

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

ELÍS PATRICIO VIEIRA

**CLASSIFICAÇÃO, AVALIAÇÃO E MENSURAÇÃO DE PASSIVOS (CAMP) EM
ENTIDADES DO SETOR PÚBLICO: ESTUDO DAS ALTERAÇÕES PROMOVIDAS
PELAS NORMAS APLICADAS A PARTIR DE 2012**

FLORIANÓPOLIS

2011

ELÍS PATRICIO VIEIRA

**CLASSIFICAÇÃO, AVALIAÇÃO E MENSURAÇÃO DE PASSIVOS (CAMP) EM
ENTIDADES DO SETOR PÚBLICO: ESTUDO DAS ALTERAÇÕES PROMOVIDAS
PELAS NORMAS APLICADAS A PARTIR DE 2012**

Monografia a ser apresentada à Universidade Federal de Santa Catarina como um dos pré – requisitos para a obtenção do grau de bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Orion Augusto Platt Neto

FLORIANÓPOLIS

2011

ELÍS PATRICIO VIEIRA

**CLASSIFICAÇÃO, AVALIAÇÃO E MENSURAÇÃO DE PASSIVOS (CAMP) EM
ENTIDADES DO SETOR PÚBLICO: ESTUDO DAS ALTERAÇÕES PROMOVIDAS
PELAS NORMAS APLICADAS A PARTIR DE 2012**

Esta monografia foi apresentada no curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a nota final _____ atribuída pela banca examinadora constituída pelo professor orientador e membros abaixo mencionados.

Florianópolis, SC2011.

Professora Valdirene Gasparetto, Dra.
Coordenadora de Monografia do Departamento de Ciências Contábeis

Professores que compuseram a banca examinadora:

Professor Orion Augusto Platt Neto, Dr.
Orientador

Professor José Alonso Borba, Dr.
Membro

Professor Leandro Luís Darós, M. Sc.
Membro

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a meus pais, pelo exemplo de vida, dedicação, apoio, amor infinito e por estarem presentes nos momentos de alegria e de dificuldade. Não importando a grandeza da dificuldade, eles sempre me motivaram e me transmitiram muita força para enfrentá-la.

À minha irmã que sempre está disposta a me ajudar e a me incentivar a nunca desistir dos meus sonhos, além de estar presente em todos os momentos da minha vida;

Às minhas tias Valéria, Élia, Lú, Ivone e ao meu tio Tonho, pelo incentivo e por acreditarem no meu potencial; à minha avó e avô Chiquinha e Gaudino e minha nona e nono Ana e Taurino, pelo afeto e carinho que sempre demonstraram por mim.

À minha tia Amemar, meus sinceros agradecimentos por me amparar em uns dos momentos mais delicados de minha vida.

Às pessoas que hoje não estão mais presentes nesse plano, no entanto, me motivaram a encarar as dificuldades, especialmente à Vó Conga que me acolheu com seus ensinamentos e me transmitiu muita energia positiva.

Ao meu orientador Orion, pela dedicação e paciência, por me incentivar a estudar e sempre estar disposto a compartilhar de seus conhecimentos durante a elaboração do trabalho, bem como durante o curso.

Ao meu namorado Caio, pelas palavras de incentivo, pelos momentos de companheirismo durante os estudos, pelos ensinamentos de vida. Por demonstrar paciência nos meus momentos de fúria e pouco depois me fazer esquecer-los com boas risadas,

À minhas amigas e amigos Carolina Souza, Daniela Marconi; Karolina Guizoni, Maiara Camargo, Mariana Wagner da Silva, Marina Petri Correa, Nicolle Bartosiak, Rafaela Garcia Deitos, Raquel Crestani Agostineto, Rogério Mathias Alves Pereira. Que durante a faculdade estiveram ao meu lado nos momentos de estudos, entretenimento e dificuldades.

À minhas amigas de colegial Cíntia Velho Marcon, Gabriela Angeloni de Souza, Jordana Pezente Panato e Priscila Vitto Favarin. Que ao longo da minha infância e adolescência participaram dos momentos da minha vida de muita diversão e alegria.

Aos meus amigos Anderson Renan Will e Cristina Defreyn Tenconi, que muito contribuíram para a finalização deste trabalho, com suas sugestões e por compartilharem de seus conhecimentos. E por fim, agradeço a todos que direta ou indiretamente colaboraram para a concretização desse trabalho e contribuíram para a minha formação profissional.

“A corrida para a excelência não
tem linha de chegada”
(David Rye).

RESUMO

VIEIRA, Elís Patricio. **Classificação, Avaliação e Mensuração de Passivos em entidades do Setor Público: Estudo das alterações promovidas pelas normas aplicadas a partir de 2012**. 129f. Monografia (Curso de Ciências Contábeis). Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2011.

As transformações na gestão pública favorecem a realização de adaptações necessárias para oferecer maior transparência das informações contábeis aos usuários. As alterações na Contabilidade Pública são representadas pela edição das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), bem como pelo Manual de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (MCASP), derivadas das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NICASP: *International Public Sector Accounting Standards – IPSAS*). Dessa maneira, o presente trabalho tem o objetivo geral de identificar as alterações relativas à Classificação, Avaliação e Mensuração de Passivos (CAMP) em decorrência da adoção das normas aplicadas às entidades do setor público a partir de 2012. A fim de atingir o objetivo proposto, foi realizada uma pesquisa descritiva, abordando o tema de maneira qualitativa, por meio de uma consulta na normatização e na literatura que aborda a CAMP, bem como uma análise das Notas Explicativas (NEs) presentes no Balanço Consolidado Geral (BCG), no Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) e no Relatório de Gestão Fiscal (RGF) do Estado de Santa Catarina, referentes aos anos de 2009 e 2010. No que tange à fundamentação teórica, são apresentadas disposições sobre o Estado, a administração pública e serviços públicos, conceitos relativos à Contabilidade Pública, bem como aspectos que envolvem a Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP). Além disso, são identificadas disposições sobre a dívida pública e é realizada uma análise das considerações presentes nas bases legais que regulam a CAMP no período anterior à publicação das NBCASP e do MCASP chamado de (ANTES), e no período a partir da publicação das referidas bases legais chamado de (DEPOIS). No capítulo de resultados da pesquisa, foram identificadas as alterações referentes a CAMP, bem como os possíveis efeitos sobre os controles internos contábeis da dívida pública. Finalizando a seção, foram abordados os aspectos referentes à CAMP no referido Estado, e dispostas considerações sobre o mesmo, envolvendo sua apresentação e a da Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina (SEF/SC). Dessa maneira, foi realizada uma comparação quanto à permanência, ao surgimento, ao acréscimo e à não publicação de aspectos referentes a CAMP nas NEs do BCG, RREO e RGF, elaborados pela SEF/SC, com a normatização de ANTES comparada com a de DEPOIS. Por fim, no que tange as definições sobre os passivos, são integralmente dispostas nas NEs do BCG, e quanto à fundamentação normativa segue, em sua grande maioria, a dita como DEPOIS. Quanto à evidenciação da classificação dos passivos nas NEs, consta de forma idêntica tanto no BCG quanto no RREO e no RGF. No tocante a base legal influente, os passivos seguem tanto a normatização de ANTES como a de DEPOIS. Para os critérios de avaliação e mensuração de passivos, constam somente no BCG, influenciados tanto pelas bases normativas anteriores à publicação das NBCASP e do MCASP quanto pelas posteriores. Assim, verificou-se que o Estado demonstrou que está se adequando às novas normas contábeis.

Palavras - chave: Contabilidade aplicada ao setor público, Classificação, avaliação e mensuração de passivos, Notas explicativas.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.....	30
Quadro 2: Histórico da STN.....	37
Quadro 3: Lista de anexos da Lei n.º 4.320/1964.....	57
Quadro 4: Síntese dos conteúdos dos demais demonstrativos da Lei n.º 4.320/1964.....	59
Quadro 5: Anexos do RREO.....	60
Quadro 6: Anexos do Relatório de Gestão Fiscal.....	61
Quadro 7: Demonstrativos da Lei n.º 4.320/1964 que evidenciam a dívida pública.....	62
Quadro 8: Demonstrativos da LRF que evidenciam a dívida pública.....	62
Quadro 9: Análise de aspectos que evidenciam a CAMP nas normas aplicáveis.....	95
Quadro 10: Extrato de disposições, referentes à CAMP, constantes nos relatórios contábeis divulgados pelo Estado de Santa Catarina, nos anos de 2009 e 2010.....	111
Quadro 11: Principais aspectos que evidenciam a CAMP disponíveis no BGC, RRE e RGF, divulgados pelo Estado de Santa Catarina, nos anos de 2009 e 2010.....	116

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ARO - Antecipação da Receita Orçamentária
Art. - Artigo
BCG - Balanço Consolidado Geral
CAMP - Classificação, Avaliação e Mensuração de Passivos
CASP - Contabilidade Aplicada ao Setor Público
CE - Custo de Execução
CF - Constituição Federal de 1988
CFC - Conselho Federal de Contabilidade
CGCB - Comitê Gestor da Convergência Brasil
DCASP - Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público
DCL - Dívida Consolidada Líquida
DCOG - Diretoria de Contabilidade Geral
DEFP - Demonstrativo de Estatísticas de Finanças Públicas
DFC - Demonstração dos Fluxos de Caixa
DIAF - Diretoria Administrativa e Financeira
DIAG - Diretoria de Auditoria Geral
DIAT - Diretoria de Administração Tributária
DIDP - Diretoria da Dívida Pública e Investimento
DIGE - Direção Geral
DITE - Diretoria do Tesouro Estadual
DPFe - Dívida Pública Federal Externa
DPMFi - Dívida Pública Mobiliária Federal Interna
EP - Exercício Prático
FUNDEB - Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação
GESC - Governo do Estado de Santa Catarina
IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IDH - Índice de Desenvolvimento Humano
IFAC - International Federation of Accountants
IGP-DI - Índice Geral de Preços Disponibilidade Interna
IPSAS - *International Public Sector Accounting Standards*
IPSASB - *International Public Sector Accounting Standards Board*
LOA - Lei Orçamentária Anual
MCASP - Manual da Contabilidade Aplicado ao Setor Público
Nº. - Número
NBCASP - Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público
NEs - Notas Explicativas
NICASP - Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público
PCASP - Plano de Contas Aplicado ao Setor Público
PCE - Procedimentos Contábeis Específicos
PCO - Procedimentos Contábeis Orçamentários
PCP - Procedimentos Contábeis Patrimoniais
PPP - Parcerias Público-Privadas
PR - Perguntas e Respostas
SEF - Secretaria do Estado da Fazenda
SEF/SC - Secretaria do Estado da Fazenda de Santa Catarina
SEBRAE - Serviço de Apoio às Micro e Pequenas Empresas

SFC - Secretaria Federal de Controle
SIAFI - Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal
SOF - Secretaria do Orçamento Federal
STN - Secretaria do Tesouro Nacional
RCL - Receita Corrente Líquida
RE - Receita Econômica
REA - Resultado Econômico Apurado
Res. - Resolução
RPPS - Regime Próprio de Previdência Social
RGF - Relatório de Gestão Fiscal
RREO - Relatório Resumido da Execução Orçamentária
UFSC - Universidade Federal de Santa Catarina
VPA - Variações Patrimoniais Aumentativas
VPD - Variações Patrimoniais Diminutivas

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	12
1.1 TEMA E PROBLEMA	13
1.2 OBJETIVOS	14
1.2.1 Objetivo geral	14
1.2.2 Objetivos específicos	14
1.3 JUSTIFICATIVA	15
1.4 METODOLOGIA	15
1.4.1 Classificações da pesquisa	16
1.4.2 Técnicas de levantamentos de dados	18
1.4.3 Análise e interpretação de dados	18
1.5 DELIMITAÇÃO E LIMITAÇÕES DA PESQUISA	19
1.6 ORGANIZAÇÃO DO ESTUDO.....	20
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	21
2.1 ESTADO, ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E SERVIÇOS PÚBLICOS	21
2.1.1 Conceitos e composição do Estado.....	21
2.1.2 Administração pública e serviços públicos	24
2.2 CONTABILIDADE PÚBLICA.....	27
2.2.1 Conceito de Contabilidade Pública.....	28
2.2.2 Objetivos da CASP.....	31
2.2.3 Sistemas e subsistemas contábeis	32
2.2.4 Outros aspectos contábeis a partir das NBCASP.....	34
2.2.5 O MCASP e o papel da STN e da SOF.....	36
2.2.6 Composição do MCASP.....	39
2.3 DÍVIDA PÚBLICA	41
2.3.1 Terminologia aplicada	41
2.3.2 Classificações	45
2.3.3 Limites e condições.....	50
2.3.4 Demonstrativos contábeis atuais sobre a dívida.....	54
2.4 CRITÉRIOS DE CLASSIFICAÇÃO, AVALIAÇÃO E MENSURAÇÃO DE PASSIVOS (CAMP).....	63
2.4.1 Disposições da Lei n.º 4.320/1964.....	63
2.4.2 Disposições da NBCASP	67
2.4.3 Disposições do MCASP	73
2.4.4 Outras disposições	81
3 RESULTADOS DA PESQUISA	85
3.1 IDENTIFICAÇÃO DAS ALTERAÇÕES REFERENTES À CLASSIFICAÇÃO, AVALIAÇÃO E MENSURAÇÃO DE PASSIVOS (CAMP).....	85
3.1.1 Definições de passivos em entidades do setor público.....	85
3.1.2 Classificação de passivos em entidades do setor público.....	89
3.1.3 Critérios de avaliação e mensuração de passivos em entidades do setor público	91
3.1.4 Síntese dos aspectos analisados referentes à CAMP	94

3.2 IDENTIFICAÇÃO DOS POSSÍVEIS EFEITOS SOBRE OS CONTROLES CONTÁBEIS DA DÍVIDA PÚBLICA	96
3.3 CAMP NO ESTADO DE SANTA CATARINA	99
3.3.1 Apresentação do Estado de Santa Catarina	100
3.3.2 Apresentação da Secretaria de Estado da Fazenda do Estado de Santa Catarina (SEF/SC)	102
3.3.3 Apresentação dos relatórios e NEs observadas	104
3.3.3.1 Definições e classificações de passivos nas NEs.....	107
3.3.3.2 Critérios de avaliação e mensuração de passivos nas NEs.....	109
3.3.3.3 Extratos e síntese de aspectos analisados referentes à CAMP nas NEs	109
4 CONSIDERAÇÕES FINAIS	117
4.1 CONSIDERAÇÕES QUANTO AOS OBJETIVOS	117
4.2 CONSIDERAÇÕES QUANTO AOS RESULTADOS DA PESQUISA.....	118
4.3 SUGESTÕES PARA TRABALHOS FUTUROS	120
REFERÊNCIAS	122

1 INTRODUÇÃO

O presente capítulo aborda as premissas do estudo, que se inicia com a contextualização, seguindo com a evidenciação do tema e do problema. Logo após, são apresentados os objetivos (geral e específicos), a justificativa, a metodologia da pesquisa, bem como as limitações da mesma e por fim a organização do estudo.

No início do século XXI, o cenário em que se encontra a Contabilidade brasileira é reflexo de grandes transformações. As quais favorecem o profissional contábil a adequar-se a elas, por meio das constantes adaptações necessárias para oferecer maior transparência das informações contábeis aos usuários.

Com a evidência dessas alterações nas instituições brasileiras do setor público dá-se a necessidade de unir esforços para comprovar os fenômenos com características patrimoniais, bem como aperfeiçoar as práticas contábeis, por meio da incorporação de procedimentos e regras contábeis presentes nas normas internacionais de Contabilidade derivadas das *International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)*.

Nesse sentido, por meio do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) houve a elaboração e publicação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), as quais representam o grupo das dez normas identificadas por NBC T 16.

De modo a apresentar orientações a serem seguidas pelo setor público em relação aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação de demonstrativos contábeis houve a formação, por meio da Resolução CFC n.º 1.103/2007 (CFC, 2007), do Comitê Gestor da Convergência no Brasil (CGCB).

Sua concepção contribuiu para a adoção obrigatória das normas internacionais em todas as esferas do governo. A convergência das NBCASP às IPSAS, conforme disposto na Portaria da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), n.º 665, de 30 de dezembro de 2010, tornou-se facultativa para o exercício de 2011 e obrigatória em 2012 para a União, estados e Distrito Federal e a partir de 2013 aos municípios (STN, 2010b).

Os vários atos atribuídos ao CFC em conjunto com a STN norteiam a Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP) a obedecer aos Princípios de Contabilidade, e também, adotar de forma obrigatória as práticas contábeis pertinentes nos anos 2012 e 2013.

Nesse sentido, a presente pesquisa pretende evidenciar as alterações dessas normas, no que tange a Classificação, Avaliação e Mensuração de Passivos (CAMP) em entidades do

setor público a partir de 2012, a fim de proporcionar aos cidadãos e pesquisadores interessados na administração pública um maior entendimento sobre o tema.

1.1 TEMA E PROBLEMA

A Lei n.º 4.320/1964 apresenta, em ordem cronológica, uma das principais leis para a regulamentação da Contabilidade Pública, a qual estabelece as normas gerais para a elaboração e o controle dos orçamentos e balanços públicos (BRASIL, 1964), bem como recebe o complemento da Lei Complementar n.º 101, de 4 de maio de 2000, conhecida como Lei da Responsabilidade Fiscal (LRF), que dispõe de normas de finanças públicas direcionadas à responsabilidade fiscal e possibilita a transparência e moralização das atividades do setor público (BRASIL, 2000).

O desenvolvimento de uma linguagem padronizada pelos usuários no âmbito do setor público proporcionou a motivação para a realização de algumas alterações, quanto às suas normas. Com o intuito de promover tais mudanças foram publicadas, em 2008, por meio do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), as primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP).

É nesse contexto que a Contabilidade recebe a assistência do Comitê Gestor da Convergência no Brasil (CGCB) advindo da Resolução CFC n.º 1.103/2007. Seu principal objetivo é contribuir na reforma contábil do país, a fim de obter maior transparência das informações contábeis e aprimorar as práticas profissionais, de maneira a levar em consideração a convergência da Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP) aos padrões internacionais (CFC, 2007).

Ao perceber a necessidade da divulgação da informação contábil conforme as normas internacionais, iniciou o processo de evidenciação de alterações acerca dos principais pontos da CASP, com o intuito de permitir a transparência das contas públicas, bem como auxiliar no entendimento das mesmas.

Dessa maneira, algumas dessas modificações são reflexos da implementação das NBCASP (NBC T 16), do Manual de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (MCASP) e do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP).

Nesse sentido, a Parte V do MCASP, intitulada de Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP) define a estrutura e as instruções de preenchimento, além de aspectos ligados à análise e a avaliação da gestão (PLATT NETO, 2011). A transparência das informações contábeis por meio da publicação dos demonstrativos públicos

favorece a compreensão no que tange a formação das contas aplicadas ao setor público e permite apresentar os critérios utilizados para a divulgação de tal informação.

Portanto, em conformidade com uma das normas do grupo NBC T 16, a NBC T 16.10, pretende-se por meio deste trabalho monográfico, identificar as alterações promovidas quanto à CAMP em entidades do setor público, de modo a representar a real situação do patrimônio de entidades no que se refere aos seus passivos. Diante deste cenário de mudanças na Contabilidade Pública e da avaliação dessas mudanças surge a problemática da pesquisa:

Quais as alterações relativas à classificação, avaliação e mensuração de passivos com a adoção das normas aplicadas às entidades do setor público a partir de 2012?

