatiza Pinho (2009) as mudanças de maior fôlego e de caráter estrutural são difíceis de ser dadas em um curto período de tempo. Além de que se deveria incluir no rol dos usuários a população em geral, sendo a principal interessada na gestão pública, visto que é ela quem financia grande parte dos recursos públicos.

Esses esclarecimentos deveriam evidenciar principalmente quanto à viabilidade prática das alterações, além da necessária avaliação do seu custo-benefício, mostrando de maneira mais clara as reais intenções da norma. Com isso se poderia criar um ambiente mais receptível à sua aceitação e aplicação, aos moldes do que ocorre em países mais desenvolvidos onde elas acontecem naturalmente através da materialização de costumes em leis e não como acontece no Brasil, em que se tem o hábito de criar a cultura com base em leis impositivas, elaboradas, muitas vezes, sem a aprovação declarada dos principais interessados, a população, que por sua vez deveria atuar de forma mais ativa nos assuntos relacionados à administração dos recursos e dos bens públicos, já que uma população indiferente inviabiliza todo o processo de transparência dos atos públicos.

4.1.2 Considerações a cerca dos demais Princípios Fundamentais de Contabilidade, na ótica do Setor Público

Além do Princípio da Competência, já tratado no tópico 4.1.1, quanto aos demais princípios não se percebe alterações relevantes na aplicação das NBCASP, cabendo apenas enfatizar sua aplicação integral na avaliação dos atos e fatos relacionados às atividades públicas. Este entendimento provém da própria Resolução CFC nº 1.111/07 que apesar de não apresentar uma nova conceituação quanto à aplicabilidade dos PFC no Setor Público, mantendo o que já apresentava a Resolução CFC nº 750/93, que os instituiu, apresentou um maior esclarecimento sobre o conteúdo e abrangência dos Princípios sob a perspectiva do Setor Público.

Com isso a Resolução CFC nº 1.111/07 enfatiza que as novas demandas sociais exigem um novo padrão de informações geradas pela Contabilidade Pública, e que seus demonstrativos, item essencial das prestações de contas dos gestores públicos, devem ser elaborados de modo a facilitar, por parte dos seus usuários e por toda a sociedade, a adequada interpretação dos fenômenos patrimoniais do Setor Público, o acompanhamento do processo orçamentário, a análise dos resultados econômicos e o fluxo financeiro.

Neste entendimento, assim a Resolução CFC 1.111/07 apresenta os PFC sob a perspectiva pública:

- Princípio da Entidade: se afirma, para o ente público, pela autonomia e responsabilização do patrimônio a ele pertencente. A autonomia patrimonial tem origem na destinação social do patrimônio e a responsabilização pela obrigatoriedade da prestação de contas pelos agentes públicos.

- Princípio da Continuidade: está vinculado ao estrito cumprimento da destinação social do seu patrimônio, ou seja, a continuidade da entidade pública se dá enquanto perdurar sua finalidade.

- Princípio da Oportunidade: é base indispensável à integridade e à fidedignidade dos registros contábeis dos atos e dos fatos que afetam ou possam afetar o patrimônio da entidade pública, observadas as NBCASP. A integridade e a fidedignidade dizem respeito à necessidade de as variações serem reconhecidas na sua totalidade, independentemente do cumprimento das formalidades legais para sua ocorrência, visando ao completo atendimento da essência sobre a forma.

- Princípio do Registro pelo Valor Original: nos registros dos atos 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 ou externos, com base em valores de entrada, a exemplo de custo histórico, custo histórico corrigido e custo corrente; ou valores de saída, a exemplo de valor de liquidação, valor de realização, valor presente do fluxo de benefício do ativo e valor justo.

- Princípio da Atualização Monetária: na hipótese de que o consenso em torno da mensuração dos elementos patrimoniais identifique e defina os valores de aquisição, produção, doação, ou mesmo, valores obtidos mediante outras bases de mensuração, desde que defasadas no tempo, necessita-se de atualizá-lo monetariamente quando a taxa acumulada de inflação no triênio for igual ou superior a 100%, nos termos da Resolução CFC nº. 900/2001, supracitada.

- Princípio da Prudência: as estimativas de valores que afetam o patrimônio devem refletir a aplicação de procedimentos de mensuração que prefiram montantes, menores para ativos, entre alternativas igualmente válidas, e valores maiores para passivos. A prudência deve ser observada quando, existindo um ativo ou um passivo já escriturado por determinados valores, segundo os Princípios do Valor Original e da Atualização Monetária, surgirem possibilidades de novas mensurações. A aplicação do Princípio da Prudência não deve levar a excessos ou a situações classificáveis como manipulação do resultado, ocultação de passivos, super ou subavaliação de ativos. Pelo contrário, em consonância com os Princípios

Constitucionais da Administração Pública, deve constituir garantia de inexistência de valores fictícios, de interesses de grupos ou pessoas, especialmente gestores, ordenadores e controladores. Nesse entendimento, inclui-se o cuidado que se deve ter quando da reavaliação, que pelo estabelecido na Resolução CFC nº 1.137/08, item 36, as reavaliações devem ser feitas utilizando-se o valor justo ou o valor de mercado na data de encerramento do BP, pelo menos anualmente, para as contas ou grupo de contas cujos valores de mercado variarem significativamente em relação aos valores anteriormente registrados ou a cada quatro anos, para as demais contas ou grupos de contas. Restando com isso certa margem de bom senso por parte do administrador público de modo a não infringir o Princípio da Prudência.

4.2 Adoção do Subsistema Contábil de Custos pelos Entes Públicos

A administração pública brasileira apresenta algumas deficiências no controle de custos nas três esferas do governo. As informações de custos são fundamentais para a elaboração de um planejamento, com o objetivo de aperfeiçoar o emprego dos recursos e principalmente para a melhoria da qualidade dos serviços prestados aos cidadãos, além de servir de subsídio para pré-estabelecer as dotações orçamentárias futuras de forma mais apurada.

Os vários sistemas de informações que a administração pública dispõe, incluído o SIAFI, apresentam apenas os valores monetários dos dispêndios, sendo informações somente relativas a gastos e não a custos, se tornando inviável saber em que medida as despesas contribuem para os resultados obtidos. Com isso, não se sabe quais atividades agregam valor ao resultado final das ações do governo, tornando-se difícil descobrir onde há desperdício e onde há eficiência na aplicação dos recursos públicos.

Alonso (1999) defende que na administração pública em decorrência de não haver um sistema de custos ativo, o governo e a sociedade não sabem quanto custam os serviços públicos, sendo impossível mensurar a eficiência da administração, abrindo margem para encobrir ineficiências, pois quando não se conhece os custos existe um forte indício de falta de eficácia na execução dos serviços públicos.

No entanto os Entes Públicos costumam apurar os custos das ações através do rateio da totalidade dos recursos a elas despendidos, tendo-se assim um valor que, apesar de não seguir os procedimentos dos sistemas de custos específicos, permite uma aproximação dos custos incorridos.

No setor privado há cerca de um século são apurados os custos, enquanto no Setor Público só recentemente começou a se desenvolver experiências neste campo. Isso se deve ao fato de que nos órgãos públicos, as autoridades não têm interesse em manter um sistema de custos, pois a atividade governamental difere da comercial na medida em que seus serviços são ofertados de forma monopolista, havendo por parte do governo desinteresse em incentivar a eficiência quanto à coleta, processamento e apuração dos custos, refletindo na maioria das vezes em baixa qualidade do serviço prestado a população e alto custo para a administração pública (SILVA, 2009). Esse desinteresse, por parte dos gestores públicos, pode ser atribuído ao fato de que havendo um controle de custos, será possível avaliar o nível de economicidade e eficiência das suas ações.

A economicidade na gestão pública está estreitamente ligada a informações adequadas de custos; sem estas, não se sabe quais insumos prejudicam os resultados esperados. A otimização de custos deve ser uma preocupação constante dos governantes, no entanto, deve-se manter a qualidade dos serviços ofertados à sociedade, sendo preciso, para isso, identificar e cortar os gastos supérfluos, e só estes, de modo a não eliminar gastos que agregam valor aos serviços oferecidos à sociedade. Considerando também que essas atitudes devem ser realizadas quando o projeto ainda está no papel, ou seja, na fase da confecção do projeto orçamentário, já que na fase de execução, a parcela de custos passível de ser otimizada é reduzida. Esses conceitos vão ao encontro da LRF, Art. 4º, Inc. I, Alínea e, que atribui à LDO a competência para estabelecer normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos, dando condições de estabelecer as metas e prioridades no que se refere a custos e com isso orientar a confecção do orçamento, buscando assim selecionar as opções para o emprego dos recursos, pelo menos nas atividades mais relevantes, com base no levantamento dos custos.

