

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA  
CENTRO SÓCIO-ECONÔMICO  
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**VERA LUCIA DE MORAES**

**REFLEXOS DAS NBCASPs SOBRE O BALANÇO PATRIMONIAL DAS  
ENTIDADES DO SETOR PÚBLICO ESTATAL: UMA ANÁLISE EM RELAÇÃO À  
LEI Nº 4.320/1964**

**FLORIANÓPOLIS  
2010**

**VERA LUCIA DE MORAES**

**REFLEXOS DAS NBCASPs SOBRE O BALANÇO PATRIMONIAL DAS  
ENTIDADES DO SETOR PÚBLICO ESTATAL: UMA ANÁLISE EM RELAÇÃO À  
LEI Nº 4.320/1964**

Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Msc. Vladimir Arthur Fey

**FLORIANÓPOLIS  
2010**

**VERA LUCIA DE MORAES**

**REFLEXOS DAS NBCASPs SOBRE O BALANÇO PATRIMONIAL DAS  
ENTIDADES DO SETOR PÚBLICO ESTATAL: UMA ANÁLISE EM RELAÇÃO À  
LEI Nº 4.320/1964**

Esta monografia foi apresentada como trabalho de conclusão do curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a nota final \_\_\_\_\_, atribuída pela banca examinadora constituída pelo orientador e membros abaixo mencionados.

---

Prof<sup>a</sup>. Valdirene Gasparetto, Dra.  
Coordenadora de Monografia do Departamento de Ciências Contábeis

Professores que compuseram a banca:

---

Prof. Vladimir Arthur Fey, Msc.  
Orientador

---

Prof. Flávio da Cruz, Msc.  
Co-orientador

---

Laura Letsc Soares  
Membro

Florianópolis, 1º de julho de 2010.

*“Nem tudo que é enfrentado pode ser modificado. Mas nada pode ser modificado até que seja enfrentado”.*

James Baldwin

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço, primeiramente a Deus, pela oportunidade da vida;

ao meu noivo pelo carinho, compreensão e paciência;

aos meus pais, pelo apoio e incentivo;

aos pais do meu noivo, pelo amparo e compreensão;

ao meu orientador e co-orientador, pela assistência e contribuição;

aos meus colegas de trabalho e de estudo, pelo companheirismo;

à Universidade Federal de Santa Catarina, pelo ensino público, gratuito e de qualidade;

aos professores do Curso de Ciências Contábeis, por todos os conhecimentos transmitidos; e

enfim, a todos que contribuíram, de alguma forma, para a elaboração deste trabalho.

## RESUMO

MORAES, Vera Lucia. **Reflexos das NBCASPs sobre o Balanço Patrimonial das Entidades do Setor Público Estatal:** Uma Análise em Relação à Lei nº 4.320/1964. 2010. 67 p. Monografia (Curso de Ciências Contábeis), Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.

Este trabalho tem o objetivo de apresentar os principais reflexos das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASPs) no Balanço Patrimonial das entidades do setor público estatal em relação ao que está previsto na Lei nº 4.320/1964. Para tanto, é realizada uma pesquisa descritiva, a qual aborda o problema de forma qualitativa, por meio de uma pesquisa bibliográfica. Na fundamentação, primeiramente, são apresentados os principais normativos vigentes relacionados à contabilidade pública. Em seguida, são abordados os Princípios Fundamentais de Contabilidade Aplicados ao Setor Público e os regimes contábeis adotados no Brasil. Após isso, é feita uma breve explanação acerca da contabilidade patrimonial prevista na Lei nº 4.320/1964, com ênfase no Balanço Patrimonial. Posteriormente, são apresentados os principais órgãos de estudos normas e padrões contábeis e, por fim, são apresentadas as NBCASPs, com ênfase nos aspectos relacionados ao Balanço Patrimonial. No capítulo destinado à análise da pesquisa, são apresentados os reflexos das NBCASPs no Balanço Patrimonial das entidades do setor público estatal, com enfoque na comparação do que está previsto na Lei nº 4.320/1964, principal norma vigente relacionada à contabilidade pública brasileira. Com isso, constata-se que a edição das NBCASPs vem regulamentar em um conjunto de normas diversas definições pertinentes à contabilidade pública brasileira. No que tange ao Balanço Patrimonial das entidades públicas, a regulamentação citada busca definir e padronizar desde o momento de reconhecimento das variações patrimoniais, o reconhecimento de novos elementos e grupos patrimoniais, os seus métodos e critérios de avaliação, até a estrutura de apresentação dos grupos de contas. Pôde-se concluir, portanto, que a edição de tais normas influenciou significativamente não só na interpretação dos preceitos abordados na Lei nº 4.320/1964, principal norma vigente da contabilidade pública brasileira, como também, definiu e alterou seus elementos, grupos e estrutura de apresentação, de forma a adequar a contabilidade pública brasileira aos padrões internacionais.

**Palavras-chaves:** Balanço Patrimonial. Entidades Públicas. NBCASPs.

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Instrumentos Regulamentadores da Contabilidade Pública Federal.....	17
Quadro 2 – Princípios Fundamentais de Contabilidade .....	19
Quadro 3 – Princípios Fundamentais de Contabilidade sob as Perspectivas do Setor Público .....	20
Quadro 4 – Estrutura do Balanço Patrimonial Segundo a Lei nº 4.320/1964.....	28
Quadro 5 – Histórico da STN.....	32
Quadro 6 – Resoluções das NBCASPs .....	40
Quadro 7 – Estrutura do Sistema Contábil.....	43
Quadro 8 – Conceitos Relacionados à Avaliação dos Elementos Patrimoniais .....	45
Quadro 9 – Conceitos Relacionados ao Ajuste dos Elementos Patrimoniais .....	46
Quadro 10 – Conceitos Relacionados às Demonstrações Contábeis .....	47
Quadro 11 – Estrutura do Balanço Patrimonial Segundo a Resolução CFC nº 1.268/2009.....	48
Quadro 12 – Comparativo dos Critérios de Avaliação Patrimonial.....	53
Quadro 13 – Comparativo dos Conceitos Relacionados ao Balanço Patrimonial .....	56
Quadro 14 – Estrutura do Balanço Patrimonial Segundo a Lei nº 4.320/1964.....	57
Quadro 15 – Anexo 14 da Lei nº 4.320/1964 .....	59

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABRASCA	Associação Brasileira das Companhias Abertas
APIMEC	Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais
BCB	Banco Central do Brasil
BOVESPA	Bolsa de Valores de São Paulo
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CPC	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CRC	Conselho Regional de Contabilidade
CTN	Código Tributário Nacional
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
FIPECAFI	Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras
GEs	Grupos de Estudos
GTs	Grupos de Trabalho
IBRACON	Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
IEO	Independentes da Execução Orçamentária
IES	Instituições de Educação Superior
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>
IPSAS	Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público
IRPF	Imposto de Renda Pessoa Física
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MF	Ministério da Fazenda
MCASPs	Manuais de Contabilidade Aplicados ao Setor Público
NBCs	Normas Brasileiras de Contabilidade
NBC T	Normas Brasileiras de Contabilidade - Técnica
NBCASPs	Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público
PFC	Princípios Fundamentais de Contabilidade
REO	Resultantes da Execução Orçamentária
SFC	Secretaria Federal de Controle
SIAFI	Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal
SOF	Secretaria de Orçamento Federal
SUSEP	Superintendência de Seguros Privados
SRF	Secretaria da Receita Federal
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
TCU	Tribunal de Contas da União
UFPE	Universidade Federal de Pernambuco
USP	Universidade de São Paulo



## LISTA DE EXPRESSÕES ESTRANGEIRAS

<i>Accountability</i>	Dever de Prestar Contas
<i>Bis Lanx</i>	Dos Dois Lados
<i>Fair Value</i>	Valor Justo
<i>Impairment</i>	Redução ao Valor Recuperável
<i>International Federation of Accountants</i>	Federação Internacional de Contadores
<i>International Public Sector Accounting Standards</i>	Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>10</b>
1.1	Tema e Problema.....	10
1.2	Objetivos.....	11
1.2.1	Objetivo Geral.....	11
1.2.2	Objetivos Específicos.....	12
1.3	Justificativa do Estudo.....	12
1.4	Metodologia da Pesquisa.....	13
1.5	Limitações da Pesquisa.....	14
1.6	Organização do Trabalho.....	14
<b>2</b>	<b>FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....</b>	<b>16</b>
2.1	Principais Normativos Vigentes.....	16
2.2	Princípios Fundamentais de Contabilidade Aplicados ao Setor Público.....	18
2.3	Regimes Contábeis Adotados no Brasil.....	20
2.4	A Contabilidade Patrimonial Prevista na Lei nº 4.320/1964.....	23
2.5	Principais Órgãos de Estudos, Normas e Padrões Contábeis.....	29
2.5.1	Secretaria do Tesouro Nacional (STN).....	30
2.5.2	Conselho Federal de Contabilidade (CFC).....	34
2.5.3	Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC).....	35
2.5.4	Comitê Gestor da Convergência no Brasil.....	36
2.6	Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASPs).....	37
2.6.1	Contexto de sua Elaboração.....	38
2.6.2	Estrutura das NBCASPs.....	40
2.6.3	Âmbito de Abrangência.....	42
2.6.4	A Escrituração Contábil e os Sistemas de Contas.....	43
2.6.5	Conceitos dos Critérios de Avaliação e Ajuste dos Elementos Patrimoniais.....	45
2.6.6	Estrutura do Balanço Patrimonial.....	47
<b>3</b>	<b>REFLEXOS DAS NBCASPs SOBRE O BALANÇO PATRIMONIAL.....</b>	<b>49</b>
3.1	Momento de Reconhecimento das Variações Patrimoniais.....	49
3.2	Novos Elementos e Grupos Patrimoniais.....	51
3.3	Critérios de Mensuração dos Elementos Patrimoniais.....	52
3.4	Estrutura de Apresentação do Balanço Patrimonial.....	55
<b>4</b>	<b>CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES.....</b>	<b>61</b>
4.1	Conclusões sobre o Tema.....	61
4.2	Conclusões sobre os Objetivos.....	62
4.3	Recomendações.....	63
	<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>64</b>

## **1 INTRODUÇÃO**

A atual conjuntura econômica globalizada tem exigido que, além das instituições privadas, as entidades públicas também adotem normas internacionais de contabilidade, a fim de padronizarem as informações prestadas aos diversos organismos internacionais e demais interessados na comparação destas informações entre os vários países. Dentre os principais benefícios esperados dessa adequação estão a possibilidade de obtenção de crédito junto a instituições financeiras internacionais, a maximização da credibilidade perante investidores externos e a permissão do controle social por meio de informações mais fidedignas e transparentes.

### **1.1 Tema e Problema**

A Contabilidade Pública brasileira vem sofrendo diversas adequações, devido, sobretudo, a principal norma vigente nessa área ter sido elaborada na década de sessenta, qual seja a Lei nº 4.320/1964. Esta Lei estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para Elaboração e Controle dos Orçamentos e Balanços Públicos. Com isso, observa-se que a presente norma possui mais de quarenta anos, o que infere que a atual situação sócio-econômica do país difere-se muito daquela vivida no momento de sua elaboração.

Após a edição dessa norma o país sofreu mudanças relevantes envolvendo o setor público, dentre as quais pode-se citar, principalmente, a edição do Decreto nº 200/1967, que organiza a administração federal e sua forma de intervenção por meio da administração indireta, e da Portaria nº 9 de 1974, que estabelece a classificação programática dos orçamentos aos demais níveis governamentais, a criação da Secretaria do Tesouro Nacional – STN (1986), a implantação do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal – SIAFI (1987), a instituição da Conta Única do Tesouro Nacional (1988), a promulgação da Constituição Federal de 1988, mais recentemente complementada pela Lei Complementar nº 101/2000 – conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal – e, ainda, a instituição do Novo Código Civil (2002).

Além disso, as últimas décadas têm sido relevantes no que diz respeito ao processo de convergência do setor público às normas internacionais de contabilidade aplicáveis a este setor. Os destaques, nestes últimos anos, foram a Portaria CFC nº 37/2004, que instituiu um Grupo de Estudos voltados para área pública; a Resolução CFC nº. 750/1993, a qual dispõe

sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade, tendo seu Apêndice II, aprovado pelo plenário do CFC, em 29 de novembro de 2007, tornando-se a Resolução CFC nº 1.111/2007, que estabelece a Interpretação dos Princípios Fundamentais da Contabilidade sob a Perspectiva do Setor Público; a Portaria nº 184/2008, 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 (IPSAS); e as mais recentes Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASPs), aprovadas em novembro de 2008, pelas Resoluções CFC nº 1.128 a 1.137.

Desse modo, a fim de ampliar as informações prestadas por meio de trabalhos acadêmicos que divulgam esse importante processo de evolução, pelo qual passa a Contabilidade Pública brasileira, e de forma a contribuir para o entendimento da nova apresentação de um dos principais instrumentos de transparência das contas públicas, a questão-problema colocada neste trabalho é:

*Quais os principais reflexos das NBCASPs no Balanço Patrimonial das Entidades do Setor Público Estatal em relação à Lei nº 4.320/1964?*

## **1.2 Objetivos**

A seguir são apresentados o objetivo geral do trabalho e os objetivos específicos necessário à sua consecução.

### **1.2.1 Objetivo Geral**

Este trabalho tem como objetivo geral apresentar os reflexos das NBCASPs no Balanço Patrimonial das Entidades do Setor Público Estatal em relação à Lei nº 4.320/1964.

### 1.2.2 Objetivos Específicos

- a) Apresentar os principais normativos vigentes;
- b) Abordar a contabilidade patrimonial prevista na Lei nº 4.320/1964;
- c) Relacionar os principais órgãos de estudos, normas e padrões contábeis que contribuíram para a elaboração das NBCASPs; e
- d) Abordar as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASPs) relacionadas à pesquisa.

### 1.3 Justificativa do Estudo

A Contabilidade Pública é, atualmente, um dos principais instrumentos utilizados pela sociedade brasileira para fiscalizar e controlar a gestão dos recursos públicos.

Silva (2004, p. 98) afirma que “a atividade financeira do Estado é o instrumento utilizado por ele para atender às necessidades públicas”. Já, Slomski (2001, p. 267) nos ensina que:

Na administração pública, é, certamente, onde mais deve estar presente a filosofia da accountability (dever de prestar contas), pois, quando a sociedade elege seus representantes, espera que os mesmos ajam em seu nome, de forma correta, e que prestem contas de seus atos.

Para os referidos autores, é através da atividade financeira que o Estado atende às necessidades públicas e presta contas à sociedade. Pode-se afirmar, também, que é por meio dessa prestação de contas que a sociedade passa a entender melhor como estão sendo geridos os recursos públicos.

Com o intuito de dar mais transparência à gestão de recursos públicos, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) em parceria com outros órgãos e associações de classe estão buscando readequar a Contabilidade Pública às novas exigências que surgem tanto do mercado interno, como do externo, por meio de diversas ações, estando dentre elas a edição das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASPs).

Com o crescimento da economia e a abertura do país ao mercado internacional faz-se necessário que o Brasil busque se inserir nesse novo cenário e seja capaz de atender a essas

novas demandas, demonstrando uma maior transparência e credibilidade. Sendo assim, a importância da pesquisa está relacionada com a necessidade constante de controle e fiscalização dos instrumentos públicos, a fim de se verificar onde e de que forma estão sendo aplicados os recursos públicos.

Além do mais, o estudo busca agregar valor para o meio acadêmico e, ainda, para a sociedade, de modo geral, haja vista que, é dever de cada cidadão não só buscar entender esse importante processo de adequação, pelo qual passa a Contabilidade Pública, como também, disseminar esse conhecimento para a sociedade.

#### **1.4 Metodologia da Pesquisa**

A utilização da metodologia de pesquisa é de grande relevância no processo de elaboração de qualquer trabalho monográfico, pois, por meio dela pode-se analisar não só a viabilidade do trabalho, mas também identificar os melhores meios para realizá-lo.