1.2 OBJETIVOS

O presente trabalho apresenta um objetivo geral, do qual seu alcance é complementado com os objetivos específicos estabelecidos a seguir.

1.2.1 Objetivo geral

O objetivo geral é identificar as alterações relativas à Classificação, Avaliação e Mensuração de Passivos (CAMP) em decorrência da adoção das normas aplicadas às entidades do setor público a partir de 2012.

1.2.2 Objetivos específicos

A fim de alcançar o objetivo geral do presente trabalho, os seguintes objetivos específicos foram definidos:

- a) apresentar o contexto de mudanças nas normas de Contabilidade Pública com aplicação obrigatória a partir de 2011 e 2012;
- b) identificar o que as NBCASP, o MCASP e outras normas vigentes definem sobre a CAMP;
- c) apresentar, de modo comparado, os critérios específicos identificados sobre a CAMP, obrigatórios antes e depois de 2012;

- d) comentar as principais alterações e identificar seus possíveis efeitos sobre os controles contábeis das entidades do setor público; e
- e) identificar, a partir de relatórios contábeis e notas explicativas do Estado de Santa Catarina, os critérios identificados sobre CAMP, nos anos de 2009 e 2010.

1.3 JUSTIFICATIVA

O presente trabalho justifica-se por sua relevância nos contextos governamental, social e acadêmico. A publicação dos resultados obtidos na pesquisa permitiu a elaboração da monografia, de maneira que os mesmos devem ser disponibilizados aos vários públicos, e os quais podem ser favorecidos, direta ou indiretamente.

No contexto governamental, o trabalho realiza uma comparação com as alterações referentes aos critérios utilizados, quanto à Classificação, Avaliação e Mensuração de Passivos (CAMP) em entidades do setor público antes e após o período de 2012. Desse modo, essa pesquisa possibilita ao gestor público uma visão de como os passivos estão sendo e como irão ser tratados a fim de contribuir para a melhoria do setor público.

No contexto social, o trabalho justifica-se por contribuir para o melhor entendimento e maior transparência quanto ao tratamento apresentado aos passivos em relação a sua classificação, avaliação e mensuração. O novo modelo de Contabilidade Pública tende a permitir um entendimento maior no que tange às práticas contábeis.

Dessa maneira, a transparência na divulgação das informações esclarece à sociedade o destino do dinheiro arrecadado de impostos e taxas, além de proporcionar a comparabilidade das informações contábeis, bem como sua padronização com outros países.

Por fim, no contexto acadêmico justifica-se ao oferecer a divulgação à comunidade da Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC), em especial aos pertencentes do Curso de Ciências Contábeis referente à CAMP em entidades do setor público antes e após o período de 2012.

1.4 METODOLOGIA

A partir dos objetivos traçados para esse trabalho, que compreendem a identificação das alterações relativas à Classificação, Avaliação e Mensuração de Passivos (CAMP) em decorrência da adoção das normas aplicadas às entidades do setor público a partir de 2012,

necessita-se explicar algumas considerações quanto à classificação da pesquisa e como a mesma será utilizada.

A pesquisa enquadra-se como uma monografia, pois, conforme Lakatos e Marconi (2007, p. 237), trata-se “de um estudo sobre um tema específico ou particular, com suficiente valor representativo e obedece a rigorosa metodologia”.

Para Silva e Menezes (2001, p. 28) “a escolha adequada da metodologia da pesquisa é fundamental à validação e legitimidade da pesquisa”. Dessa maneira, obtêm-se respostas dos questionamentos por meio de pesquisas.

Segundo Gil (apud SILVA; MENEZES, 2001, p. 19), a pesquisa “é um processo formal e sistemático de desenvolvimento do método científico. O objetivo fundamental da pesquisa é descobrir respostas para problemas mediante o emprego de procedimentos científicos”.

Dessa maneira, para a estruturação deste trabalho, a metodologia aplicada foi subdividida nas seções: classificação da pesquisa, técnica de levantamento de dados e análise e interpretação de dados.

1.4.1 Classificações da pesquisa

Para a estruturação do presente estudo, de modo a alcançar os objetivos traçados considerou-se conveniente efetuar a classificação em três categorias: quanto ao objetivo, quanto aos procedimentos, e por fim, quanto à abordagem do problema.

A metodologia da presente pesquisa caracteriza-se quanto aos objetivos como descritiva. Segundo Gil (2002, p. 42), a pesquisa descritiva “tem como objetivo primordial à descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre as variáveis”.

Assim como Marion, Dias e Traldi (2002, p. 62), afirmam que, a pesquisa descritiva “implica observação, registro e análise do objeto que está sendo estudado”. Deste modo preocupa-se em analisar instrumentos contábeis utilizados na comparação do objeto estudado.

Nesse sentido, a presente pesquisa apresenta caráter descritivo por proporcionar aos interessados no setor público as novas características no que tange a implantação das normas referentes à Classificação, Avaliação e Mensuração de Passivos (CAMP). De maneira a discutir como a normatização pertinente ao referido assunto está sendo tratada, bem como será aplicada no momento que obtiver caráter obrigatório.

Quanto aos procedimentos, caracteriza-se como pesquisa bibliográfica e documental. Segundo Gil (apud SILVA; MENEZES, 2001, p. 21), pesquisa bibliográfica é aquela “elaborada a partir de material já publicado, constituído principalmente de livros, artigos de periódicos e atualmente com material disponibilizado na Internet”.

Nesse sentido, o procedimento bibliográfico participa da presente monografia, pois foram utilizados livros, teses, monografias da graduação, dissertações e artigos de autores brasileiros.

A pesquisa bibliográfica contribui para a constituir a opinião crítica do pesquisador, possibilitando confrontar conceitos de diversos autores de forma a discutir e explicar sobre determinado assunto abordado.

Dessa maneira, Marion, Dias e Traldi (2002, p. 62), afirmam que “a pesquisa bibliográfica objetiva explicar um problema com base em contribuições teóricas publicadas em documentos, como livros, revistas, jornais, e não por intermédio de relatos de pessoas ou experimentos”.

A pesquisa documental, segundo Beuren e Raupp (2009, p. 89) busca “selecionar, tratar e interpretar a informação bruta, buscando extrair dela algum sentido e introduzir-lhe algum valor, podendo, deste modo, contribuir com a comunidade científica a fim de que outros possam voltar a desempenhar futuramente o mesmo papel”.

Apesar de semelhantes, a pesquisa documental e a bibliográfica possuem características próprias. Beuren e Raupp (2009, p. 90) acrescentam que a utilização da pesquisa documental favorece a organização de informações que encontram-se dispersas, assim, servem como consultas para futuros estudos.

Dentro deste contexto, percebe-se a importância da pesquisa documental e a sua utilização na presente pesquisa por meio de pesquisas de eventos, informações e conceitos antigos que podem auxiliar no desenvolvimento do trabalho, bem como servir de suporte à pesquisas futuras.

Quanto à abordagem do problema, a pesquisa classifica-se predominantemente como qualitativa. De acordo com Silva e Menezes (2001, p. 20), “a pesquisa qualitativa considera que há uma relação dinâmica entre o mundo real e o sujeito, isto é, um vínculo indissociável entre o mundo objetivo e a subjetividade do sujeito que não pode ser traduzido em números. [...] É descritiva”.

De acordo com Richardson (1999, p. 80), abordagem qualitativa caracteriza-se como

os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais, contribuir

no processo de mudança de determinado grupo e possibilitar, em maior nível de profundidade, o entendimento das particularidades dos comportamentos dos indivíduos.

Na pesquisa qualitativa as análises realizadas sobre o fato que está sendo abordado são mais profundas. Seu uso é comum nas pesquisas que não pretendem ser numeradas, onde não há necessidade de utilizar instrumentos estatísticos ou medir unidades (BEUREN; RAUPP, 2009). Nesse sentido, quem extrai e realiza a análise dos dados é o pesquisador.

1.4.2 Técnicas de levantamentos de dados

Este trabalho foi realizado por meio de dados obtidos de fontes legais, ou seja, com a utilização da técnica documental. De acordo com Martins (2000, p. 47), é nessa fase da pesquisa que “o investigador irá classificar os dados, dando-lhes ordem ou colocando-os nas diversas categorias, segundo critérios que facilitem a análise e interpretação em face dos objetivos da pesquisa”.

A esse respeito, para fundamentar o trabalho necessita-se a realização de uma revisão teórica sobre o tema selecionado. Dessa maneira, foi pesquisado na literatura específica e nas legislações referentes ao tema da pesquisa. Para o trabalho foram utilizados documentos legais como as Notas Explicativas (NEs) e seus respectivos demonstrativos contábeis do estado de Santa Catarina disponibilizados em meio eletrônico, por meio da Secretaria do Estado da Fazenda de Santa Catarina (SEF/SC), dos exercícios de 2009 e 2010.

1.4.3 Análise e interpretação de dados

A partir da coleta de dados realizada, torna-se possível a manipulação destes dados, com o intuito da análise e interpretação dos mesmos, objetivando chegar ao resultado final da pesquisa. Para Lakatos e Marconi (2007, p. 169), “a importância dos dados está não em si mesmos, mas em proporcionarem respostas às investigações”. Dessa maneira, a análise dos dados estudados trabalha em conjunto com a interpretação do significado dos mesmos.

A fim de facilitar a análise dos dados abordados qualitativamente, as informações foram apresentadas de maneira organizada de modo a favorecer a apresentação das mesmas, nas quais possibilitaram a exposição das alterações promovidas pelas normas aplicadas a partir de 2012, no que tange a CAMP em entidades do setor público.

Para a realização da presente pesquisa, desenvolveu-se o estudo em quatro fases, relatadas a seguir:

1ª fase: Obtenção de material bibliográfico referente à CAMP, com foco para a dívida pública, por meio de consultas em monografias, livros, artigos, materiais disponibilizados em meio eletrônico e teses.

2ª fase: Coleta de dados. Nessa etapa foram extraídas, de demonstrativos contábeis e de NEs dos mesmos, informações necessárias para a realização da presente pesquisa com a finalidade de auxiliar nos estudos.

3ª fase: Organização e apresentação das informações. Nessa etapa da pesquisa foram apresentadas e descritas o modo como os passivos são classificados, mensurados e avaliados, com uso de recursos visuais como gráficos, quadros e ilustrações.

4ª fase: Estudo e interpretação de dados. Essa última fase da pesquisa constitui-se na análise dos dados coletados, bem como a compreensão das demais etapas apresentadas anteriormente.

1.5 DELIMITAÇÃO E LIMITAÇÕES DA PESQUISA

A presente pesquisa limitou-se a atender seus objetivos, conforme descrito na seção 1.2, e em seguida seus procedimentos metodológicos, especificados na seção 1.4. Nesse sentido, algumas limitações são identificadas no que tange os resultados encontrados na pesquisa.

A primeira limitação encontrada é referente ao ente estudado, pois as conclusões encontradas na pesquisa são restritas ao Estado de Santa Catarina. Outra limitação se refere à veracidade das informações propostas nos demonstrativos contábeis e notas explicativas, pois não existe uma verificação dos dados coletados por parte do pesquisador para garantir que tanto os valores, quanto às classificações foram informadas corretamente.

Outro fator de limitação presente na pesquisa diz respeito à abordagem qualitativa, pois é de responsabilidade do autor da pesquisa interpretar os dados de maneira a relacioná-los com o contexto social, cultural e econômico. Dessa maneira, o tema apresentado no trabalho pode vir a proporcionar interpretações distintas a diferentes autores, nas quais repercutem nos resultados da pesquisa.

Por fim, destaca-se como limitação da pesquisa à sua abrangência, pois, tanto os demonstrativos contábeis quanto as Notas Explicativas (NEs) do Estado de Santa Catarina foram obtidos numa linha de tempo de dois anos, 2009 e 2010.

1.6 ORGANIZAÇÃO DO ESTUDO

Este trabalho estrutura-se em quatro capítulos, com o intuito de proporcionar ao leitor uma melhor compreensão do tema proposto. No primeiro capítulo é apresentada a introdução, que evidencia o tema e o problema da pesquisa, seguidos dos objetivos a serem alcançados. Em seguida consta a justificativa da pesquisa, a metodologia, as limitações e por fim, a descrição da organização do trabalho.

O segundo capítulo abrange a fundamentação teórica. Inicialmente são explanados alguns conceitos referentes ao estado, administração pública, serviços públicos, Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP), Manual da Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), dívida pública e seus demonstrativos.

O terceiro capítulo é dedicado à apresentação e identificação dos possíveis efeitos causados com as alterações, referentes à Classificação, Avaliação e Mensuração de Passivos (CAMP) advindos da adoção das normas internacionais em todas as esferas do governo, com vigência facultativa para o exercício de 2011 e obrigatória em 2012 para a União, estados e Distrito Federal e a partir de 2013 os municípios.

O quarto capítulo evidencia as considerações finais quanto ao objetivo traçado para a pesquisa, além de apresentar as considerações referentes aos resultados atingidos, bem como as recomendações para futuros estudos referentes à problemática em questão.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Neste capítulo apresenta-se a fundamentação teórica da presente pesquisa, com abordagens dos principais aspectos do tema. Encontra-se dividido nas seguintes seções: Estado, Administração Pública e Serviços Públicos; Contabilidade Pública; Dívida Pública e Critérios de Classificação, Avaliação e Mensuração de Passivos (CAMP).

2.1 ESTADO, ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E SERVIÇOS PÚBLICOS

Para iniciar de maneira definitiva o tema da pesquisa, nesta seção são apresentados: os conceitos de Estado, sua composição e suas referidas funções. Na seqüência, são abordados os conceitos de administração pública e, por fim, serão abordados os serviços públicos.

2.1.1 Conceitos e composição do Estado

Diante de várias pesquisas realizadas, constata-se que diversos autores apresentam conceitos divergentes referentes ao Estado. Na seqüência são apresentados alguns conceitos de Estado pertinentes à pesquisa.

Meirelles (2010, p. 61) afirma que “o conceito de Estado varia segundo o ângulo em que é considerado”. Dessa maneira, algumas definições encontradas são explanadas a seguir. Silva (2004, p. 21) conceitua Estado como “um sistema de funções que disciplinam e coordenam os meios para atingir determinados objetivos e como um conjunto de órgãos destinados a exercer essas funções”.

Para Ferreira (1999, p. 826), o Estado é “um organismo político administrativo que, como nação soberana ou divisão territorial, ocupa um território determinado, é dirigido por um governo próprio e se constitui pessoa jurídica de direito público, internacionalmente reconhecida”. Dessa maneira, para Ferreira (1999), o Estado é dirigido por um governo.

Conforme definição da Constituição Federal, de 5 de outubro de 1988, (CF/1988) no art. 1º, a República Federativa do Brasil, é tratada como um Estado Democrático de Direito que tem como fundamentos: a soberania, a cidadania, a dignidade da pessoa humana, os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa e o pluralismo político (BRASIL, 1988).

O Estado, conforme Silva (2004, p.21), “passa a ter existência a partir do momento em que o povo, consciente de sua nacionalidade, organiza-se politicamente”. Nesse sentido, o

Estado tem o propósito de manter a organização da população de forma a interligar o estado, a estrutura organizacional de um governo, um povo e um território.

O Estado, para Meirelles (2010), é constituído por três elementos: Povo, Território e Governo. Povo configura o componente humano; Território a base física e, Governo o elemento condutor do Estado no qual exerce as atividades organizacionais e sociais emanados do Povo.

Dessa maneira, percebe-se dentre os conceitos apresentados alguns questionamentos comuns entre si. Tanto Ferreira (1999) quanto Meirelles (2010) afirmam que o estado apresenta na sua estrutura os agrupamentos de pessoas que vivem em um território definido e são guiados por leis.

Para Dallari (2000), “o Estado, como sociedade política, tem um fim geral, constituindo-se em meio para que os indivíduos e as demais sociedades possam atingir seus respectivos fins particulares”. Tem-se, portanto, que a finalidade do estado é o bem comum.

Assim como o autor anterior, Silva (2004, p. 21), concorda com a descrição das finalidades do estado: “a segurança, com o objetivo de manter a ordem política, econômica e social e o desenvolvimento, com o objetivo de promover o bem comum”. Diante do exposto, para manter sua existência, o estado é direcionado a exercer as funções como promover o bem comum do povo, manter uma ordem política, econômica e social.

Conforme Salvetti Netto (1977), o Estado constitui-se de três elementos: materiais, formais e o elemento final denominado de bem comum. No que se refere aos elementos materiais, ocorre a subdivisão em população e território. A população é um conjunto de indivíduos de nacionalidade brasileira ou estrangeira encontrado em um determinado território, que habitam certas sociedades. O território é a área física de uma sociedade na qual o estado exerce seu poder de soberania.

Os elementos formais são compostos pelo ordenamento jurídico e o governo soberano. Dessa forma, aquele se chama ordenamento jurídico por compreender as normas jurídicas de um estado baseado na CF/1988. Na concepção do mesmo autor (1977, p. 65), o governo soberano

assim como todas as sociedades possuem normas, mas as leis, que se originam do Estado, se sobrepõem àquelas emanadas de outros organismos sociais, estes também, não dispensando o poder, sujeitam-se ao mando que caracteriza a sociedade política. E isso porque o estado é soberano, não reconhecendo nenhum outro poder que se lhe iguale, no limite de seu território.

O terceiro elemento do Estado constitui-se o bem comum. Sua existência consiste em apresentar condições favoráveis ao desenvolvimento da população. Dessa maneira, faz parte

de um instrumento necessário para que os indivíduos permaneçam em constante evolução (SALVETTI NETO, 1977).

Salvetti Netto (1977) garante que a existência do estado deve-se à realização do bem comum. Nesse sentido, Musgrave (1976, p. 31) afirma

que tudo isso contribui para o bem-estar da comunidade inteira. Os benefícios resultantes serão comuns para todos os moradores de um certo local ou sociedade onde os serviços são prestados. Talvez alguns se beneficiem mais do que outros, mas todos sabem que seu benefício será independentemente de sua contribuição particular.

Dessa maneira, os autores Salvetti Netto (1977), Dallari (2000) e Silva (2004) apresentam a mesma afirmativa quanto à principal finalidade do Estado: promover o bem comum ao povo.

No tocante a estrutura político-administrativa, o estado encontra-se dividido em três esferas de poder, de maneira que cada uma recebe função independente. Em conformidade com o art. 2º da CF/1988 (BRASIL, 1988), a União é composta pelos poderes: Legislativo, Executivo e Judiciário, sendo que os três são independentes e harmônicos entre si.

Nesse sentido, o Estado, com a finalidade de atender às necessidades públicas e promover o bem comum à população, de modo a observar a ordem social, econômica e política de um determinado território utiliza-se dos três Poderes, e da administração pública (MEIRELLES, 2010).

O Estado utiliza-se dos três Poderes e da administração pública para atender às necessidades públicas e promover o bem comum à comunidade, observando a ordem social, econômica e política dentro de um território.

Para Meirelles (2010, p. 61), “cada um dos três poderes do estado brasileiro corresponde a uma função que lhe é atribuída com precipuidade: a função precípua do Poder Legislativo é a elaboração das leis, exercido pelo Congresso Nacional (em relação ao nível federal), pelas Assembléias Legislativas (nível estadual), e pelas Câmaras de Vereadores (nível municipal)”.