No transcorrer do exercício financeiro, uma das necessidades perceptíveis do controle de custos resultante do advento das NBCASP é a sua utilização de forma indispensável para a confecção da Demonstração do Resultado Econômico, que apesar de facultativa, permite avaliar do ponto de vista econômico a melhor

alocação dos recursos públicos, garantindo quão eficiente ou ineficiente é uma atividade ou um projeto em execução.

O Subsistema de Custos no Setor Público proporcionaria uma ferramenta aos gestores para o auxílio na tomada de decisões, dotando-os de maior capacidade gerencial, podendo maximizar a utilização dos recursos, proporcionando uma melhor eficiência, eficácia e economicidade na sua aplicação, e conseqüente benefícios para a sociedade. Isso será possível desde que estudada a viabilidade e manutenção de uma estrutura capaz de suprir o Subsistema de Custos, considerando ainda que este trabalho possui grande representatividade quanto a gastos e empenho de pessoal para coletar os dados necessários a fim de alimentar o subsistema, sendo impreterível a avaliação se este custo de manutenção e suporte do controle de custos não ultrapassa os benefícios por ele gerados.

Outra característica a ser considerada na aplicação do Subsistema de Custos no Setor Público é a diversidade e a complexidade das realidades organizacionais. Esta complexidade condiciona o grau de diversidade estrutural que o Subsistema de Custos deve adotar quando de sua implantação, tendo em vista que este deve se adequar sob medida às necessidades de cada organização. Considerando que na estrutura administrativa pública existe uma grande diversidade quanto à natureza dos serviços prestados, sendo também afetada pelo modelo de gestão específica de cada organização, ou seja, pela forma como os trabalhos estão estruturados, é indiscutível que os subsistemas de custos no Setor Público sejam diferentes entre si, atendendo às necessidades gerenciais de cada órgão, que demandam informações adequadas às suas particularidades. Essas particularidades e sua conseqüente diversidade de estruturas que os subsistemas de custos devem enquadrar representam um relevante empecilho quando da implantação de um modelo único de subsistema, que não conseguiria se adequar à organização e com isso não cumprindo suas finalidades. Por outro lado, torna-se inconveniente a padronização dos subsistemas de custos para toda a administração pública, pois caso se estabeleça múltiplas variedades adequadas a cada Ente, tornar-se-ia inviável do ponto de vista financeiro e operacional.

No entanto, no entendimento de Afonso (1998) no Setor Público, para facilitar à comparabilidade, no plano de contas, as unidades de custos e seus respectivos direcionadores devem ser os mesmos para todos os órgãos afins.

Atualmente, buscando uniformizar as práticas contábeis, a STN através da Portaria nº 751, de 16 de dezembro de 2009, aprovou o Manual de Contabilidade

Aplicada ao Setor Público, Volume IV – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, padronizando-o nacionalmente e adequando-o aos dispositivos legais vigentes e aos padrões internacionais de Contabilidade do Setor Público, com a proposta de possibilitar aos usuários acesso a informações consistentes e confiáveis para a tomada de decisões, estabelecendo conceitos básicos, regras para registro dos atos e fatos e estrutura contábil padronizada, de modo a atender a todos os entes da Federação e aos demais usuários da informação contábil, indicando assim que atualmente no Brasil há uma tendência a adoção de um único modelo de Subsistema de Custos que dificilmente conseguirá satisfazer as peculiaridades de cada Ente Público.

Neste contexto, deve-se considerar também, a capacidade e a disponibilidade do gestor em utilizar as informações fornecidas pelo Subsistema de Custos para embasar suas decisões, pois caso não o faça de nada adiantaria tal dispêndio na implantação de um subsistema de controle que exige constante acompanhamento e emprego maciço de recursos e de pessoal. Além disso, deve-se ainda considerar que suas decisões são limitadas pela questão legal, representada pela fixação das despesas no orçamento, não devendo extrapolar os limites pré-estabelecidos, no entanto, no que couberem as suas decisões deve-se fazer uma análise sistêmica que identifique os processos ou recursos estratégicos que devem ser objeto de gerenciamento prioritário, tendo em mente que um criterioso controle de custos deve se ater àquelas ações de maior vulto, justificando assim a manutenção do subsistema.

No entanto, é inegável que o subsistema pode vir a proporcionar, desde que bem utilizado, benefícios a partir do momento em que se puder identificar, medir e mensurar os custos dos programas, projetos e atividades, pois assim seriam estudadas novas maneiras de emprego dos recursos públicos, objetivando a redução dos custos através da eliminação dos desperdícios, de modo que as despesas seriam realizadas de uma maneira mais racional e profissional por parte dos gestores públicos, eliminando-se os custos inúteis e os desperdícios. Bastando para isso avaliar os custos dos programas, projetos e atividades do ponto de vista econômico, e não apenas a partir dos recursos a eles alocados, levando-se em consideração se estes recursos estão realmente agregando valor ao serviço prestado ou se apresentam indícios de desperdícios, de modo que a simples atribuição de eficiência com base apenas nos recursos alocados deixa a desejar já que não considera a real necessidade para a implementação do atendimento das

necessidades públicas, representando apenas o resquício da adoção de um planejamento incremental.

Entre os vários métodos de custeio existentes, o Governo Federal através do Comitê Gestor do Sistema de Custos, considera conveniente a adoção do custeio ABC, de acordo com o Relatório Final da Comissão Interministerial de Custos, pois é o que mais se identifica com a Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Já tendo recomendado a implantação de projetos pilotos de sistemas indicadores de custos na administração pública através do Relatório Final da Comissão Interministerial de Custos, divulgado no ano de 2005, a partir do que foram desenvolvidos sistemas de custos no Ministério da Defesa, na EMBRAPA, no Inmetro, no Banco Central, no MEC, entre outros.

A adoção do ABC se justifica, pois através da classificação funcional programática é possível estabelecer direcionadores de custos para cada programa, subprograma, etc., servindo como apoio à atividade fim do governo, como por exemplo, poder-se-ia utilizar como direcionadores: a segurança pública, o número de ocorrências policiais; a saúde, o número de consultas realizadas; a educação, o número de alunos matriculados, dentre outros.

Se o ente público obtiver estas informações corretas sobre custos permitirá à organização analisar os seus processos e negócios e suas deficiências, melhorando seu planejamento e conseqüentemente o desempenho da administração pública como um todo.

No entanto, deve-se considerar o custo-benefício do subsistema, pois os recursos são escassos, sendo fundamental sua aplicação com racionalidade. Apesar da implantação de um Subsistema de Custos apresentar inúmeras vantagens, na administração pública existem várias entidades com finalidade distintas, não existindo um sistema de custos que atenda a demanda de todos, por isso, deve-se analisar a relação custo-benefício, pois o gasto necessário para a implantação e manutenção não deve ser superior ao benefício das informações gerenciais por ele fornecidas. E, se considerar ainda, que tais informações encontram um limitador legal representado pela despesa fixada no orçamento, resta saber se o gestor terá condições de fazer uso das informações geradas pelo subsistema, durante o exercício.

Com isso, pode-se deduzir que o Subsistema de Custos proporcionará informações que se fazem úteis à administração pública, principalmente na fase de estruturação orçamentária, quando tem condições de auxiliar na seleção de projetos

que possam garantir uma melhor alocação dos recursos públicos. Porém, seu uso durante o exercício financeiro apresenta algumas limitações, pois neste momento não cabe ao gestor estabelecer novas despesas, mas sim cumprir o planejamento pré-estabelecido. Ressaltando ainda, o esmerado empenho necessário para implantar e principalmente manter o subsistema em funcionamento, podendo vir a representar mais uma ferramenta burocrática a já saturada administração pública.

4.3 Novas demonstrações contábeis previstas pelas NBCASP

Além dos demonstrativos pré-estabelecidos pela Lei 4.320/64, Balanço Orçamentário, Balanço Financeiro, Balanço Patrimonial e Demonstração das Variações Patrimoniais; com o advento das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, mais especificamente a Resolução CFC nº 1.133/08 que aprova a NBC T 16.6, estabeleceu-se duas novas demonstrações contábeis a serem elaboradas pela contabilidade e divulgadas pelas entidades públicas: Demonstração dos Fluxos de Caixa e Demonstração do Resultado Econômico.

4.3.1 Demonstração do Fluxo de Caixa

O fluxo de caixa é toda a movimentação que influencia os valores em caixa, compreendendo também o seu equivalente. Este fluxo se traduz em um relatório para o devido entendimento e análise, ao qual se denomina DFC.

Ao tratar da DFC, as NBCASP esclarecem, especificamente na Resolução CFC nº 1.133/08, item 30, que “a Demonstração dos Fluxos de Caixa permite aos usuários projetar cenários de fluxos futuros de caixa e elaborar análise sobre eventuais mudanças em torno da capacidade de manutenção do regular financiamento dos serviços públicos”.