Para atingir os objetivos do trabalho, é utilizado o tipo de pesquisa descritiva. Para Raupp e Beuren (2006, p.81), “descrever significa identificar, relatar, comparar, entre outros aspectos”. Já para Gil (2002 *apud* RAUPP e BEUREN 2006, p. 81), este tipo de pesquisa “caracteriza-se por possuir métodos padronizados de coleta dos dados”. Além disso, segundo os autores (2006, p. 81), cabe acrescentar que “a pesquisa descritiva configura-se como um estudo intermediário entre a pesquisa exploratória e a explicativa, ou seja, não é tão preliminar como a primeira, nem tão aprofundada como a segunda”.

Quanto à abordagem do problema, é utilizada a forma qualitativa. Para Raupp e Beuren (2006, p. 92), “na pesquisa qualitativa concebem-se análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado”.

Quanto aos procedimentos, é realizada uma pesquisa bibliográfica. Como explica Gil (2002 *apud* RAUPP e BEUREN 2006, p. 87) “a pesquisa bibliográfica é desenvolvida mediante material já elaborado, principalmente livros e artigos científicos”. Raupp e Beuren (2006, p. 87) afirmam que, “o material consultado na pesquisa bibliográfica abrange todo referencial já tornado público em relação ao tema de estudo, desde publicações avulsas, boletins, jornais, revistas, livros, pesquisas, monografias, dissertações, teses, entre outros”.

A coleta de dados utilizada para a pesquisa é a análises de dados derivados de fontes primárias e secundárias. Segundo Colauto e Beuren (2006, p. 134), “a coleta de dados por meio da pesquisa documental ou de fontes primárias é a que trabalha com informações que

não receberam tratamento analítico”. A fonte primária utilizada é a legislação pertinente ao assunto. Já, as fontes secundárias analisadas são livros, artigos e periódicos referentes ao tema pesquisado.

Para a análise e interpretação dos dados é utilizado o método de análise documental, que para Richardson (1999 *apud* COLAUTO e BEUREN 2006, p. 140), este método “consiste em uma série de operações que visam estudar um ou vários documentos para descobrir as circunstâncias sociais e econômicas com as quais podem estar relacionados”.

Dessa forma, com base na metodologia apresentada, é feito um levantamento dos reflexos das NBCASPs no Balanço Patrimonial das entidades do setor público estatal, por meio da comparação de tais normas, principalmente, em relação à Lei nº 4.320/1964.

### **1.5 Limitações da Pesquisa**

A presente pesquisa limita-se à exposição dos reflexos das NBCASPs na apresentação do Balanço Patrimonial das entidades do setor público estatal em relação à Lei nº 4.320/1964.

Dessa forma, a abordagem está materialmente limitada aos dispositivos das normas que se refletem qualitativa ou quantitativamente nesse demonstrativo.

Além disso, cabe salientar que o foco desse trabalho é apresentar esses reflexos através de uma abordagem descritiva. Desse modo, não serão feitas análises mais profundas ou quaisquer tipos de avaliações comparativas entre os resultados numéricos obtidos antes e após a vigência das normas em questão. Isso, também, porque a adoção e aplicação das NBCASPs para a União, Estados e Distrito Federal e Municípios é facultativa no ano de 2009 e, torna-se obrigatória, somente, a partir do exercício de 2010, com exceção das entidades que possuam legislação específica que disponha em contrário.

Por fim, cabe acrescentar que a pesquisa ora descrita tem como limite temporal, portanto, o ano de 2009.

### **1.6 Organização da Pesquisa**

Como forma de facilitar a compreensão, o trabalho encontra-se subdividido em quatro capítulos, os quais são apresentados a seguir.

O primeiro capítulo refere-se à introdução, onde são apresentados o tema e o problema da pesquisa, bem como os objetivos geral e específicos alcançados no decorrer do trabalho.

Além disso, são expostas as justificativas da pesquisa, a metodologia aplicada, as suas limitações e, ainda, a forma de organização do trabalho.

No segundo capítulo, é apresentada a fundamentação teórica. Primeiramente, são apresentados os principais normativos vigentes relacionados à contabilidade pública. Em seguida são abordados os Princípios Fundamentais de Contabilidade Aplicados ao Setor Público e os regimes contábeis adotados no Brasil. Após isso é feita uma breve explanação acerca da contabilidade patrimonial prevista na Lei nº 4.320/1964, com ênfase no Balanço Patrimonial. Posteriormente, são apresentados os principais órgãos de estudos normas e padrões contábeis e, por fim, são apresentadas as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, com ênfase nos aspectos relacionados ao balanço patrimonial.

No terceiro capítulo, são identificados os reflexos das NBCASPs no Balanço Patrimonial das entidades do setor público estatal em relação à Lei nº 4.320/1964, por meio da observação das alterações e inclusões contidas em tais normas.

No quarto e último capítulo, são abordadas as conclusões sobre o tema e consecução de cada objetivo específico necessário ao alcance do objetivo geral e, por fim, são apresentadas as recomendações sugeridas para elaboração de trabalhos futuros, com enfoques diferenciados dos apresentados nesta monografia, dadas as suas limitações.



## **2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA**

O estudo da Contabilidade Pública vem crescendo em todo o mundo e tem assumido um papel cada vez mais importante para a sociedade. No Brasil, embora a principal norma vigente (Lei nº 4.320/1964 - a qual estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para Elaboração e Controle dos Orçamentos e Balanços Públicos) tenha sido editada há mais de quarenta anos, outros normativos surgiram visando complementar e aprimorar seus preceitos, com vistas a dar maior credibilidade e transparência às informações prestadas pelos órgãos públicos.

Dentre esses normativos, cabe destacar a Lei Complementar nº 101/2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, que através de normas gerais de finanças públicas exige maior responsabilidade e controle na gestão fiscal dos entes públicos e as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASPs), aprovadas pelas Resoluções CFC nº 1.128 a 1.137/2008, as quais visam adequar a Contabilidade Pública às novas exigências do mercado, a fim de torná-la convergente com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS).

### **2.1 Principais Normativos Vigentes**

No Brasil, a Contabilidade Pública tem como principal instrumento normativo a Lei nº 4.320/1964, a qual estatui normas gerais de Direito Financeiro à Administração Pública em todas as suas esferas (União, Estados, Distrito Federal e Municípios).

Com o passar dos anos surgiu a necessidade de se criarem novos instrumentos com vistas a auxiliar e complementar os enunciados da referida norma. Tais instrumentos, que regulamentam a Contabilidade Pública, na esfera federal, são apresentados a seguir, conforme mostra o Quadro 1.

<b>Ato Normativo</b>	<b>Finalidade</b>
Decreto Lei nº 200/1967	Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a reforma administrativa e dá outras providências.
Decreto nº 93.872/1986	Dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do tesouro nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências.
Resolução CFC nº 750/1993	Dispõe sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade (PFC).
Instrução Normativa nº 05/1996 da STN	Aprova o Manual do SIAFI, de forma a padronizar os conceitos, normas e procedimentos relacionados com o Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal.
Instrução Normativa nº 08/1996 da STN	Reordena os procedimentos pertinentes à utilização do Plano de Contas da União, tendo como parte integrante a Relação de Contas, a Tabela de Eventos e a Tabela de Indicadores Contábeis, que deverão ser adotados por todas as unidades gestoras integrantes do SIAFI ou que venham a integrá-lo, sob a modalidade de uso total.
Decreto nº 3.589/2000	Dispõe sobre o sistema de contabilidade federal e da outras providências.

**Quadro 1 - Instrumentos Reguladores da Contabilidade Pública Federal**

Fonte: Adaptado de Conceição e Ramos (2006)

De acordo com o Quadro 1, existem, pelo menos mais seis normas, responsáveis pela regulamentação da Contabilidade Pública, a nível federal, que se compõem, basicamente de três Decretos, emanados pelo Poder Executivo, uma Resolução, editada pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), que é um órgão regulador das práticas contábeis no Brasil, e duas Instruções Normativas, editadas pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), que é o órgão central do sistema de contabilidade federal.

Além das normas citadas pelo autor, cabe mencionar que a STN publicou nos últimos anos três manuais técnicos:

- a) Manual Técnico de Demonstrativos Fiscais;
- b) Manual de Receita Nacional; e
- c) Manual de Despesa Nacional.

Estes Manuais publicados pela STN fazem parte da competência da STN de editar normas relacionadas com a padronização dos procedimentos em nível nacional, a fim de permitir a consolidação das contas públicas no âmbito dos três níveis de governo (União, Estados, DF e Municípios), conforme será mencionado mais detalhadamente no capítulo destinado aos órgãos de estudos, normas e padrões contábeis.

A Lei Complementar nº 101, de 4 de março de 2000, também denominada Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), estabelece as normas de finanças públicas, voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com vistas a assegurar o equilíbrio econômico-financeiro das contas públicas, propiciando a transparência e o controle dos gastos públicos. (CONCEIÇÃO e RAMOS, 2006).

Por meio dessa norma, passou-se a exigir dos gestores públicos, um comprometimento maior na gestão, visando a regularidade fiscal, o fornecimento de informações tempestivas, claras e úteis à tomada de decisão e, principalmente, a transparência na Contabilidade Pública brasileira, de forma a permitir um maior controle interno, externo e social.

## **2.2 Princípios Fundamentais de Contabilidade Aplicados ao Setor Público**

De forma geral, princípio pode ser denominado como a base, o fundamento ou o preceito a qual normas subseqüentes devem estar subordinadas. Desta forma, conforme Ferrari (2008, p. 743) os princípios contábeis são proposições básicas que sujeitam todas as normas contábeis seguintes às suas observâncias.

Atualmente, em conformidade com a Resolução nº 750/93 do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), os Princípios Fundamentais de Contabilidade são os seguintes:

- 1) Entidade;
- 2) Continuidade,
- 3) Oportunidade;
- 4) Registro Pelo Valor Original;
- 5) Atualização Monetária;
- 6) Competência; e
- 7) Prudência.

De acordo com Gelbcke, Iudícibus e Martins (2000) os Princípios Fundamentais de Contabilidade podem ser divididos em três categorias básicas, quais sejam:

- a) Postulados ambientais da contabilidade;
- b) Princípios contábeis propriamente ditos; e
- c) Restrições aos princípios contábeis fundamentais – Convenções.

Conforme explica Gelbcke, Iudícibus e Martins (2000, p. 47) “os postulados ambientais seriam os próprios Postulados ou Axiomas; os princípios seriam os Teoremas; e as Convenções (restrições) seriam os Corolários”. Enquadram-se, portanto, nos postulados ambientais, o Postulado da Entidade Contábil e o Postulado da Continuidade das Entidades.

Como princípios propriamente ditos, são considerados o Princípio do Custo como Base de Valor, o Princípio do Denominador Comum Monetário, o Princípio da Realização da Receita e o Princípio do Confronto das Despesas com as Receitas e com os Períodos Contábeis.

Por fim, as Convenções (Restrições aos Princípios) são compostas pela Convenção da Objetividade, Convenção da Materialidade, Convenção do Conservadorismo e Convenção da Consistência. (GELBCKE, IUDÍCIBUS E MARTINS, 2000).

De forma sucinta, pode-se conceituar os Princípios Fundamentais de Contabilidade como mostra o Quadro 2.

<b>Princípio</b>	<b>Conceito</b>
Entidade	Autonomia patrimonial.
Continuidade	Entidade com vida ilimitada para a contabilidade.
Oportunidade	Integridade e tempestividade.
Registro pelo Valor Original	Registro inicial no patrimônio.
Atualização Monetária	Alteração do poder aquisitivo da moeda.
Competência	Reconhecimento das receitas e despesas independente de recebimento ou pagamento.
Prudência	Menor valor para o ativo e maior valor para o passivo.

**Quadro 2 – Princípios Fundamentais de Contabilidade**

Fonte: Adaptado de Bezerra Filho (2007)

Os princípios apresentados no Quadro 2 são válidos tanto para a contabilidade pública como privada. Isso porque embora as entidades públicas e privadas possuam características que as diferem, a ciência contábil é única.

Dessa forma, enquanto as entidades do setor privado obedecem apenas aos Princípios Fundamentais de Contabilidade, regidos pela Resolução CFC nº 750/1993, as entidades do setor público estatal possuem uma norma complementar que interpreta tais princípios sob a ótica do setor público.

Essa norma complementar foi instituída pela Resolução CFC nº 1.111/2007, a qual foi aprovada como Apêndice II da Resolução CFC nº 750/1993 sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade e interpreta os Princípios Fundamentais de Contabilidade sob as Perspectivas do Setor Público.

Nesse sentido, observa-se que os Princípios Fundamentais de Contabilidade sob a Perspectiva do Setor Público buscaram unificar a contabilidade como ciência em respeito a seus princípios fundamentais, de forma a obter uma maior padronização de procedimentos.

A interpretação do que a Resolução CFC nº 1.111/2007 acrescentou à área pública, consta no Quadro 3.

<b>Princípio</b>	<b>Perspectiva sob o Setor Público</b>
Entidade	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.
Continuidade	No âmbito da entidade pública, a continuidade está vinculada ao estrito cumprimento da destinação social do seu patrimônio, ou seja, a continuidade da entidade se dá enquanto perdurar sua finalidade.
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 Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. 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.
Registro pelo Valor Original	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.
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.
Competência	Os atos e os fatos que afetam o patrimônio público devem ser contabilizados por competência, e os seus efeitos devem ser evidenciados nas Demonstrações Contábeis do exercício financeiro com o qual se relacionam, complementarmente ao registro orçamentário das receitas e das despesas públicas.
Prudência	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.

**Quadro 3 - Princípios Fundamentais de Contabilidade sob as Perspectivas do Setor Público**

Fonte: Adaptado de Ferreira e Piovesana (2008)

Como se pode observar no Quadro 3, a interpretação dos princípios fundamentais de contabilidade buscou reforçar o enfoque patrimonial da contabilidade pública no Brasil, pois até então nessa área a contabilidade estava voltada principalmente para a execução e controle dos orçamentos, sendo muitas vezes considerada um ramo autônomo da contabilidade.

### 2.3 Regimes Contábeis Adotados no Brasil

Visando uma melhor compreensão dos regimes contábeis adotados no país se faz necessário compreender alguns conceitos, tais como: ano financeiro, período adicional e exercício financeiro.

Para Kohama (2008 *apud* ALOE, 1963) ano financeiro é o período em que se executa o orçamento.

No que tange ao período adicional Kohama (2008 *apud* ANDRADE, 1967) afirma que este é o espaço de tempo adicionado ao ano financeiro e empregado na liquidação e no encerramento das operações relativas a rendas lançadas e não arrecadadas, e a despesas empenhadas e não pagas durante o ano financeiro.

Por fim, para exercício financeiro, Kohama (2008, p. 31) traz como definição

O período de tempo durante o qual se exercem todas as atividades administrativas e financeiras relativas à execução do orçamento. Pode, por conseguinte, englobar o ano financeiro e o período adicional ou ocorrer como no Brasil, onde o exercício financeiro coincide com o ano civil, não existindo o período adicional, e os termos exercício financeiro e ano financeiro possuem o mesmo significado.

Já para Cruz (1988, p. 62), “entende-se por exercício financeiro, na administração pública, o período de tempo em que se concretizam a execução orçamentária e a execução financeira”.

Como se pode observar, os regimes contábeis estão diretamente relacionados ao exercício financeiro e são diferenciados em relação ao momento de seu reconhecimento dentro de tal exercício, podendo assim ser chamados de regime de competência ou regime de caixa.

Kohama (2008, p.32) define regime de competência como “aquele em que as receitas e despesas são atribuídas aos exercícios de acordo com a real incorrência, isto é, de acordo com a data do fato gerador, e não quando são recebidos ou pagos em dinheiro”.

Nesse sentido, entende-se como fato gerador o momento jurídico no qual se auferem as receitas ou se incorrem as despesas, independente de recebimento ou pagamento, ou seja, é o fato que está vinculado diretamente com o nascimento do direito ou da obrigação.

Segundo Cruz (1988, p. 63), sob a ótica do setor público, “regime de competência, também conhecido como regime de exercício, ou jurídico, é aquele em que todas as receitas e todas as despesas orçadas, ainda que não realizadas, pertencem ao exercício financeiro no qual foram geradas”.

Portanto, pode-se inferir que por serem reconhecidas de acordo com a data de ocorrência do fato gerador, ou seja, no exercício financeiro de ocorrência desse fato, devem ser evidenciadas, também, nos demonstrativos financeiros do referido exercício social a que se relacionem.

Com relação ao regime de caixa, Silva (2008) afirma que nesse regime as receitas e despesas são registradas somente quando o dinheiro é recebido ou pago, sem levar-se em consideração o período a que tais transações se referem.