Refere-se à função precípua do Poder Executivo, a execução das leis existentes, conforme a necessidade do estado e do povo e a implantação de novas leis. Essa é exercida pelo Presidente da República (União), pelo Governador (estados e Distrito Federal) e pelo Prefeito (municípios).

O Poder Judiciário tem a função precípua de aplicação das normas e da legislação pertinentes. O Supremo Tribunal Federal, Supremo Tribunal de Justiça, Tribunais Regionais (nível federal), têm o poder de exercê-lo, assim como os Tribunais estaduais (nível estadual).

Sobre os Poderes do Estado, Bonavides (2003, p. 107), defende que “o poder é elemento essencial constitutivo do estado, e que representa sumariamente aquela energia básica que anima e existência de uma comunidade humana num determinado território, conservando-se unida, coesa e solidária”.

Com a necessidade de um estado com um governo organizado, representante da população por meio de uma administração que tenha objetivos públicos, atribui-se aos poderes Legislativo, Judiciário e Executivo a função de atender aos interesses da sociedade.

2.1.2 Administração pública e serviços públicos

Administração pública é o elemento de estudo do Direito Administrativo. Nesse sentido, tem-se Direito Administrativo como o conjunto de princípios que conduzem a administração pública, seus agentes públicos, suas entidades, e outros, de modo a auxiliar nas finalidades do estado.

Conforme Di Pietro (2004, p. 52), Direito Administrativo é

o ramo do direito público que tem por objeto os órgãos, agentes e pessoas jurídicas administrativas que integram a administração pública, a atividade jurídica não contenciosa que exerce e os bens de que se utiliza para a consecução de seus fins, de natureza pública.

Para a concepção de Bastos (1994, p. 11), Direito Administrativo é “o ramo do direito que regula, predominantemente, um dos poderes do estado, qual seja, o Executivo. Cabe-lhe, fundamentalmente, disciplinar as atividades que regem a função administrativa”. Nessa análise, tem como principal função coordenar as normas da organização administrativa, além das particularidades da administração pública.

Segundo Di Pietro (2004, p. 59), administração pública

em sentido objetivo, abrange as atividades exercidas pelas pessoas jurídicas, órgãos e agentes incumbidos de atender concretamente às necessidades coletivas; corresponde à função administrativa, atribuída preferencialmente aos órgãos do Poder Executivo.

Para Meirelles (2010, p. 66), administração pública é “todo o aparelhamento do estado preordenado à realização de serviços, visando à satisfação das necessidades coletivas”. Diante do exposto, tanto para Di Pietro (2004) quanto para Meirelles (2010) a administração pública tem como principal foco limitar os interesses individuais a fim de assegurar os benefícios coletivos, por meio dos serviços públicos.

Nesse sentido, entende-se que os indivíduos que participam de atividades administrativas por meio do regime jurídico de direito público exercem atividades focalizadas

nos interesses públicos, sem a intervenção de interesses particulares e com foco em atingir um único objetivo: a satisfação das necessidades de interesse público.

Conforme Di Pietro (2004, p. 61), as seguintes características são referentes à administração pública

1. é uma atividade concreta, no sentido de que põe em execução a vontade do Estado contida na lei;
2. a sua finalidade é a satisfação direta e imediata dos fins do Estado;
3. o seu regime jurídico é predominantemente de direito público, embora possa também submeter-se a regime de direito privado, parcialmente derogado por normas de direito público.

Deste modo, as características da administração pública correspondem às atividades atribuídas aos gestores do estado, de forma a estarem plenamente direcionados às normas legais. Assim, o direito público é fundamentado pela necessidade de satisfazer o interesse da sociedade.

O art. 37, capítulo VI, da CF/1988 estabelece a administração pública direta e indireta como parte integrante de qualquer um dos três Poderes de qualquer das esferas, tanto União, estados, Distrito Federal e os municípios (BRASIL, 1988).

No que está disposto no Decreto-Lei n.º 200/1967, no art. 4º, compõe a administração federal (BRASIL, 1967)

- Art. 4º A administração federal compreende:
- I – a administração direta, que se constitui dos serviços integrados na estrutura administrativa da Presidência da República e dos Ministérios;
 - II – a administração indireta, que compreende as seguintes categorias de entidades, dotadas de personalidade jurídica própria:
 - autarquias;
 - empresas públicas;
 - sociedades de economia mista;
 - fundações públicas.

Kohama (2008, p.15) afirma que “A administração direta ou centralizada, portanto, tem a estrutura de uma pirâmide, e no seu ponto mais alto encontra-se a Presidência – no âmbito federal – que no topo dirige os serviços”.

Para o mesmo autor (2008, p. 15), a administração direta “é aquela que se encontra integrada e ligada, na estrutura organizacional, diretamente ao chefe do Poder Executivo”. Nesse sentido, os Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário juntamente com suas divisões integram a administração direta por meio de funções devidamente delegadas.

Por sua vez, o conceito de administração indireta ou descentralizada, de acordo com Kohama (2008, p.16), é a “atividade administrativa, caracterizada como serviço público, transferida ou deslocada do Estado para outra entidade por ele criada ou cuja criação é por ele autorizada”. Nessa concepção, a administração indireta ou descentralizada incorpora

personalidades responsáveis por executar atividades de governo de maneira descentralizada, sem nenhuma influência hierárquica.

De acordo com o art. 5º do Decreto-Lei n.º 200/1967 há quatro exemplos de órgãos da administração pública indireta: autarquia, empresa pública, sociedade de economia mista e fundação pública (BRASIL, 1967).

A administração pública apresenta benefícios por seguir a linha de raciocínio de satisfazer às necessidades dos interesses coletivos. No entanto, existem algumas restrições no que se refere às atividades de determinados fins e os princípios, caso não observados. Muitos dos benéficos e das restrições são expressos sob a forma de princípios (MEIRELLES, 2010).

Nesse contexto, os Princípios que decorrem o direito administrativo, são: os Princípios da Legalidade, da Impessoalidade, da Moralidade Administrativa, da Publicidade e da Eficiência. Para tanto, os principais são o da legalidade e de supremacia do interesse público sobre o particular (MEIRELLES, 2010).

Na administração pública as normas devem estar sob total domínio do administrador público. Isso se deve ao princípio da legalidade. Ao que compete o princípio da legalidade, Di Pietro (2004, p. 67) dispõe que

constitui uma das principais garantias de respeito aos direitos individuais. Isto porque a lei, ao mesmo tempo em que os define, estabelece também os limites da atuação administrativa que tenha por objeto a restrição ao exercício de tais direitos em benefício da coletividade.

No que se refere ao exposto, a administração pública somente pode fazer o que é permitido em lei, de forma a atender ao interesse público. Nesse contexto, não é permitido por meio de ato administrativo conceder direitos, criar obrigações, descumprir o que lhe foi imposto.

Conforme disposto no art. 5º, inciso II, da CF/1988 “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei” (BRASIL, 1988). Para Alexandrino e Paulo (2007, p. 10), “No Brasil não existe subordinação entre os entes federados. A relação entre eles é caracterizada pela coordenação, tendo, cada um, autonomia política, financeira e administrativa”.

O estado tem a obrigação de satisfazer as necessidades gerais da sociedade, para tal a administração pública presta serviços públicos à população. Conforme Meirelles (2010, p. 350-351), serviço público “é todo aquele prestado pela administração ou por seus delegados, sob normas e controles estatais, para satisfazer necessidades essenciais ou secundárias da coletividade ou simples conveniências do estado”.

Segundo Kohama (2008, p. 1), serviços públicos são “todos aqueles prestados pelo Estado ou delegados por concessão ou permissão sob condições impostas e fixadas por ele, visando à satisfação de necessidades da comunidade”.

Meirelles (2010, p. 351) classifica os serviços públicos em serviços públicos e serviços de utilidade pública. Os serviços públicos são direcionados a atingir o bem comum do povo, sem delegação a terceiros, de maneira que toda população tenha acesso a tais serviços. Por sua vez, os de utilidade pública são preferencialmente prestados por terceiros e estão disponíveis para acrescentar benefícios a toda comunidade.

Os serviços públicos para Meirelles (2010, p. 352) são “os que a administração presta diretamente à comunidade, por reconhecer sua essencialidade e necessidade para a sobrevivência do grupo social e do próprio estado”. Como exemplos são citados os serviços de defesa nacional, os de polícia, os de preservação da saúde pública.

Como conceituação de serviços de utilidade pública, Meirelles (2010, p. 352) afirma que

são os que a administração, reconhecendo sua conveniência (não essencialidade, nem necessidade) para os membros da coletividade, presta-os diretamente ou aquiesce em que sejam prestados por terceiros (concessionários, permissionários ou autorizatários), nas condições regulamentadas e sob seu controle, mas por conta e risco dos prestadores, mediante remuneração dos usuários.

Meirelles (2010) propõe exemplos de serviços de utilidade pública, como: serviços de transporte coletivo, energia elétrica, gás, telefone. Nesse sentido, percebe-se que tanto o serviço público quanto os serviços de utilidade pública são voltados ao público, de maneira a unir constantemente a administração pública com o bem comum, pois qualquer deslize no que se refere ao serviço público irá influenciar o resultado de sua administração.

2.2 CONTABILIDADE PÚBLICA

Nesse tópico são apresentados conceitos, finalidades referentes à Contabilidade Pública, além de realizar algumas abordagens conceituais referentes às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), assim como aspectos gerais relativos ao Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP).

2.2.1 Conceito de Contabilidade Pública

A Contabilidade é uma ciência social que apresenta como objetivo controlar o patrimônio das entidades, emitir relatórios úteis, por meio de demonstração de resultados, para apoiar as decisões referentes ao seu desempenho, riscos e evoluções.

Conforme Marion (2006, p. 25), a “Contabilidade pode ser considerada como um sistema de informação destinado a prover seus usuários de dados para ajudá-los a tomar decisão”. À medida que os dados são incorporados em demonstrativos contábeis, a Contabilidade apresenta uma listagem de fontes de informações com o intuito de auxiliar nas tomadas de decisões.

Kohama (2008, p. 25) entende a Contabilidade como

uma técnica capaz de produzir, com oportunidade e fidedignidade, relatórios que sirvam à administração no processo de tomada de decisões e de controle de seus atos, demonstrando, por fim, os efeitos produzidos por esses atos de gestão no patrimônio da entidade.

A Contabilidade divide-se em diversos ramos e a Contabilidade Pública é um deles. Em harmonia com as normas gerais do Direito Financeiro, a Contabilidade Pública é a norma que aplica técnicas de registros e apurações contábeis (ANGÉLICO, 2009).

A Contabilidade Pública atua nas entidades da administração pública direta e indireta e como principal função serve à população um elemento de controle, de maneira que tanto as políticas públicas, como a correta aplicação de recursos públicos possa ser acompanhada e cobrada.

Segundo Kohama (2008, p. 25), a Contabilidade “serve-se das contas para os registros, os controles e as análises de fatos administrativos ocorridos na administração pública”. Deste modo, a atuação da Contabilidade Pública abrange várias áreas da administração pública e, por este motivo, segue seus próprios conceitos e suas legislações.

Para Cruz (1988, p. 10), a Contabilidade Pública é

a ciência que estuda, orienta, controla e demonstra a programação orçamentária e sua execução, a movimentação patrimonial e financeira e a formação do resultado que integram o conteúdo para a tomada de contas dos responsáveis por bens e valores públicos.

Nesse sentido, de acordo com a sua definição, a Contabilidade Pública é o ramo da contabilidade que orienta, registra, controla e demonstra a execução dos orçamentos, o patrimônio público e suas modificações. Dessa maneira, atua com o papel de auxiliar, por meio de demonstrativos, os gestores públicos e os demais usuários na busca de informações necessárias.

Para satisfazer as necessidades da coletividade ou simplesmente atender as solicitações do Estado, os serviços públicos são executados por agentes públicos, com responsabilidade de fornecer, demonstrar a situação financeira do patrimônio público, assim como são responsáveis pela execução orçamentária. Esses serviços públicos são acompanhados sob normas e controles estatais presentes na Contabilidade Pública.

Angélico (2009, p. 107) apresenta algumas das operações que a Contabilidade Pública realiza, entre elas

registra a previsão das receitas, a fixação das despesas e as alterações introduzidas no orçamento. Examina a operações de créditos, exerce controle interno, acompanhando passo a passo a execução orçamentária, a fim de que ela se processe em conformidade com as normas gerais do Direito Financeiro. Compara a previsão e a execução orçamentárias mostrando as diferenças. Mostra a situação financeira do Tesouro. Aponta, em seus relatórios finais, o resultado da execução orçamentária e seus reflexos econômico-financeiros. Mostra as variações patrimoniais resultantes ou não da execução orçamentária. Evidencia as obrigações, os direitos e os bens da entidade.

Ao que compete a Lei n.º 4.320/1964, o art. 83, define que “a Contabilidade evidenciará perante a Fazenda Pública a situação de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens e ela pertencentes ou confinados” (BRASIL, 1964).

Diante do exposto, a Lei n.º 4.320/1964 rege a Contabilidade Pública Brasileira e a orienta por meio de normas necessárias para a elaboração e controle da programação orçamentária e balanços públicos. Dessa maneira, a fim de adotar essa lei e com o objetivo de divulgar a transparência das contas públicas, institui-se a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

Nesse sentido, com a necessidade de alteração do arcabouço legal das contas públicas aos padrões internacionais, objetivando garantir maior transparência das contas públicas e melhor aplicação das leis surge, em 21 de novembro de 2008, por meio de Resoluções do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), a aprovação do grupo de 10 (dez) NBCASP (NBC T 16).

O grupo das NBC T 16 tem com principal objetivo a contribuição na convergência das NBCASP às *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS). Em conjunto com suas respectivas resoluções, as NCB T 16, entraram em vigor com adoção facultativa, na data da publicação no DOU, de 25 de novembro de 2008, e de forma obrigatória para os fatos ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2010 (CFC, 2008a e 2009b).

Resoluções CFC n.º/ano	Números das NBCASP	Assuntos	Índices
1.128/2008 (2008a)	NBC T 16.1	Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação	Disposições Gerais: 1 Definições: 2 Contabilidade Aplicada ao Setor Público: 3 – 6 Campo de Aplicação: 7 – 8 Unidade Contábil: 9 – 10
1.129/2008 (2008b)	NBC T 16.2	Patrimônio e Sistemas Contábeis	Disposições Gerais: 1 Definições: 2 Patrimônio Público: 3 Classificação do Patrimônio Público sob o Enfoque Contábil: 4 – 9 Sistema Contábil: 10 Estrutura do Sistema Contábil: 11 – 13
1.130/2008 (2008c)	NBC T 16.3	Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil	Disposições Gerais: 1 Definições: 2 Escopo de Evidenciação: 3 – 6
1.131/2008 (2008d)	NBC T 16.4	Transações no Setor Público	Disposições Gerais: 1 Definições: 2 Natureza das Transações no Setor Público e seus Reflexos no Patrimônio Público: 3 Variações Patrimoniais: 4 – 9 Transações que Envolvem Valores de Terceiros: 10 – 11
1.132/2008 (2008e)	NBC T 16.5	Registro Contábil	Disposições Gerais: 1 Definições: 2 Formalidades do Registro Contábil: 3 – 15 Segurança da Documentação Contábil: 16 – 17 Reconhecimento e Bases de Mensuração ou Avaliação Aplicáveis: 18 – 25
1.133/2008 (2008f)	NBC T 16.6	Demonstrações Contábeis	Disposições Gerais: 1 Definições: 2 Demonstrações Contábeis: 3 – 10 Divulgação das Demonstrações Contábeis: 11 Balanço Patrimonial: 12 – 19 Balanço Orçamentário: 20 – 22 Balanço Financeiro: 23 – 24 Demonstração das Variações Patrimoniais: 25 – 29 Demonstração dos Fluxos de Caixa: 30 – 34 Demonstração do Resultado Econômico: 35 – 38 Notas Explicativas: 39 – 41
1.134/2008 (2008g)	NBC T 16.7	Consolidação das Demonstrações Contábeis	Disposições Gerais: 1 – 2 Definições: 3 Procedimentos para Consolidação: 4 – 8
1.135/2008 (2008h)	NBC T 16.8	Controle Interno	Disposições Gerais: 1 Abrangência: 2 – 3 Classificação: 4 Estrutura e Componentes: 5 - 12
1.136/2008 (2008i)	NBC T 16.9	Depreciação, Amortização e Exaustão	Disposições Gerais: 1 Definições: 2 Critérios de Mensuração e Reconhecimento: 3 – 12 Métodos de Depreciação, Amortização e Exaustão: 13 – 15 Divulgação da Depreciação, da Amortização e da Exaustão: 16
1.137/2008 (2008j)	NBC T 16.10	Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público	Disposições Gerais: 1 Definições: 2 Avaliação e Mensuração: 3 Disponibilidades: 4 – 6 Créditos e Dívidas: 7 – 12 Estoques: 13 – 20 Investimentos Permanentes: 21 – 23 Imobilizado: 24 – 31 Intangível: 32 – 34 Diferido: 35 Reavaliação e Redução ao Valor Recuperável: 36 – 40
1.268/2009 (2009b)	Alterações NBC T 16.1, 16.2 e 16.6	Alterações	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.
1.156/2009 (2009a)	-	NBCs	Dispõe sobre a Estrutura das Normas Brasileiras de Contabilidade

Quadro 1: Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público

Fonte: Adaptado de Platt Neto (2011, p. 16).

O processo de implantação das novas normas legais exigidas na Contabilidade Pública iniciou-se, conforme Portaria STN n.º 665, de 30 de dezembro de 2010 (STN, 2010b), em 2011 de maneira facultativa para a esfera federal, obrigatória em 2012 à União, estados e

Distrito Federal e a partir de 2013 aos municípios. Essas alterações visam aproximar a Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP) aos aspectos interligados à Contabilidade Patrimonial, dessa maneira, o Orçamento Público passa a ser o coadjuvante da história da administração pública.

2.2.2 Objetivos da CASP

A convergência das NBCASP às IPSAS exige uma qualificação contábil das informações, a fim de manter os padrões de compreensibilidade e de comparabilidade para proporcionar aos usuários em geral um grau menor de dificuldades encontradas. Nesse sentido, o objetivo da CASP não se limita somente em realizar registros contábeis, de maneira a ser também utilizada como instrumento de transparência para geração de informações cabíveis a seus usuários.

Conforme a alteração da Resolução CFC n.º 1.128/2008 por meio da Resolução CFC n.º 1.268/2009, a NBC T 16.1 apresenta em seu conteúdo as mudanças refletidas pela aprovação da NBCASP e do MCASP, no tocante a convergência das normas para os padrões internacionais, em relação ao conceito, objetivo e campo de aplicação da CASP (CFC, 2008a e 2009b).

Ao que compete o conceito da CASP, a NBCT 16.1 (CFC, 2008a e 2009b) define como “o ramo da ciência contábil que aplica, no processo gerador de informações, os Princípios de Contabilidade e as normas contábeis direcionados ao controle patrimonial de entidades do setor público”.

Quanto ao objetivo da CASP, a NBCT 16.1 (CFC, 2008a e 2009b) dispõe que cabe a ela

[...] fornecer aos usuários informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade do setor público e suas mutações, em apoio ao processo de tomada de decisão; a adequada prestação de contas; e o necessário suporte para a instrumentalização do controle social.