Prevê também, no item 31, que sua elaboração pode ser pelo método direto ou pelo método indireto e que se devem evidenciar as movimentações de caixa e equivalentes segregadas nos seguintes fluxos:

- Fluxo de caixa das operações: compreende os ingressos, inclusive decorrentes de receitas originárias e derivadas, e os desembolsos relacionados com a ação pública e os demais fluxos que não se qualificam como de investimento ou financiamento (item 32 da Res. CFC 1.133/08). O fluxo das operações deve evidenciar todas as operações que afetam o resultado patrimonial, os fatos aumentativos e diminutivos, constituído de todas as transações não classificadas como de investimento ou de financiamento e que, normalmente, envolvem o ativo circulante e o passivo circulante, exceto as que envolvem empréstimos a receber de curto prazo e a dívida fundada de curto prazo que se classificam como transações pertencentes aos fluxos de investimento e dos financiamentos, respectivamente.

- Fluxo de caixa dos investimentos: recursos relacionados à aquisição e à alienação de ativo não circulante, bem como recebimentos em dinheiro por liquidação de adiantamentos ou amortização de empréstimos concedidos e outras operações da mesma natureza (item 33 da Res. CFC 1.133/08). Assim:

No fluxo de investimentos devem ser classificadas as transações referentes à aquisição e venda de itens do ativo não circulante, bem como as concessões de empréstimos e financiamentos a terceiros e sua consequente amortização. Todavia, as transações que afetam o resultado patrimonial, devem ser reclassificadas e evidenciadas no fluxo das operações, como é o caso da depreciação e da atualização de créditos (MOTA, 2009, p.608).

- Fluxo de caixa dos financiamentos: recursos relacionados à captação e à amortização de empréstimos e financiamentos (item 33 da Res. CFC 1.138/08). No rol destas transações, devem-se incluir as transações de obtenção e amortização de empréstimos junto a credores, bem como a emissão e resgate de títulos públicos, os juros envolvidos nessas transações devem ser evidenciados no fluxo das operações, já que estes afetam o resultado patrimonial, e dessa forma, devem ser demonstrados no fluxo dos financiamentos as transações que afetam a dívida fundada.

Quanto aos métodos de elaboração possíveis para a confecção da DFC, a própria Resolução CFC nº 1.133/08, em seu item 2, estabelece as seguintes definições:

Método direto: o procedimento contábil para elaboração da Demonstração dos Fluxos de Caixa, que evidencia as movimentações de itens de caixa e seus equivalentes, a partir das principais classes de recebimentos e pagamentos brutos.

Método indireto: o procedimento contábil para elaboração da Demonstração dos Fluxos de Caixa, que evidencia as principais classes de recebimentos e

pagamentos a partir de ajustes ao resultado patrimonial, nos seguintes elementos:

- (a) de transações que não envolvem caixa e seus equivalentes;
- (b) de quaisquer diferimentos ou outras apropriações por competência sobre recebimentos ou pagamentos;
- (c) de itens de receita ou despesa orçamentária associados com fluxos de caixa e seus equivalentes das atividades de investimento ou de financiamento.

O método direto implica na coleta dos recebimentos e pagamentos brutos a partir do movimento devedor e credor das contas representativas de caixa e equivalente de caixa, segregando-as em três grupos: operações, investimentos e financiamentos. Para tanto, deve-se concentrar a atenção nas contas de disponibilidades financeiras, como: caixa, banco conta movimento, banco conta arrecadação, aplicação financeira, etc; tomando o cuidado para o fato de que as trocas diretas entre estas contas não devem fazer parte da DFC, como é o caso de uma saída de numerário do banco para aplicação financeira e seu respectivo resgate.

Para a aplicação deste método deve-se fazer uso das variações nos saldos das contas, obtidos por meio dos registros contábeis, livro razão, mas também podem ser obtidos a partir do BF, também elaborado pelo método direto, caso a opção anterior se mostre muito trabalhosa. Também quanto à obtenção de dados para confeccionar a DFC, é possível empregar outro meio para a obtenção dos dados acerca dos pagamentos e recebimentos, de modo segregado, buscando uma maior facilidade quando da confecção da DFC, através de registros nas suas contas específicas quando houver afetação na variação do fluxo de caixa. Estas contas específicas seriam pertencentes ao subsistema de compensação, permitindo o controle desses valores. A cada recebimento ou pagamento um registro contábil adicional no subsistema de compensação deve ser efetuado. Ao final de cada período de apuração, os saldos das contas de controle estarão representando exatamente os dados a serem levados para a DFC, conforme sugerido por Mota (2009).

O método direto consiste em segregar e classificar cada uma das transações ocorridas, enquadrando-as em um dos três fluxos, de acordo com a sua afetação no caixa e seus equivalentes. Em seguida apura-se o fluxo líquido subtraindo do total das entradas as saídas em caixa, conforme esquematizado a seguir:

Fluxo Líquido das Operações:

Recebimentos orçamentários (exceto os que se enquadram como investimento ou financiamento)

(-) Pagamentos orçamentários (exceto os que se enquadram como investimento ou financiamento)

(-) Pagamentos extra-orçamentários (restos a pagar...)

Fluxo Líquido dos Investimentos:

Recebimentos orçamentários decorrentes de alienação de bens e de amortização de empréstimos

(-) Pagamentos orçamentários e extra-orçamentários decorrentes de aquisição de bens e de concessão de empréstimos

Fluxo Líquido dos Financiamentos:

Recebimentos orçamentários decorrentes de operações de crédito

(-) Pagamentos orçamentários e extra-orçamentários decorrentes de amortização de dívidas

= Geração líquida de caixa do período (saldo final menos saldo inicial de caixa e seus equivalentes) (MOTA, 2009, p.609).

Com isso apura-se o fluxo líquido que deve corresponder à geração líquida de caixa do período, esta deve ser comparada com a diferença resultante entre o saldo final e inicial da conta caixa e seus equivalentes do período.

A expressão “caixa e seus equivalentes”, mencionadas na norma, deve ser traduzida, na elaboração da DFC, de modo a considerar apenas aquelas contas que representam valores aplicados unicamente com a intenção de remunerar as sobras de recursos de caixa da entidade, sendo equivalentes a numerário, portanto incluirá somente os saldos das contas: caixa, bancos conta movimento, bancos conta arrecadação, aplicações financeiras (de liquidez imediata) e poupanças. Não devem ser considerados como equivalentes de caixa valores recebidos de terceiros para garantia de contratos. Porém, seria interessante evidenciar na DFC, no fluxo de operações, o volume de operações de crédito por antecipação de receita orçamentária realizada, isso para que durante o exercício se possa melhor visualizar as origens e as aplicações de caixa, mesmo que ao final do exercício estas devam ser liquidadas, por força de dispositivo presente na LRF.

A STN defende o ponto de vista que dá prioridade ao método direto, quando da confecção da DFC, em função de ser mais compreensível por parte dos usuários finais, mas também faz menção ao método indireto, dando a entender que tanto um método quanto o outro são possíveis de utilização.

Quanto ao método indireto, que se pode fazer uso para a confecção da DFC, parte-se da DVP ou do BP, necessitando em ambos os casos de ajustes. O método indireto busca recompor as movimentações financeiras a partir do resultado patrimonial, apurado na DVP, e, mantendo as segregações em fluxos das operações, fluxo dos investimentos e fluxo dos financiamentos, apura-se a geração

líquida de caixa. Pode-se dizer que é o caminho inverso do método direto, pois no método indireto o que na realidade se faz é transformar o resultado patrimonial em um fluxo monetário.

Partindo-se da DVP deve-se adotar o seguinte procedimento: a partir do resultado patrimonial, somar as variações extra-orçamentárias, somar as mutações patrimoniais decorrentes da receita orçamentária, diminuir as variações extra-orçamentárias ativas e diminuir as mutações patrimoniais decorrentes da despesa orçamentária. Estes ajustes visam incluir os valores relativos aos recebimentos e pagamentos extra-orçamentários que não são contemplados na DVP.

Além disso, deve-se acrescentar ao resultado patrimonial os valores relativos aos restos a pagar processados (valores liquidados, mas ainda não pagos) referentes à despesa orçamentária, de forma que constem apenas as despesas realmente pagas. Este ajuste deve constar em notas explicativas.

Deste modo, assim se tem o quadro representativo da DFC elaborada pelo método indireto, com base na DVP:

Fluxo Líquido das Operações:

Resultado patrimonial da DVP

(+) Despesa liquidada e não paga (somente as que afetam o fluxo das operações

(+) Transações não financeiras extra-orçamentárias passivas

(-) Transações não financeiras extra-orçamentárias ativas

(+) Diferimentos e apropriações por competência, oriundos de receitas orçamentárias

(-) Diferimentos e apropriações por competência, oriundos de despesas orçamentárias

(+) Recebimentos extra-orçamentários (antecipação de receita orçamentária)

(-) Pagamentos extra-orçamentários (restos a pagar), exceto os dos fluxos de investimentos e financiamentos

Fluxo Líquido dos Investimentos

(+) Recebimentos decorrentes da receita orçamentária de alienação de bens e de amortização de empréstimos

(-) Pagamentos decorrentes da despesa orçamentária de aquisição de bens e de concessão de empréstimos

(-) Pagamentos, decorrentes da aquisição de bens e de concessão de empréstimos, via restos a pagar.