Já, na visão de Cruz (1988, p. 63), “regime de caixa, também conhecido como regime de gestão anual, é aquele em que todas as receitas arrecadadas e todas as despesas pagas pertencem ao exercício financeiro, independentemente da época em que tenham sido geradas”.

Na contabilidade pública brasileira, em observância ao artigo 165, § 9 da Constituição Federal de 1988, o conceito de exercício financeiro foi resguardado à legislação complementar, e atualmente encontra-se estabelecido na Lei nº 4.320/1964, a qual foi recepcionada pela atual carta magna.

Conforme dispõe o artigo 34 da Lei nº 4.320/1964, no Brasil o exercício financeiro coincide com o ano civil e, segundo a referida norma, em seu artigo 35:

Pertencem ao exercício financeiro:

I - as receitas nele arrecadadas,

II - as despesas nele legalmente empenhadas.

De acordo com o artigo acima exposto, para a maioria da doutrina, o entendimento sempre foi o de que a Contabilidade Pública adotava o regime misto de escrituração, isto é, utilizava o regime de caixa para as receitas e o de competência para as despesas.

Isso é facilmente percebido ao analisar o entendimento dos renomados autores Cruz e Machado Jr e Reis. Segundo Machado Jr e Reis (2003, p. 91):

Com este artigo a Lei 4.320 só fez confirmar o regime misto para a gestão financeira adotado no Brasil:

De caixa para as receitas efetivamente arrecadadas [...]

De exercício ou de competência para os empenhos legalmente feitos, liquidados, pagos e não pagos [...]

Já, para Kohama (2008, p. 32) ao interpretar o regime adotado pela administração pública no Brasil, previsto para ele nos incisos I e II do artigo 35 da Lei nº 4.320/1964:

a) Pelo texto legal devem pertencer ao exercício financeiro “as receitas nele arrecadadas”, isto quer dizer que, em relação ao regime contábil de escrituração, deveremos utilizar o chamado “regime de caixa”, pois só deve ser considerada a receita que for efetivamente arrecadada no exercício;

b) e, com relação às despesas, diz o texto que devem pertencer ao exercício financeiro “as despesas nele legalmente empenhadas”, o que nos leva a inferir, em termos de regime de escrituração contábil, tratar-se do “regime de competência” [...]

Concluindo, podemos dizer que, no Brasil, a administração pública deve adotar o regime contábil de escrituração **Misto**, ou seja, o regime de caixa para a arrecadação das receitas e o regime de competência para a realização das despesas.

Contudo, recentemente a Secretaria do Tesouro Nacional - STN por meio da edição dos Manuais da Receita e da Despesa Nacional, aprovados pela Portaria Conjunta STN/SOF nº 3, de 2008, passou a adotar uma nova interpretação para o artigo 35 da Lei nº 4.320/1964.

Segundo seu entendimento, tal artigo se refere ao regime orçamentário e não ao contábil, contrariando a interpretação da maioria da doutrina até então. Como justificativa a STN argumentou que a Lei nº 4.320/1964 somente se refere à contabilidade a partir do artigo 85 da referida norma.

Nesse sentido, Silva (2008) afirma que após anos em que os registros contábeis eram utilizados como reflexos da execução orçamentária de caixa, diversos países reiniciaram a preocupação com o patrimônio público e, conseqüentemente, estão implantando o princípio contábil da competência.

No Brasil, conforme o artigo 6º do Manual da Receita Nacional, tanto a despesa, como a receita serão reconhecidas por critério de competência patrimonial, afirmando os princípios editados pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) como absolutamente aplicáveis ao setor público, visando conduzir a contabilidade do setor público brasileiro aos padrões internacionais e ampliar a transparência sobre as contas públicas.

Portanto, no Brasil os atos e os fatos que afetam o patrimônio público devem efetivamente ser contabilizados pelo regime de competência previsto na Resolução CFC nº 1.111/2007, sendo os seus efeitos evidenciados nas demonstrações contábeis do exercício financeiro com o qual se relacionam, complementarmente ao registro orçamentário das receitas e das despesas.

#### **2.4 A Contabilidade Patrimonial Prevista na Lei nº 4.320/1964**

A Lei nº 4.320 de 17 de março de 1964 é o principal normativo vigente que rege a Contabilidade Pública no Brasil, reunindo duas técnicas utilizadas em dois sistemas de informações para o controle: o orçamento e a contabilidade. Diante disso é importante



reconhecemos a diferença entre essas duas técnicas, que como nos explica Machado Jr e Reis (2003, p. 11)

Enquanto a contabilidade possibilita informação para tomada de decisões, controle e avaliação de desempenho, o orçamento deverá assegurar informações sobre políticas e programas para possibilitar o controle gerencial, aliadas a um sistema de quantificação física para a mensuração das ações governamentais.

Portanto, pode-se inferir que o orçamento é um instrumento de controle que visa, através de estimativa, mensurar as ações governamentais. Já, a contabilidade, também como instrumento de controle, utiliza-se do registro e da avaliação para tornar suas informações úteis à tomada de decisão.

Segundo Machado Jr e Reis (2003, p. 19) “a estrutura orçamentária atual, de acordo com a Constituição, em seu art. 165, §5º, está assentada em três orçamentos: Fiscal, da Seguridade Social e de Investimentos nas empresas em que a entidade detenha a maioria do capital”.

Pode-se dizer, portanto, que o orçamento público possui um único documento e três grandes campos de atuação, conforme menciona o referido autor.

No que tange à contabilidade patrimonial, é no Capítulo III, “Da Contabilidade Patrimonial e Industrial”, que engloba do artigo 94 a 100, que se encontram algumas regras específicas a serem seguidas no registro patrimonial. O primeiro deles, artigo 94, define que

Haverá registros analíticos de todos os bens de caráter permanente, com indicação dos elementos necessários para a perfeita caracterização de cada um deles e dos agentes responsáveis pela sua guarda e administração.

Portando, o referido artigo expõe a necessidade de registro analítico, ou seja, detalhado e individualizado dos bens de caráter permanente, com a indicação de suas características e dos órgãos ou agentes responsáveis pela sua guarda e supervisão.

Quanto aos bens móveis e imóveis, o artigo 95, da mesma lei, estabelece que seus registros devem ser sintéticos e, o artigo seguinte, define que

Art. 96. O levantamento geral dos bens móveis e imóveis terá por base o inventário analítico de cada unidade administrativa e os elementos da escrituração sintética na contabilidade.

Percebe-se que a norma foi clara quanto à base a ser utilizada para o levantamento dos bens móveis e imóveis, qual seja o inventário individual de cada unidade administrativa, sendo que a contabilidade deve registrá-los de forma sintética.

Com relação à apuração do resultado patrimonial, isto é, no que se refere à variação do patrimônio líquido, a Lei nº 4.320/1964 preceitua que

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.

Como se pode observar, a Lei nº 4.320/1964 separa em títulos próprios as variações patrimoniais que resultam da autorização legislativa, prevista na lei orçamentária, tais como amortizações de dívida e pagamento de salários, daquelas que independem de lei para sua execução, tais como depreciações e baixa de bens por perda ou roubo.

Além disso, tal artigo preceitua que as variações na situação líquida do patrimônio das entidades públicas deve ser levada a conta patrimonial, ou seja, a conta de resultado no Patrimônio Líquido, seja essa variação decorrente do regime orçamentário ou não. Cabe ressaltar que esse é um dos artigos em que a STN no Manual da Receita Nacional afirma que a contabilidade pública, no que se refere ao aspecto patrimonial, deve adotar o regime de competência, tanto para a receita, como para a despesa.

Com relação aos balanços públicos, é na Lei nº 4.320/1964 que estão previstas as quatro principais demonstrações contábeis do setor público e seus modelos de apresentação encontram-se nos anexos 12, 13, 14 e 15.

Segundo Kohama (2008, p. 256) “**Balanço** em Contabilidade é a apuração da situação de determinado patrimônio, em determinado instante, representada, sinteticamente, num quadro de duas seções: Ativo e Passivo. É também entendido como a igualdade entre duas somas, de uma conta ou de um quadro”.

Ainda segundo Kohama (2008, p. 256):

Balanço é uma palavra oriunda do latim *bis lanx* que quer dizer “dos dois lados”, significando os pratos de uma balança, onde se observa uma compensação entre os pesos que se coloca de um lado, e o objeto que se queria medir do outro, buscando o equilíbrio.

Segundo o art. 102, da Lei nº 4.320/1964: “o Balanço Orçamentário demonstrará as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas”. Trata-se de um demonstrativo, cuja forma de apresentação é evidenciada no anexo 12 da referida lei, que possui dois lados,

sendo de um lado as receitas previstas e realizadas (arrecadadas) e do outro as despesas fixadas e realizadas (liquidadas), cujos totais dos dois lados se igualam com a inclusão do superávit ou déficit orçamentário do período, dependendo do lado que for menor. Se a receita for maior que a despesa haverá superávit, caso contrário, déficit.

No art. 103, da Lei nº 4.320/1964, encontramos a definição do Balanço Financeiro, o qual “demonstrará a receita e a despesa orçamentária, 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”.

Observa-se que este demonstrativo, além das receitas e despesas orçamentárias, apresenta as receitas e despesas extra-orçamentárias, que são entradas e saídas de recursos financeiros que não precisam de autorização legislativa para se realizar, tais como recebimentos de caução e consignações em folha de pagamento.

Esse demonstrativo, que tem sua forma de apresentação evidenciada no anexo 13 da referida norma, também possui dois lados, sendo um dos lados composto pelas receitas, que representam as entradas de recursos financeiros, e o outro pelas despesas que representam as saídas. Os dois lados desse demonstrativo também se igualam, porém neste caso a diferença de um lado para o outro será equilibrada com a ocorrência de superávit ou déficit financeiro.

O terceiro demonstrativo previsto na Lei nº 4.320/1964 é a Demonstração das Variações Patrimoniais e sua forma de apresentação é apresentada no anexo 15 desta norma. Segundo o art. 104 ela “evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício”.

Esse demonstrativo também é apresentado na forma de balanço, ou seja, possui dois lados que se equilibram após ser verificado o superávit ou déficit patrimonial. De um lado devem ser evidenciadas as variações ativas, ou seja, aquelas operações que contribuíram para o aumento do Saldo Patrimonial da entidade pública e do outro lado as variações passivas, que são aquelas que contribuíram para a redução do Saldo Patrimonial.

Além disso, estas variações são divididas em Resultantes da Execução Orçamentária (REO) e Independentes da Execução Orçamentária (IEO). As variações REO são provenientes do orçamento e ainda possuem um grupo específico denominado de Mutações Patrimoniais. Esse grupo se trata de um ajuste do demonstrativo para as receitas e despesas orçamentárias não-efetivas, ou seja, aquelas que não afetam o Saldo Patrimonial por se tratarem de fatos contábeis permutativos, tais como amortização de dívidas ou aquisição de bens patrimoniais. Já, as variações IEO são aquelas que independem de autorização legislativa para a sua realização, tais como depreciações e baixa de bens por perda ou roubo.

O Balanço Patrimonial é o último balanço previsto na Lei nº 4.320/1964 e sua estrutura está prevista no art. 105, sendo sua forma de apresentação evidenciada no anexo 14 da referida norma. O citado artigo prescreve que tal balanço demonstrará de um lado o Ativo Financeiro e o Ativo Permanente e de outro o Passivo Financeiro e o Passivo Permanente, sendo que a diferença entre esses dois lados será o Saldo Patrimonial. Além disso, haverá um grupo que evidenciará as contas de compensação.

Analisando cada grupo do Balanço Patrimonial, segundo o parágrafo 1º do artigo 105, da Lei 4.320/1964, “o Ativo Financeiro compreenderá os créditos e valores realizáveis independentemente de autorização orçamentária e os valores numerários”.

Como se pode observar o Ativo Financeiro possui as disponibilidades financeiras do ente público e valores que não precisam de autorização legislativa, mediante lei orçamentária, para ser movimentado.

Já o Ativo Permanente, de acordo com o parágrafo 2º “compreenderá os bens, créditos e valores cuja mobilização ou alienação dependa de autorização legislativa”, ou seja, este grupo de contas para ser movimentado precisará de autorização legislativa específica da Lei Orçamentária Anual (LOA).

No lado do Passivo, o parágrafo 3º define que “o Passivo Financeiro compreenderá os compromissos exigíveis cujo pagamento independa de autorização orçamentária”.

Tais compromissos são representados pela chamada dívida flutuante, ou seja, aquela que não precisa de autorização orçamentária para ser paga e provém de consignações em folha de pagamento, cauções recebidos de fornecedores, restos a pagar inscritos, entre outros.

Quanto ao Passivo Permanente, segundo o parágrafo 4º, “compreenderá as dívidas fundadas e outras que dependam de autorização legislativa para amortização ou resgate”. As dívidas fundadas previstas neste parágrafo estão conceituadas no art. nº 198 da mesma lei, o qual menciona que ela “compreende os compromissos de exigibilidade superior a doze meses, contraídos para atender a desequilíbrio orçamentário ou a financiamento de obras e serviços públicos”.

Além dos grupos conceituados, o parágrafo 5º menciona que “nas contas de compensação serão registrados os bens, valores, obrigações e situações não compreendidas nos parágrafos anteriores e que, mediata ou indiretamente, possam vir a afetar o patrimônio”.

Nesse grupo, basicamente são registrados atos administrativos que ainda não provocaram alteração qualitativa nem quantitativa no patrimônio da entidade, tais como a assinatura de um contrato, o montante de bens patrimoniais que possuem seguro, dentre outras contas de controle.

O Saldo Patrimonial do lado do Ativo possuirá uma conta denominada Passivo Real Descoberto sempre que se tratar de déficit patrimonial. Assim como, a de Passivo possuirá uma conta denominada de Ativo Real Líquido, sempre que se tratar de superávit patrimonial (KOHAMA, 2006).

Portanto, observa-se uma clara diferenciação no Balanço Patrimonial entre as contas que são movimentadas com autorização legislativa, por meio da lei orçamentária, e as contas que independem dessa autorização. Cabe mencionar que o Saldo Patrimonial é uma conta que simplesmente evidencia a diferença entre a soma do ativo financeiro e permanente e a soma do passivo financeiro e permanente.

No Quadro 4 demonstrado a seguir é apresentada a estrutura do balanço patrimonial prevista originalmente no anexo 14 da Lei nº 4.320/1964:

<b>ATIVO</b>	<b>PASSIVO</b>
<b>ATIVO FINANCEIRO</b>	<b>PASSIVO FINANCEIRO</b>
Disponíveis Caixa Bancos e Correspondentes Exatores Vinculado em C/C Bancárias Realizável	Restos a Pagar Serviços da Dívida a Pagar Depósitos Débitos de Tesouraria
<b>ATIVO PERMANENTE</b>	<b>PASSIVO PERMANENTE</b>
Bens Móveis Bens Imóveis Bens de Natureza Industrial Créditos Valores Diversos	Dívida Fundada Interna: Em Títulos Por Contratos  Dívida Fundada Externa: Em Títulos Por Contratos Diversos
Soma do Ativo Real	Soma do Passivo Real
<b>SALDO PATRIMONIAL</b>	<b>SALDO PATRIMONIAL</b>
Passivo Real Descoberto	Ativo Real Líquido
<b>ATIVO COMPENSADO</b>	<b>PASSIVO COMPENSADO</b>
Valores em Poder de Terceiros Valores de Terceiros Valores Nominais Emitidos Diversos	Contrapartida Valores em Poder de Terceiros Contrapartida Valores de Terceiros Contrapartida Valores Nominais Emitidos Contrapartida Diversos
<b>TOTAL GERAL</b>	<b>TOTAL GERAL</b>

**Quadro 4 – Estrutura do Balanço Patrimonial segundo a Lei nº 4.320/1964**

Fonte: Adaptado de Brasil (1964)

Com relação ao Quadro 4, vale destacar que, caso o Saldo Patrimonial do ente público seja positivo, esse será evidenciado no lado direito do demonstrativo como Ativo Real Líquido. Já, se tal saldo for negativo, ou seja, se a soma dos passivos for superior a dos ativos,

o Saldo Patrimonial será evidenciado no lado esquerdo do demonstrativo como Passivo Real a Descoberto.