Nesse sentido, conforme definição da LRF o objetivo da CASP envolve a maior divulgação de seus atos para que todos os cidadãos e gestores gerenciais possam ter acesso às informações ligadas ao governo, de maneira a proporcionar uma maior satisfação social e transparecer a adequada utilização dos recursos públicos (BRASIL, 2000). Para tanto, a CASP busca atender às necessidades das esferas do governo, entre outros.

Dessa maneira, segundo a NBC T 16.1 (CFC, 2008a e 2009b), o campo de aplicação da CASP

envolve todas as entidades do setor público, como os órgãos, fundos e pessoas jurídicas de direito público, ou caso caracteriza-se como pessoa de direito privado, receba, guarde, movimente, gereencie ou aplique dinheiros, bens e valores públicos, na execução de suas atividades. Equiparam-se, para efeito contábil, as pessoas físicas que recebam subvenção, benefício, ou incentivo, fiscal ou creditício, de órgão público.

Para a referida norma (CFC, 2008a e 2009b), no que se refere ao campo de aplicação das NBCASP sobre os aspectos contábeis da prestação de contas, devem ser seguidos na íntegra pelas entidades governamentais, serviços sociais e conselhos profissionais, assim como observadas parcialmente pelas demais entidades públicas

A CASP é executada por todas as esferas do governo, as quais elaboram as demonstrações contábeis, de maneira a evidenciar as variações patrimoniais da entidade do setor público, bem como consolidar informações necessárias para avaliar o Estado.

2.2.3 Sistemas e subsistemas contábeis

A necessidade de manter padronizadas as NBCASP às normas internacionais no que se refere aos procedimentos e práticas da Contabilidade, bem como a elaboração e divulgação das demonstrações contábeis trouxe uma nova estrutura conceitual à Contabilidade Pública. As alterações na legislação contábil apresentam reflexos a fim de proporcionar melhores condições de atendimento quanto à necessidade da informação contábil aos órgãos públicos.

Segundo a Parte IV, Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) (STN, 2010a e 2011a),

o sistema contábil é a estrutura de informações para identificação, mensuração, avaliação, registro, controle e evidenciação dos atos e dos fatos da gestão do patrimônio público, com o objetivo de orientar o processo de decisão, a prestação de contas e a instrumentalização do controle social.

Os sistemas de informações são aplicados nos órgãos públicos como forma de viabilizar os seus controles e garantir maior transparência e segurança das contas públicas. Para tanto apresentam elementos facilitadores ao controle e à prestação de contas dos seus resultados para com a sociedade (CAMELO; GASPARELLO; FAVERO, 2006).

Nesse contexto de modificações surge a necessidade da criação e implantação de subsistemas contábeis. O reflexo das referidas mudanças nos aspectos do patrimônio e sistemas contábeis estão descritos na NBC T 16.2, aprovada pela Resolução CFC n.º 1.129/2008 e alterada pela Resolução CFC n.º 1.268/2009, bem como no MCASP.

Conforme NBC T 16.2 (CFC, 2008b e 2009b) o sistema contábil

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.

A estrutura do sistema contábil definida pela Resolução CFC n.º 1.268/2009 é formada pelo grupo de 4 (quatro) subsistemas: de informações orçamentário; patrimonial; de custos e o de compensação (CFC, 2008b e 2009b).

O evento da escrituração das contas com a utilização dos sistemas contábeis, hoje substituídos pelos subsistemas de informações, tem o propósito de atender à legislação referente às normas de direito financeiro, ou seja, normas gerais de orçamento e de Contabilidade Pública (KOHAMA, 2008). Portanto, a instituição dos subsistemas de informações de custos como participante da estrutura contábil apresenta a finalidade de interagir com os outros subsistemas.

O subsistema de informação orçamentário possui como funções principais: registrar, processar e evidenciar “os atos e os fatos relacionados ao planejamento e à execução orçamentária” (CFC, 2008b e 2009b). Nesse sentido, por meio de demonstrações contábeis, sua função envolve o registro e evidências de fatos e atos referentes à execução orçamentária.

Conforme atribuído pela Resolução CFC n.º 1.268/2009, o subsistema de informação patrimonial assume a função de registrar, processar e evidenciar “os fatos financeiros e não financeiros envolvidos com as variações qualitativas e quantitativas do patrimônio público” (CFC, 2008b e 2009b). Nesse contexto, o subsistema patrimonial registra, processa e evidencia fatos referentes aos desembolsos e ingressos financeiros.

Conforme a NBC T 16.2 (CFC, 2008b e 2009b), a função de registrar, processar e evidenciar “os custos dos bens e serviços, produzidos e ofertados à sociedade pela entidade pública” é assumida pelo subsistema de custos.

Diante do exposto, a Lei n.º 4.320/1964, em seu art. 99, determina que os serviços públicos industriais devem manter contabilidade especial para determinação dos custos ingressos e resultados, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeira comum (DARÓS; PEREIRA, 2009 apud BRASIL, 1964).

Para o Decreto-Lei n.º 200/1967, § 3º, a administração pública seguirá com o subsistema de custos a fim de permitir a avaliação e possibilitar o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial (BRASIL, 1967). Diante do exposto, o subsistema de custos assume a função de coletar, processar e apurar os custos com o objetivo de gerar relatórios para a administração pública.

E por fim, o subsistema de compensação, cuja função consiste em registrar, processar e evidenciar “os atos de gestão cujos efeitos possam produzir modificações no patrimônio da entidade do setor público, bem como aqueles com funções específicas de controle” (CFC, 2008b e 2009b). O subsistema de compensação apresenta uma listagem de funções como registrar, processar e evidenciar as alterações referentes aos elementos patrimoniais.

Dessa maneira, esse subsistema atende o art. 105, § 5º, da Lei n.º 4.320/1964, por prever que o balanço patrimonial deve demonstrar em contas de compensação, “os bens, valores, obrigações e situações (...) que, imediata ou indiretamente, possam vir a afetar o patrimônio” (BRASIL, 1964).

Nesse conjunto de alterações destaca-se a integração dos antigos sistemas financeiro e patrimonial, em um único subsistema de informações patrimoniais. Também destaca-se o subsistema de custos, que traz uma visão mais profissional no que se refere ao tratamento com as contas públicas (QUINTANA et al., 2011).

Conforme a NBC T 16.2 (CFC, 2008b e 2009b), “os subsistemas contábeis públicos devem ser integrados entre si e a outros subsistemas de informações de modo a subsidiar a administração pública sobre” o

desempenho da unidade contábil no cumprimento da sua missão; avaliação dos resultados obtidos na execução dos programas de trabalho com relação à economicidade, à eficiência, à eficácia e à efetividade; avaliação das metas estabelecidas pelo planejamento e sobre a avaliação dos riscos e das contingências.

Os sistemas aliados aos subsistemas da CASP ocasionam a formação de diferentes operações, as quais têm como principal objetivo transmitir informações úteis referentes à estrutura contábil, financeira, patrimonial e orçamentária aos órgãos da administração pública.

2.2.4 Outros aspectos contábeis a partir das NBCASP

Diante das novas regulamentações referentes à CASP vale destacar alguns aspectos relevantes que sofreram modificações a partir das NBCASP. No tocante ao registro contábil da depreciação, amortização e exaustão, o CFC publicou a Resolução n.º 1.136/2008 responsável pela aprovação da NBC T 16.9 (CFC, 2008i), na qual define que “o valor depreciado, amortizado ou exaurido, apurado mensalmente, deve ser reconhecido nas contas de resultado do exercício”, bem como “devem ser reconhecidas até que o valor líquido contábil do ativo seja igual ao valor residual”.

A referida Norma (CFC, 2008i) também destaca os aspectos que estão sujeitos ao registro contábil da depreciação, amortização e exaustão

obrigatoriedade do seu relacionamento; valor da parcela que deve ser reconhecida no resultado como decréscimo patrimonial, e, no balanço patrimonial, representada em conta redutora do respectivo ativo; circunstâncias que podem influenciar seu registro.

Em relação aos métodos de depreciação, amortização e exaustão, a NBC T 16.9 (CFC, 2008i) define como métodos o “das quotas constantes; o método das somas de dígitos e também o das unidades produzidas” como métodos de encargos de depreciação. Para efeito da referida norma (CFC, 2008i) a atual situação do registro contábil da depreciação encontra-se em declínio, pois sua adoção pode ser considerada como muito baixa ou nula.

Nesse sentido, a necessidade de promover a elaboração de uma norma geral para a utilização de procedimentos de depreciação, amortização e exaustão, além de reavaliação e redução ao valor recuperável de ativos incentivou o Estado de Santa Catarina a formular o Decreto n.º 3.486/2010.

Dessa maneira, o Estado elaborou o Decreto n.º 3.486 de 3 de setembro de 2010 e após acrescido pelo Decreto n.º 3.686 de 7 de dezembro de 2010, o qual “institui a obrigatoriedade de realizar os procedimentos de reavaliação, redução ao valor recuperável de ativos, depreciação, amortização e exaustão dos bens do Estado nos casos que especifica” (SEF/SC, 2010a e 2010b).

Para efeito de divulgação e elaboração de demonstrações contábeis, o CFC publicou a NBC T 16.6 por meio da Resolução CFC n.º 1.133/2008 (CFC, 2008f e 2009b), logo revogada pela Resolução n.º 1.268/2009, a qual estabelece as principais alterações referentes à estruturação das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP).

No que se refere às demonstrações contábeis definidas pela CASP, dispostas pela referida Norma (CFC, 2008f e 2009b) pode-se citar o Balanço Patrimonial; Balanço Orçamentário; o Balanço Financeiro; a Demonstração das Variações Patrimoniais; a Demonstração dos Fluxos de Caixa; e a Demonstração do Resultado Econômico.

Ao que compete o Balanço Patrimonial, apresenta-se em sua estrutura, a divisão das contas em circulante e em não circulante. Dessa maneira, conforme Resolução n.º 1.268/2009 (CFC, 2008f e 2009b) aos ativos que estiverem

disponíveis para a realização imediata e aos que tiverem a expectativa de realização até o término do exercício seguinte devem ser classificados como ativo circulante; os demais ativos, a classificação deve ser como não circulante.

Por sua vez, conforme a NBC T 16.6 (CFC, 2008f e 2009b),

os passivos devem ser classificados como circulante quando (...) corresponderem a valores exigíveis até o final do exercício seguinte e os que corresponderem a valores de terceiros ou retenções em nome deles, quando a entidade do setor público for a fiel depositária, independentemente do prazo de exigibilidade (...) os demais passivos devem ser classificados como não circulante.

Diante do exposto é possível verificar que a composição do Balanço Patrimonial apresenta-se estruturada em circulante e em não circulante, tanto no ativo quanto no passivo público. Deste modo, a NBC T 16.6 traz novas demonstrações ao setor público (CFC, 2008f e 2009b), como a Demonstração dos Fluxos de Caixa e a Demonstração do Resultado Econômico, além de atender o art. 101 da Lei n.º 4.320/1964.

Nesse sentido, para a NBC T 16.6 (CFC, 2008f e 2009b) “as demonstrações contábeis devem ser acompanhadas por anexos, por outros demonstrativos exigidos por lei e pelas Notas Explicativas (NEs)” Observa-se que mesmo sua divulgação sendo considerada obrigatória após entrar em vigor as NBCASP, conforme prazos estabelecidos para todas as esferas do governo, as NEs têm utilização consideradas nulas ou raras e quando divulgadas apresentam informações incompletas.

As NEs possuem linguagem técnica destinada a um público especializado com interesse em aprofundar conhecimentos específicos sobre as contas públicas (PLATT NETO, 2011). Dessa maneira, a apresentação das NEs aproxima-se da obtenção da transparência das contas públicas, conforme disposto nos artigos 48 e 49 da LRF (BRASIL, 2000), mesmo apresentando um grau de dificuldade para sua implantação.

2.2.5 O MCASP e o papel da STN e da SOF

O MCASP dispõe como importante objetivo propor a redução de divergências quanto aos procedimentos contábeis, bem como promover a transparência das contas públicas. A seguir são demonstrados definições e aspectos relevantes referentes ao MCASP.

Com a necessidade de normalizar os procedimentos contábeis, por meio da convergência das NBCASP às IPSAS, alguns órgãos normativos em conjunto com o governo reunem-se a fim de atingir tal objetivo.

Dessa maneira, um dos órgãos e entidades envolvidos nesse processo foi a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) em conjunto com a Secretaria do Orçamento Federal (SOF), os quais, em conjunto ou individualmente, criaram o resultado deste período de transição, as NBCASP.

A STN, na qualificação de órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, vem emitindo normas gerais para atender ao disposto no art. 50º, Parágrafo 2º, da Lei Complementar n.º 101, de 04 de maio de 2000, de forma a padronizar os conceitos e procedimentos contábeis nos três níveis de governo (STN; 2010a; 2011a).

Para Moraes Vera (2010, p. 31), a STN como parte integrante do Sistema de Contabilidade Federal “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”.

No entanto, vale ressaltar que a STN não atua somente na edição de normas e procedimentos contábeis. Participa também, em momentos distintos de outros procedimentos contábeis, conforme disposto no Quadro 2.

Ano	Fato
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; - 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. - 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 2: Histórico da STN

Fonte: Adaptado de MORAES VERA (2010, p. 32).

Para tanto, o Quadro 2 apresenta as atribuições das funções assumidas pela STN desde sua constituição, bem como a edição de normas com vistas a atender o art. 50, § 2º da LRF que define que “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” (BRASIL, 2000).

No que tange o art. 67 da LRF (BRASIL, 2000),

o acompanhamento e a avaliação, de forma permanente, da política e da operacionalidade da gestão fiscal serão realizados por conselho de gestão fiscal,

constituído representantes de todos os Poderes e esferas de Governo, do Ministério Público e de entidades técnicas representativas da sociedade, visando a:

I – harmonização e coordenação entre os entes da Federação;

II - disseminação de práticas que resultem em maior eficiência na alocação e execução do gasto público, na arrecadação de receitas, no controle do endividamento e na transparência da gestão fiscal;

III – adoção de normas de consolidação das contas públicas, padronização das prestações de contas e dos relatórios e demonstrativos de gestão fiscal de que trata esta Lei Complementar, normas e padrões mais simples para os pequenos municípios, bem como outros, necessários ao controle social;

IV – divulgação de análises, estudos e diagnósticos (...).

Diante do exposto, na carência do conselho de gestão fiscal algumas ações de responsabilidade do mesmo são transferidas à órgãos como, a STN. (BRASIL, 2000). Nesse sentido, conforme definido pela Portaria STN n.º 664/2010, alterada pela Portaria STN n.º 406/2011 (STN, 2010a, 2011a), surge o MCASP, considerando a necessidade de

a) padronizar os procedimentos contábeis nos três níveis de governo, com o objetivo de orientar e dar apoio à gestão patrimonial na forma estabelecida na Lei Complementar n.º 101, de 2000, Lei de Responsabilidade Fiscal;

b) elaborar demonstrações contábeis consolidadas e padronizadas com base no Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, a ser utilizado por todos os entes da Federação, conforme o disposto no inciso II do art. 1.º da Portaria MF n.º 184, de 25 de agosto de 2008; e

c) instituir instrumento eficiente de orientação comum aos gestores nos três níveis de governo, mediante consolidação de conceitos, regras e procedimentos de reconhecimento e apropriação contábil de operações típicas do setor público dentre as quais destacam-se aquelas relativas às Operações de Crédito, à Dívida Ativa, às Parcerias Público-Privadas (PPP), ao Regime Próprio de Previdência Social (RPPS), e ao Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (FUNDEB).

Quanto à composição do MCASP, a Portaria STN n.º 664/2010 alterada pela Portaria STN n.º 406/2011, bem como pela Portaria Conjunta STN/SOF n.º 1/2011 (STN, 2010a; 2011a; STN/SOF 2011) se refere a um conjunto de “partes” com orientações dispostas em

Parte I – Procedimentos Contábeis Orçamentários (PCO)

Parte II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP)

Parte III – Procedimentos Contábeis Específicos (PCE)

Parte IV – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP)

Parte V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP)

Parte VI – Perguntas e Respostas (PR)

Parte VII – Exercício Prático (EP)

Parte VIII – Demonstrativo de Estatísticas de Finanças Públicas (DEFP)

Conforme Resolução CFC n.º 1.268/2009 (CFC, 2009b), as entidades com incidência da legislação no qual estabeleça prazo para o início da adoção do grupo das dez normas, referentes às NBC T 16, podem adotá-las a partir do prazo estabelecido por aquela legislação, conforme o art. 6º da referida Resolução (CFC, 2009b). Dessa maneira, o prazo para início da adoção das normas passou a ser tomado tendo como base o definido nas portarias de edição da STN.

2.2.6 Composição do MCASP

A elaboração do MCASP visa entre outros aspectos proporcionar maior transparência das contas públicas, de maneira a garantir a padronização dos procedimentos contábeis e garantir a consolidação das contas públicas em consonância com o PCASP.

Conforme disposto por Platt Neto (2011, p. 18), o MCASP

faz parte das ações da STN que se apresentam em consonância com as Orientações Estratégicas para a CASP (...), visando:

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

Dessa maneira, referente ao período de adoção das partes do MCASP, as Partes I - PCO, II - PCP e III - PCE a adoção para todos os entes é facultativa em 2010 e em 2011 é obrigatória; para as Parte IV - PCASP e V - DCASP a adoção em 2010 e 2011 é facultativa e obrigatoriamente em 2012 para a União e 2013 para os estados e os municípios; para a Parte VIII - DEFP a adoção para a União é em 2012, para os estados e municípios em 2013 e em 2014 para o SP Consolidado (PLATT NETO, 2011).

A Parte I, PCO, conforme definido pelo art. 2º, da Portaria Conjunta STN/SOF n.º 4/2010, alterada e aprovada pela Portaria Conjunta STN/SOF n.º 1/2011, participa da Contabilidade no âmbito da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, sem prejuízo do atendimento dos instrumentos normativos vigentes (STN/SOF, 2010 e STN/SOF 2011). Dessa maneira, a referida Parte, PCO, é composta por procedimentos, conceitos que envolvem aspectos orçamentários, bem como estabelece uma relação com a Contabilidade Pública.

Nesse contexto, a Portaria STN n.º 664/2010, alterada pela Portaria STN n.º 406/2011, aprovou a Parte II à Parte VII, por meio da 4ª edição do MCASP. No que se refere à Parte II, PCP, o art. 2º, da Portaria STN n.º 664/2010, alterado pela Portaria STN n.º 406/2011, dispõe de considerações relacionadas “ao reconhecimento, mensuração, registro, apuração, avaliação e controle do patrimônio público, adequando-os aos dispostos legais vigentes e aos padrões internacionais de Contabilidade do setor público” (STN, 2010a e 2011a). Diante do exposto, a Parte II do MCASP, PCP, apresenta informações referentes às transações patrimoniais.

Conforme o art. 3º, da Portaria STN n.º 664/2010, alterado pela Portaria STN n.º 406/2011, a Parte III do MCASP, PCE, “padroniza os conceitos e procedimentos contábeis relativos ao FUNDEB, às parcerias público-privadas, às operações de crédito, ao regime próprio da previdência social, à dívida ativa e outros procedimentos” (STN, 2010a e 2011a).

O art. 4º, referente à Parte IV, PCASP, da Portaria STN n.º 664/2010, alterado pela Portaria STN n.º 406/2011, define o PCASP como padrão nacional, “adequando-o aos dispositivos legais vigente e aos padrões internacionais de contabilidade do setor público” (STN, 2010a e 2011a). Diante do exposto, essa parte padroniza nacionalmente o PCASP com a referida atualização aos padrões internacionais.