Fluxo Líquido dos Financiamentos

(+) Recebimentos decorrentes da receita orçamentária de operações de crédito

(-) pagamentos decorrentes da despesa orçamentária de amortização da dívida

(-) pagamentos decorrentes da amortização da dívida, via restos a pagar.

= Geração Líquida da caixa do período (saldo final menos saldo inicial de caixa e seus equivalentes) (MOTA, 2009, p.610).

Aplicando-se o método indireto de confecção da DFC a partir do BP requer a seguinte sequência de procedimentos que se aplica sobre o balanço comparativo em duas colunas de valores:

- apurar a variação líquida entre o saldo do período atual e do período anterior das contas (exceto caixa e seus equivalentes, pois as trocas diretas de caixa não interferem na DFC);

- classificar as variações líquidas como origens ou como aplicação e indicar seu efeito no caixa, obedecendo a seguinte regra: Aplicação de caixa: Aumento de ativo (exceto caixa) e em contas retificadoras do passivo; e, redução de passivos e de contas retificadoras de ativo. Origem de caixa: redução de ativos (exceto caixa) e de contas retificadoras do passivo; e, aumento de passivos e em contas retificadoras do ativo.

- ajustar itens do ativo e passivo não circulante, transformando os valores líquidos obtidos no BP em valores brutos, eliminando valores não pagos e não recebidos referentes à aquisição de ativos não circulantes e incorporação de passivos não circulantes, além disso, excluir as alterações no resultado provenientes de ativos e passivos não circulantes dos fluxos de investimento e financiamentos, e incluí-las no fluxo de operações, em razão de afetarem o resultado patrimonial;

- computar os efeitos dos ajustes nas variações detectadas;

- classificar as variações já ajustadas como de operações, de investimentos ou de financiamentos.

Analisando a sequência de procedimentos, verifica-se que a confecção da DFC a partir do BP mostra-se mais complexa, dado a dificuldade de detectar quais ajustes precisam ser efetivados. Estes ajustes devem ser apresentados em notas explicativas.

Para tentar esclarecer esta técnica de elaboração da DFC, pelo método indireto, a partir do balanço patrimonial, deparamo-nos com a seguinte estrutura:

Fluxo Líquido das Operações

Resultado patrimonial da DVP

(-) Aplicação de caixa (aumento em contas a receber, aumento em estoques, aumento e despesa antecipada, redução de contas a pagar, débitos em depreciação acumulada, etc.)

(+) Origens de caixa (redução de contas a receber, redução em estoques, redução de despesas antecipadas, aumento de contas a pagar, créditos em depreciação acumulada, etc.)

(+) Ajustes passivos no fluxo de investimentos (perdas na venda de bens, desincorporação de bens por doação, etc.)

(-) Ajustes ativos no fluxo de investimentos (ganho na venda de bens, incorporação de bens por doação, etc.)

(+) Ajustes passivos no fluxo de financiamentos (atualização da dívida fundada, etc.)

(-) Ajustes ativos no fluxo de financiamentos (baixa da dívida fundada, etc.)

Fluxo Líquido dos Investimentos:

(+) Recebimentos referentes à alienação de bens e à amortização de empréstimos

(-) Variações nos ativos não circulantes (as que afetam o resultado são evidenciadas no fluxo de operações)

(-) Pagamentos referentes à aquisição de bens e concessão de empréstimos via restos a pagar

Fluxo Líquido dos Financiamentos

(+/-) Variações nos passivos não circulantes (as que afetam o resultado são evidenciadas no fluxo de operações)

(-) Pagamentos referentes à amortização da dívida fundada via restos a pagar

= Geração Líquida de Caixa do período (saldo final menos saldo inicial da caixa e seus equivalentes) (MOTA, 2009, p. 611).

Ao encontro desses conceitos, a STN editou a Portaria nº 749, de 15 de dezembro de 2009, onde aprova a alteração dos Anexos nº 12 (Balanço Orçamentário), nº 13 (Balanço Financeiro), nº 14 (Balanço Patrimonial) e nº 15 (Demonstração das Variações Patrimoniais) e inclui os anexos nº 18 (Demonstração dos Fluxos de Caixa), nº 19 (Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido) e nº 20 (Demonstração do Resultado Econômico) da Lei nº 4.320/64. Esta portaria visa dentre outros objetivos, a elaboração e publicação de demonstrações contábeis consolidadas e padronizadas para todos os entes, a adoção das práticas contábeis fortalecendo a credibilidade da informação, facilitando o acompanhamento e a comparação da situação econômico-financeira e do desempenho dos entes públicos, podendo também, vir a proporcionar economicidade e eficiência na alocação dos recursos, promovendo a convergência das práticas contábeis vigentes no Setor Público com as Normas Internacionais de Contabilidade.

Como se pode verificar essa portaria estabeleceu mudanças na estrutura dos demonstrativos previstos pela Lei 4.320/64 e acrescentou a estrutura da DFC a ser seguida pelos agentes públicos quando de sua confecção, bem como o modelo de DRE (de confecção facultativa) e da Demonstração da Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL), essa obrigatória apenas para as empresas estatais dependentes e para os entes que as incorporarem no processo de consolidação das contas, demonstração esta que não será tratada neste trabalho, tendo em vista que não foi implementada especificamente pelas NBCASP.

A estrutura da DFC deve seguir o método utilizado para sua elaboração. Podendo ser pelo método direto (Quadro 2), conforme estrutura apresentada pela Portaria STN nº 749/09, ou pelo método indireto (Quadro 3), seguindo o modelo da Portaria STN nº 751/09.

Anexo 18 – Demonstração dos Fluxos de Caixa				
<ENTE DA FEDERAÇÃO>				
DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA				
EXERCÍCIO:	PERÍODO: MÊS	DATA DE EMISSÃO:	PÁGINA:	
FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DAS OPERAÇÕES			Exercício Atual	Exercício Anterior
INGRESSOS				
RECEITAS DERIVADAS				
Receita Tributária				
Receita de Contribuições				
Outras Receitas Derivadas				
RECEITAS ORIGINÁRIAS				
Receita Patrimonial				
Receita Agropecuária				
Receita Industrial				
Receita de Serviços				
Outras Receitas Originárias				
Remuneração das Disponibilidades				
TRANSFERÊNCIAS				
Intergovernamentais				
a Estados				
a Municípios				
Intragovernamentais				
DESEMBOLSOS				
PESSOAL E OUTRAS DESP				
Legislativa				
Judiciária				
Previdência Social				
Administração				
Defesa Nacional				
Segurança Pública				
Relações Exteriores				
Assistência Social				
Previdência Social				
Saúde				
Trabalho				
Educação				
JUROS E ENCARGOS DA DÍVIDA				
Juros e Correção Monetária da Dívida Interna				
Juros e Correção Monetária da Dívida Externa				
Outros Encargos da Dívida				
TRANSFERÊNCIAS				
Intergovernamentais				
a Estados				
a Municípios				
Intragovernamentais				
FLUXO DE CAIXA LÍQUIDO DAS ATIVIDADES DAS OPERAÇÕES				
FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE INVESTIMENTO				
INGRESSOS				
ALIENAÇÃO DE BENS				
AMORTIZAÇÃO DE EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS CONCEDIDOS				
DESEMBOLSOS				
AQUISIÇÃO DE ATIVO NÃO CIRCULANTE				
CONCESSÃO DE EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS				
FLUXO DE CAIXA LÍQUIDO DAS ATIVIDADES DE INVESTIMENTO				
FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE FINANCIAMENTO				
INGRESSOS				
OPERAÇÕES DE CRÉDITO				
DESEMBOLSOS				
AMORTIZAÇÃO/REFINANCIAMENTO DA DÍVIDA				
FLUXO DE CAIXA LÍQUIDO DAS ATIVIDADES DE FINANCIAMENTO				
APURAÇÃO DO FLUXO DE CAIXA DO PERÍODO				
GERAÇÃO LÍQUIDA DE CAIXA E EQUIVALENTE DE CAIXA				
CAIXA E EQUIVALENTE DE CAIXA INICIAL				
CAIXA E EQUIVALENTE DE CAIXA FINAL				
Data: _____				
_____			_____	
Contabilista			Gestor Responsável	

Quadro 02 – Modelo da Demonstração do Fluxo de Caixa pelo método direto.
Fonte: Anexo 18 da Portaria STN nº 749, de 15 de dezembro de 2009.