A Lei nº 4.320/1964 define, ainda, que a avaliação dos elementos patrimoniais deve obedecer a normas específicas, conforme dispõe o seu artigo 106:

I - os débitos e créditos, bem como os títulos de renda, pelo seu valor nominal, feita a conversão, quando em moeda estrangeira, à taxa de câmbio vigente na data do balanço;

II - os bens móveis e imóveis, pelo valor de aquisição ou pelo custo de produção ou de construção;

III - os bens de almoxarifado, pelo preço médio ponderado das compras.

Nos seus três parágrafos, o artigo 106, ainda determina que os valores, assim como seus débitos e créditos, quando expressos em moeda estrangeira, devem ter sua quantia correspondente em moeda nacional; que as variações da conversão desses valores, débitos e créditos devem ser levados à conta patrimonial; e, ainda, que os bens móveis e imóveis poderão ser reavaliados.

## **2.5 Principais Órgãos de Estudos, Normas e Padrões Contábeis**

Em meio a uma realidade de mudanças constantes, a Contabilidade Pública no Brasil tem buscado atender as novas exigências da sociedade por meio da readequação e do aprimoramento de suas normas.

Para que esse processo evolutivo seja implementado, é de suma importância o papel realizado pelos diversos órgãos de estudos, normas e padrões contábeis do país, pois é através deles que mudanças e melhorias, tais como a regularidade na gestão fiscal, o fornecimento de informações tempestivas, claras e úteis à tomada de decisão e, especialmente, o caráter de transparência das informações prestadas pela Contabilidade Pública, podem ser possíveis.

Nesse sentido, Lopes, Neri e Rocha (2009, p.34) afirmam que:

O Brasil tem passado por profundas transformações nas áreas econômicas, política e social. As necessidades de adaptações impostas pela velocidade com que às mudanças vêm acontecendo causa transtornos e põe em cheque a capacidade das instituições públicas de funcionarem de forma eficiente.

Conforme expressam os autores, as mudanças econômicas e sociais ocorridas ao longo dos anos exigem que as instituições públicas estejam em constante processo de readequação, a fim de atenderem as demandas da sociedade de forma eficiente, eficaz e efetiva.

Outros fatores como o avanço tecnológico, a abertura dos mercados e o amplo acesso à informação, também levam a sociedade como um todo a reivindicar melhores condições de vida. Dessa forma, a Contabilidade Pública se apresenta como ferramenta adequada para o controle e avaliação do melhor uso dos recursos recebidos pelos gestores das três esferas governamentais.

Com vistas a sanar essa demanda de necessidades, diversos órgãos normativos e de estudos contábeis em parcerias com o governo vêm se empenhando no processo de convergência das normas contábeis brasileiras aos padrões internacionais.

A seguir serão apresentados os principais órgãos e entidades envolvidos nesse processo, os quais, além de buscarem a adequação da contabilidade pública brasileira aos padrões internacionais, foram de suma importância para a edição das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASPs).

### **2.5.1 Secretaria do Tesouro Nacional (STN)**

A Secretaria do Tesouro Nacional (STN) foi criada em 10 de março de 1986 pelo Decreto nº 92.452 com a finalidade de fortalecer as finanças públicas do país. Constitui-se órgão central de administração financeira federal e do sistema de contabilidade federal.

De acordo com o artigo 17, da Lei nº 10.180/2001:

Integram o Sistema de Contabilidade Federal:

- I - a Secretaria do Tesouro Nacional, como órgão central;
- II - órgãos setoriais.

§ 1o Os órgãos setoriais são as unidades de gestão interna dos Ministérios e da Advocacia-Geral da União.

Portanto, pode-se inferir que a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) figura como o principal órgão integrante do sistema de contabilidade federal, o qual edita normas e procedimentos a serem adotados pelos diversos órgãos da União, enquanto as unidades de gestão interna dos Ministérios e da Advocacia-Geral da União (AGU) são denominados órgãos setoriais desse sistema, tecnicamente subordinados às normas editadas pela STN.

De forma a esclarecer o que são os órgãos setoriais, o Decreto nº 6.976/2009, em seu artigo 6º, explica que

Os órgãos setoriais são as unidades de gestão interna dos Ministérios, da Advocacia-Geral da União, do Poder Legislativo, do Poder Judiciário e do Ministério Público da União, responsáveis pelo acompanhamento contábil no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal - SIAFI de determinadas unidades gestoras executoras ou órgãos [...].

Por meio desse decreto, percebe-se que, além das unidades de gestão interna dos Ministérios e da Advocacia-Geral da União (AGU), pertencentes ao poder executivo, compõem os órgãos setoriais do sistema de contabilidade federal, os órgãos pertencentes aos Poderes Legislativo e Judiciário e Ministério Público. Todas as setoriais são responsáveis pelo monitoramento contábil de determinadas unidades gestoras de recursos públicos. Os incisos I a III do referido artigo ainda subdividem as setoriais contábeis em três níveis, a saber:

I - Setorial Contábil de Unidade Gestora - é a unidade responsável pelo acompanhamento da execução contábil de um determinado número de Unidades Gestoras Executoras e pelo registro da respectiva conformidade contábil;

II - Setorial Contábil de Órgão: é a Unidade Gestora responsável pelo acompanhamento da execução contábil de determinado órgão, compreendendo as Unidades Gestoras a este pertencentes, e pelo registro da respectiva conformidade contábil;

III - Setorial Contábil de Órgão Superior: é a unidade de gestão interna dos Ministérios e órgãos equivalentes responsáveis pelo acompanhamento contábil dos órgãos e entidades supervisionados e pelo registro da respectiva conformidade contábil.

Desse modo, cada um dos Ministérios, a Advocacia Geral da União, os poderes Legislativo e Judiciário e o Ministério Público possuem unidades de gestão interna que se subordinam tecnicamente ao órgão central de Contabilidade, papel este exercido pela STN.

Conforme transcrição do parágrafo 3º do mesmo artigo “os órgãos setoriais ficam sujeitos à orientação normativa e à supervisão técnica do órgão central do Sistema, sem prejuízo da subordinação ao órgão em cuja estrutura administrativa estiverem integrados”.

Pode-se inferir, portanto, que a Secretaria do Tesouro Nacional tem como principal atribuição a orientação e a supervisão dos órgãos setoriais no que se refere aos aspectos técnicos relacionados à normas e procedimentos contábeis a serem adotados de forma uniforme pelos três poderes da União.



De forma a evidenciar o âmbito de atuação da STN, o artigo 13, da referida norma, descreve quem são as pessoas e órgãos da administração indireta que estão sujeitos à subordinação da STN, conforme transcrição a seguir

Subordinam-se tecnicamente à Secretaria do Tesouro Nacional os representantes do Tesouro Nacional nos conselhos fiscais, ou órgãos equivalentes das entidades da administração indireta, controladas direta ou indiretamente pela União.

Portanto, todos os representantes do Tesouro Nacional nos conselhos fiscais, ou órgãos equivalentes, tais como os pertencentes às entidades da administração indireta, controladas direta ou indiretamente pela União, subordinam-se tecnicamente à STN.

Porém, as atribuições da STN não se restringem apenas à edição de normas contábeis, sua atuação é muito mais abrangente, conforme pode ser observado no histórico apresentado no Quadro 5, o qual apresenta diversos marcos em que a STN teve participação.

<b>Ano</b>	<b>Fato</b>
1987	- Criação do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI); - Criação da Carreira Finanças e Controle.
1988	- Criação da Conta Única do Tesouro, eliminando 5.000 contas bancárias governamentais; - Unificação dos orçamentos, eliminando o orçamento monetário.
Final dos anos 80	Assume atividades relativas aos programas de fomento à agricultura e às exportações.
Ainda nos anos 80	- Assume a administração da Dívida Mobiliária Interna.
Anos 90	- Assume o gerenciamento de todos os compromissos do Governo Federal (Administração da Dívida Pública Federal).
1994	- Segregação das funções de administração financeira das de controle e auditoria (criação da Secretaria Federal de Controle – SFC).
1995	- Programa de ajuste fiscal dos estados e municípios.
1997	- Atividades referentes à reestruturação e assunção de passivos contingentes.
2000	- Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).
2002	- Tesouro Direto.
2004/2005	- Assume efetivamente a gestão da Dívida Mobiliária Externa; - Criação de área voltada para a gestão das PPP e PPI.

**Quadro 5 – Histórico da STN**

Fonte: Adaptado de Brasil (2006)

De acordo com o Quadro 5, desde a sua criação, a STN tem assumido um papel de grande relevância na contabilidade pública brasileira. Cabe acrescentar que a STN acumula, ainda, a atribuição de órgão responsável pela edição de normas gerais para a consolidação das contas públicas nos três níveis de governo (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), com vistas a atender ao disposto no parágrafo 2º do artigo 50 da Lei Complementar nº

101/2000 (LRF), de modo a padronizar os procedimentos contábeis, conforme transcrito a seguir:

A edição de normas gerais para consolidação das contas públicas caberá ao órgão central de contabilidade da União, enquanto não implantado o conselho de que trata o art. 67.

Essa atribuição da STN, porém, conforme preceitua a LRF, somente será exercida enquanto não for criado ou implantado um conselho de gestão fiscal para realizar o acompanhamento e a avaliação, de forma permanente, da política e da operacionalidade da gestão fiscal.

Quanto ao caráter normativo da STN, o Decreto 6.976/2009 preceitua em seu artigo 11 que “a Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda expedirá os normativos complementares que se fizerem necessários à implantação e ao funcionamento do Sistema de Contabilidade Federal”. A seguir são apresentados alguns dos normativos complementares editados pela STN, os quais foram intitulados de Manuais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASPs):

a) Volumes da 1ª Edição:

Volume I – Manual de Receita Pública Nacional; e

Volume II – Manual de Despesa Pública Nacional.

b) Volumes da 2ª Edição:

Volume I – Procedimentos Contábeis Orçamentários;

Volume II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais;

Volume III – Procedimentos Contábeis Específicos;

Volume IV – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (republicação); e

Volume V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público.

Conforme exposto, os manuais editados pela STN preceituam desde procedimentos contábeis, padronização de contas patrimoniais e de resultado, até a forma de elaboração dos demonstrativos contábeis.

Além disso, cabe destacar que a aplicabilidade de tais manuais estende-se aos demais entes das esferas estaduais e municipais, por força do § 2º do artigo 50 da LRF, o qual estabelece que a edição de normas gerais para consolidação das contas públicas cabe ao órgão

central de contabilidade da União (STN), enquanto não implantado o Conselho de Gestão Fiscal previsto no artigo 67 da mesma lei.

A LRF prevê em seu art. 67 um conselho de gestão fiscal, constituído por representantes de todos os Poderes e esferas de Governo, do Ministério Público e de entidades técnicas representativas da sociedade, para o acompanhamento e a avaliação, de forma permanente, da política e da operacionalidade da gestão fiscal.

Na ausência do referido conselho, algumas das atribuições que lhe seriam cometidas vêm sendo transferidas a outros órgãos como, por exemplo, edição de normas gerais para consolidação das contas públicas que, hoje, está a cargo da Secretaria do Tesouro Nacional (STN).

Todavia, cabe ressaltar que já existe projeto de lei do Executivo (PL nº 3.744/2000) para criação do citado conselho. Entretanto, percebe-se que o conteúdo do projeto de lei, não está entre as prioridades do governo, haja vista já ter se passado, aproximadamente, dez anos de sua elaboração sem a sua aprovação.

### **2.5.2 Conselho Federal de Contabilidade (CFC)**

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) é o órgão regulador das práticas contábeis no Brasil. O Decreto-Lei nº 9.295/46, o qual “Cria o Conselho Federal de Contabilidade, define as atribuições do Contador e do Guarda-livros, e dá outras providências” prevê em seu artigo 3º, que o CFC terá sua sede no Distrito Federal e a ele ficarão subordinados os Conselhos Regionais de Contabilidade.

Dentre as atribuições privativas do CFC, encontra-se a responsabilidade de editar normas a serem cumpridas por todos os profissionais de contabilidade no País. Como forma de eficazmente exercer essa tarefa de normatizar os procedimentos contábeis gerais e específicos, o CFC mantém Grupos de Trabalho em atuação constante.

Na área pública, pode-se destacar a atuação do CFC em 2007 com a edição da Resolução CFC nº 1.111, a qual estabelece a Interpretação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade sob a Perspectiva do Setor Público e a recente aprovação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASPs), por meio das Resoluções 1.128 a 1.137, as quais são objeto desse estudo.

Dessa forma, a elaboração e a revisão das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBCs), assim como dos Princípios Fundamentais de Contabilidade, fazem parte de um

processo permanente que reúne, em igual medida, o saber técnico e a aplicação prática, buscando sempre se aproximar, ao máximo, da realidade atual da profissão contábil.

### **2.5.3 Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC)**

Diante das inúmeras exigências do mercado, tais como a convergência internacional das normas contábeis, a centralização das normas dessa natureza e, ainda, a necessidade de representação e processo democráticos na produção dessas informações, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), através da Resolução CFC nº 1.055/2005, criou o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) (2009), órgão que tem como objetivo

O estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais.

O CPC visa fornecer pronunciamentos técnicos, orientações e interpretações acerca dos diversos assuntos relacionados à área contábil, sendo que seus pronunciamentos técnicos são obrigatoriamente submetidos a audiências públicas e as orientações e interpretações poderão, também, sofrer esse processo.

A idealização deste órgão só foi possível através da união de esforços e da comunhão de objetivos das seguintes entidades:

- a) Associação Brasileira das Companhias Abertas (ABRASCA);
- b) Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais (APIMEC NACIONAL);
- c) Bolsa de Valores de São Paulo (BOVESPA);
- d) Conselho Federal de Contabilidade (CFC);
- e) Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (FIPECAFI); e
- f) Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON).

Com relação às características básicas do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), pode-se destacar:

- a) Autonomia das entidades representadas, deliberando por 2/3 de seus membros,
- b) Estrutura necessária fornecida pelo Conselho Federal de Contabilidade,
- c) Além das seis entidades que o compõe, poderão ser convidadas outras,
- d) Sua representação é feita por dois membros de cada entidade, na maioria contadores, os quais não recebem qualquer remuneração.

É importante ressaltar que além dos doze membros que atualmente participam do comitê, serão sempre convidados a participar representantes dos seguintes órgãos:

- a) Banco Central do Brasil (BCB);
- b) Comissão de Valores Mobiliários (CVM);
- c) Secretaria da Receita Federal (SRF); e
- d) Superintendência de Seguros Privados (SUSEP).

Cabe destacar que além das mencionadas, outras entidades ou especialistas poderão ser convidados a participar do comitê e, ainda, pode haver a formação de comissões e grupos de trabalho para temas específicos.

#### **2.5.4 Comitê Gestor da Convergência no Brasil**

Com o intuito de possibilitar a convergência necessária às demais áreas, que não as abrangidas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) instituiu, por meio da Resolução CFC nº 1.103/2007, o Comitê Gestor da Convergência no Brasil, do qual participa juntamente com os seguintes órgãos:

- a) Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON);
- b) Comissão de Valores Mobiliários (CVM);
- c) Banco Central do Brasil (BACEN);
- d) Superintendência de Seguros Privados (SUSEP); e
- e) Secretaria do Tesouro Nacional (STN).

O Comitê Gestor de Convergência no Brasil traçou um plano de ação que visa à convergência das normas brasileiras da área de auditoria àsquelas emitidas pela *International Federation of Accountants* (IFAC) até o ano de 2010 (GIROTTTO, 2008).

As atividades previstas no plano de ação do Comitê Gestor são realizadas por Grupos de Trabalho (GTs), conforme as especializações: auditoria, contabilidade societária, contabilidade pública e assuntos regulatórios. Além desses, há ainda um GT voltado à educação e treinamento em Contabilidade Internacional.

Dentre os integrantes desses Grupos de Trabalhos, pode-se citar a participação de representantes de universidades, do Ministério da Fazenda, da Secretaria do Tesouro Nacional, bem como do Tribunal de Contas da União.

Cabe destacar que os trabalhos do comitê antes de serem aprovados são submetidos à audiências públicas, de forma a obter os anseios da sociedade sobre o tema estudado.