Nesse contexto, a Parte V da Portaria, STN n.º 664/2010, alterada pela Portaria STN n.º 406/2011, se refere ao DCASP, o qual assume o papel importante no sentido de padronização das contas públicas às IPSAS (STN, 2010a e 2011a). Conforme Portaria STN n.º 749/2009, atualizada pela Portaria STN n.º 665/2010 (STN, 2009b e 2010b), as demonstrações representam as principais saídas de informações geradas pela CASP, de maneira a promover transparência dos resultados orçamentário, financeiro, econômico patrimonial do setor público.

As demonstrações apresentadas no MCASP por meio dessa referida parte, V, (STN, 2009a e 2010a) estão dispostas nos anexos: n.º 12 (Balanço Orçamentário), n.º 13 (Balanço Financeiro), n.º 14 (Balanço Patrimonial) e n.º 15 (Demonstração das Variações Patrimoniais), em conjunto com os anexos n.º 18 (Demonstração dos Fluxos de Caixa), n.º 19 (Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido) e n.º 20 (Demonstração do Resultado Econômico) da Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964.

Conforme definido pela Portaria STN n.º 749/2009 e atualizado pela Portaria STN n.º 665/2010, as demonstrações contábeis auxiliam os entes do setor público e o controle social na geração de informações necessárias à tomada de decisões, como também na avaliação pelos gestores públicos do seu desempenho (STN, 2009a e 2010b).

Nesse sentido, conforme o PCASP (STN, 2009a e 2010a, p. 5-6), as demonstrações contábeis devem ser divulgadas, por meio de duas formas:

demonstrações contábeis consolidadas: devem compor a prestação de contas anual de governo, que recebe parecer prévio pelo Tribunal de Contas competente; e demonstrações contábeis não-consolidadas: devem compor a tomada ou prestação de contas anual dos administradores públicos

A Parte VI, PR, da Portaria STN n.º 664/2010, alterada pela Portaria STN n.º 406/2011, apresenta perguntas e respostas referentes às dúvidas relevantes, relativas às

alterações advindas da padronização dos procedimentos contábeis nacionais aos padrões internacionais (STN, 2010a e 2011a).

O exercício prático presente na Parte VII desenvolve uma tarefa de auxiliar no entendimento do PCASP, por meio de demonstrações contábeis, bem como simular um fato típico da administração pública, com os lançamentos contábeis pertinentes e seus respectivos códigos presentes no PCASP (STN, 2010a e 2011a).

E por fim, a Parte VIII, DEFP, da Portaria Conjunta STN/SOF n.º 4/2010, alterada e aprovada pela Portaria Conjunta STN/SOF n.º 1/2011, a qual, conforme disposto pela referida Portaria (STN/SOF, 2010 e 2011), a STN participa trabalhando, com o intuito de melhorar a transparência de política fiscal e possibilitar quantificar as ações do setor público, além de promover um entendimento do processo como abertura de maior conhecimento aos usuários sobre a estrutura, funções do governo, os objetivos de política fiscal e das estatísticas de finanças públicas do Brasil.

Dessa maneira, com o propósito de atingir todas as esferas de governo do setor público, o MCASP por meio do desenvolvimento da CASP soma esforços para tornar-se uma referência de transparência e garantia de melhoria no que se refere à padronização das normas nacionais para os padrões internacionais.

2.3 DÍVIDA PÚBLICA

A dívida pública origina-se de endividamentos contraídos pelo setor público. A seguir são apresentadas algumas definições sobre dívida em geral, com direcionamento à dívida pública, sua limitação e condição, bem como os principais demonstrativos que a envolvem.

2.3.1 Terminologia aplicada

O termo dívida pública possui diversos conceitos, definições e limitações legais, além de uma listagem distinta de normas a seu respeito. Dessa maneira, a fim de obter uma melhor compreensão de dívida pública é necessário como primeiro enfoque apresentar o conceito de dívida.

Para Sá e Sá (1995, p. 174), dívida é conceituada como “fato patrimonial que representa o débito de financiamento ou de funcionamento; valor que a empresa tem que pagar a terceiros; valor que representa um crédito obtido por compra ou empréstimo”.

Conforme Sanches (1997, p. 87), dívida é conceituada como uma espécie de

compromisso financeiro assumido por uma pessoa física ou jurídica – de direito público ou privado – perante outra pessoa física ou jurídica. Tendo em conta que a sociedade capitalista estimula o consumo, visto como fator essencial para a manutenção da produção e geração de riquezas pelo sistema econômico, a antecipação de rendas futuras (através do endividamento) passou a ser uma forma de viabilizá-lo [...].

Nesse sentido, as definições apresentadas sobre dívida envolvem aspectos oriundos de débitos relativos a financiamentos, obtenção de empréstimos para com outra pessoa física ou jurídica, bem como o pagamento de juros, endividamentos advindos de benfeitorias usufruídas na sociedade.

No que se refere a dívida pública, Kohama (2008, p. 145) defende que

não é apenas a que decorre de empréstimos de longo prazo, mas compreende também os compromissos pecuniários de curto prazo, e ainda se origina de outras fontes, como depósitos (fianças, cauções, consignações, etc), resíduos passivos (restos a pagar) e outros dessa natureza.

Para a Portaria STN n.º 664/2010, alterada pela Portaria STN n.º 406/2011, conforme a Parte III do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), Procedimentos Contábeis Específicos (PCE), o ato de emitir a dívida pública é uma das maneiras que o governo utiliza para a obtenção de recursos (STN, 2010a e 2011a). Diante do exposto, Sanches (1997, p. 87) explica que

[...] no setor público a constituição de dívidas representa uma maneira de viabilizar empreendimentos que de outro modo somente seriam possíveis muitos anos mais tarde. Tal antecipação, quando relacionada à implantação de infra-estrutura, pode se constituir em importante instrumento de modernização do processo produtivo e de desenvolvimento econômico.

Kohama (2008, p. 145) considera a dívida pública como sendo

um procedimento normal e comum, adotado por todas as administrações modernas, para fazer face às deficiências financeiras, decorrentes do excesso de despesa sobre a receita (déficit orçamentário), caso em que o Estado, geralmente, recorre à realização de crédito a curto prazo ou também da necessidade de realização de empreendimentos de vulto, caso em que se justifica a tomada de um empréstimo (operação de crédito) a longo prazo.

Diante dos conceitos expostos, a dívida pública não apresenta característica incomum, sua constituição pode ser originária da contração de empréstimos de longo prazo a fim de cobrir suas insuficiências financeiras em seus empreendimentos ou mesmo assumir um empréstimo de prazo reduzido. Ou ainda pode ser contraída por cauções, fianças e ser referente a restos a pagar.

Nesse sentido, a dívida no setor público deve ser registrada de forma clara e objetiva, com ênfase no montante registrado, no prazo de vencimento, além de estar em consonância com a Lei da Responsabilidade Fiscal (LRF).

No Brasil, para regulamentar a dívida pública e a realização de crédito, existe uma ampla rede de fontes legais, como: a Constituição Federal (CF/1988), art. 52, incisos VI, VII, VIII e XI; e art. 167, inciso III; LRF: art. 29 a 40; Lei n.º 4.320/1964: art. 3º, parágrafo único; art. 7º, § 2º e § 3º; art. 92; e art. 98; e Resoluções do Senado Federal (SF) n.º 40/2001, n.º 43/2001 e n.º 48/2007 (PLATT NETO, 2011, p. 77).

Segundo Vieira (2010) ao que compete o Decreto n.º 93.872/1986, o art. 115 define algumas disposições quanto a dívida pública, a qual abrange a dívida flutuante e a dívida fundada ou consolidada, aponta ainda sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, além de atualizar e consolidar a legislação atual.

A Resolução SF n.º 43/2001, por meio do art. 1º, § 1º, inciso IV, esclarece às definições acerca da dívida pública, dispondo de uma de suas classificações, dívida pública consolidada, a qual é definida como o (SF, 2001b)

montante total, apurado sem duplicidade, das obrigações financeiras, inclusive as decorrentes de emissão de títulos, do Estado, do Distrito Federal ou do Município, assumidas em virtude de leis, contratos, convênios ou tratados e da realização de operações de crédito para amortização em prazo superior a 12 (doze) meses, dos precatórios judiciais emitidos a partir de 5 de maio de 2000 e não pagos durante a execução do orçamento em que houverem sido incluídos, e das operações de crédito, que, embora de prazo inferior a 12 (doze) meses, tenham constado como receitas no orçamento.

No entanto, a dívida fundada, conforme art. 1º, § 2º, da Resolução SF n.º 40/2001 (SF, 2001a), “não inclui as obrigações existentes entre as administrações diretas dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios e seus respectivos fundos, autarquias, fundações e empresas estatais dependentes, ou entre estes”.

Nesse sentido, a dívida pública fundada, também conhecida como dívida consolidada totaliza as dívidas assumidas decorrente de leis, contratos, convênios ou tratados, da realização de operações de crédito para amortização em prazo superior a 12 (doze) meses.

Quanto a Dívida Consolidada Líquida (DCL), o art. 1º, § 1º, inciso V, da Resolução SF n.º 43/2001, a define como (SF, 2001b) “dívida consolidada deduzidas as disponibilidades de caixa, as aplicações financeiras e os demais haveres financeiros”.

Nesse contexto, a outra linha da dívida pública, a dívida flutuante, compreende, conforme disposto pelo art. 92 da Lei n.º 4.320/1964, (BRASIL, 1964) “os restos a pagar, excluídos os serviços da dívida; os serviços da dívida a pagar; os depósitos; e os débitos de tesouraria”. De maneira que “o registro dos restos a pagar far-se-á por exercício e por credor distinguindo-se as despesas processadas das não processadas” (BRASIL, 1964).

Desse modo, dívida flutuante é aquela contraída para atender débitos de curto prazo, isto é, inferiores a doze meses. Seu principal objetivo é o de suprir o caixa quando não

suficiente, e quanto sua composição faz-se necessário a distinção de restos a pagar e serviços da dívida a pagar.

No que tange seus componentes, o art. 36 da Lei n.º 4.320/1964 considera como restos a pagar (BRASIL, 1964) “as despesas empenhadas, mas não pagas até o dia 31 de dezembro distinguindo-se as processadas das não processadas”.

Diante do exposto, o art. 37 da referida Lei (BRASIL, 1964), dispõe que caso a despesa passe pelos estágios do empenho e liquidação, mas não chegue ao estágio do pagamento, denomina-se restos a pagar processados. Para a despesa que passar somente pelo estágio do empenho e não chegar à liquidação e ao pagamento denomina-se restos a pagar não processados.

Quintana et al. (2011, p. 112), considera os serviços da dívida a pagar como sendo “o montante dos encargos incidentes sobre a dívida contratada, como juros, comissões e corretagens”. Dessa maneira, os restos a pagar referem-se às despesas administrativas e os serviços da dívida a pagar apresentam como foco as despesas financeiras.

Para Andrade (2007, apud Quintana et al., 2011, p. 112), os depósitos são “recursos financeiros advindo de terceiros, mediante consignações em folha de pagamento, cauções ou garantias para a execução de contratos de obras e serviços”.

Sobre os débitos de tesouraria, Quintana et al. (2011, p. 112), os enquadra como “operações em que o Estado recorre às instituições financeiras de crédito para obter empréstimos especificamente pra suprir as necessidades momentâneas, de caixa”. Dessa maneira, as operações de créditos por antecipação da receita são enquadradas como débitos de tesouraria.

Nesse sentido, para as operações de crédito, o art. 3º, da Resolução SF n.º 43/2001 as define como (SF, 2001b) os

compromissos assumidos com credores situados no país ou no exterior, em razão de mútuo, abertura de crédito, emissão e aceite de título aquisição financiada de bens, recebimento antecipado de valores provenientes da venda a termo de bens e serviços, arrendamento mercantil e outras operações assemelhadas, inclusive com o uso de derivativos financeiros.

Do mesmo modo, as operações de crédito possuem limitações quanto suas realizações. A definição sobre o referido termo, presente na Resolução SF n.º 43/2001, possui as mesmas considerações dispostas pelo art. 29, da LRF.

Dessa maneira, operação de crédito provém da ação de reconhecer a dívida, pela sua confissão pela entidade pública, sem provocar prejuízo quanto ao cumprimento das exigências para que a despesa possa ser gerada.

Enquadrado como dívida flutuante, esse tipo de crédito trata-se de empréstimo de curto prazo. Nesse sentido, sua solicitação é realizada apenas como forma de antecipar a realização da receita prevista para o exercício (QUINTANA et al., 2011).

Quanto à dívida pública mobiliária sob o art. 1º, § 1º, inciso IV, da Resolução SF n.º 43/2001 (SF, 2001b). “é representada por títulos emitidos pelos estados, pelo Distrito Federal ou pelos municípios”. Dessa maneira, a dívida pública mobiliária engloba os títulos emitidos pelas três esferas do governo.

Quanto à Portaria Conjunta STN/SOF n.º 4/2010, alterada e aprovada pela Portaria Conjunta STN/SOF n.º 1/2011, referente à parte I do MCASP, Procedimentos Contábeis Orçamentários (PCO), a apresentação da definição de juros e encargos da dívida traz considerações sobre a dívida pública mobiliária ao determinar que (STN/SOF, 2010 e 2011, p. 61) “o pagamento de juros, comissões e outros encargos de operações de crédito internas e externas (...)” contratadas são semelhantes ao tratamento apresentado na dívida pública mobiliária (STN/SOF, 2010 e 2011).

Sanches (1997, p. 89-90) esclarece que o

total acumulado dos déficits orçamentários das entidades públicas de um Governo, expresso pelo somatório de compromissos derivados de operações de créditos e de outras formas de endividamento (leis, contratos, convênios, tratados etc.), estabelecidas no passado com vistas a atender necessidades públicas que de outra forma não poderiam ser providas em razão de orçamentos deficitários ao nível de resultados primários. Tais operações podem ser de curto ou de longo prazo.

Dessa maneira, o refinanciamento da dívida mobiliária e de outras dívidas, conforme a referida parte (STN/SOF, 2010 e 2011) devem constar de maneira destacada nas receitas de operações de crédito internas e externas e nas despesas com amortização da dívida de refinanciamento.

2.3.2 Classificações

A dívida pública pode ser originária de diversas fontes, conforme a necessidade dos serviços públicos em assumir compromissos, dessa maneira não possuir recursos próprios para tal faz surgir uma dívida pública.

No entanto, para compreender melhor as visões apresentadas sobre dívida pública, faz-se necessário estabelecer algumas definições quanto ao passivo público. Referente ao conceito de passivo público, a Resolução do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) n.º 1.129/2008, alterada pela Resolução CFC n.º 1.268/2009 traz a publicação no qual o passivo, uma das

estruturas do Patrimônio Público, é definido como “obrigação presente da entidade, derivada de evento passado, cujo pagamento se espera que resulte para a entidade saída de recurso capaz de gerar benefício econômico ou potencial de serviço” (CFC, 2008b e 2009b).

A presença do orçamento público nas finanças públicas possui um papel importante para o passivo por influenciá-lo em seus princípios e preceitos. Diante do exposto, tanto na perspectiva orçamentária como na financeira, no que se refere aos passivos, são apresentadas na Lei n.º 4.320/1964 ao dispor de algumas definições sobre aspectos referentes aos critérios de CAMP (VIEIRA, 2010).

Nesse sentido, Vieira (2010, p. 17) afirma que “tendo o orçamento público como elemento principal de classificação, os passivos são definidos, não por sua própria natureza, mas a partir de seu impacto direto ou indireto sobre a execução orçamentária”.

Ao considerar a Resolução CFC n.º 1.129/2008, alterada pela Resolução CFC n.º 1.268/2009, a classificação do passivo é definida em circulante aos que (CFC, 2008b e 2009b):

satisfazerem a um dos seguintes critérios: corresponderem a valores exigíveis até o término do exercício seguinte; corresponderem a valores de terceiros ou retenções em nome deles, quando a entidade do setor público for a fiel depositária, independentemente do prazo de exigibilidade. E para o passivo que não enquadra em algum desses critérios vale a classificação de não circulante.

Dessa maneira, a classificação do passivo no balanço patrimonial está relacionada com o prazo de exigibilidade. Para o art. 105, da Lei n.º 4.320/1964, os passivos públicos são divididos em dois grupos pertencentes ao Balanço Patrimonial (BRASIL, 1964)

[...]

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

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

Vieira (2010) relaciona o passivo financeiro com a dívida fluante, e ao mencionar a dívida fundada se refere ao passivo permanente. Dessa maneira, pode-se dizer que o passivo financeiro apresenta o pagamento independente da autorização orçamentária e como exemplo são citados os fornecedores e os restos a pagar, e quanto ao passivo permanente por estar dependente de autorização legislativa cita-se os títulos a pagar e os empréstimos a pagar.

Do mesmo modo, Vieira (2010, p. 18) afirma que, em relação a natureza, o detalhamento “de cada um revela-se útil para compreender como a lógica do orçamento público influencia o sistema de classificação dos passivos, e esta lógica condicionará a forma como o balanço patrimonial [...] é divulgado”.

Nesse sentido, a classificação da dívida pública envolve duas linhas distintas. Kohama (2008, p. 145), assim como definido na LRF, classifica a dívida pública em: Fundada ou Consolidada (interna ou externa) e Flutuante ou Administrativa. Baseando-se na Lei n.º 4.320/1964, o qual estabelece duas linhas de dívida pública, a dívida flutuante e a dívida consolidada ou fundada (BRASIL, 1964).

Em relação a um dos segmentos referentes à classificação da dívida pública, Kohama (2008, p. 145) apresenta o conceito de dívida consolidada como

aquela que representa um compromisso a longo prazo, de valor previamente determinado, garantida por títulos do governo, que rendem juros e são amortizáveis ou resgatáveis, podendo ou não o seu vencimento ser fixado; é ainda a efetuada através de contratos de financiamentos, sendo o seu pagamento estipulado em prestações parciais (amortizações), distribuídas por certo período de anos. Quando não se determinar o prazo para a sua liquidação, diz-se que a dívida é perpétua. Nesse caso, vencem apenas os juros, sendo o seu resgate de natureza não obrigatória e somente é processada quando houver conveniência ou quando a situação financeira o permitir.

A dívida consolidada também é denominada dívida fundada, e conforme disposto na Lei n.º 4.320/1964, em seu art. 98, “compreende os compromissos de exigibilidade superior a doze meses, contraídos para atender o desequilíbrio orçamentário ou a financeiro de obras e serviços públicos” (BRASIL, 1964).

Conforme definição apresentada na Lei n.º 4.320/1964, com reforço da LRF, por meio da definição exposta em seu inciso I do art. 29 (BRASIL, 2000), dívida fundada é o

montante total, apurado sem duplicidade, das obrigações financeiras do ente da Federação, assumidas em virtude de leis, contratos, convênios ou tratados e da realização de operações de crédito, para amortização em prazo superior a doze meses.

Diante do exposto, percebe-se que as definições presentes na Lei n.º 4.320/1964 e na LRF estão interligadas com o conceito apresentado por Kohama. Dessa maneira, dívida fundada ou consolidada corresponde ao compromisso referente a empréstimos nos quais apresentam o prazo de resgate superior a doze meses, bem como os passivos como o pagamento, amortização ou o resgate que esteja interligado de dotação na Lei Orçamentária Anual (LOA).