A Portaria STN nº 749/09 prevê em seu Art. 7º que os ditames nela estabelecidos “tem seus efeitos de forma facultativa a partir de 2010 e obrigatória a partir de 2012 para União, Estados e Distrito Federal e 2013 para os Municípios”, com isso, já a partir do exercício de 2010 os entes públicos podem confeccioná-la para fins de experimentação e adaptação.

A Portaria STN nº 751, de 16 de dezembro de 2009, que aprova o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, em seu volume V, item 6.2.2, apresenta assim a estrutura da DFC pelo método indireto:

Demonstração dos Fluxos de Caixa pelo método indireto			
<ENTE DA FEDERAÇÃO>			
DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA			
EXERCÍCIO:	PERÍODO: MÊS	DATA DE EMISSÃO:	PÁGINA:
			Exercício Atual
			Exercício Anterior
FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DAS OPERAÇÕES			
AJUSTES PARA CONCILIAR O RESULTADO PATRIMONIAL AO FLUXO DE CAIXA DAS ATIVIDADES OPERACIONAIS			
DEPRECIÇÃO, AMORTIZAÇÃO, EXAUSTÃO			
CONSTITUIÇÃO DE PROVISÕES			
RESULTADO POSITIVO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL			
(...)			
FLUXO DE CAIXA LÍQUIDO DAS ATIVIDADES DAS OPERAÇÕES			
FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE INVESTIMENTO			
INGRESSOS			
ALIENAÇÃO DE BENS			
AMORTIZAÇÃO DE EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS CONCEDIDOS			
DESEMBOLSOS			
AQUISIÇÃO DE ATIVO NÃO CIRCULANTE			
CONCESSÃO DE EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS			
FLUXO DE CAIXA LÍQUIDO DAS ATIVIDADES DE INVESTIMENTO			
FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE FINANCIAMENTO			
INGRESSOS			
OPERAÇÕES DE CRÉDITO			
DESEMBOLSOS			
AMORTIZAÇÃO DA DÍVIDA			
FLUXO DE CAIXA LÍQUIDO DAS ATIVIDADES DE FINANCIAMENTO			
APURAÇÃO DO FLUXO DE CAIXA DO PERÍODO			
GERAÇÃO LÍQUIDA DE CAIXA E EQUIVALENTE DE CAIXA			
CAIXA E EQUIVALENTE DE CAIXA INICIAL			
CAIXA E EQUIVALENTE DE CAIXA FINAL			
Data: _____			
_____		_____	
Contabilista		Gestor Responsável	

Quadro 03 – Modelo da Demonstração do Fluxo de Caixa pelo método indireto.
Fonte: Portaria STN nº 751, de 16 de dezembro de 2009.

Com isso, percebe-se que a metodologia apresentada por Mota (2009) está de acordo com o modelo de DFC exposta pela Portaria STN nº 751/09, pois o autor procura detalhar os métodos possíveis para se obter este demonstrativo.

A mesma Resolução 751/09, no item 6.1, enfatiza que “a demonstração dos fluxos de caixa tem o objetivo de contribuir para a transparência da gestão pública, pois permite um melhor gerenciamento e controle financeiro dos órgãos e entidades do Setor Público”.

Portanto, a DFC vem com o objetivo de ampliar as possibilidades no que se refere à avaliação da administração, podendo vir a melhorar a análise e visualização das transações do ponto de vista dos fluxos de caixa, servindo de subsídio para a tomada de decisões. O que só será possível visualizar após sua utilização pelos Entes Públicos, permitindo-se levantar conclusões quanto a sua efetividade.

Estes preceitos estão de acordo com a Resolução STN nº 751/09, item 6.3, onde salienta que a DFC permite:

- ter uma visão geral da situação das finanças públicas, possibilitando efetuar comparações entre ingressos e desembolsos por tipos de atividades (operacionais, de investimento e de financiamento), e avaliar as decisões de investimento e financiamento público;
- avaliar a situação presente e futura do caixa da entidade, permitindo análise de liquidez;
- certificar se os excessos de caixa estão sendo devidamente aplicados;
- conhecer a capacidade de expansão das despesas com recursos próprios gerados pelas operações;
- a análise imediata da disponibilidade e do impacto da mesma nas finanças da entidade, quando da inserção de nova despesa na programação;
- avaliar a previsão de quando é possível contrair novas despesas sem que isso comprometa as finanças públicas.

Com isso espera-se constituir um demonstrativo capaz de auxiliar os gestores na tomada de decisão e tornar mais transparente as ações dos gestores no que se refere às capacidades financeiras dos entes públicos. Pode-se dizer que o fluxo de caixa é uma agenda de compromissos que o Estado assumiu ou assumirá, com base nas receitas arrecadadas ou a arrecadar, possibilitando à administração financeira planejar ao invés de apenas reagir às situações, para tanto se faz uso do fluxo de caixa projetado que tem como objetivo prever quando e em que montante haverá sobra ou falta de caixa.

Antes da obrigatoriedade da DFC, o fluxo de caixa resumia-se ao BF, conceituado pela Lei nº 4.320/64, em seu Art. 103, prevendo que:

O Balanço Financeiro demonstrará a receita e despesa orçamentárias, bem como os recebimentos e os pagamentos de natureza extra-orçamentária,

conjugados com os saldos em espécie provenientes do exercício anterior, e os que se transferem para o exercício seguinte.

As NBCASP adotaram a DFC buscando possibilitar uma melhor visão dos fluxos de caixa, pois a facilidade de projetar uma situação financeira futura é que faz do fluxo de caixa uma poderosa ferramenta para os gestores públicos, pré-estabelecendo quando o Ente Público encontrará dificuldades financeiras para saldar suas obrigações, permitindo o redirecionamento das ações, dependendo do saldo disponível projetado. Assim, o conhecimento, com antecedência, de uma situação negativa no fluxo de caixa projetado possibilita a discussão prévia do problema, para a adoção das medidas definitivas para saná-lo.

Mas, como sua publicação, em princípio, somente se dará após o término do exercício financeiro, pouco contribuirá para apoiar a tomada de decisões diárias. Assim, servirá apenas como fonte de consulta comparativa entre a capacidade de geração de caixa de um exercício para outro, mantendo com isso uma visão e projeção de longo prazo, pouco contribuindo com as decisões de curto prazo, para as quais se destina. Ou seja, apesar da DFC possuir um potencial de projeção futura, benefício este muito usufruído nas empresas comerciais privadas, no Setor Público, aparentemente, não terá toda a sua potencialidade utilizada.

Considerando que esta demonstração foi aplicada de forma impositiva sem que se mostre claramente a sua correta utilização, acabará sendo consultada apenas quando da sua publicação, juntamente com as demais demonstrações, visando apenas atender às determinações legais. Com isso, sua capacidade de visão futura é cerceada, servindo apenas para visualizar fatos passados, assim como faz o balanço financeiro, que a pesar de apresentar o fluxo de caixa a cada lançamento no Sistema Financeiro, somente é utilizado, no processo decisório, como instrumento comparativo entre exercícios, pois sua confecção somente se dá ao término destes.

Para sanar tal deficiência, Neves (2000) defende a adoção de um sistema informatizado capaz de gerar o fluxo de caixa diário em cada ente público, aplicável inclusive aos Municípios, que daria uma real contribuição ao gestor no acompanhamento das operações diárias de caixa, a partir do Subsistema Financeiro já existente. Esta alternativa parece mais condizente com a realidade dos gestores e com os interesses públicos, já que se obteria diariamente um demonstrativo similar ao balanço financeiro, possibilitando primar pela eficiência e eficácia no uso dos recursos públicos de acordo com suas disponibilidades.

A DFC permitirá tal auxílio à tomada de decisões, mas não terá o caráter de apoio diário, contribuindo para as decisões que se relacionam a exercícios financeiros distintos, através da comparabilidade entre eles.

Quanto à transparência, a DFC tem a intenção de proporcionar o acompanhamento, pela população, da evolução da capacidade de geração de caixa do ente público. No entanto, o processo de ajustes dos procedimentos contábeis e da busca de transparência não possui como principal alvo a população, mas visa primordialmente atender aos anseios dos financiadores externos que exigem uma Contabilidade Governamental alinhada às normas internacionais, capaz de ser analisada através de demonstrativos padronizados. Este entendimento pode ser extraído da Resolução STN nº 751/09, item 6.1, onde apresenta que “a Demonstração dos Fluxos de Caixa permite aos usuários projetar cenários de fluxos futuros de caixa e elaborar análise sobre eventuais mudanças em torno da capacidade de manutenção do regular financiamento dos serviços públicos”, esta capacidade de manutenção do constante financiamento dos serviços públicos garante uma análise mais acurada dos países que possuem estrutura apta para fazer jus a auxílios financeiros, além de proporcionar instrumentos para analisar se estes países têm capacidade financeira para honrar seus compromissos junto aos grandes financiadores internacionais.