Nesse sentido Giroto, (2008, p. 14) afirma que

Os produtos gerados pelos GTs (minutas das normas) – que podem ter parte de seus trabalhos subsidiados por Grupos de Estudos (GEs) – serão objetos de audiências públicas conjuntas realizadas pelo Conselho Federal de Contabilidade e pelo Ibracon, visando submeter as referidas minutas de normas à consulta da classe contábil brasileira.

Assim, percebe-se que no processo de elaboração das normas em consonância com as normas internacionais, o comitê gestor da convergência no Brasil abre a possibilidade da sociedade se manifestar sobre os temas estudados, de forma a permitir que a classe contábil e os demais interessados participem ativamente do processo.

O CFC e STN, em reunião ocorrida na data de 27 de janeiro de 2010 ressaltaram a importância de se manter a prioridade do trabalho de tradução das *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS), que são as normas internacionais de contabilidade do setor público.

## **2.6 As Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público**

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) por meio das Resoluções CFC 1.128 a 1.137/2008 editou as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASPs) com o intuito de regulamentar em um conjunto de normas diversas definições pertinentes à contabilidade pública brasileira. Nesse capítulo, são tratadas as características gerais das normas e, principalmente, as diversas normas que versam sobre aspectos

relacionados com o Balanço Patrimonial das entidades públicas, o qual é objeto dessa pesquisa.

### 2.6.1 Contexto de sua Elaboração

Os órgãos normativos da área contábil do país, em parcerias com o governo vêm se empenhando no processo de convergência das normas contábeis brasileiras aos padrões internacionais. Como explica Bugarin e Feijó (2008, p. 80)

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

Conforme mencionado pelos autores, o processo iniciou, através da constituição de um Grupo de Trabalho, o qual desenvolveu um plano de ação das atividades e metas previstas para a convergência às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS) até 2012, sendo que desse trabalho resultou a elaboração das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASPs).

Nesse sentido, Lino Martins da Silva, professor-especialista em Contabilidade Governamental e Finanças Públicas, afirma que a importância desse processo na área pública decorre de dois fatos relevantes. O primeiro deles é o de que a Contabilidade Pública brasileira está fortemente impregnada de conceitos de natureza jurídica e, conseqüentemente, orçamentários, existindo uma Contabilidade Orçamentária e Financeira e inexistindo uma Contabilidade Patrimonial, na qual pese o teor da Lei nº 4.320/1964. Já, o segundo, é o fato de que mesmo se praticando uma Contabilidade Orçamentária e Financeira, o observado é que em cada órgão ou esfera de governo são utilizados conceitos diferentes para os mesmos assuntos, principalmente após a Constituição de 1988 e a edição da Lei de Responsabilidade Fiscal. Com isso, o professor acredita, também, que a criação do Grupo Assessor, veio em boa hora, haja vista que os fundamentos teóricos de contabilidade não podem conviver com diferentes interpretações para assuntos de mesma natureza. (GIROTTI, 2008).

Desse modo, percebe-se que o referido professor reconhece que iniciativas como a criação de órgãos de estudos, normas e padrões são de grande importância para que sejam instituídas novas normas, com vistas a adequar a Contabilidade Pública brasileira às novas

exigências do mercado, a fim de fornecer uma interpretação unívoca para os assuntos relacionados a ela.

Cabe ressaltar que é a partir dessas iniciativas, que novas normas são editadas a fim de esclarecer, aprimorar e padronizar a interpretação de normas já existentes. A edição, em 2007, da Resolução CFC nº 1.111, por exemplo, teve por objetivo aprovar a Interpretação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade sob a Perspectiva do Setor Público, visando adequar os Princípios Fundamentais de Contabilidade, os quais estão previstos na Resolução CFC nº. 750/1993, à realidade da área pública.

De acordo com a Resolução CFC nº 1.111/2007, as novas demandas sociais exigem um novo padrão de informações geradas pela contabilidade, tanto de forma qualitativa e quantitativa no momento da escrituração, como no momento da exteriorização da informação contábil que é realizada por meio de seus demonstrativos. Dessa forma, esses demonstrativos devem ser elaborados de modo a facilitar a adequada interpretação dos fenômenos patrimoniais, orçamentários, do resultado econômico e de fluxo financeiro da entidade do setor público, por parte de seus usuários e de toda a sociedade.

Além dessa norma, o governo federal, em uma demonstração de compromisso com esse movimento levantado pela Contabilidade Pública, editou a Portaria do Ministério da Fazenda nº 184/2008, a qual estabelece as diretrizes para a convergência do setor público brasileiro às normas internacionais.

Essa Portaria foi de suma importância para a área pública, pois ela permitiu que a STN, o CFC e os demais órgãos envolvidos elaborassem em 2008 as Resoluções nº 1.128 a 1.137, as quais criam as primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASPs).

Com a aprovação de tais normas pelo Conselho Federal de Contabilidade, a contabilidade pública brasileira iniciou um verdadeiro processo de revolução, deixando de ser meramente voltada para o controle e execução dos orçamentos para se focar primordialmente no controle, mensuração e evidenciação patrimonial.

Nesse sentido, Silva (2008) afirma que diante dessa nova interpretação dada à Contabilidade Pública, o patrimônio assume o papel de protagonista da história, em substituição ao orçamento, o qual passa a ser apenas mais um importante coadjuvante.

Com essa mudança rondando a área contábil é importante que os profissionais desse meio estejam preparados para se adequar a esse novo enfoque, propiciando uma transformação eficiente e, principalmente, contribuindo para o alcance dos objetivos propostos pela convergência.



Além disso, cabe observar que, diante desse novo cenário, é necessária uma readequação na gestão, por parte do poder público, a qual seja capaz de permitir que a Contabilidade Pública brasileira atenda às novas exigências da sociedade, quanto à regularidade na gestão fiscal, ao fornecimento de informações tempestivas, claras e úteis à tomada de decisão e, especialmente, ao caráter de transparência, permitindo a realização do controle interno, externo e social.

### 2.6.2 Estrutura das NBCASPs

A construção do conteúdo das NBCASPs contou com um processo amplamente participativo, coordenado por um Grupo Assessor instituído pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) no ano de 2006. Além disso, a comissão formada para elaboração e aprovação das NBCASPs reuniu vários órgãos, quais sejam, o CFC, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), os Tribunais de Contas Estaduais (TCEs), as Instituições de Educação Superior (IES), algumas entidades paraestatais, além de muitos representantes dos governos federal, estaduais e municipais.

O Quadro 6 apresenta as normas e as respectivas resoluções que foram resultado desse trabalho conjunto dos diversos órgãos representativos da contabilidade pública brasileira.

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

**Quadro 6 - Resoluções das NBCASPs**

Fonte: Elaborado pela autora

Conforme evidencia o Quadro 6, foram aprovadas as dez primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, as quais já passaram a vigorar no ano de 2009, facultativamente. Sua aplicação, porém, se torna obrigatória somente a partir do exercício de 2010, sendo que essas normas abrangem todas as entidades regidas pela Lei nº 4.320/1964 e trazem diversas mudanças aos demonstrativos contábeis obrigatórios dessas entidades.

Além disso, cabe ressaltar que em 10 de dezembro de 2009 foi editada pelo CFC a Resolução nº 1.268 que altera, inclui e exclui itens das NBC T 16.1, 16.2 e 16.6 e dá outras providências. Dentre as principais alterações inerentes ao tema desta pesquisa estão a unificação dos sistemas de contas Financeiro e Patrimonial e a alteração dos conceitos de Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido.

Como principais vantagens da implementação das Normas Brasileira de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASPs), destacam-se: a maior transparência dada às informações prestadas à sociedade, pela administração pública; aumento da comparabilidade, que beneficia todos os usuários dessas informações, tais como, analistas financeiros, investidores, auditores, contabilistas, dentre outros; mais qualidade e consistência nas informações; e o alcance de um padrão internacional, que viabiliza uma melhor imagem, não só das entidades públicas, mas do país de um modo geral.

Conforme mencionado anteriormente, as NBCASPs foram aprovadas por dez resoluções editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), sendo que cada uma dessas resoluções aprovou uma NBC T respectiva.

Além disso, todas essas normas técnicas foram elaboradas dentro de uma estrutura de apresentação, conforme apresentada a seguir:

- a) Título;
- b) Índice;
- c) Disposições gerais;
- d) Definições; e
- e) Texto principal da norma.

No título, como o próprio nome indica, está apresentado o conteúdo principal de que trata a norma. Em seu índice, a norma apresenta os itens que a compõem, os quais se assemelham à divisão de textos realizada pelos artigos de uma lei. Nas disposições gerais, é apresentado sucintamente o objetivo principal da norma, sendo que nas definições são apresentados os entendimentos acerca de diversos conceitos a serem observados para fins de sua interpretação. Por fim, a norma propriamente dita é estabelecida logo em seguida no texto principal, que poderá conter um ou mais capítulos distintos.

### 2.6.3 Âmbito de Abrangência

A NBC T 16.1, aprovada pela Resolução CFC nº 1.128/2008, como norma introdutória das NBCASPS, refere-se à conceituação, objeto e campo de aplicação da contabilidade pública brasileira, sendo que se entende como campo de aplicação, 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 nas entidades do setor público.

Para efeitos dessa norma, o campo de aplicação das NBCASPs abrange todas as entidades do setor público, as quais podem ser representadas por dois grupos distintos, aquele composto por entidades pertencentes à administração direta e indireta e outro formado por entidades que não pertencem nem à administração direta, nem à indireta, mas que recebam, guardem, movimentem, gerenciem ou apliquem dinheiros, bens e valores públicos, na execução de suas atividades, no tocante aos aspectos contábeis da prestação de contas.

No que tange ao conceito de entidades do setor público, as NBCASPs definem como sendo todos os órgãos, fundos, pessoas jurídicas de direito público e pessoas jurídicas de direito privado que utilizem recursos públicos na execução de suas atividades.

Um detalhe, que a norma ressalta, no tocante às entidades do setor público, é o de que se equiparam, para efeito contábil, as pessoas físicas que recebam subvenção, benefício, ou incentivo, fiscal ou creditício, de órgão público.

Como se pode observar, o primeiro grupo pode ser representado pelos entes políticos, autarquias, fundações públicas, empresas públicas e sociedades de economia mista, nesta última, apenas, a parcela de capital pertencente ao Estado. Quanto ao segundo grupo, encontram-se as Organizações Sociais e as Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, as quais devem prestar contas dos recursos públicos que receberem.

Esta NBC T preceitua, ainda, que a 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.

Por fim, quanto ao patrimônio público, este é considerado o objeto da contabilidade pública e de acordo com a referida norma será o conjunto de direitos e bens, tangíveis ou intangíveis, onerados ou não, adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelas entidades do setor público, que seja portador ou represente um fluxo de

benefícios, presente ou futuro, inerente à prestação de serviços públicos ou à exploração econômica por entidades do setor público e suas obrigações.

#### **2.6.4 A Escrituração Contábil e os Sistemas de Contas**

De acordo com a NBC T 16.4 as transações no setor público são todos os atos e fatos que promovem alterações qualitativas e quantitativas, efetivas ou potenciais, no patrimônio das entidades do setor público. Tais transações são classificadas de acordo com os seus reflexos no patrimônio público e subdividem-se em: econômico-financeira e administrativa.

Transações de natureza econômico-financeira são aquelas originadas de fatos que afetam o patrimônio, independente da execução orçamentária, podendo provocar alterações tanto qualitativas, como quantitativas. Já as de natureza administrativa, são representadas pelas que, ao contrário da primeira, não causam modificações no patrimônio, se originam de atos administrativos e objetivam, apenas, a manutenção e funcionamento das atividades.

Para efeitos de escrituração contábil, as transações do setor público são registradas no sistema contábil, o qual, segundo a NBCT 16.2, aprovada pela Resolução CFC nº 1.129/2008, representa 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, a prestação de contas e a instrumentalização do controle social.

De acordo com a referida norma, o sistema contábil estruturava-se através de cinco subsistemas, quais sejam o orçamentário, o financeiro, o patrimonial, o de custos e o de compensação. Porém, com a edição da Resolução CFC nº 1.268/2009, a qual “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”, o referido sistema passou a se integrado por apenas quatro subsistemas, haja vista que o subsistema patrimonial passou a englobar registros de fatos financeiros, os quais pertenciam ao subsistema financeiro, que, por sua vez, foi abolido pela mencionada resolução.

Sendo assim, a composição de cada um dos quatro subsistemas que estruturam o sistema contábil, de acordo com a Resolução CFC nº 1.268/2009, está demonstrada no Quadro 7.

<b>Subsistemas</b>	<b>Composição</b>
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.

**Quadro 7 - Estrutura do Sistema Contábil**

Fonte: Adaptado de CFC (2009)

Conforme exposto no Quadro 7, o sistema contábil da administração pública, é composto atualmente por quatro subsistemas que possuem atribuições distintas. O subsistema orçamentário é responsável pelos registros dos atos e fatos relacionados com planejamento e execução dos orçamentos públicos. O subsistema patrimonial, assim como na contabilidade privada, é responsável pelos registros dos fatos financeiros e não financeiros relacionados com o patrimônio público. Já o subsistema de custos, deve controlar os custos da atividade principal dos entes estatais, que é produzir bens e serviços destinados à sociedade. E, por último, o subsistema de compensação deve registrar os atos que podem vir a afetar o patrimônio público no futuro, bem como realizar registros para efeitos de controles diversos.

Com relação ao momento de reconhecimento das transações do setor público, a NBC T 16.5, aprovada pela Resolução CFC nº 1.132/2008, dispõe acerca do registro contábil. Tal norma preceitua que os registros dos atos e fatos da contabilidade pública devem ser reconhecidos no momento de ocorrência de seus respectivos fatos geradores, independentemente do momento de execução orçamentária.

Além disso, tais registros devem ser evidenciados nas demonstrações contábeis do período a que se relacionam, ou seja, no exercício a que pertencerem seus fatos geradores, independentemente de seu recebimento ou pagamento, ou seja, integralmente pelo regime de competência.

Desse modo, a referida norma busca dar um enfoque patrimonial nos registros contábeis das transações, considerando as relações jurídicas, econômicas e patrimoniais, prevalecendo, nos casos de conflitos entre elas, a essência sobre a forma.

A NBC T 16.5 também alerta quanto à orientação a ser utilizada pelo profissional da contabilidade pública nos casos em que não houver norma específica que trate do assunto.

Nesse caso o recomendado é que se utilize como parâmetro normas nacionais ou internacionais que tratem de temas similares, de forma que seu procedimento e impactos sejam evidenciados em notas explicativas.

### 2.6.5 Conceitos dos Critérios de Avaliação e Ajuste dos Elementos Patrimoniais

As NBC T 16.9 e NBC T 16.10, aprovadas pelas resoluções CFC nº 1.136 e 1.137/2008, respectivamente, trazem diversas definições acerca dos critérios de avaliação e ajustes dos elementos patrimoniais. A primeira delas dispõe acerca da Depreciação, Amortização e Exaustão. Já, a segunda discorre quanto à Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do setor Público.

Com relação aos critérios de avaliação, o Quadro 8 demonstra os diversos conceitos apresentados pela norma.

<b>Termo</b>	<b>Conceito</b>
Valor de aquisição	Soma do preço de compra de um bem com os gastos suportados direta ou indiretamente para colocá-lo em condição de uso.
Valor Bruto Contábil	Valor do bem registrado na contabilidade, em uma determinada data, sem a dedução da correspondente depreciação, amortização ou exaustão acumulada.
Valor Líquido Contábil	Valor do bem registrado na Contabilidade, em determinada data, deduzido da correspondente depreciação, amortização ou exaustão acumulada.
Valor Residual	Montante líquido que a entidade espera, com razoável segurança, obter por um ativo no fim de sua vida útil econômica, deduzidos os gastos esperados para sua alienação.
Valor Depreciável, Amortizável e Exaurível	Valor original de um ativo deduzido do seu valor residual.
Valor de Mercado ou Valor Justo (Fair Value)	Valor pelo qual um ativo pode ser intercambiado ou um passivo pode ser liquidado entre partes interessadas que atuam em condições independentes e isentas ou conhecedoras do mercado.
Valor Realizável Líquido	Quantia que a entidade do setor público espera obter com a alienação ou a utilização de itens de inventário quando deduzidos os gastos estimados para seu acabamento, alienação ou utilização.
Valor Recuperável	Valor de mercado de um ativo menos o custo para a sua alienação, ou o valor que a entidade do setor público espera recuperar pelo uso futuro desse ativo nas suas operações, o que for maior.