Nesse sentido, o art. 2º, inciso III, da Resolução SF n.º 43/2001 define dívida pública consolidada como o montante total, o qual tenha sua apuração realizada sem duplicidade, das obrigações financeiras, mesmo as que procedem de emissão de títulos derivados de entes estaduais, federais e municipais, de maneira a serem assumidas em virtude de lei, contratos, convênios ou mesmo tratados e da realização de operações de crédito para a amortização em um prazo superior a 12 (doze) meses (SF, 2001b).

Diante do exposto, também os (SF, 2001b),

precatórios judiciais emitidos a partir de 5 de maio de 2000 e não pagos durante a execução do orçamento em que houverem sido incluídos, e das operações de crédito que, embora de prazo inferior a 12 (doze) meses, tenham constado como receitas no orçamento.

No entanto, para o art. 2º, parágrafo único da Resolução SF n.º 43/2001, a dívida consolidada não engloba “as obrigações existentes entre as administrações diretas dos estados, do Distrito Federal ou dos municípios e seus respectivos fundos, autarquias, fundações e empresas estatais dependentes, ou entre os entes” (SF, 2001b).

Dessa maneira, tanto a Lei n.º 4.320/1964 quanto a LRF, bem como a Resolução SF n.º 43/2001 dispõem de conceitos de dívida pública consolidada os quais envolvem as obrigações financeiras e as operações de crédito com o prazo superior a 12 (doze) meses. No entanto, LRF, e mais tarde a Resolução SF n.º 43/2001 passaram a incluir outra consideração relativas ao prazo da dívida pública consolidada.

Ao que compete o art. 29, § 3º da LRF (BRASIL, 2000), “também integram a dívida pública consolidada as operações de crédito de prazo inferior a doze meses cujas receitas tenham constado do orçamento”.

No que se refere a sua escrituração, conforme o parágrafo único do art. 98 da Lei n.º 4.320/1964 (BRASIL, 1964) “será escriturada com individualização e especificações que permitam verificar, a qualquer momento, a posição dos empréstimos, bem como os respectivos serviços de amortização e juros”.

A dívida consolidada ou fundada apresenta duas origens: interna e externa. Quanto à interna, abrange os empréstimos contraídos por títulos do governo (Obrigações do Tesouro, Notas Promissórias do Tesouro, Letras do Tesouro, Bônus Rotativos, Apólices etc.) ou contratos de financiamento dentro do país (KOHAMA, 2008).

No tocante dívida consolidada ou fundada externa, Kohama (2008), conceitua como aquela que na grande maioria é realizada por banqueiros, cujos empréstimos são lançados ou contratados no estrangeiro.

Nesse sentido, dívida interna é aquela que engloba empréstimos, contratos contraídos dentro do país com pagamento em moeda nacional. E por sua vez, a dívida externa compreende os empréstimos contratados ou lançados fora do país.

Para tanto, não é necessário contratar um empréstimo fora do país para ser considerada uma dívida externa. Diante do exposto, a dívida externa, conforme Platt Neto (2011), é aquela que deve ser paga em moeda estrangeira, como dólares, euros, entre outros.

Por outro lado, a dívida pública classifica-se em fluante, também chamada administrativa. Kohama (2008) conceitua como àquela que o Tesouro contrai por um período determinado ou não, para atender a insuficiências eventuais de caixa ou mesmo como administrador dos bens e valores de terceiros.

A dívida fluante é composta por valores arrecadados a título de receita extra-orçamentária, bem como por empréstimos contraídos de antecipação da receita, e apresenta a procedência nacional em conjunto com o resgate programado para curto prazo como principal característica. Também chamada de administrativa, sua realização independe de autorização legislativa (CRUZ, 1988).

Dessa maneira, a dívida fluante apresenta débitos que variam de valor e geralmente são de curto prazo por seus resgates serem realizados, ou por corresponderem a compromissos adotados por meio de um prazo inferior a doze meses.

Kohama (2008, p. 147) afirma , sobre os compromissos assumidos pelo poder público, que

o poder público exerce compromissos assumidos em vista da condição de depositário: os depósitos de cauções, fianças, consignações, Restos a Pagar (saldo da despesa orçamentária do exercício anterior, não paga) e dos Débitos de Tesouraria (operações de crédito por antecipação da receita), que são considerados receita extra-orçamentária por ocasião de seu recebimento e que constituem a dívida fluante, enquanto não liquidada ou não devolvida e, por ocasião de sua devolução ou pagamento, é processada como despesa extra-orçamentária, pois independe de autorização legislativa.

Diante do exposto, os valores que são acrescentados nos empréstimos ou financiamentos, como o pagamento de juros, comissões, para serem liquidados ou pagos formam os serviços da dívida a pagar. Os quais vincularão as dotações próprias em casos individualizados, pois foram processados, de forma obrigatória (KOHAMA, 2008).

De acordo com a natureza, a dívida pública classifica-se em contratual ou mobiliária. Conforme SILVA; CARVALHO; MEDEIROS (2009, p. 105), “a dívida contratual origina-se a partir de um contrato, o qual define as características da dívida. Por sua vez, a mobiliária é originária da emissão de um título, que possui autonomia em relação ao fato que a originou”.

Diante disso, entende-se que a dívida pública contratual apresenta uma diferença em relação a dívida pública contratual, a primeira caso não resgatada em seu vencimento determinado pode ser utilizada na quitação de tributos (FONSECA NETO, 1999).

No Brasil, em meados do século XX, a dívida contratual de responsabilidade do Tesouro Nacional se refere exclusivamente à dívida externa, pois a dívida contratual interna foi securitizada ao longo dos anos, de maneira a ser classificada como parte da Dívida Pública Mobiliária Federal interna (DPMFi). Para a dívida externa de responsabilidade do Tesouro

Nacional, chamada de Dívida Pública Federal externa (DPFe), há a necessidade de autorização para cada empréstimo externo (SILVA; CARVALHO; MEDEIROS, 2009).

No tocante a representação legal da dívida mobiliária interna, destaca-se a Lei n.º 10.179/2001 (BRASIL, 2001), a qual a rege para autorizar de maneira geral a emissão de títulos e estabelecer o máximo do montante a ser atingido.

Quanto à dívida contratual externa, apresenta diversas origens. Com maior destaque, à Silva; Carvalho; Medeiros (2009, p. 105), que dispõe que esta é “advinda de financiamento de projetos e programas de interesse do país: organismos multilaterais; e os bancos privados e agências governamentais”. Consoante ao exposto, a composição da dívida contratual engloba empréstimos advindos de bancos nacionais ou internacionais.

2.3.3 Limites e condições

Os limites da dívida pública, antes de serem regidos pela LRF, eram verificados quando a administração pública apresentava como finalidade realizar a operação de crédito. Nesse sentido, com a LRF publicada, o Presidente da República submeteu ao Senado Federal uma proposta a fim de estabelecer limites para a dívida consolidada e para a dívida pública mobiliária da União, dos estados e municípios.

Com esta afirmativa, o Senado Federal, por meio da Resolução SF n.º 40/2001 estabeleceu os limites da dívida pública consolidada e da dívida pública mobiliária aos estados, Distrito Federal, e municípios (SF, 2001a).

Quanto às competências privativas do Senado Federal sobre dívida pública, o art. 52 da Constituição Federal (BRASIL, 1988), prevê que

[...]

V – autorizar operações externas de natureza, de interesse da União, dos Estados, do Senado Federal – Constituição Federal de 1988;

Distrito Federal, dos Territórios e dos Municípios;

VI – fixar, por proposta do Presidente da República, limites globais para o montante da dívida consolidada da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;

VII – dispor sobre limites globais e condições para as operações de crédito externo e interno da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, de suas autarquias e demais entidades controladas pelo poder público federal;

VIII - dispor sobre limites e condições para a concessão de garantia da União em operações de crédito externo e interno;

IX - estabelecer limites globais e condições para o montante da dívida mobiliária dos Estados, do Distrito Federal e dos municípios.

Corroborando com essa definição a LRF, em seu art. 30, dispõe sobre os limites da dívida pública por meio da imposição direcionada ao Presidente da República para

encaminhar ao SF uma proposta com os devidos limites quanto ao endividamento das três esferas do governo no prazo de 90 dias a partir da data de publicação (BRASIL, 2000).

Para os limites da Dívida Consolidada Líquida (DCL), a Resolução n.º 40/2001, do SF, apresenta como base a Receita Corrente Líquida (RCL). Para o limite apurado, conforme o art. 3º, da Resolução n.º 40/2001, do SF, a DCL dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, ao final do 15º (décimo quinto) exercício financeiro não poderá exceder, no caso dos estados e do Distrito Federal, 2 (duas) vezes a RCL; e para os municípios, 1,2 (um inteiro e dois décimos) vezes a RCL (SF, 2001a).

Ao período que antecede ao 15º (décimo quinto) exercício financeiro da publicação da resolução, cabe o que está disposto no inciso I do art. 4º da Resolução SF n.º 40/2001: o excedente deve ser diminuído, ao mínimo possível, à proporção de 1/15 (um quinze avos) a cada exercício financeiro (SF, 2001a).

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”. Cabe ressaltar que quanto ao exercício financeiro, Kohama (2008, p. 31) afirma que

é 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.

Ao que compete o ano financeiro, a Lei n.º 4.320/1964 em seu art. 34 define que (BRASIL, 1964) “o exercício financeiro coincidirá com o ano civil”. Dessa maneira, o exercício financeiro é o intervalo de tempo que as receitas são arrecadas e ocorre a execução das despesas.

Como conceito de período adicional, o referido Kohama (2008, p.30), se refere ao

espaço de tempo adicionado ao ano financeiro e empregado na liquidação e no encerramento das operações relativas a rendas lançadas e não arrecadas, e a despesas empenhadas e não pagas durante o ano financeiro. Geralmente, o período adicional era de 1º a 31 de janeiro do exercício seguinte.

Conforme art. 3º, parágrafo único, da Resolução SF n.º 40/2001, após o período estabelecido ter ultrapassado o prazo, os limites da dívida pública estarão definidos sob o art. 31º da LRF (SF, 2001a).

Ao que compete o art. 31 da LRF (BRASIL, 2000),

se a dívida consolidada de um ente da Federação ultrapassar o respectivo limite ao final de um quadrimestre, deverá ser a ele reconduzida até o término dos três subseqüentes, reduzindo o excedente em pelo menos 25% (vinte e cinco por cento) no primeiro.

Nesse sentido, os estados e o Distrito Federal poderão apresentar um montante de dívida pública que não extrapole a 200% da sua RCL, aos municípios cabe um limite de 120% da RCL. De forma que ao final de cada quadrimestre ocorrerá a verificação da observância do limite da dívida pública (QUINTANA et al, 2011).

Para a dívida consolidada que ultrapassar o limite legal, também vale aplicar punição ao que persistir o excesso, disposto no art. 31 da LRF: o ente estará “proibido de realizar operação de crédito interna ou externa, inclusive por antecipação de receita, ressalvado o refinanciamento do principal atualizado da dívida mobiliária”. Assim como, o resultado primário deverá ser obtido necessário, conforme o referido art. (BRASIL, 2000), “à recondução da dívida ao limite, promovendo, entre outras medidas, limitação de empenho, na forma do art. 9º da LRF”.

Enquanto o prazo para retorno da dívida estiver vencido, e até que perdure o excesso, conforme o § 2º do art. 31 da LRF, o ente está proibido de “receber transferências voluntárias da União ou do estado”. Porém, os limites podem ser revistos, segundo o § 6º do art. 30, da LRF, o Presidente da República pode encaminhar ao SF ou ao Congresso Nacional uma solicitação de revisão dos limites, no caso de “instabilidade econômica ou alterações as políticas monetária ou cambial” (BRASIL, 2000).

Dessa maneira, as dívidas empenhadas e assumidas não poderão alongar-se para o próximo governo sem ter em caixa o dinheiro necessário ao final do mandato. Para evitar que a nova gestão pública assuma dívidas, e que gere como consequências de déficits financeiros.

No que se refere à contratação das operações de crédito, é necessário observar seus limites. Dessa maneira, suas formas de apresentação são de curto ou médio/longo prazo. As de curto prazo abrangem um período de até 12 meses, de maneira a originar a dívida fluante. Para a dívida fundada ou consolidada sua originalidade tem um médio/longo prazo o qual inicia-se a partir de 12 meses (PLATT NETO, 2011).

Para as operações de crédito o art. 167, inciso III da Constituição Federal de 1988 ampara a “regra de ouro”, na qual a realização de operações de crédito que excedam o montante das despesas de capital é vedada, ressalvadas as autorizadas mediante créditos suplementares ou especiais com finalidade precisa, aprovados pelo poder Legislativo por maioria absoluta (BRASIL, 1988).

Percebe-se que a “regra de ouro” foi estabelecida a fim de estabelecer limites e reduzir o montante de operações de crédito muitas vezes desnecessário e que causavam endividamento dos entes públicos.

Nesse sentido, para o art. 38 da LRF (BRASIL, 2000) as operações de crédito que originam a dívida flutuante, de maior frequência, são as que apresentam insuficiências de caixa durante o próprio exercício financeiro, as operações por Antecipação da Receita Orçamentária (ARO).

No entanto, conforme o art. 90 do Decreto n.º 93.872/1986 as operações de crédito por ARO não podem exceder a quarta parte da receita total estimada para o exercício financeiro, e até 30 (trinta) dias após findar as mesmas devem ser obrigatoriamente liquidadas (BRASIL, 1986).

Para a dívida fundada ou consolidada originária de operações de crédito, Platt Neto (2011, p. 82) as considera com o destino de “cobrir desequilíbrio orçamentário ou a financiar obras e serviços públicos, mediante contratos ou emissão de títulos da dívida pública”. Nesse sentido, as operações de crédito por ARO não podem apresentar, um saldo devedor superior no exercício que estiver sendo feita a apuração, a 7% da RCL (SF, 2001b).

Dessa maneira, o art. 7º, inciso I da Resolução do SF n.º 43/2001 define os limites para a realização de operações de crédito interno e externo aos estados, Distrito Federal e municípios. As quais o montante global não pode ultrapassar a 16% da RCL no exercício financeiro (SF, 2001b).

Conforme definido pelo art. 7º, no inciso II da referida Resolução (SF, 2001b), anualmente, o comprometimento “com amortizações, juros e demais encargos da dívida consolidada, inclusive relativos a valores a desembolsar de operações de crédito já contratadas e a contratar, não poderá exceder a 11,5% da RCL”. Cabe ressaltar que existem outras definições no que tange os limites e condições de operações de crédito presentes na Resolução SF n.º 43/2001.

Nesse sentido, segundo definição disposta no § 3º do art. 7º da Resolução SF n.º 43/2001 (SF, 2001b),

são excluídas dos limites (...) as operações de crédito contratadas pelos estados e pelos municípios, com a União, organismos multilaterais de crédito ou instituições oficiais federais de crédito ou de fomento, com a finalidade de financiar projetos de investimento para a melhoria da administração das receitas e da gestão fiscal, financeira e patrimonial, no âmbito de programa proposto pelo Poder Executivo Federal.

Conforme disposto na Parte III do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP), Procedimentos Contábeis Específicos (PCE), (STN, 2011a, p. 29), a operação de crédito deve “seguir os procedimentos estabelecido na Resolução n.º 43/2001 do Senado Federal”, e ao (...) gerar impactos sobre a dívida consolidada líquida deverá respeitar os limites máximos para dívida estabelecidos na Resolução n.º 40/2001, do Senado Federal”.

A Resolução do SF, n.º 48/2007 em seu art. 7º, alterado pela Resolução SF n.º 41/2009 define o limite das operações de crédito à União: 60% da RCL (SF, 2007 e 2009). Dessa maneira, tanto as operações de crédito interno quanto a externo da União realizadas em um exercício financeiro devem atender ao limite de 60% da RCL.

Quanto à fiscalização dos limites e condições para a dívida e endividamento, cada tribunal de contas apresenta de maneira independente, de acordo com as prerrogativas de sua lei orgânica, as ações de verificação sobre as finanças dos entes com seus respectivos detalhamentos, que resultam em pontos de controle. Percebe-se que a dívida pública demanda vários pontos de controle que necessitam ser acompanhados, tanto no âmbito do controle externo quanto no interno (PLATT NETO, 2011).

Dessa maneira, a dívida pública bem como as operações de crédito apresentam independentes maneiras de controle quanto aos seus limites e suas condições. Assim, percebe-se que os procedimentos adotados para tal necessitam seguir condições que apresentam como objetivos a transparência e o planejamento, sob responsabilidade da LRF, a fim de garantir a prevenção de riscos e corrigir algumas falhas referentes ao equilíbrio das contas públicas.

2.3.4 Demonstrativos contábeis atuais sobre a dívida

Ao findar o exercício financeiro, a Contabilidade, por meio de demonstrações contábeis, apresenta os resultados do exercício. São instrumentos necessários para a tomada de decisão de usuários externos e usuários internos que demonstram a situação econômico financeira e patrimonial do exercício.

Os balanços e demonstrativos contábeis devem obedecer os princípios básicos da clareza, integridade e sinceridade, pois dessa maneira a democratização das informações estará sendo aplicada e o princípio da evidenciação praticado (SILVA, 2004).

Conforme Carvalho (2005, p. 286), por meio das demonstrações contábeis “torna-se possível o conhecimento dos valores dos bens, dos direitos e das obrigações dos agentes que arrecadam receitas, efetuam despesas, administram ou guardam os bens pertencentes à União”.

Nesse sentido, a Lei n.º 4.320/1964 adota relatórios padrões quanto aos resultados gerais do exercício. Os principais balanços estabelecidos são: Orçamentário, Financeiro, Patrimonial e Demonstração de Variações Patrimoniais, juntamente com quadros demonstrativos auxiliares (BRASIL, 1964).

Em relação ao que define o art. 101 da Lei n.º 4.320/1964 (BRASIL, 1964)

os resultados gerais do exercício serão demonstrados no Balanço Orçamentário, no Balanço Financeiro, no Balanço Patrimonial, na Demonstração das Variações Patrimoniais, segundo os Anexos números 12, 13, 14 e 15 e os quadros demonstrativos constantes dos Anexos números 1, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 16 e 17.

Dessa maneira, de acordo com o art. 102, da Lei n.º 4.320/1964, o Balanço Orçamentário “demonstrará as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas” (BRASIL, 1964), e apresenta como espelho para sua elaboração o Anexo 12 da mesma Lei (BRASIL, 1964).

Para Kohama (2008) o Balanço Orçamentário é considerado um quadro de contabilidade com duas seções, em que se distribuem as receitas previstas e realizadas ao lado esquerdo, e as despesas fixadas e realizadas ao lado direito, igualando-se as somas opostas com os resultados, e o déficit ou superávit.

Com esse modelo, tanto o usuário interno quanto o externo pode conferir os saldos e os elementos que fazem parte da composição da receita e despesa previstas e fixadas na Lei Orçamentária.

No sistema financeiro, o Balanço Financeiro, conforme definido no art. 103, da Lei n.º 4.320/1964 (BRASIL, 1964) “demonstrará a receita e a despesa orçamentárias bem como os recebimentos e os pagamentos de natureza extra-orçamentária, conjugados com os saldos em espécie provenientes do exercício anterior, e os que se transferem para o exercício seguinte”. No que diz respeito ao seu parágrafo único, “os Restos a Pagar do exercício serão computados na receita extra-orçamentária para compensar sua inclusão na despesa orçamentária” (BRASIL, 1964).