4.3.2 Demonstração do Resultado Econômico

Esta demonstração emprega conceitos econômicos e tem o objetivo final de evidenciar o resultado econômico das ações e serviços do Setor Público. Silva (2009, p. 347) observa que “sua implantação e elaboração exige a existência de uma interligação com o sistema de custos” e considerando que só agora se normatizou a implantação de tal artifício, levará algum tempo para sua implementação. Esta visão é embasada na Resolução CFC nº 1.133/08, item 36:

A Demonstração do Resultado Econômico deve ser elaborada considerando sua interligação com o sistema de custos e apresentar na forma dedutiva, pelo menos, a seguinte estrutura:

- (a) receita econômica dos serviços prestados e dos bens ou dos produtos fornecidos;
- (b) custos e despesas identificados com a execução da ação pública; e
- (c) resultado econômico apurado.

Atendidas essas exigências, a DRE deve apontar quão eficiente ou ineficiente é uma atividade ou um projeto em execução. Oferecendo suporte de dados econômicos necessários para o processo de identificação da melhor alocação dos recursos públicos, de modo a tornar a alocação eficiente, eficaz e, principalmente, condizente com a economicidade no complicado processo de escolha da melhor opção, entre as diversas alternativas viáveis de execução de uma ação.

São apresentados os objetivos desta demonstração, quando utilizada dentro do sistema de informações:

Determinar o custo dos serviços ou produtos de modo a permitir a valorização dos inventários finais e apuração dos resultados.
Proporcionar informação válida para o processo de tomada de decisões numa perspectiva de planejamento e controle da gestão pública (SILVA, 2009, p. 351).

Ou seja, o demonstrativo destina-se a servir de instrumento de decisão, visando o planejamento e o controle na gestão pública. Alinhado a este conceito o CFC, através da Resolução nº 1.129/08, que aprovou a NBCT 16. 2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis; estabeleceu o Subsistema de Custos que tem como objetivo registrar, processar e evidenciar os custos dos bens e serviços, produzidos e ofertados à sociedade pela entidade pública, que integrado com os demais dados da administração possibilitará atender as necessidades para a correta apresentação da DRE.

Para Mota (2009, p. 627) na DRE “devem ser identificados os gastos com pessoal e custeio em geral e calculados custos específicos, tais como: depreciação, amortização e exaustão”. Também apresenta que “trata-se de um demonstrativo que emprega conceitos econômicos e que tem o objetivo final de mensurar e evidenciar o resultado econômico das operações (ações e serviços) realizadas pelos entes públicos”.

Quanto à elaboração da Demonstração do Resultado Econômico, a Resolução CFC nº 1.133/08, NBC T 16.6, detalha que deve conter a seguinte estrutura:

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

Para o cálculo da Receita Econômica (RE), observa-se que a norma determina como sendo a quantidade de serviços prestados multiplicada pelo custo de oportunidade. Como custo de oportunidade, caracteriza-se como o valor que seria desembolsado na alternativa desprezada de menor valor entre aquelas consideradas possíveis para a execução da ação pública. No entanto, cabe destacar a ausência de informações nos sistemas contábeis atuais sobre o custo de oportunidade, o que resulta em grande desafio e dificuldade para a implementação do referido demonstrativo.

Ciente de tais dificuldades, com o advento da Portaria STN nº 749/09 ficou estabelecido em seu Art. 5º que “o Anexo nº 20 (Demonstração do Resultado Econômico) da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, será de elaboração facultativa pelos entes da federação”. Isso vai permitir ampliar as discussões quanto à viabilidade, utilidade e principalmente quanto às fontes de dados para a sua confecção.

Assim como fez com a DFC, a portaria STN nº 749/09 apresentou a estrutura da DRE, acrescentando tal dispositivo no rol das demonstrações previstas na Lei 4.320/64, conforme a seguir exposta:

Anexo 20 – Demonstração do Resultado Econômico			
<ENTE DA FEDERAÇÃO>			
DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO			
EXERCÍCIO:	PERÍODO: MÊS	DATA DE EMISSÃO:	PÁGINA:
ESPECIFICAÇÃO		Exercício Atual	Exercício Anterior
1. Receita econômica dos serviços prestados e dos bens ou dos produtos fornecidos			
2. (-) Custos diretos identificados com a execução da ação pública			
3. Margem Bruta			
4 (-) Custos indiretos identificados com a execução da ação pública			
5 (=) Resultado Econômico Apurado			

Quadro 04 - Modelo da Demonstração do Resultado Econômico.

Fonte: Anexo 20 da Portaria STN nº 749, de 15 de dezembro de 2009.

A DRE tem como premissa os seguintes conceitos, segundo a Resolução STN nº 751/09, item 7.1:

Custo de oportunidade (CO) - valor que seria desembolsado na alternativa desprezada de menor valor entre aquelas consideradas possíveis para a execução da ação pública.

Receita Econômica (RE) - valor apurado a partir de benefícios gerados à sociedade pela ação pública, obtido por meio da multiplicação da quantidade de Serviços Prestados (N), bens ou produtos fornecidos, pelo Custo de Oportunidade (CO), daí: $RE = N \times CO$

Custo de Execução (CE) - valor econômico despendido pela Entidade na ação objeto da apuração do Resultado Econômico Apurado. É dividido em custos diretos e indiretos.

A Resolução STN nº 751/09 afere ainda que o Resultado Econômico Apurado (REA) é o incremento líquido de benefícios gerados à sociedade pela ação eficiente e eficaz do gestor público, calculado a partir da diferença entre a Receita Econômica e o Custo de Execução (CE) da ação, conforme apresenta em seu volume V - Manual de Demonstrações Contábeis Aplicados ao Setor Público, na página 49, através das fórmulas a seguir:

$$REA = RE - CE, \text{ ou}$$

$$REA = (N \times CO) - CE$$

E enfatiza que na realidade, “o REA pode ser considerado como um “termômetro”, que, se corretamente aferido, evidenciará o quanto, de fato, houve de economia na ação pública”, permitindo assim medir se esta ação pública atendeu aos preceitos da eficiência e eficácia.

Além de se preocupar com a legalidade, a CF de 1988 também evidenciou a necessidade da avaliação de resultados quanto à eficiência e eficácia, como está demonstrado na redação do Art. 74:

Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado.

Esta preocupação com a gestão é também percebida na LRF, quando no Art. 50, § 3º estabelece que “a Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”.

Deste modo, a DRE ao apresentar um resultado econômico positivo, que consiste no lucro econômico, significa que os recursos públicos alocados à ação pública objeto da análise estão sendo geridos de forma eficiente. O resultado econômico negativo significa o oposto. Contribuindo para a tomada de decisões sobre alocação de recursos e ampliando os mecanismos de controle da sociedade sobre a atuação governamental.

A Resolução STN nº 751/09 apresenta um exemplo explicativo da confecção da DRE a partir dos dados existentes em uma Unidade Contábil:

Unidade Contábil: Batalhão Modelo			
Efetivo Médio de Militares/ano: 400			
Ação: Serviço de Refeição (Rancho)			
Produto: Militar Alimentado			
Meta: 400/ano			
Número de refeições servidas por ano:			
Café	85.000		
Almoço	108.000		
Jantar	54.000		
Lanche	21.600		
Custo de oportunidade unitário dos serviços de refeições oferecidos pelo Batalhão:			
Café	R\$	7,00	
Almoço	R\$	12,00	
Jantar	R\$	10,00	
Lanche	R\$	3,00	
Receita Econômica produzida pela Unidade "Rancho":			
	Nº de Refeições	Custo de Oport.	Receita Econômica
Café	85.000	R\$ 7,00	R\$ 595.000,00
Almoço	108.000	R\$ 12,00	R\$ 1.296.000,00
Jantar	54.000	R\$ 10,00	R\$ 540.000,00
Lanche	21.600	R\$ 3,00	R\$ 64.800,00
Receita Econômica Total			R\$ 2.495.800,00
Custos Diretos da Atividade Rancho/ano			R\$ 2.443.000,00
Pessoal		936.000,00	
Vencimentos Diretos		720.000,00	
Encargos Sociais Diretos		216.000,00	
Material de Consumo		1.305.000,00	
Gêneros Alimentícios		1.200.000,00	
Material de expediente e limpeza		105.000,00	
Serviços de Terceiros e Encargos		162.000,00	
Energia Elétrica		25.000,00	
Água e Esgoto		30.000,00	
Gás		15.000,00	
Telefone		12.000,00	
Manutenção das Instalações		50.000,00	
Instrução do Pessoal de Rancho		30.000,00	
Depreciação		40.000,00	
Utensílios de cozinha e refeitórios		25.000,00	
Equipamentos Permanentes		10.000,00	
Bens Imóvel		5.000,00	
Serviços de Terceiros e Encargos		29.400,00	
Energia Elétrica		5.000,00	
Água e Esgoto		6.000,00	
Telefone		2.400,00	
Manutenção das Instalações		10.000,00	
Instrução dos Militares		6.000,00	
Depreciação		3.000,00	
Bens Móveis		2.000,00	
Bens Imóvel		1.000,00	
BATALHÃO MODELO			
DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO DA AÇÃO			
Ação: Serviços de Refeição (Rancho)			
Receita Econômica da Ação (RE)	R\$	2.495.800,00	
(-) Custos de Execução Diretos (CE - i)	R\$	(2.443.000,00)	
(=) Margem Bruta	R\$	52.800,00	
(-) Custos de Execução Indiretos (CE - d)	R\$	(240.600,00)	
(=) Resultado Econômico da Ação (REA)	R\$	(187.800,00)	

Quadro 05 – Exemplo de elaboração da DRE.