**Quadro 8 - Conceitos Relacionados à Avaliação dos Elementos Patrimoniais**

Fonte: Adaptado de CFC (2008)

Conforme se observa no Quadro 8, a forma de mensuração dos valores correspondentes ao patrimônio público, possuem diversos conceitos distintos. Vale destacar alguns pontos importantes a serem observados nesses conceitos, como a inclusão dos gastos para colocar o bem em uso no valor do bem, no caso do valor de aquisição, a diferença entre o

valor bruto e líquido contábil, que é apenas a depreciação, amortização ou exaustão, sendo que a parte desse valor não depreciável, amortizável ou exaurível é o valor residual.

Com relação ao valor de mercado ou valor justo, observa-se que há um critério subjetivo, ao se exigir que a negociação deva ocorrer entre partes interessadas que atuem em condições independentes e isentas ou conhecedoras do mercado. Outra subjetividade ocorre na estimativa dos gastos para o cálculo do valor realizável líquido e primeiro critério do valor recuperável, assim como também ocorre subjetividade ao calcular o valor que se espera obter com o uso do ativo no futuro, previsto no segundo critério.

Dessa forma, verifica-se que para os casos mencionados em que a norma apresenta subjetividade em seu cálculo, serão necessárias maiores regulamentações para colocá-los em prática, a fim de tornar tais critérios menos subjetivos e mais técnicos.

Além disso, muitos dos valores mencionados deverão sofrer ajustes ao longo do tempo, como é o caso do valor de aquisição ou valor bruto contábil.

Dessa forma, o Quadro 9 apresenta os conceitos dos ajustes que as NBCASPs trazem para permitir que a contabilidade pública apresente o valor do patrimônio público com maior precisão.

<b>Termo</b>	<b>Conceito</b>
Amortização	Redução do valor aplicado na aquisição de direitos de propriedade e quaisquer outros, inclusive ativos intangíveis, com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado.
Depreciação	Redução do valor dos bens tangíveis pelo desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência.
Exaustão	Redução do valor, decorrente da exploração, dos recursos minerais, florestais e outros recursos naturais esgotáveis.
Vida Útil Econômica	Período de tempo definido ou estimado tecnicamente, durante o qual se espera obter fluxos de benefícios futuros de um ativo.
Redução ao Valor Recuperável (Impairment)	Ajuste ao valor de mercado ou de consenso entre as partes para bens do ativo, quando esse for inferior ao valor líquido contábil.
Reavaliação	Adoção do valor de mercado ou de consenso entre as partes para bens do ativo, quando esse for superior ao valor líquido contábil.

**Quadro 9 – Conceitos Relacionados ao Ajuste dos Elementos Patrimoniais**

Fonte: Adaptado de CFC (2008)

Dentre os principais conceitos apresentados pelo Quadro 9, pode-se destacar a amortização, para a qual a norma reconhece sua aplicação inclusive sobre os ativos intangíveis. Além disso, pode-se observar que a norma evidencia que o cálculo da vida útil econômica de um ativo deve ser realizado por critérios técnicos. Por fim, cabe destacar que a norma prevê que, quando o valor de um ativo for superior ao valor líquido contábil, o critério

de ajuste cabível será a reavaliação e quando o contrário ocorrer, será feita a redução ao valor recuperável.

### 2.6.6 Estrutura do Balanço Patrimonial

A NBC T 16.6, aprovada pela Resolução CFC nº 1.132/2008, dispõe acerca das demonstrações contábeis aplicadas às entidades do setor público e preceitua que demonstração contábil, no setor público é a técnica contábil que evidencia as informações sobre resultados obtidos e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio estatal e de suas mutações, em um determinado período.

Tal norma elencou em um grupo de seis demonstrações contábeis, três balanços: o patrimonial, objeto de estudo dessa pesquisa, o orçamentário e financeiro, e três demonstrações: a das variações patrimoniais, a dos fluxos de caixa e a do resultado econômico.

De forma a facilitar compreensão e o entendimento acerca de seu objeto, a referida NBC T, detalhou em seu campo, denominado definições, alguns termos que se fazem necessários, tais como: circulante, não circulante, conversibilidade, exigibilidade, designações genéricas e versões simplificadas. A definição para cada um desses termos é apresentada no Quadro 10 a seguir:

<b>Termo</b>	<b>Definição</b>
Circulante	Conjunto de bens e direitos realizáveis e obrigações exigíveis até o término do exercício seguinte.
Não Circulante	Conjunto de bens e direitos realizáveis e obrigações exigíveis após o término do exercício seguinte.
Conversibilidade	Qualidade do que pode ser conversível, ou seja, característica de transformação de bens e direitos em moeda.
Exigibilidade	Qualidade do que é exigível, ou seja, característica inerente às obrigações pelo prazo de vencimento.
Designações Genéricas	Expressões que não possibilitam a clara identificação dos componentes patrimoniais, tais como “diversas contas” ou “contas correntes”.
Versões Simplificadas	Modelos de demonstrações contábeis elaborados em formato reduzido, objetivando complementar o processo de comunicação contábil.

**Quadro 10 – Conceitos Relacionados às Demonstrações Contábeis**

Fonte: Adaptado de CFC (2009)

Conforme demonstrado no Quadro 10, os conceitos abordados têm o mesmo sentido daqueles utilizados na contabilidade privada. Os grupos de contas do circulante e não circulante se diferenciam, apenas, quanto ao prazo de sua conversibilidade (liquidez) ou exigibilidade. O conceito de conversibilidade possui como parâmetro o grau de facilidade de



conversão dos bens e direitos em moeda. Já a exigibilidade se refere ao prazo de vencimento das obrigações. Com relação às chamadas designações genéricas, as quais a norma conceitua como sendo contas que agrupam diversos valores de características distintas, a norma veda a sua utilização. Por último, a norma apresenta uma forma simplificada de evidenciar as demonstrações contábeis, a fim de facilitar o entendimento, das informações contidas nelas, para seus diversos usuários, por meio das versões simplificadas de tais demonstrativos, que são modelos sintéticos que visam complementá-las.

Nesse sentido, o Balanço Patrimonial, segundo a NBC T 16.6, evidencia qualitativa e quantitativamente a situação patrimonial da entidade estatal e estrutura-se em ativo, passivo, patrimônio líquido e contas de compensação. A composição de cada um desses grupos é apresentada no Quadro 11.

<b>Grupo</b>	<b>Definição</b>
Ativo	Compreende as disponibilidades, os direitos e os bens, tangíveis ou intangíveis adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelo setor público, que seja portador ou represente um fluxo de benefícios, presente ou futuro, inerentes à prestação de serviços públicos.
Passivo	Compreende as obrigações assumidas pelas entidades do setor público para consecução dos serviços públicos ou mantidas na condição de fiel depositário, bem como as provisões.
Patrimônio Líquido	É o valor residual dos ativos da entidade depois de deduzidos todos seus passivos.
Contas de Compensação	Compreende os atos que possam vir a afetar o patrimônio.

**Quadro 11 – Estrutura do Balanço Patrimonial Segundo a Resolução CFC nº 1.268/2009**

Fonte: Adaptado de CFC (2009)

De acordo com o Quadro 11, pode-se destacar que na estrutura do Balanço Patrimonial, as disponibilidades, os direitos e os bens tangíveis ou intangíveis, para serem reconhecidos no ativo devem representar um fluxo de benefícios presentes ou futuros, inerentes à prestação de serviços públicos, ou seja, devem estar relacionados com a finalidade da entidade estatal.

Além disso, com relação ao passivo, percebe-se que a norma exige seu reconhecimento quando houver alguma obrigação assumida, ou seja, contratualmente ou por meio de lei, além de exigir o reconhecimento dos valores recebidos em consignação e, ainda, a constituição de provisões, tais como as de férias, 13º salário, para perdas judiciais, entre outras.

### **3 REFLEXOS DAS NBCASPs SOBRE O BALANÇO PATRIMONIAL**

A edição das NBCASPs veio regulamentar em um conjunto de normas diversas definições pertinentes à contabilidade pública brasileira. No que tange ao Balanço Patrimonial das entidades públicas, a regulamentação citada buscou definir e padronizar desde o momento de reconhecimento das variações patrimoniais, o reconhecimento de novos elementos e grupos patrimoniais, os seus métodos de avaliação, até a estrutura de apresentação dos grupos de contas.

#### **3.1 Momento de Reconhecimento das Variações Patrimoniais**

Segundo as NBCASPs, mais precisamente a NBC T 16.4, que trata das transações no setor público, as variações patrimoniais são divididas em quantitativas e qualitativas. As primeiras são aquelas decorrentes de transações no setor público que aumentam ou diminuem o patrimônio líquido, ou seja, variações efetivas ou modificativas. Já as segundas alteram os elementos patrimoniais sem afetar o patrimônio líquido, ou seja, são variações não efetivas ou permutativas. Todavia, tanto as variações patrimoniais quantitativas, como as qualitativas devem respeitar estritamente os Princípios Fundamentais de Contabilidade.

As NBCASPs apresentam, também, o momento em que tais variações devem ser reconhecidas, o que está previsto na NBC T 16.5, que trata do registro contábil. A referida norma prevê que as transações no setor público devem ser reconhecidas e registradas integralmente no momento em que ocorrerem. Além disso, preceitua 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, independentemente do momento da execução orçamentária.

Dessa forma, pode-se observar que as NBCASPs reconhecem que a contabilidade pública deve respeitar estritamente os princípios da oportunidade e da competência, o que ao longo de muitos anos foi interpretado de forma equivocada pela doutrina, ao considerarem que a contabilidade pública brasileira adotava o regime misto de escrituração, ou seja, de caixa para a receita e de competência para a despesa, por força do artigo 34 da Lei nº 4.320/1964:

Pertencem ao exercício financeiro:

I - as receitas nele arrecadadas,

II - as despesas nele legalmente empenhadas.

Ocorre que, a própria STN ao elaborar recentemente o Manual da Receita Nacional reconheceu que o artigo 34 da Lei nº 4.320/1964 se refere ao regime orçamentário, sendo que a referida lei trata da contabilidade patrimonial somente a partir do artigo 84, conforme explicitado com maiores detalhes no capítulo 2.3 da fundamentação teórica, que trata dos regimes contábeis adotados no Brasil.

Desse modo, as receitas passarão a ser evidenciadas pelos respectivos fatos geradores e não, apenas, no momento de sua arrecadação, o que demandará uma nova postura e controle a serem implementados pelos órgãos públicos, a fim de atenderem aos preceitos dessa norma.

Sobre isso, a STN, ao tratar do reconhecimento da receita orçamentária no Manual de Procedimentos Contábeis Orçamentários, prescreveu que “no âmbito da atividade tributária, pode-se utilizar o momento do lançamento como referência para o reconhecimento da variação patrimonial aumentativa”.

Observa-se, portanto, que, a princípio, o momento do reconhecimento da receita tributária pode ser a fase do lançamento. Porém, tal manual exemplifica a forma de reconhecimento e controle dessa receita, apenas, para o caso do IPTU, tributo este que possui o lançamento realizado de ofício, onde todos os procedimentos necessários ao lançamento são realizados pelo próprio sujeito ativo, no dia 1º de janeiro de cada exercício.

Entretanto, faltou esclarecer a forma de reconhecimento das receitas para as demais modalidades de lançamento previstas nos artigos 147 e 150 do Código Tributário Nacional (CTN), quais sejam, os tributos sujeitos ao lançamento por declaração e homologação.

A título de exemplo da complexidade desse assunto, pode-se citar o Imposto de Renda sobre Pessoas Físicas (IRPF), o qual, segundo o artigo 43 do CTN, possui como fato gerador a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza. Para esse tributo, o fato gerador ocorre ao longo de cada mês do exercício financeiro, sendo que o seu lançamento só ocorre, por declaração do sujeito passivo, no exercício seguinte ao de competência.

Dessa forma, percebe-se que essa definição do momento e forma de reconhecimento da receita pelo regime de competência deverá envolver as administrações tributárias e os órgãos de contabilidade do setor público de todo país. Pois, esses órgãos em conjunto deverão melhor definir os momentos e formas de realização dos registros contábeis de cada receita,

pelo seu respectivo fato gerador, haja vista que, conforme exemplificado anteriormente para o IRPF, o fato gerador dos tributos muitas vezes difere do momento de seu lançamento.

Por fim, cabe destacar que o importante nesse momento é evidenciar que, para o Balanço Patrimonial das entidades públicas, os reflexos do reconhecimento das receitas pelo regime de competência serão qualitativos e quantitativos, pois tal demonstração terá em seus ativos, passivos e patrimônio líquido, informações que representarão a real situação patrimonial das entidades públicas de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade.

### **3.2 Novos Elementos e Grupos Patrimoniais**

Em diversos dispositivos de seu texto as NBCASPs introduzem, definem e indicam a forma de mensuração e reconhecimento de elementos patrimoniais que ficaram omissos na Lei nº 4.320/1964. Dentre esses elementos e grupos, pode-se citar o reconhecimento dos bens de uso comum no ativo imobilizado, os bens incorpóreos no ativo intangível e os gastos a serem reconhecidos como despesas em exercícios futuros no ativo diferido.

A NBC T 16.10 em seu item 30 traz a exigência de reconhecimento dos bens de uso comum no ativo imobilizado das entidades públicas, o que para muitos doutrinadores e órgãos normativos, até então, era considerado como despesa do exercício:

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

Dessa forma, pode-se observar que os bens de uso comum que até então não eram registrados no patrimônio público, passaram a ter o seu registro obrigatório no Ativo Não Circulante, dentro do ativo imobilizado, quando absorverem recursos públicos ou forem recebidos em doação.

Cabe destacar, ainda, que a norma não se limita aos bens de uso comum que passarem a absorver recursos, mas inclui aqueles que absorveram, ou seja, pode-se inferir que aqueles bens que consumiram recursos públicos ou foram recebidos em doação no passado também terão que ser reconhecidos no imobilizado das entidades públicas.

A norma, porém, é omissa quanto aos procedimentos a serem adotados pelas entidades para mensurar os bens de uso comum que consumiram recursos no passado, apesar de

estabelecer que esses bens devem ser avaliados pelo custo de aquisição, produção ou construção.

Com relação ao ativo intangível, a NBCT 16.10, em seu item 32, preceitua que “os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da atividade pública ou exercidos com essa finalidade são mensurados ou avaliados com base no valor de aquisição ou de produção”.

Dessa forma, passa-se a reconhecer no patrimônio das entidades públicas bens que anteriormente não eram reconhecidos por não possuírem atributos físicos, dentre os quais podem-se citar as marcas, patentes, fundos de comércio, entre outros. Observa-se que a norma é clara ao expor que tais bens só serão reconhecidos se trouxerem para a entidade a possibilidade de geração de benefícios econômicos futuros ou potenciais de serviços, conforme descrito no item 34, sendo que os demais gastos deverão ser reconhecidos como despesa do período em que incorrerem.

Quanto ao ativo diferido, o item 35 da norma reza que são reconhecidos como tal “as despesas pré-operacionais e os gastos de reestruturação que contribuirão, efetivamente, para a prestação de serviços públicos de mais de um exercício e que não configurem tão-somente uma redução de custos ou acréscimo na eficiência operacional”.

Como se observa, a norma exige que as despesas pré-operacionais e os gastos de reestruturação contribuam para a prestação de serviços públicos por mais de um exercício social, para que sejam consideradas como ativo diferido, caso contrário, tais despesas e gastos deverão ser reconhecidos como despesa.

Além disso, cabe acrescentar, que, embora o ativo diferido não conste mais no Balanço Patrimonial das entidades privadas, as NBCASPs ainda o mantém em seu texto, o que não é considerado pela STN, pois como será visto mais adiante, o Balanço Patrimonial elaborado pela STN, que altera o Anexo 14 da Lei nº 4.320/1964, que trata do Balanço Patrimonial, já não apresenta mais um grupo denominado ativo diferido.

### **3.3 Critérios de Mensuração dos Elementos Patrimoniais**

A avaliação dos elementos patrimoniais com o advento das NBCASPs também sofreu diversas complementações em relação às muitas omissões da Lei nº 4.320/1964. Isso ocorreu, principalmente, devido à convergência às normas internacionais de contabilidade, tanto no setor público como no privado, as quais buscam trazer ao Balanço Patrimonial um forte

enfoque na mensuração patrimonial, de forma a permitir que tal demonstrativo evidencie fidedignamente a real situação do patrimônio das entidades públicas.