O padrão de Balanço Financeiro está definido no Anexo 13 nesta Lei (BRASIL, 1964) e para Silva, (2004, p. 351), o Balanço Patrimonial “representa ao final do exercício o produto da contabilidade financeira, cuja função é a de registrar as operações relativas à movimentação de valores, especialmente numerário”.

O Balanço Financeiro demonstra os movimentos ocorridos, por meio das operações financeiras (KOHAMA, 2008). Dessa maneira, o Balanço Financeiro assume a responsabilidade de demonstrar a movimentação financeira, e observar os valores das receitas orçamentárias e extra-orçamentárias, e as despesas orçamentárias e extra-orçamentárias que ao longo do período foram desempenhadas (ALVES, 2009).

O Anexo 14, da Lei n.º 4.320/1964, apresenta o Balanço Patrimonial, definido por Kohama (2008), como o quadro de contabilidade com duas seções, nas quais são distribuídas em Ativo no lado esquerdo e no lado direito os elementos do Passivo, igualando-se as duas

somas com a conta Patrimônio Líquido. No caso do Ativo ser maior que o Passivo tem-se um superávit financeiro, dessa maneira a diferença é registrada na coluna do Passivo com o Ativo Real Líquido. No entanto, caso o Passivo ser maior que o Ativo, a diferença é registrada no Ativo como Passivo Real a Descoberto.

Para o art. 105, da Lei n.º 4.320/1964, os grupos que participam do Balanço Patrimonial são (BRASIL, 1964)

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

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

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

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

§ 5º Nas contas de compensação serão registrados os bens, valores, obrigações e situações não compreendidas nos parágrafos anteriores e que, imediata ou indiretamente, possam vir a afetar o patrimônio.

Por fim, a Demonstração das Variações Patrimoniais, conforme modelo constante no Anexo 15 da Lei n.º 4.320/1964. Segundo definição apresentada no art. 104 da Lei n.º 4.320/1964, esse demonstrativo “evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício” (BRASIL, 1964).

Conforme Kohama (2008) a Demonstração das Variações Patrimoniais é um quadro de contabilidade com duas seções, no qual é distribuído em Variações Ativas e Variações Passivas. As contas identificam o tipo de variação ocorrida e onde a igualdade das somas é obtida pelo déficit ou superávit, que corresponde ao Resultado Patrimonial do exercício. Dessa maneira, essa demonstração tem por finalidade demonstrar o déficit ou superávit patrimonial, de maneira a analisar a baixa ou o aumento desses.

Tendo como base a Lei n.º 4.320/1964, as possibilidades de análises de balanços e demonstrativos são grandes. Nas quais podem ser tanto no âmbito de cada demonstrativo, quanto entre dois ou mais abrangendo um ou mais períodos (PLATT NETO, 2011).

Dessa maneira, com a publicação das NBCASP e do MCASP, os anexos expostos no art. 101 da Lei n.º 4.320/1964 foram aprovados. Tal aprovação foi realizada pela Portaria STN n.º 749, de 15 de dezembro de 2009, com aplicação das alterações facultativa a partir de 2010 e de forma obrigatória em 2012 para a União, estados e Distrito Federal e em 2013 para os municípios e foram incluídos os demonstrativos presentes nos Anexos números 18, 19 e 20 (STN, 2009b).

No entanto a Portaria STN n.º 665, de 30 de dezembro de 2010, revogou a Portaria STN n.º 749/2009 e atualizou-a: facultativa a partir de 2011 e obrigatória a partir de 2012 para a União, estados e Distrito Federal e em 2013 para os municípios (STN, 2009b e 2010b). Nesse sentido, o Quadro 3 apresenta os anexos de elaboração e publicação obrigatória à Lei n.º 4.320/1964, são dezessete, sendo quatro balanços e treze demonstrativos e comparativos.

Anexos	Demonstrativos
Anexo 1	Demonstração da Receita e Despesa Segundo as Categorias Econômicas
Anexo 2	Despesa – Especificação da Despesa Receita – Especificação da Receita
Anexo 3	Receita Orçamentária Anexo I – Discriminação das Receitas dos Estados, Distrito Federal e Municípios Anexo II – Discriminação da Receita da União
Anexo 4	Despesa Orçamentária
Anexo 5	Funções e Subfunções de Governo
Anexo 6	Programa de Trabalho
Anexo 7	Demonstrativos de Funções, Programas e Subprogramas por Projetos e Atividades
Anexo 8	Demonstrativos da Despesa por Funções, Programas e Subprogramas, conforme o Vínculo com os Recursos
Anexo 9	Demonstrativo da Despesa por Órgãos e Funções
Anexo 10	Comparativo da Receita Orçada com a Arrecadada
Anexo 11	Comparativo da Despesa Autorizada com a Realizada
Anexo 12	Balanço Orçamentário
Anexo 13	Balanço Financeiro
Anexo 14	Balanço Patrimonial
Anexo 15	Demonstração das Variações Patrimoniais
Anexo 16	Demonstração da Dívida Fundada Interna
Anexo 17	Demonstração da Dívida Flutuante
Anexo 18*	Demonstração dos Fluxos de Caixa
Anexo 19*	Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido
Anexo 20*	Demonstração do Resultado Econômico

* Demonstrativos previstos a partir da Portaria STN n.º 751, 16 de dezembro de 2009, revogada pela Portaria STN n.º 665, de 30 de novembro de 2010, com efeitos de forma facultativa a partir de 2011 e obrigatória a partir de 2012 para a União, estados e Distrito Federal e 2013 para os municípios.

Quadro 3: Lista de anexos da Lei n.º 4.320/1964

Fonte: Platt Neto (2011, p. 48).

As Resoluções CFC n.º 1.133/2008 e a n.º 1.134/2008, atualizadas em 2009, estabelecem por meio, respectivamente, da NBC T 16.6 e da NBC T 16.7 as demonstrações contábeis a serem elaboradas e divulgadas pelas entidades do setor público. Nas quais incluem além das expostas na Lei n.º 4.320/1964, a Demonstração dos Fluxos de Caixa e a Demonstração do Resultado Econômico (CFC, 2008f e 2009b; 2008g).

Quanto aos demonstrativos contábeis, conforme a LRF possibilita, por meio de instrumentos, a transparência das contas públicas, como definido em seu art. 48 (BRASIL, 2000)

são instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos.

O Quadro 4, elaborado por Platt Neto (2011) apresenta alguns demonstrativos e comparativos exigidos pela Lei n.º 4.320/1964.

Anexos	Demonstrativos
Anexo 1	Demonstração da Receita e Despesa segundo as Categorias Econômicas Apresenta dois grandes grupos: à esquerda a receita e, à direita a despesa. Compara a receita e a despesa pela classificação econômica, ao nível de categorias econômicas, apurando o déficit ou superávit, tanto do orçamento corrente quanto do total da execução orçamentária. Há superávit caso a receita seja maior que a despesa orçamentária e déficit caso ocorra o oposto (...).
Anexo 2/I Anexo 2/II	Receita – Especificação da Despesa Receita – Especificação da Receita É dividido em dois demonstrativos de especificação, um para a receita e outro para a despesa, ambos apresentados conforme a classificação econômica. Permitem uma observação razoavelmente completa das receitas e despesas do ente. Na especificação da despesa é apresentada a natureza da despesa para cada órgão e unidade orçamentária, com os seguintes componentes: código, especificação, desdobramento, elemento e categoria econômica. Apura-se, ao final, o total da despesa orçamentária do período. Para a receita não é especificado o órgão, já que a secretaria da fazenda ou de finanças é o órgão institucional arrecadador.
Anexo 6	Programa de Trabalho Apresenta, por órgão e unidade orçamentária, a despesa orçamentária conforme a classificação funcional para o período. Deste modo, permite um conhecimento das funções de governo, chegando à distinção entre projetos e atividades, em cada unidade orçamentária. Por fim, é apurada a totalização da despesa.
Anexo 7	Demonstrativos de Funções, Programas e Subprogramas por Projetos e Atividades Apresenta a consolidação de todas as unidades orçamentárias, ou órgãos, apresentados no Anexo 6. Deste modo, é possível conhecer quais as funções de governo e suas subdivisões, que foram priorizadas na despesa orçamentária. Identicamente, é feita a distinção entre projetos e atividades.
Anexo 8	Demonstrativos da Despesa por Funções, Programas e Subprogramas, conforme o Vínculo com os Recursos É idêntico ao do Anexo 7, com exceção da distinção feita em relação às despesas não ser por projeto ou atividade, mas de acordo com o vínculo dos recursos que as originaram. Deste modo, é possível saber, para o ente, quanto da despesa em cada função de governo teve origem ordinária ou vinculada. Este segundo caso abrange os recursos que tinham destinação especificada em alguma norma.
Anexo 9	Demonstrativo da Despesa por Órgãos e Funções Apresenta a despesa orçamentária realizada no exercício financeiro, apresentando o cruzamento entre os órgãos do ente e as funções de governo. Nas linhas apresentam-se os diversos órgãos, tais como secretarias, e nas colunas as funções de governo (...). Deste modo, observa-se com quanto cada órgão participou na despesa e as funções predominantes para cada órgão.
Anexo 10	Comparativo da Receita Orçada com a Arrecadada Apresenta, lado a lado, a receita orçada e a arrecadada, de modo a demonstrar a diferença apurada, para mais ou para menos. Caso a receita arrecadada seja maior que a prevista, houve diferença para mais, caso seja menor, houve diferença negativa. A receita segue a classificação econômica, (...). Deste modo, é possível verificar as origens específicas das diferenças entre previsão (orçamento) e realização das receitas no período.
Anexo 11	Comparativo da Despesa Autorizada com a Realizada Expõe a despesa autorizada e a realizada no exercício financeiro, fazendo o cruzamento com os órgãos existentes na estrutura do ente. Nas linhas, para cada ente são identificados os desdobramentos pelas categorias econômicas da despesa. Nas colunas são apresentadas as despesas autorizadas e as realizadas, além da diferença entre a segunda e a primeira. A despesa autorizada é dividida em três colunas: créditos orçamentários e suplementares; créditos especiais e extraordinários; e total.
Anexo 16	Demonstração da Dívida Fundada Interna (e Externa) Apresenta a dívida fundada ou consolidada do ente. De acordo com o artigo 98 da Lei n.º 4.320/64, “a dívida fundada compreende os compromissos de exigibilidade superior a doze meses, contraídos para atender a desequilíbrio orçamentário ou a financiamento de obras e serviços públicos”. Tal demonstrativo identifica o contrato que deu origem a cada uma das obrigações, internas e externas, sua quantidade e data de emissão. Observa-se ainda: o valor de emissão, o saldo anterior em circulação, o movimento do exercício (emissão e resgate), e o saldo para o exercício seguinte (quantidade e valor). Ao final é feita a apuração de cada coluna, permitindo apurar a movimentação e o saldo global da dívida consolidada no período e nas datas inicial e final.

Continua.

Continuação.

Anexos	Demonstrativos
Anexo 17	Demonstração da Dívida Flutuante Apresenta os saldos e movimentações das contas do passivo financeiro no Balanço Patrimonial. São as seguintes contas: restos a pagar, serviços da dívida a pagar, depósitos e débitos e tesouraria. Estas contas formam o que é conhecido como dívida fluante, ou seja, as obrigações que tem vencimento inferior a um ano e cujo pagamento independe de autorização orçamentária. O demonstrativo apresenta as seguintes colunas: saldo do exercício anterior; movimentação do período (inscrição e baixa); e o saldo para o exercício seguinte.
Anexo 18	Demonstração dos Fluxos de Caixa Deve ser elaborada pelo método direto ou indireto e evidencia as movimentações havidas no caixa e seus equivalentes, nos seguintes fluxos: (a) das operações – compreende os ingressos, inclusive decorrentes de receitas originárias e derivadas, e os desembolsos relacionados com a ação pública e os demais fluxos que não se qualificam como de investimento ou financiamento; (b) dos investimentos – inclui os recursos relacionados à aquisição e à alienação de ativo não circulante, bem como recebimentos em dinheiro por liquidação de adiantamentos ou amortização de empréstimos concedidos e outras operações da mesma natureza; e (c) dos financiamentos – inclui os recursos relacionados à captação e à amortização de empréstimos e financiamentos.
Anexo 19	Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido (obrigatório para empresas estatais dependentes e entes que as abranjam) Evidencia o resultado econômico das ações do setor público, considerando sua interligação com o subsistema de custos. Sua elaboração é facultativa. O Resultado Econômico Apurado (REA) é o incremento líquido de benefícios gerados à sociedade a partir da ação eficiente e eficaz do gestor público, calculado a partir da diferença entre a Receita Econômica (RE) e o Custo de Execução (CE) da ação.
Anexo 20	Demonstração do Resultado Econômico (facultativo) Objetiva demonstrar: (a) o déficit ou superávit patrimonial do período; (b) cada mutação no patrimônio líquido reconhecida diretamente no mesmo; (c) o efeito decorrente da mudança nos critérios contábeis e os efeitos decorrentes da retificação de erros cometidos em exercícios anteriores; e (d) as contribuições dos proprietários e distribuições recebidas por eles como proprietários.

Quadro 4: Síntese dos conteúdos dos demais demonstrativos da Lei n.º 4.320/1964

Fonte: Platt Neto (2011, p. 49-50).

Dessa maneira, a fim de atingir o menor número de divergências entre a normatização vigente, o Ministério da Fazenda, por meio da STN, edita, anualmente, o Manual responsável pela elaboração do Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) e do Relatório de Gestão Fiscal (RGF): o Manual de Demonstrativos Fiscais.

Para tanto, o art. 52 da LRF define a composição da RREO (BRASIL, 2000)

- I - balanço orçamentário, que especificará, por categoria econômica, as:
 - a) receitas por fonte, informando as realizadas e a realizar, bem como a previsão atualizada;
 - b) despesas por grupo de natureza, discriminando a dotação para o exercício, a despesa liquidada e o saldo;
- II - demonstrativos da execução das:
 - a) receitas, por categoria econômica e fonte, especificando a previsão inicial, a previsão atualizada para o exercício, a receita realizada no bimestre, a realizada no exercício e a previsão a realizar;
 - b) despesas, por categoria econômica e grupo de natureza da despesa, discriminando dotação inicial, dotação para o exercício, despesas empenhada e liquidada, no bimestre e no exercício;
 - c) despesas, por função e subfunção.

Nesse sentido, com o intuito de atender as exigências da LRF, a Portaria STN n.º 577/2008 aprovou a primeira edição do Manual Técnico de Demonstrativos Fiscais, composto por relatórios do RREO e também do RGF (STN, 2008). Anualmente a STN atualiza a

Portaria que aprova o Manual de Demonstrativos Fiscais, a última foi por meio da Portaria n.º 407, de 20 de junho de 2011 (STN, 2011b), a qual proporcionou a aprovação de sua 4ª edição.

Em relação ao RREO, a referida Portaria (STN, 2011b) prevê a elaboração de catorze demonstrativos apresentados no Quadro 5, os quais alguns deles dividem-se em: União, estados, Distrito Federal e municípios.

Anexos	Demonstrativos
Anexo I	Balanco Orçamentário
Anexo II	Demonstrativo da Execução das Despesas por Função/Subfunção
Anexo III	Demonstrativo da Receita Corrente Líquida
Anexo IV	Demonstrativo das Receitas e Despesas Previdenciárias do Regime Geral de Previdência Social - União
Anexo V	Demonstrativo das Receitas e Despesas Previdenciárias do Regime Próprio de Previdência dos Servidores
Anexo VI	Demonstrativo do Resultado Nominal
Anexo VII	Demonstrativo do Resultado Primário – estados, Distrito Federal e municípios
Anexo VIII	Demonstrativo do Resultado Primário da União
Anexo IX	Demonstrativo dos Restos a Pagar por Poder e Órgão
Anexo X	Demonstrativo das Receitas e Despesas com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino - MDE
Anexo XI	Demonstrativo das Receitas de Operações de Crédito e Despesas de Capital
Anexo XII	Demonstrativo da Projeção Atuarial do Regime Geral de Previdência Social - União
Anexo XIII	Demonstrativo da Projeção Atuarial do Regime Próprio de Previdência dos Servidores
Anexo XIV	Demonstrativo da Receita de Alienação de Ativos e Aplicação dos Recursos
Anexo XV	Demonstrativo das Despesas com Saúde – União
Anexo XVI	Demonstrativo da Receita de Impostos Líquida e das Despesas Próprias com Ações e Serviços Públicos de Saúde – estados, Distrito Federal e municípios
Anexo XVII	Demonstrativo das Parcerias Público-Pivadas
Anexo VIII	Demonstrativo Simplificado do Relatório Resumido da Execução Orçamentária

Quadro 5: Anexos do RREO

Fonte: Portaria STN n.º 407/2011 (STN, 2011b).

No que tange o RREO, conforme dispõe o art. 165, § 3º, da CF de 1988, sua elaboração é realizada bimestralmente e sua publicação deve ser até trinta dias após o encerramento de cada bimestre (BRASIL, 1988). O RGF deve ser publicado até trinta dias após o encerramento do quadrimestre. O art. 55 da LRF define a composição desse relatório, o qual conterà (BRASIL, 2000):

- I - comparativo com os limites de que trata esta Lei Complementar, dos seguintes montantes:
- a) despesa total com pessoal, distinguindo a com inativos e pensionistas;
 - b) dívidas consolidada e mobiliária;
 - c) concessão de garantias;
 - d) operações de crédito, inclusive por antecipação de receita;
 - e) despesas de que trata o inciso II do art. 4º; II - indicação das medidas corretivas adotadas ou a adotar, se ultrapassado qualquer dos limites; III - demonstrativos, no último quadrimestre:
 - a) do montante das disponibilidades de caixa em trinta e um de dezembro;
 - b) da inscrição em Restos a Pagar, das despesas:
 - 1) liquidadas;

- 2) empenhadas e não liquidadas, inscritas por atenderem a uma das condições do inciso II do art. 41;
- 3) empenhadas e não liquidadas, inscritas até o limite do saldo da disponibilidade de caixa;
- 4) não inscritas por falta de disponibilidade de caixa e cujos empenhos foram cancelados;
- c) do cumprimento do disposto no inciso II e na alínea b do inciso IV do art. 38.
- § 1º O relatório dos titulares dos órgãos mencionados nos incisos II, III e IV do art. 54 conterá apenas as informações relativas à alínea a do inciso I, e os documentos referidos nos incisos II e III.
- § 2º O relatório será publicado até trinta dias após o encerramento do período a que corresponder, com amplo acesso ao público, inclusive por meio eletrônico.
- § 3º O descumprimento do prazo a que se refere o § 2º sujeita o ente à sanção prevista no § 2º do art. 51.
- § 4º Os relatórios referidos nos arts. 52 e 54 deverão ser elaborados de forma padronizada, segundo modelos que poderão ser atualizados pelo conselho de que trata o art. 67.

Quanto o RGF, para os que não cumprirem os prazos previstos no terceiro parágrafo do art. 55, bem como para os que não cumprirem os prazos disponíveis no segundo parágrafo do art. 52, no que se refere o RREO, vale a sanção da não publicação prevista no art. 51 da LRF (BRASIL, 2000), o qual dispõe que

o descumprimento dos prazos previstos neste artigo impedirá, até que a situação seja regularizada, que o ente da Federação receba transferências voluntárias e contrate operações de crédito, exceto as destinadas ao refinanciamento do principal atualizado da dívida mobiliária.