Fonte: Portaria STN nº 751, de 16 de dezembro de 2009.

Analisando o exemplo apresentado pela Norma, verifica-se uma RE de R\$ 2.495.800,00, ou seja, o número de ações desenvolvidas pela unidade multiplicada pelo custo de oportunidade, representando o benefício gerado à sociedade pela ação pública. Percebe-se também que o custo total, diretos e indiretos, para desenvolver a atividade totalizou R\$ 2.683.600,00, obtendo assim um REA negativo, no valor de R\$ 187.800,00. Isso significa que não houve economia na ação pública, não atendendo aos preceitos da eficiência e da eficácia, já que os custos de suas ações superam os custos projetados num ambiente de livre concorrência no mercado.

Entende-se que a DRE ainda necessita de uma discussão mais apurada e aprofundada, com o objetivo de sanar as dúvidas que ainda permeiam os critérios para sua elaboração, como a subjetividade envolvida na avaliação do custo de oportunidade e na apuração dos custos de execução das atividades. Como fator ainda obscuro pode-se observar o critério de comparar a eficiência e a eficácia das ações públicas com as entidades privadas, desconsiderando as inúmeras peculiaridades dos entes públicos. Utilizando-se do exemplo apresentado no quadro anterior, há de considerar que o serviço de refeição fornecido ao Batalhão admite algumas variantes, como ocorre quando ele vai para as atividades em campanha, exigindo toda uma estrutura logística que, atualmente, integra o fornecimento de refeições com as demais atividades do Batalhão, integração esta que se perderia caso fosse terceirizada somente a atividade de refeições, exigindo duas estruturas logísticas, uma já existente para as atividades militares típicas e outra fornecida por terceiros para o suprimento das refeições, aumentando os custos na totalidade das atividades da unidade militar.

Se considerar a grande variedade de atividades peculiares necessárias ao atendimento das necessidades sociais, a simples comparação com as empresas privadas, subentendidas pelo custo de oportunidade, parece não ser suficiente para justificar se uma determinada ação do ente público é ou não eficiente. É necessário considerar a macroestrutura governamental, capaz de integrar várias ações dentro de uma mesma estrutura, gerando assim benefícios à sociedade.

Provavelmente seu caráter não obrigatório permita uma margem temporal capaz de fazer com que o gestor perceba sua utilidade e os seus benefícios. Isso dará tempo à implantação do Subsistema de Custos, que é fator primordial para sua viabilização, desde que sua não obrigatoriedade não venha a desestimular o seu estudo e utilização pelos gestores como ferramenta gerencial de apoio à decisão.

5 CONCLUSÃO

Este trabalho conclui que a adoção dos Princípios Fundamentais de Contabilidade, pelos entes públicos brasileiros, do Subsistema Contábil de Custos e das novas demonstrações contábeis, previstas pelas NBCASP, constituem-se em importantes instrumentos para aperfeiçoar a administração pública. Apresenta uma melhor evidenciação da situação patrimonial, contribui para um melhor controle dos gastos públicos a partir do controle dos custos, almejando a eficiência e eficácia no atendimento das necessidades sociais, e, através das novas demonstrações contábeis procura atender as exigências externas dos financiadores e vislumbra uma visão econômica a fim de obter comparativo dos dispêndios públicos com os existentes no mercado, possibilitando uma avaliação da eficiência e eficácia das suas ações.

No entanto, a busca da convergência aos padrões internacionais, visando alinhar a contabilidade brasileira aos moldes da globalização, deve-se dar de forma gradual e realista, obedecendo ao nível de desenvolvimento do país. Não se pode usar das determinações legais e normativas para impor procedimentos imediatos que em outros países levaram anos para se arraigar à estrutura contábil, como ocorre nos Estados Unidos da América, onde se percebe que as legislações se baseiam nos costumes. Pela prática adotada no Brasil, corre-se o risco de perfazer em ditames legais e normativos que “não pegam”, além de fazer uso da sobreposição de leis com o mesmo conteúdo para tentar aplicar certos procedimentos. Isto se dá pelo fato de tais procedimentos não serem desenvolvidos na consciência de quem deveria aplicá-los, através da conscientização de sua utilidade, e sim, incoerentemente impostos pelo legislador.

Conclui-se, também, que o objetivo geral foi alcançado, explicitando assim, as mudanças ocasionadas pela adoção, na Contabilidade Governamental, dos Princípios Fundamentais de Contabilidade, do Subsistema Contábil de Custos e das novas demonstrações contábeis previstas pelas NBCASP, garantido o aprofundamento nos assuntos, a aquisição de conhecimento e a contribuição para o esclarecimento dos assuntos a que o trabalho se dispôs a discutir.

Com relação aos objetivos específicos, a revisão bibliográfica permitiu a devida comparação entre a CF/88, dos Artigos 165 a 169, LF nº 4.320/64, juntamente com a Portaria nº 749/09, LC nº 101/00, Resolução CFC nº 1.111/07,

Portaria nº 184/08 - MF e NBCASP, de 21 de novembro de 2008. Dando um embasamento teórico para aprofundar o estudo quanto à adoção dos PFC, do Subsistema Contábil de Custos e das novas demonstrações contábeis previstas pelas NBCASP aos entes públicos. Discutiram-se os novos procedimentos e ações a serem tomadas na Contabilidade Governamental para atender aos preceitos normativos e com isso buscar e evidenciar as alterações, apresentando se estas mudanças contribuem ou não para aperfeiçoar a prática contábil no Setor Público. Chegando-se as seguintes conclusões:

- A intenção das NBCASP é favorável, mas sua praticidade mostra-se ainda difusa. Não se tem, por exemplo, qual o custo-benefício das medidas impostas aos entes públicos pelas normas, visto que pouco se discutiu, ou pouco se divulgou em nível de sociedade, que a princípio deveria representar o principal objetivo da norma, já que todas as ações públicas devem vislumbrar o bem estar social e a manutenção da máquina governamental.

- A adoção dos Princípios Fundamentais de Contabilidade pelo Setor Público deve ser entendido, especificamente, no âmbito do enfoque patrimonial. Não cabe aqui, na aplicação das NBCASP, levar seus preceitos ao enfoque orçamentário que deve estar intimamente relacionado com os ditames estabelecidos pela Lei 4.320/64. O principal efeito verificado foi a aplicação integral do princípio da competência no reconhecimento de direitos e obrigações que afetam o patrimônio público, com base no seu respectivo fato gerador. Esta prática permite a avaliação patrimonial ainda durante o exercício financeiro, dando condições ao gestor público de tomar conhecimento, a qualquer momento, de quais são os seus valores a receber e os compromissos assumidos, como se pode visualizar quando do lançamento tributário no subsistema orçamentário, que gera o reconhecimento do direito a receber, afetando assim a situação patrimonial, direito este que era reconhecido apenas quando do lançamento da dívida ativa.

- A implantação de um Subsistema de Custos é mais uma prática que envolve atitude e comprometimento que simples imposição normativa, de modo a não se tornar algo dispendioso que apenas atende a prescrições legais e que pode provocar o não uso das informações por ele desenvolvidas. Além disso, todos os controles necessários para implantar e manter esse subsistema deve ser considerado comparativamente aos seus benefícios, pois este custo, não discutido pela norma, pode vir a ser significativo e onerar o erário público.

Deste modo, este subsistema encontra possibilidades de se desenvolver no Setor Público, a partir do momento que proporciona uma análise baseada nos reais valores alocados e realmente necessários para o desenvolvimento das ações, devendo-se dar maior prioridade às mais relevantes, permitindo assim aferir a eficiência e eficácia no emprego dos recursos públicos, sendo útil, principalmente, quando do estudo da elaboração orçamentária e em menor vulto quando da sua execução, no possível redirecionamento das ações. Sendo relevante que o gestor público esteja disposto a usufruir das informações geradas pelo Subsistema de Custos.