Dessa forma, o Quadro 12 traz um comparativo entre os preceitos da Lei nº 4.320/1964 e das NBCASPs, de forma a facilitar a percepção das principais diferenças.

<b>LEI Nº 4.320/1964</b>	<b>NBCASPs</b>
Os débitos e créditos pelo seu valor nominal, feita a conversão, quando em moeda estrangeira, à taxa de câmbio vigente na data do balanço.	Os direitos, os títulos de créditos e as obrigações são mensurados ou avaliados pelo valor original, feita a conversão, quando em moeda estrangeira, à taxa de câmbio vigente na data do Balanço Patrimonial.
Os títulos de renda, pelo seu valor nominal, feita a conversão, quando em moeda estrangeira, à taxa de câmbio vigente na data do balanço.	As aplicações financeiras de liquidez imediata são mensuradas ou avaliadas pelo valor original, atualizadas até a data do Balanço Patrimonial.
III - os bens de almoxarifado, pelo preço médio ponderado das compras.	Os estoques são mensurados ou avaliados com base no valor de aquisição ou no valor de produção ou de construção. O método para mensuração e avaliação das saídas dos estoques é o custo médio ponderado.
Os valores em espécie, assim como os débitos e créditos, quando em moeda estrangeira, deverão figurar ao lado das correspondentes importâncias em moeda nacional.	As disponibilidades são mensuradas ou avaliadas pelo valor original, feita a conversão, quando em moeda estrangeira, à taxa de câmbio vigente na data do Balanço Patrimonial.
As variações resultantes da conversão dos débitos, créditos e valores em espécie serão levadas à conta patrimonial.	As atualizações e os ajustes apurados são contabilizados em contas de resultado.
Poderão ser feitas reavaliações dos bens móveis e imóveis.	As reavaliações devem ser feitas utilizando-se o valor justo ou o valor de mercado na data de encerramento do Balanço Patrimonial: - Anualmente, para as contas ou grupo de contas cujos valores de mercado variarem significativamente em relação aos valores anteriormente registrados; - A cada quatro anos, para as demais contas ou grupos de contas.
Os bens móveis e imóveis, pelo valor de aquisição ou pelo custo de produção ou de construção.	Imobilizado: Os ativos imobilizados, incluindo os gastos adicionais ou complementares e os bens de uso comum são mensurados ou avaliados com base no valor de aquisição, produção ou construção. Quando os elementos do ativo imobilizado tiverem vida útil econômica limitada, ficam sujeitos a depreciação, amortização ou exaustão sistemática durante esse período, sem prejuízo das exceções expressamente consignadas.
Não previsto.	Intangíveis: São mensurados ou avaliados com base no valor de aquisição ou de produção.
Não previsto.	Diferido: São mensurados ou avaliados pelo custo incorrido, deduzido do saldo da respectiva conta de amortização acumulada e do montante acumulado de quaisquer perdas do valor que tenham sofrido ao longo de sua vida útil por redução ao valor recuperável (impairment).

**Quadro 12 – Comparativo dos Critérios de Avaliação Patrimonial**

Fonte: Elaborado pela autora.

Conforme evidencia o Quadro 12, os direitos, títulos de créditos e obrigações (débitos e créditos) para a Lei nº 4.320/1964 são avaliadas por seu valor nominal, ou seja,

considerando os efeitos da inflação. Já, nas NBCASPs tais itens patrimoniais devem ser apresentados pelo valor original, ou seja, sem considerar a inflação. Isso porque desde 1995 foi proibida a correção monetária dos valores do Balanço Patrimonial das entidades públicas e privadas no Brasil.

Com relação às aplicações financeiras (títulos de renda), para a Lei nº 4.320/1964 elas devem ser apresentadas pelo seu valor nominal, ou seja, com valores apenas atualizados monetariamente pelos efeitos da inflação, enquanto as NBCASPs prevêem sua atualização, ou seja, seus valores acrescidos de juros, se houverem.

Quanto aos estoques (bens de almoxarifado), a Lei nº 4.320/1964 prescreve o método de valoração dos itens de estoque a ser utilizado nas suas saídas, qual seja o preço médio ponderado de compras, o que remete que os valores de entrada serão os valores de compra. As NBCASPs, nesse sentido, apenas são mais abrangentes, considerando, além da simples compra, a possibilidade de entrada nos estoques de itens adquiridos, produzidos e construídos, de forma que as saídas também devem, igualmente, obedecer ao custo médio ponderado.

Sobre a convergência em moeda nacional e a contabilização das atualizações e ajustes dos valores serem levadas ao resultado do exercício, ambas as normas são convergentes.

Porém, no que tange às reavaliações dos itens patrimoniais, a Lei nº 4.320/1964 apenas autoriza a sua realização para bens móveis ou imóveis, sem mencionar os métodos ou critérios a serem utilizados, enquanto as NBCASPs não só exigem a reavaliação, como, também, impõem a utilização do método do valor justo ou valor de mercado, sem limitar tal reavaliação a bens móveis ou imóveis.

Para o ativo imobilizado (bens móveis e imóveis), as NBCASPs enfatizam que neles estão incluídos os gastos adicionais ou complementares e os bens de uso comum do povo, que devem ser avaliados pelo valor de produção, aquisição ou construção, exigindo a realização de depreciação, amortização e exaustão quando os itens tiverem vida útil econômica limitada, o que na Lei nº 4.320/1964 não era obrigatório.

Além dos elementos patrimoniais anteriormente comparados, as NBCASPs definiram que os ativos intangíveis deverão ser avaliados pelo custo de aquisição ou produção e que os ativos diferidos deverão ser avaliados pelo custo incorrido, deduzido da amortização e de reduções ao valor recuperável.

Com relação à depreciação, amortização e exaustão, as NBCASPs ainda acrescentaram que os métodos utilizados devem ser compatíveis com a vida útil econômica do ativo e aplicados uniformemente. Além disso, o item 13 da NBC T 16.9 traz a sugestão de alguns métodos a serem utilizados, sem prejuízo da utilização de outros, conforme segue:

- a) Método das quotas constantes;
- b) Método das somas dos dígitos; e
- c) Método das unidades produzidas.

Vale destacar que, o que a NBC T 16.9 determina é que no caso da depreciação de bens imóveis, esta deve ser calculada apenas sobre o custo da construção, ou seja, sem incluir nesse custo o valor dos terrenos, haja vista que estes não possuem perda de valor econômico com o decurso do tempo.

### **3.4 Estrutura de Apresentação do Balanço Patrimonial**

O texto das NBCASPs complementou os conceitos de diversos elementos relacionados com o Balanço Patrimonial público. Além de visar à convergência às normas internacionais de contabilidade aplicada ao setor público, esses dispositivos buscaram suprir os vagos conceitos discriminados na Lei nº 4.320/1964 e interpretados por diversos doutrinadores, muitas vezes, de forma divergente.

Além de complementar conceitos vagamente detalhados na Lei nº 4.320/1964, as NBCASPs buscaram, ainda, regulamentar, não somente os nomes dos grupos de contas do Balanço Patrimonial, mas até mesmo o conteúdo de tais grupos, de forma a aproximar conceitos da contabilidade pública aos da contabilidade privada, em convergência às normas internacionais e em respeito aos princípios fundamentais de contabilidade.

Para facilitar a visualização, o Quadro 13 apresenta a comparação entre os nomes e conteúdos dos grupos que compõem o Balanço Patrimonial previsto na Lei nº 4.320/1964 e nas NBCASPs.



LEI Nº 4.320/1964		NBCASPs	
Grupo	Conceito	Grupo	Conceito
Ativo Financeiro	O Ativo Financeiro compreenderá os créditos e valores realizáveis independentemente de autorização orçamentária e os valores numerários.	Ativo Circulante	O conjunto de bens e direitos realizáveis até o término do exercício seguinte.
Ativo Permanente	O Ativo Permanente compreenderá os bens, créditos e valores, cuja mobilização ou alienação dependa de autorização legislativa.	Ativo Não-Circulante	O conjunto de bens e direitos após o término do exercício seguinte.
Passivo Financeiro	O Passivo Financeiro compreenderá as dívidas fundadas e outros pagamentos que independam de autorização orçamentária.	Passivo Circulante	O conjunto de obrigações exigíveis até o término do exercício seguinte.
Passivo Permanente	O Passivo Permanente compreenderá as dívidas fundadas e outras que dependam de autorização legislativa para amortização ou resgate.	Passivo Não-Circulante	O conjunto de obrigações exigíveis após o término do exercício seguinte.
Saldo Patrimonial	Não apresenta conceito no texto da lei.		
Ativo Real Líquido	No anexo 14 (Balanço Patrimonial) representa o Saldo Patrimonial quando o ativo real é superior ao passivo real.	Patrimônio Líquido	É o valor residual dos ativos da entidade depois de deduzidos todos os seus passivos.
Passivo Real a Descoberto	No anexo 14 (Balanço Patrimonial) representa o Saldo Patrimonial quando o passivo real é superior ao ativo real.		
Contas de Compensação	Nas contas de compensação serão registrados os bens, valores, obrigações e situações não compreendidas nos parágrafos anteriores e que, imediata ou indiretamente, possam vir a afetar o patrimônio.	Contas de Compensação	Compreende os atos que possam vir a afetar o patrimônio.

**Quadro 13 – Comparativo dos Conceitos Relacionados ao Balanço Patrimonial**

Fonte: Elaborado pela autora.

Como se pode observar no Quadro 13 a Lei nº 4.320/1964 divide os bens, direitos e obrigações em Financeiros e Permanentes, diferenciando tais grupos pelo critério da necessidade ou não de autorização legislativa, a qual é realizada, principalmente, por meio da Lei Orçamentária.

As NBCASPs, por sua vez, dividem os bens, direitos e obrigações em Circulantes e Não Circulantes, divisão essa que classifica os elementos patrimoniais de acordo com o seu grau de conversibilidade (liquidez) para o ativo e exigibilidade para o passivo. Isso reforça que a contabilidade pública passa a se alinhar mais com conceitos utilizados na contabilidade privada e com o que preceitua as normas internacionais de contabilidade.

Com relação ao Saldo Patrimonial, percebe-se que a Lei nº 4.320/1964 foi omissa em seu texto quanto ao seu conceito, porém, no anexo 14 original, que trata do balanço patrimonial, o Saldo Patrimonial apresenta-se como ativo real líquido, quando o ativo real é superior ao passivo real, ou passivo real a descoberto, quando o passivo real é maior que o

ativo real. Já as NBCASPs, apenas, deixam claro o que a doutrina contábil sempre interpretou, considerando-o como a diferença entre o ativo e o passivo, sem se referir ao total do ativo como ativo real ou ao total do passivo como passivo real, nomenclatura esta utilizada originalmente no anexo 14 da Lei nº 4320/1964.

Quanto às contas de compensação, a Lei nº 4.320/1964 acaba detalhando mais o conceito do que as NBCASPs, porém ambas convergem para o entendimento de que nelas devem ser registrados os atos que possam vir a afetar o patrimônio, tais como a assinatura de contratos a serem executados, o registro de valores segurados, dentre diversos outros controles de atos administrativos praticados pela administração e que possam vir a afetar seu patrimônio no futuro.

No Quadro 14 está apresentado o Balanço Patrimonial de acordo com o anexo 14 original da Lei nº 4.320/1964:

<b>ATIVO</b>	<b>PASSIVO</b>
<b>ATIVO FINANCEIRO</b>	<b>PASSIVO FINANCEIRO</b>
Disponíveis Caixa Bancos e Correspondentes Exatores Vinculado em C/C Bancárias Realizável	Restos a Pagar Serviços da Dívida a Pagar Depósitos Débitos de Tesouraria
<b>ATIVO PERMANENTE</b>	<b>PASSIVO PERMANENTE</b>
Bens Móveis Bens Imóveis Bens de Natureza Industrial Créditos Valores Diversos	Dívida Fundada Interna: Em Títulos Por Contratos  Dívida Fundada Externa: Em Títulos Por Contratos Diversos
Soma do Ativo Real	Soma do Passivo Real
<b>SALDO PATRIMONIAL</b>	<b>SALDO PATRIMONIAL</b>
Passivo Real Descoberto	Ativo Real Líquido
<b>ATIVO COMPENSADO</b>	<b>PASSIVO COMPENSADO</b>
Valores em Poder de Terceiros Valores de Terceiros Valores Nominais Emitidos Diversos	Contrapartida Valores em Poder de Terceiros Contrapartida Valores de Terceiros Contrapartida Valores Nominais Emitidos Contrapartida Diversos
<b>TOTAL GERAL</b>	<b>TOTAL GERAL</b>

**Quadro 14 – Estrutura do Balanço Patrimonial Segundo a Lei nº 4.320/1964**

Fonte: Adaptado de Brasil (1964)

Como se pode observar no Quadro 14, a Lei nº 4.320/1964 divide o Balanço Patrimonial em financeiro e permanente, isso porque até então a contabilidade pública

utilizava um sistema de contabilização dividido em dois subsistemas distintos e independentes para registrar os valores, quais sejam o financeiro e o patrimonial.

No subsistema financeiro eram registrados os débitos e créditos de natureza financeira que não precisam de autorização legislativa para movimentação. Enquanto o subsistema patrimonial registrava os débitos e créditos de natureza não financeira que necessitam de autorização legislativa, bem como as variações ativas e passivas do patrimônio público.

Inicialmente as NBCASPs também reconheciam esses dois subsistemas, embora já estruturassem o ativo e passivo divididos em circulante e não circulante. Porém, com a edição da Resolução CFC nº 1.268/2009, a NBC T 16.2 foi alterada, de forma que o subsistema patrimonial passou a ser composto tanto pelos registros financeiros como pelos não financeiros, utilizando-se do mesmo tratamento adotado pelos sistemas de contabilidade privada.

Porém, essa estrutura introduzida pelas NBCASPs produziu uma diferença material em relação ao exigido na Lei nº 4.320/1964, de forma que a própria Secretaria da do Tesouro Nacional (STN) ao alterar o Anexo 14 da Lei nº 4.320/1964, que trata da apresentação do Balanço Patrimonial, por meio da Portaria 749 de 15 de dezembro de 2009, buscou atender às duas normas estruturando o Balanço Patrimonial de acordo com o Quadro 15.

<b>ATIVO</b>	<b>PASSIVO</b>
<b>ATIVO CIRCULANTE</b> - Caixa e Equivalente de Caixa - Créditos Realizáveis de Curto Prazo - Demais Créditos e Valores de Curto Prazo - Investimentos Temporários - Estoques - Variações Diminutivas Pagas Antecip.	<b>PASSIVO CIRCULANTE</b> - Obrigações Trab. e Previd. a Pagar de Curto Prazo - Empréstimos e Financiamentos de Curto Prazo - Fornecedores e Contas a Pagar de Curto Prazo - Obrigações Fiscais de Curto Prazo - Demais Obrigações de Curto Prazo - Provisões de Curto Prazo
<b>ATIVO NÃO-CIRCULANTE</b> Ativo Realizável a Longo Prazo Investimento Imobilizado Intangível	<b>PASSIVO NÃO-CIRCULANTE</b> - Obrigações Trab. e Previd. a Pagar de Longo Prazo - Empréstimos e Financiamentos de Longo Prazo - Fornecedores de Longo Prazo - Obrigações Fiscais de Longo Prazo - Demais Obrigações de Longo Prazo - Provisões de Longo Prazo - Resultado Diferido
	<b>PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b> Patrimônio Social/Capital Social Reservas de Capital Ajustes de Avaliação Patrimonial Reservas de Lucros Resultados Acumulados Ações/Cotas em Tesouraria
<b>TOTAL</b>	<b>TOTAL</b>
<b>ATIVO FINANCEIRO</b>	<b>PASSIVO FINANCEIRO</b>
<b>ATIVO PERMANENTE</b>	<b>PASSIVO PERMANENTE</b>
	<b>SALDO PATRIMONIAL</b>
<b>Compensações</b>	
Saldo dos Atos Potenciais do Ativo	Saldo dos Atos Potenciais do Passivo
<b>TOTAL</b>	<b>TOTAL</b>

**Quadro 15 – Anexo 14 da Lei nº 4.320/1964**

Fonte: Adaptado de STN (2009)

O Quadro 15 deixa clara a preocupação da própria STN com relação à infralegalidade das NBCASPs, as quais foram aprovadas por uma Resolução do CFC (Conselho Federal de Contabilidade) e, ao elaborar a apresentação do Balanço Patrimonial, procurou atender perfeitamente às duas normas.

Dessa forma, pode-se inferir que, quanto à estrutura de apresentação do Balanço Patrimonial, as NBCASPs refletem, principalmente, no aumento do detalhamento do patrimônio público (trazendo novas subdivisões), da compreensibilidade do demonstrativo (aproximando-o do Balanço Patrimonial da contabilidade privada) e da comparabilidade (permitindo que o Balanço Público seja comparado com o das entidades privadas e até mesmo

com a de outros países, pelo fato de as NBCASPs terem sido elaboradas de acordo com diversos preceitos das normas internacionais de contabilidade do setor público).

Além disso, percebe-se que a nova forma de apresentação acaba trazendo mais informações à sociedade o que permite, assim, um maior controle social. Isso porque, além de continuar controlando o ativo financeiro e permanente conforme prevê a Lei nº 4.320/1964, passa-se a ter disponibilizado nesse demonstrativo os grupos de contas classificados em ordem decrescente de conversibilidade ou liquidez no ativo e exigibilidade no passivo.

Por fim, é importante observar que, embora o diferido não tenha sido excluído do texto das NBCASPs, na forma de apresentação do Balanço Patrimonial instituído pela STN, esse subgrupo patrimonial não aparece. Isso aproxima ainda mais o Balanço Patrimonial público do privado, pois, conforme mencionado no capítulo anterior, atualmente no setor privado esse subgrupo patrimonial não existe mais, pois foi excluído pela Lei nº 11.941/2009 que alterou dispositivos da Lei das Sociedades por Ações, Lei nº 6.404/1976.

## **4 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES**

A seguir, são apresentadas as conclusões sobre o tema e sobre os objetivos específicos, necessários à consecução do objetivo geral. Além disso, são apresentadas as recomendações para trabalhos futuros, com outros enfoques sobre as NBCASPs e a contabilidade pública.

### **4.1 Conclusões sobre o Tema**

Conforme estudado neste trabalho, a contabilidade pública, ao longo dos anos, vem sofrendo diversas mudanças. Isto se deve, principalmente, ao fato de que cada vez mais se está exigindo, por parte de diversos organismos e da sociedade em geral, uma gestão mais eficiente dos recursos públicos, a qual forneça informações mais claras, úteis, fidedignas e transparentes.

Nesse sentido, órgãos normativos de todo o país estão se empenhando em adequar a contabilidade brasileira aos padrões internacionais e, especialmente, a contabilidade pública já deu seu primeiro passo quando da edição das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASPs).

Por meio da presente pesquisa foi possível evidenciar que a edição das NBCASPs, através das Resoluções CFC nº 1.128 a 1.137/2008, busca regulamentar em um conjunto de normas diversas definições pertinentes à contabilidade pública brasileira.

Essa padronização permite e facilita a interpretação e a comparabilidade das informações contidas nos diferentes demonstrativos contábeis das entidades do setor público estatal de diversos países. Isso faz com que todos os usuários, de um modo geral, das informações contábeis, sejam eles internos ou externos, se beneficiem, direta ou indiretamente, com informações mais fidedignas, claras e transparentes.

Conforme demonstrado, no que tange ao Balanço Patrimonial das entidades públicas, demonstrativo relacionado à pesquisa, a regulamentação por parte das NBCASPs refletiu, significativamente, em aspectos quantitativos e qualitativos, por meio da definição e padronização de elementos que tratam desde o momento de reconhecimento das variações patrimoniais, o reconhecimento de novos elementos e grupos patrimoniais, os seus métodos de avaliação, até a estrutura de apresentação dos grupos de contas.

Portanto, de forma geral, pode-se inferir que a edição de tais normas influencia significativamente não só na interpretação dos preceitos abordados na Lei nº 4.320/1964,

principal norma vigente da contabilidade pública brasileira, como também, define e altera seus elementos e grupos, de forma a adequar a contabilidade pública brasileira ao atual contexto econômico e social do país e do mundo.

Cabe ressaltar, também, que com a edição da Resolução CFC nº 1.268/2009 houve uma flexibilização quanto ao prazo obrigatório de adoção das NBCASPS, que estava previsto, inicialmente, para o ano de 2010. Todavia, tal flexibilização, prevista no artigo 6º da referida Resolução, permitiu que adotem outro prazo, apenas, as entidades do setor público que possuam legislação específica com determinação de prazo distinto do ano de 2010.

#### **4.2 Conclusões sobre os Objetivos**

Como forma de promover o desenvolvimento da presente pesquisa e de facilitar a consecução do objetivo geral, que é apresentar os reflexos das NBCASPs no Balanço Patrimonial das entidades do setor público estatal em relação à Lei nº 4.320/1964, a abordagem do assunto foi dividida em quatro objetivos específicos.

Por meio da apresentação dos principais normativos vigentes, atualmente no país, foi possível identificar que, apesar de sua edição ter se realizado há mais de quarenta anos, a Lei nº 4.320/1964 é, ainda, a principal norma da contabilidade pública brasileira. Isso porque ela trata de normas gerais de finanças públicas e foi recepcionada pela Constituição Federal de 1988, recebendo status de Lei Complementar, devido a sua matéria estar reservada como tal, conforme preceitua o artigo 163, inciso I da Carta Magna, se tornando, assim, a norma que embasa todo o ordenamento jurídico sobre o tema.

Todavia, devido às mudanças ocorridas no cenário sócio-econômico não só do país, mas, também, do mundo, de um modo geral, diversas outras normas foram criadas com o objetivo de complementar e aprimorar a legislação pertinente ao assunto. Dentre essas normas destaca-se a Lei Complementar nº 101/2000 (LRF), que exige maior responsabilidade e controle na gestão fiscal dos entes públicos.

Nesse processo de complementação e aprimoramento da contabilidade pública, ressalta-se o papel fundamental dos órgãos de estudos, normas e padrões contábeis, tais como a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) e, ainda, o Comitê Gestor de Convergência no Brasil.

Através do empenho e comprometimento desses organismos, que vislumbram adequar a contabilidade pública brasileira às novas exigências da sociedade, mediante a convergência internacional das normas contábeis, foi possível a edição das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASPs).

Conforme foi apresentado, a edição das NBCASPs visa definir e padronizar diversos conceitos relacionados à contabilidade pública brasileira, inclusive seus demonstrativos.

No que tange ao Balanço Patrimonial, demonstrativo objeto dessa pesquisa, observou-se que a regulamentação por parte das NBCASPs refletiu, significativamente, em aspectos quantitativos e qualitativos, por meio da definição e padronização de elementos que tratam desde o momento de reconhecimento das variações patrimoniais, o reconhecimento de novos elementos e grupos patrimoniais, os seus métodos de avaliação, até a estrutura de apresentação dos grupos de contas.

### **4.3 Recomendações**

Como recomendação para trabalhos futuros, aos demais acadêmicos e interessados no assunto, sugere-se não só o aprofundamento dos estudos referente às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASPs), através de análises quantitativas, mas também, seus reflexos nos demais demonstrativos contábeis, exigidos pela Lei nº 4.320/1964, quais sejam: o Balanço Orçamentário, o Balanço Financeiro e a Demonstração das Mutações Patrimoniais.

Além, disso sugere-se, também, estudos relacionados com a utilidade e os efeitos dos demais demonstrativos estabelecidos nas NBCASPs, quais sejam, a Demonstração dos Fluxos de Caixa e a Demonstração do Resultado Econômico.

Finalmente, cabe salientar que devido à limitação mencionada nesse trabalho, só foram frutos de análises e pesquisas os pronunciamentos e normas que atualizaram as NBCASPs emitidos até o final do ano de 2009. Por esse motivo e sabendo-se que o processo de convergência às normas internacionais está, apenas, no início, recomendam-se, também, estudos que visem interpretar e compreender não só a abrangência, mas também os reflexos relacionados a todo esse processo. Através disso, será possível contribuir para uma adequação mais eficiente, por parte da contabilidade pública, a fim de que se atinja a eficácia almejada.



## REFERÊNCIAS

BEZERRA FILHO, João Eudes. **Contabilidade Pública**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.

Brasil. **Constituição Federal de 1988**. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, 5 out. 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)> Acesso em: 04 dez. 2009.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 6.976**, de 07 de outubro de 2009. Dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, 08 out. 2009. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2009/Decreto/D6976.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Decreto/D6976.htm)> Acesso em: 17 nov. 2009.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 9.295**, de 27 de maio de 1946. Cria o Conselho Federal de Contabilidade, define as atribuições do Contador e do Guarda-livros, e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, 28 maio 1946. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/Decreto-Lei/Del9295.htm>> Acesso em: 17 nov. 2009.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 4.320**, de 17 de março de 1964. Estatui 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. Brasília, 04 mai. 1964. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4320.htm)> Acesso em: 02 dez. 2009.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 10.180**, de 06 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. Brasília, 07 fev. 2001. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil/leis/LEIS\\_2001/L10180.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil/leis/LEIS_2001/L10180.htm)> Acesso em: 02 dez. 2009.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 101**, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, 04 mai. 2000. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/Leis/LCP/Lcp101.htm>> Acesso em: 06 dez. 2009.

BUGARIN, Maria Clara Cavalcante. FEIJÓ, Paulo Henrique. Portaria MF 184/2008: um marco para a implantação do Novo Modelo de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília, ano XXXVII, nº 173, p. 79-89, set./out. 2008.

COLAUTO, Romualdo Douglas; BEUREN, Ilse Maria. **Coleta, Análise e Interpretação de Dados**. In: Beuren, Ilse Maria (Org.). Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2006. p. 117-144.

CONCEIÇÃO, Francisca Lúcia; RAMOS, Erlaine Teodoro. **Impactos da Lei de Responsabilidade Fiscal sobre a Contabilidade Pública**. 2006. 67 p. Especialização em Contabilidade e Orçamento Público, Universidade de Brasília, Brasília. Disponível em: <<http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/773261.PDF>>. Acesso em: 12 jun. 2009.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Disponível em <<http://www.cpc.org.br/oque.htm>>. Acesso em 17 dez. 2009.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. CFC e STN definem o planejamento para 2010. **Comunicação CFC**. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/conteudo.aspx?codMenu=67&codConteudo=4419>> Acesso em: 12 jun. 2009.

\_\_\_\_\_. **Resolução nº 1.128**, de 25 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, 25 nov. 2008. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2008/001128](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001128)>. Acesso em: 26 jul. 2009.

\_\_\_\_\_. **Resolução nº 1.129**, de 25 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, 25 nov. 2008. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2008/001129](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001129)>. Acesso em: 26 jul. 2009.

\_\_\_\_\_. **Resolução nº 1.130**, de 25 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.3 – Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, 25 nov. 2008. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2008/001130](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001130)>. Acesso em: 26 jul. 2009.

\_\_\_\_\_. **Resolução nº 1.131**, de 25 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.4 – Aprova a NBC T 16.2 – Transações no Setor Público. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, 25 nov. 2008. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2008/001131](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001131)>. Acesso em: 26 jul. 2009.

\_\_\_\_\_. **Resolução nº 1.132**, de 25 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.5 – Registro Contábil. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, 25 nov. 2008. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2008/001132](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001132)>. Acesso em: 26 jul. 2009.

\_\_\_\_\_. **Resolução nº 1.133**, de 25 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, 25 nov. 2008. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2008/001133](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001133)>. Acesso em: 26 jul. 2009.

\_\_\_\_\_. **Resolução nº 1.134**, de 25 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.7 – Consolidação das Demonstrações Contábeis. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, 25 nov. 2008. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2008/001134](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001134)>. Acesso em: 26 jul. 2009.

\_\_\_\_\_. **Resolução nº 1.135**, de 25 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.8 – Controle Interno. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, 25 nov. 2008. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2008/001135](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001135)>. Acesso em: 26 jul. 2009.

\_\_\_\_\_. **Resolução nº 1.136**, de 25 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, 25 nov. 2008. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2008/001136](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001136)>. Acesso em: 26 jul. 2009.

\_\_\_\_\_. **Resolução nº 1.137**, de 25 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, 25 nov. 2008. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2008/001137](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001137)>. Acesso em: 26 jul. 2009.

\_\_\_\_\_. **Resolução nº 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. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, 21 dez. 2009. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2009/001268](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/001268)>. Acesso em: 12 fev. 2010.

CRUZ, Flávio da. **Contabilidade e Movimentação Patrimonial do Setor Público**. Rio de Janeiro: Ed. do autor, 1988. Versão 2004. Disponível em: <<http://www.flaviodacruz.cse.ufsc.br/Conteudo/CMPS2004hum.doc>>. Acesso em: 20 set. 2009.

FERRARI, Ed Luiz. **Contabilidade Geral**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

FERREIRA, Simone Taffarel; PIOVESANA, Cláudio. **Teoria da Contabilidade**. Bento Gonçalves, mar. 2008. Disponível em: <[http://www.ccontabeis.com.br/Professores/Simonetaffarel/X\\_teorias/Poligr\\_Teorias\\_2008.pdf](http://www.ccontabeis.com.br/Professores/Simonetaffarel/X_teorias/Poligr_Teorias_2008.pdf)>. Acesso em: 12 jun. 2009.

GELBCKE, Ernesto Rubens; IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu. **Manual das Sociedades por Ações**. São Paulo: Atlas, 2000.

GIROTTO, Maristela. Processo de convergência de normas contábeis se amplia. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, ano XXXVII, nº 172, p. 12-20, jul/ago. 2008.

KOHAMA, Heilio. **Balancos Públicos: Teoria e Prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

\_\_\_\_\_. **Contabilidade Pública: Teoria e Prática**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

LOPES, Fábio; NERI, Lucas Oliveira; ROCHA, Murilo Porto. **A Lei de Responsabilidade Fiscal sob o Enfoque de Controle Social e Transparência na Contabilidade Pública**. In: Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia – UESB. Disponível em: <<http://www.uesb.br/eventos/seminariodecontabilidade/artigos/artigos/A%20Lei%20de%20Responsabilidade%20Fiscal%20Sob%20o%20Enfoque%20de%20Controle%20Social%20e%20Transpar%C3%AAncia%20na%20Contabilidade.pdf>>. Acesso em: 15 dez. 2009.

MACHADO JR, J. Teixeira; REIS, Haroldo da Costa. **A Lei 4320 Comentada: e a Lei de Responsabilidade Fiscal**. Rio de Janeiro: IBAM, 2002/2003.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Manual de Despesa Nacional**. Aprovado pela Portaria STN/SOF nº 3, de 2008. 1 ed. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/ManualDespesaNacional.pdf>> Acesso em: 14 dez. 2009.

\_\_\_\_\_. **Manual de Receita Nacional**. Aprovado pela Portaria STN/SOF nº 3, de 2008. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/ManualReceitaNacional.pdf>>. Acesso em 14 dez. 2009.

\_\_\_\_\_. **Manual Técnico de Demonstrativos Fiscais**. Aprovado pela Portaria STN nº 577, de 2008. Disponível em <[http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/MTDF1\\_VolumeI.pdf](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/MTDF1_VolumeI.pdf)>. Acesso em: 10 jun. 2009.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. **Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais**. In: Beuren, Ilse Maria (Org.). Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006. p. 76-97.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. **Tesouro Nacional – 20 Anos - Aula Magna – EPGE**. Disponível em <[http://www.tesouro.fazenda.gov.br/hp/downloads/Aula\\_Magna\\_FGV\\_20anosSTN.pdf](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/hp/downloads/Aula_Magna_FGV_20anosSTN.pdf)>. Acesso em: 14 jan. 2010.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental: Um Enfoque Administrativo**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

\_\_\_\_\_. **NBCASP: A grande reforma na Contabilidade Pública**. Disponível em: <<http://linomartins.wordpress.com/2008/12/03/nbcasp-a-grande-reforma-na-contabilidade-publica/>>. Acesso em: 24 jun. 2009.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de Contabilidade Pública: Um Enfoque na Contabilidade Municipal – De Acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2001.