- A adoção do Fluxo de Caixa como demonstrativo imposto pelas NBCASP deve ser entendido como um progresso no alinhamento aos padrões internacionais. E seu objetivo, seguindo os indicativos da norma, visa quase que unicamente satisfazer os interesses dos financiadores externos, visto que apresenta o fluxo financeiro do exercício classificado em atividade operacional, de investimento e de financiamento, dando comparação com outros países, na capacidade de pagamento dos possíveis financiamentos. O uso da DFC projeta uma visão positiva, a partir de que permite a projeção do fluxo de caixa futuro, no entanto, como sua confecção e divulgação só se darão após o término do exercício, acabará fornecendo as mesmas informações já apresentadas atualmente pelo balanço financeiro, perfazendo, do ponto de vista da sociedade que é a principal financiadora e interessada, em mais um demonstrativo que acaba não sendo utilizado com sua total potencialidade.

- Já a Demonstração do Resultado Econômico, mesmo sendo facultativa, não possui viabilidade em curto prazo. Sua implementação ainda é dependente da implantação do Subsistema de Custos, que mesmo sendo previsto desde a LRF, pouco se desenvolveu no Setor Público, apesar de ambos buscarem a eficiência e a eficácia no emprego dos recursos do ponto de vista econômico. Possui como aspecto positivo o fato de permitir uma comparabilidade com o setor privado no emprego dos recursos, o que se deve analisar com cuidado, pois essas duas modalidades gerenciais possuem objetivos distintos, já que um visa o atendimento das necessidades sociais e o outro a lucratividade.

Para complementação e/ou continuidade dessa pesquisa, sugere-se o seguinte:

a) estudar de que forma se pode implantar um Subsistema de Custos no Setor Público integrado aos demais subsistemas, levando-se em consideração o seu

custo-benefício na implantação, manutenção e na utilidade das informações geradas para o gestor.

b) Aprofundar o estudo quanto às novas demonstrações contábeis, DFC e DRE, procurando aferir a quem suas informações serão úteis e se estas terão utilidade para os Entes Públicos.

REFERÊNCIAS

AFONSO, R. A. E. **A Contabilidade gerencial como instrumento de melhoria do desempenho público**. 1998. 66f. Monografia (3º Prêmio de Monografia Tesouro Nacional) – Escola de Administração Fazendária – ESAF, Rio de Janeiro, 1998.

ALONSO, M. **Custos no serviço público**. Revista do Serviço Público – Ano 50, Número 1. Brasília: ENAP, 1999.

ASSIS, E. **ABC da contabilidade pública**. São Paulo: 2004.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da república federativa do Brasil**: promulgada em 05 de outubro de 1988: atualizada até a Emenda Constitucional n. 53, de 19-12-06. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

_____. Decreto Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da administração federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e da outras providências. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 27 fev. 1967.

_____. Decreto nº 2.829, de 29 de outubro de 1998. Estabelece normas para a elaboração e execução do Plano Plurianual e dos Orçamentos da União, e dá outras providências. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 30 out. 1998.

_____. Lei n. 4.320 de 17 de março de 1964. Estabelece normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 23 mar. 1964.

_____. Lei Complementar n. 101 de 4 de maio de 2000. Estabelece Normas de Finanças Públicas voltadas para a responsabilidade na Gestão Fiscal. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 05 mai. 2000.

_____. Lei n. 10.180 de 6 de fevereiro de 2001. Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 07 fev. 2001.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. Manual de Despesa Nacional: Aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios. 1. ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2008. 120 p. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/ManualDespesaNacional.pdf>>.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. Manual da Receita Nacional: Aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios. 1. ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2008. 120 p. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/ManualDespesaNacional.pdf>>.

_____. Portaria Interministerial n. 945 de 26 de outubro de 2005. Dispõe sobre a elaboração de estudos e propõe diretrizes, métodos e procedimentos para subsidiar a implantação de Sistemas de Custos na Administração Pública Federal. Disponível em: <<https://www.portalsof.planejamento.gov.br>>. Acesso em: 19 maio 2010.

_____. Portaria Ministério da Fazenda n. 184 de 25 de agosto de 2008. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no Setor Público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, laboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Disponível em: <<http://www.pge.sc.gov.br>>. Acesso em: 30 out. 2009.

_____. Portaria Ministério da Fazenda n. 749, de 15 de dezembro de 2009. Aprova as alterações dos anexos n. 12, 13, 14 e 15, inclui os anexos n. 18,19 e 20 da Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/leg_contabilidade.asp>. Acesso em: 29 mar. 2010.

_____. Portaria STN n. 751, de 16 de dezembro de 2009. Aprova o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Volume V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público e republica o Volume IV – Plano de Contas Aplicado Setor Público. Disponível em: http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/leg_contabilidade.asp. Acesso em: 30 abr. 2010.

_____. Resolução CFC n. 750, de 29 de dezembro de 1993. Dispõe sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade (PFC). Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 10 nov. 2009.

_____. Resolução CFC n. 1.103, de 28 de setembro de 2007. Cria o Comitê Gestor da Convergência no Brasil, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 10 nov. 2009.

_____. Resolução CFC n. 1.111, de 29 de novembro de 2007. Aprova o Apêndice II da Resolução CFC nº. 750/93 sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 10 nov. 2009.

_____. Resolução CFC n. 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: 10 nov. 2009.

_____. Resolução CFC n. 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: 10 nov. 2009.

_____. Resolução CFC n. 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: 10 nov. 2009.

_____. Resolução CFC n. 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: 10 nov. 2009.

_____. Resolução CFC n. 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: 10 nov. 2009.

_____. Resolução CFC n. 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: 10 nov. 2009.

_____. Resolução CFC n. 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: 10 nov. 2009.

_____. Resolução CFC n. 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: 10 nov. 2009.

_____. Resolução CFC n. 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: 10 nov. 2009.

_____. Resolução CFC n. 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: 10 nov. 2009.

_____. Resolução CFC n. 1.268, de 10 de dezembro de 2009. Altera, inclui e exclui itens das NBC T 16.1, 16.2 e 16.6, que tratam das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas Aplicadas ao setor Público e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 15 jun. 2010.

_____. Resolução CFC n. 900, de 22 de março de 2001. Dispõe sobre a aplicação do Princípio da Atualização Monetária. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 6 abr. 2010.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL (Brasil) SPINELLI, Enory Luiz. **Princípios fundamentais de contabilidade e normas brasileiras de contabilidade**: revista e atualizada até abril de 2004. 4 ed. Porto Alegre: CRC/RS, 2004.

DUTRA, R. G. **Custos**: Uma abordagem prática. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

FRANCO, H. **Contabilidade geral**. 23. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1991.

IUDÍCIBUS, S.; MARION, J. C. **Introdução à teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.

IUDÍCIBUS, S. (Coord). **Contabilidade introdutória**. São Paulo: Atlas, 2006.

JUNIOR, J. T. M.; REIS, H. C. **A lei 4320 comentada**. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. A. **Fundamentos de metodologia científica**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

MAUTZ, R. K. *Monuments, mistakes and opportunities. Accounting Horizons*, jun. 1988, p. 123-128.

MEGLIORINI, E. **Custos**. São Paulo: Pearson Makron Books, 2001.

MOTA, F. G. L. **Contabilidade aplicada ao setor público**. Brasília, 2009.

NEVES, W. P. **Gestão financeira**: Um Sistema de Fluxo de Caixa para a Administração Pública. Art. síntese do conteúdo da Dissertação de Mestrado em Administração, da Escola Superior de Administração e Gerência - CCA/ESAG da Universidade do Estado de Santa Catarina – UDESC. Disponível em <http://www.ascisc.org.br/artigo.asp>. Acesso em 30 abr. 2010.

PINHO, J. A. G.; SACRAMENTO, A. R. S. Accountability: já podemos traduzi-la para o português?. Revista de Administração Pública. v. 43, n. 6, p. 1343-1368, nov./dez. 2009. Disponível em <http://www.tc.df.gov.br/web/site/biblioteca#Artigos/cadastraArtigoWindow?key=500425&op=visualizar&action=e&windowstate=normal&mode=vi>. Acesso 30 abr. 2010.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social**: métodos e técnicas. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SÁ, A. L. **História geral e das doutrinas da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1997.

SILVA, M. B.; GRIGOLO, T. M. **Metodologia para iniciação científica à prática da pesquisa e da extensão II**. Caderno pedagógico. Florianópolis: Udesc, 2002.

SILVA, L. M. Contribuição ao estudo para implantação de sistema de custos na administração pública. 1997. 76 p. Monografia vencedora em 2º lugar no II Prêmio STN de Monografia, Sistemas de Informação sobre a Administração Financeira Pública: Contabilidade Pública Gerencial - Escola de Administração Fazendária, Brasília, 1997. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/Premio_TN/conteudo_catalogos.html>. Acesso em: 29 abr. 2010

_____. **Contabilidade governamental**: um enfoque administrativo. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

_____. **Contabilidade governamental**: um enfoque administrativo da nova contabilidade pública. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2009.