Diante do exposto, o Quadro 6 apresenta os demonstrativos que devem ser publicados em consonância com o RGF, conforme previstos pela Portaria STN n.º 407/2011 (STN, 2011b).

Anexos	Demonstrativos
Anexo I	Demonstrativo da Despesa com Pessoal
Anexo II	Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida - DCL
Anexo III	Demonstrativo das Garantias e Contragarantias de Valores
Anexo IV	Demonstrativo das Operações de Crédito
Anexo V	Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa
Anexo VI	Demonstrativo dos Restos a Pagar
Anexo VII	Demonstrativo Simplificado do Relatório de Gestão Fiscal

Quadro 6: Anexos do Relatório de Gestão Fiscal

Fonte: Portaria STN n.º 407/2011 (STN, 2011b).

Nesse sentido, a STN, propõe modelos de relatórios como o RREO e o RGF, a fim de estabelecer o Conselho de Gestão Fiscal, responsável pela emissão de novos modelos de relatórios a serem elaborados.

De acordo com os demonstrativos e balanços apresentados anteriormente, os demonstrativo da Lei n.º 4.320/1964 e da LRF que e proporcionam um melhor entendimento

sobre como a dívida pública é evidenciada, são demonstrados no Quadro 7 e no Quadro 8, respectivamente.

Anexos - Demonstrativos	Evidenciação
Anexo 13 - Balanço Financeiro	Apresenta a despesa orçamentária organizada em funções do governo às quais se destinam a atender, bem como os recebimentos e os pagamentos de natureza extra-orçamentária.
Anexo 14 - Balanço Patrimonial	As contas são apresentadas por grupos e subgrupos. Com a principal função de encontrar o superávit ou déficit financeiro, bem como demonstrar a composição e evolução dos grupos Ativo Permanente e Passivo Permanente.
Anexo 16 - Demonstração da Dívida Fundada Interna (e Externa)	Apresenta a dívida fundada ou consolidada do ente. De acordo com o artigo 98 da Lei n.º 4.320/1964, “a dívida fundada compreende os compromissos de exigibilidade superior a doze meses, contraídos para atender a desequilíbrio orçamentário ou a financiamento de obras e serviços públicos”. Tal demonstrativo identifica o contrato que deu origem a cada uma das obrigações, internas e externas, sua quantidade e data de emissão. Observa-se ainda: o valor de emissão, o saldo anterior em circulação, o movimento do exercício (emissão e resgate), e o saldo para o exercício seguinte (quantidade e valor). Ao final é feita a apuração de cada coluna, permitindo apurar a movimentação e o saldo global da dívida consolidada no período e nas datas inicial e final.
Anexo 17 - Demonstração da Dívida Flutuante	Apresenta os saldos e movimentações das contas do passivo financeiro no Balanço Patrimonial. São as seguintes contas: restos a pagar, serviços da dívida a pagar, depósitos e débitos e tesouraria. Estas contas formam o que é conhecido como dívida flutuante, ou seja, as obrigações que tem vencimento inferior a um ano e cujo pagamento independe de autorização orçamentária. O demonstrativo apresenta as seguintes colunas: saldo do exercício anterior; movimentação do período (inscrição e baixa); e o saldo para o exercício seguinte.

Quadro 7: Demonstrativos da Lei nº 4.320/1964 que evidenciam a dívida pública

Fonte: Adaptado de Platt Neto (2011, p. 49-50).

Anexos - Demonstrativos	Evidenciação
Anexo II – Demonstrativo da dívida consolidada líquida - DCL	Demonstra a dívida consolidada, de maneira a deduzir as disponibilidades de caixa, as aplicações financeiras, bem como o restante de haveres financeiros.
Anexo IV – Demonstrativo das Operações de Crédito	Evidencia as operações de crédito externas e internas, bem como as por Antecipação da Receita Orçamentária (ARO).
Anexo VI - Demonstrativo do Resultado Nominal	É demonstrada a Dívida Fiscal Líquida. O resultado nominal, no bimestre, representa a diferença entre o saldo da dívida fiscal líquida ao final do bimestre utilizado como referencial e o saldo ao final do bimestre anterior. No exercício, o resultado nominal é representado pela diferença do saldo da dívida fiscal líquida acumulada até o final do bimestre utilizado como referência e o saldo em 31 de dezembro o exercício anterior ao de referência.
Anexo IX - Demonstrativo dos Restos a Pagar por Poder e Órgão	Evidencia as os montantes inscritos, cancelados, pagos e a pagar, de maneira que o efetivo controle ocorra por poder e por órgão.

Quadro 8: Demonstrativos da LRF que evidenciam a dívida pública

Fonte: Adaptado da Portaria STN n.º 407/2011 (STN, 2011b).

Diante do exposto, o trabalho apresenta informações provenientes não somente dos demonstrativos contábeis presentes na Lei n.º 4.320/1964. Entretanto, também mantém relação como fonte de dados com os demonstrativos apresentados na LRF.

2.4 CRITÉRIOS DE CLASSIFICAÇÃO, AVALIAÇÃO E MENSURAÇÃO DE PASSIVOS (CAMP)

As alterações advindas da aplicação de padronização das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) aos padrões internacionais incorreram na mudança de critérios de CAMP. A adoção desses provoca, no âmbito contábil, efeitos no campo financeiro e econômico da entidade pública. A seguir são apresentados os critérios de CAMP a fim de dispor informações aos interessados sobre o tema, conforme a Lei n.º 4.320/1964, as NBCASP, o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP). Por fim, apresentar outras disposições relevantes no que tange CAMP.

2.4.1 Disposições da Lei n.º 4.320/1964

A Contabilidade Pública por meio da inclusão de novas normas e procedimentos contábeis apresenta um cenário favorável para a adoção de critérios quanto a CAMP e atua na sociedade como órgão de transparência das informações na área da Contabilidade Pública.

Dessa maneira, a Contabilidade Pública assume a responsabilidade de evidenciar, por meio de demonstrações contábeis, as respectivas alterações promovidas pelas NBCASP e pelo MCASP.

Para tanto, a Lei n.º 4.320/1964 dispõe, em seu art. 83, de considerações referentes à evidenciação da Contabilidade, na qual “evidenciará perante a Fazenda Pública a situação de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiados” (BRASIL, 1964).

Com ressalva apresentada à competência do Tribunal de Contas ou órgão equivalente, no qual a tomada de contas dos agentes responsáveis por bens ou dinheiros, conforme definido na Lei n.º 4.320/1964, em seu art. 84, deverá ser realizada ou mesmo superintendida pelos serviços de contabilidade (BRASIL, 1964).

Portanto, os serviços de Contabilidade, conforme definido pela Lei n.º 4.320/1964, em seu art. 85, serão organizados a fim de acompanharem a execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, auxiliar na determinação dos custos dos serviços industriais, no levantamento dos balanços gerais, bem como na análise e interpretação dos resultados econômicos e financeiros (BRASIL, 1964).

No que se refere ao patrimônio público, Kohama (2008, p. 173) observa que sua composição “compreende o conjunto de bens, direitos e obrigações avaliáveis em moeda corrente, das entidades que compõem a administração pública”. Desse modo, o patrimônio como objeto da Contabilidade possui caráter importante para a entidade por ser utilizado no alcance de seus objetivos.

Corroborando com o conceito disposto por Kohama (2008), Platt Neto (2011) salienta que o patrimônio público compõe a administração pública. Esse patrimônio não apresenta exclusividade às entidades públicas. No entanto, às entidades que formam a administração pública.

Para que a administração pública cumpra seus objetivos, há a necessidade de assumir compromissos com terceiros, por meio de empréstimos internos e externos, de longo ou curto prazo, os quais caracterizam a dívida pública.

Diante do exposto, “a Contabilidade evidenciará os fatos ligados à administração orçamentária, financeira patrimonial e industrial”, segundo definição do art. 89 da Lei n.º 4.320/1964 (BRASIL, 1964). Para tanto, com a transparência das contas públicas em foco, há a necessidade de verificar às situações dos passivos, como os empréstimos realizados pelo governo, os recursos utilizados para amortizá-los, bem como os valores dos juros pagos.

Nesse sentido, detalhar a natureza de cada passivo torna-se útil para compreender como o orçamento público influencia no sistema de classificação dos passivos, de maneira que esta lógica condicionará a forma como o balanço patrimonial, no modelo atual, seja divulgado (VIEIRA, 2010).

Considerada por Kohama um dos ramos mais complexos da ciência contábil, o referido autor (2008) apresenta os sistemas como meio para realizar os registros dos lançamentos das contas contábeis, de maneira a atender as normas gerais de orçamento e da Contabilidade Pública: sistemas orçamentário, financeiro, patrimonial e o de compensação.

Dessa maneira o sistema financeiro envolve operações como: o registro dos ingressos recebidos, bem como os desembolsos de natureza orçamentária e extra orçamentária, ao final de cada exercício financeiro ocorre o encerramento das contas e a transferência do resultado para o sistema patrimonial.

O sistema patrimonial, conforme Kohama (2008), é o registro de todos os bens permanentes de modo que cada um deles possua a devida caracterização, bem como mantenha o registro sintético dos bens móveis e imóveis. E quanto ao sistema de compensação, apresenta as funções de registrar e movimentar as contas representativas de direitos e obrigações, geralmente decorrentes de contratos, convênios ou ajustes.

Dessa maneira, no que tange a classificação de passivo no Balanço Patrimonial, conforme mencionado na subseção 2.3.2, o art. 105 da Lei n.º 4.320/1964, dispõe dividido em: passivo financeiro e passivo permanente, a fim de favorecer os cálculos do superávit financeiro, o qual será utilizado na abertura de créditos adicionais, conforme o art. 43 da Lei n.º 4.320/1964 (BRASIL, 1964).

Para o Passivo Financeiro, conforme disposto no § 3º, no art. 105 da referida Lei (BRASIL, 1964), sua composição inclui as dívidas fundadas e outros pagamentos os quais independam de autorização orçamentária. Os compromissos citados referem-se às dívidas flutuantes, as quais não precisam de autorização orçamentária para serem pagas.

Quanto ao Passivo Permanente, o § 4º do art. 105 da Lei n.º 4.320/1964, apresenta as dívidas fundadas, bem como outras que dependam de autorização legislativa para amortização ou resgate como seus componentes (BRASIL, 1964).

De acordo com o art. 92 da Lei n.º 4.320/1964, que está relacionado ao registro contábil dos passivos, uma das divisões da dívida pública denomina-se dívida flutuante, bem como apresenta as contas pertencentes à sua composição. Desse modo, o referido artigo define em seu parágrafo único, que “o registro dos restos a pagar far-se-á por exercício e por credor distinguindo-se as despesas processadas das não processadas” (BRASIL, 1964).

Diante do fato da dívida flutuante ser composta por valores arrecadados a título de receita extra-orçamentária e por empréstimos por meio de antecipação de receita (CRUZ, 1988), e a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), em seu art. 5º, § 1º, define que a Lei Orçamentária Anual (LOA) contenha todas as despesas referentes à dívida pública. Torna-se visível a participação da receita, bem como da despesa com as características da dívida pública (BRASIL, 2000).

Para Kohama (2008), um dos componentes que compreendem a dívida flutuante, conforme o art. 92 da Lei n.º 4.320/1964, são os débitos de tesouraria, os quais são consideradas as operações de crédito por Antecipação da Receita Orçamentária (ARO). Conforme o inciso II do art. 7º da Lei n.º 4.320/1964, as operações de crédito por ARO são responsáveis a atender as insuficiências de caixa.

No tocante a outra divisão da dívida pública, a Lei n.º 4.320/1964, em seu art. 98, parágrafo único, dispõe da dívida fundada, também denominada de consolidada, a qual deve ser escriturada, por meio de individualização e especificações nas quais permitam a verificação, a qualquer momento, da posição do empréstimo, bem como os respectivos serviços de amortização e juros (BRASIL, 1964).

Para Cruz (1988), a dívida consolidada compreende os valores, os quais serão utilizados para financiamento, de modo geral, para expansão de serviços públicos já existentes.

Kohama (2008) dispõe outra classificação à dívida consolidada, em: interna e externa. Para a dívida consolidada interna, Kohama (2008, p. 146) a conceitua em “empréstimos contraídos por títulos do governo (obrigações do tesouro, notas promissórias do tesouro, letras do tesouro, bônus rotativos, apólices etc.) ou contratos de financiamento, dentro do país”.

Em relação ao conceito de dívida consolidada externa, Kohama (2008, p. 146) dispõe como “aquela cujos empréstimos são contratados ou lançados no estrangeiro, por intermédio geralmente de banqueiros, incumbidos não só da colocação dos títulos, mas também do pagamento dos juros e amortizações”.

Nesse sentido, a Contabilidade Pública utiliza-se dos registros contábeis, bem como da avaliação dos elementos patrimoniais para futuras tomadas de decisões. Para o art. 101 da Lei n.º 4.320/1964, os resultados desses registros contábeis referentes ao exercício encontram-se (BRASIL, 1964)

demonstrados no Balanço Orçamentário, no Balanço Financeiro, no Balanço Patrimonial, na Demonstração das Variações Patrimoniais, segundo os Anexos números 12, 13, 14 e 15 e os quadros demonstrativos constantes dos Anexos números 1, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 16 e 17.

O art. 103 da Lei n.º 4.320/1964, conforme apresentado em modelo no Anexo 13, o Balanço Financeiro, “demonstrará a receita e a despesa orçamentárias bem como os recebimentos e os pagamentos de natureza extra-orçamentária, conjugados com os saldos em espécie provenientes do exercício anterior, e os que se transferem para o exercício seguinte” (BRASIL, 1964).

No parágrafo único do art. 103 da referida Lei (BRASIL, 1964), ocorre a afirmação de que “os Restos a Pagar do exercício serão computados na receita extra-orçamentária para compensar sua inclusão na despesa orçamentária”.

Conforme disposto no art. 105 da Lei n.º 4.320/1964, os grupos que participam do Balanço Patrimonial, conforme suas classificações são direcionados a serem demonstrados no Ativo Financeiro, Ativo Permanente, Passivo Financeiro, Passivo Permanente, Saldo Patrimonial e por fim nas Contas de Compensação (BRASIL, 1964).

Diante do exposto, a Lei n.º 4.320/1964 apresenta a seguinte classificação para os passivos no Balanço Patrimonial: passivo financeiro e passivo permanente, de maneira a ressaltar o caráter preponderante, até então, dos aspectos orçamentários e financeiros da Lei n.º 4.320/1964.

Nesse sentido, os elementos patrimoniais necessitam da definição de critérios de avaliação e mensuração, a fim de atribuir e estabelecer, respectivamente, os valores cabíveis para serem registrados no Balanço Patrimonial, de maneira padronizada.

Além de classificar os passivos, a Lei n.º 4.320/1964 também apresenta normas pertinentes para a avaliação dos mesmos. Dessa maneira, o art. 106 da referida lei (BRASIL, 1964) dispõe de critérios de avaliação dos passivos:

Art. 106. A avaliação dos elementos patrimoniais obedecerá às normas seguintes:
 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; [...]
 § 1º Os valores em espécie, assim como os débitos e créditos, quando em moeda estrangeira, deverão figurar ao lado das correspondentes importâncias em moeda nacional.
 § 2º As variações resultantes da conversão dos débitos, créditos e valores em espécie serão levadas à conta patrimonial [...].

Portanto, para a Lei n.º 4.320/1964 os direitos, bem como os títulos de créditos e as obrigações (débitos e créditos) são avaliados pelo valor nominal, de maneira a considerar os efeitos da inflação, bem como converter os valores conforme a taxa de câmbio correspondente na data do balanço, caso esteja em moeda estrangeira.

Por meio das informações definidas pela Lei n.º 4.320/1964, os critérios de avaliação dos passivos de entidade pública, bem como dos demais elementos patrimoniais, são utilizados pela gestão pública para a mensuração do componente a ser reconhecido.

Dessa maneira, com a convergência da CAMP às normas internacionais, as definições dispostas na Lei n.º 4.320/1964 receberam complementações com a aprovação das NBCASP. Com isso, a CAMP, bem como dos demais elementos patrimoniais são direcionados à transparecer a situação patrimonial da entidade por meio dos demonstrativos patrimoniais.

2.4.2 Disposições da NBCASP

O grupo das dez normas (NBC T 16) publicadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) em 2008 contribuiu para o surgimento da nova estrutura da Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP). Dessa maneira, ao dispor sobre a classificação, avaliação e mensuração dos ativos e passivos em entidades do setor público faz-se menção da NBC T 16.10, publicada pela Resolução n.º 1.137/2008.

As NBCASP complementam os conceitos dispostos na Lei n.º 4.320/1964 de maneira a servir as entidades públicas e aproximar às normas internacionais, conforme os Princípios de Contabilidade, por meio da transparência e evidenciação das contas públicas.

Como ramo da ciência contábil, conforme define a NBC T 16.1 (CFC, 2008a, 2009b), a CASP tem como principal objetivo oferecer

aos usuários informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade do setor público e suas mutações, em apoio ao processo de tomada de decisão; a adequada prestação de contas; e o necessário suporte para a instrumentalização do controle social.

No tocante patrimônio público, a NBC T 16.2 (CFC, 2008b e 2009b), o define como

um conjunto de direitos e bens, tangíveis ou intangíveis, onerados ou não, adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelas entidades públicas, que seja portador ou represente um fluxo de benefícios presente ou futuro, inerente à prestação de serviços públicos ou à exploração econômica por entidades públicas e suas obrigações.

Portanto, a administração pública, em decorrência a atender as necessidades financeiras públicas assume compromissos com terceiros, de maneira a caracterizar a dívida pública em externa ou interna.

Conforme a NBC T 16.2, aprovada pela Resolução CFC n.º 1.129/2008 e alterada pela Resolução CFC n.º 1.268/2009, a CASP (CFC, 2008b e 2009b)

é organizada na forma de sistema de informações, cujos subsistemas, conquanto possam oferecer produtos diferentes em razão da respectiva especificidade, convergem para o produto final, que é a informação sobre o patrimônio público.

Ao que compete o sistema contábil, a referida Norma (CFC, 2008b e 2009b), é caracterizada como a

estrutura de informações sobre identificação, mensuração, avaliação, registro, controle e evidenciação dos atos e dos fatos da gestão do patrimônio público, com o objetivo de orientar e suprir o processo de decisão, a prestação de contas e a instrumentalização do controle social.

O sistema contábil está segregado, conforme a Resolução CFC n.º 1.129/2008, alterada pela Resolução CFC n.º 1.268/2009, nos seguintes subsistemas (CFC, 2008b e 2009b): de informações orçamentário e patrimonial; nos subsistemas de custos; e subsistema de compensação.

Cabe ao subsistema de informação orçamentário, conforme NBC T 16.2 (CFC, 2008b e 2009b) registrar, processar e evidenciar os atos e fatos com relação com ao planejamento e à execução orçamentária.

Integrados entre si, o subsistema de informação patrimonial, conforme a NBC T 16.2 (CFC, 2008b e 2009b) “registra, processa e evidencia os fatos financeiros e não financeiros relacionados com as variações qualitativas e quantitativas do patrimônio público”.

A exclusão do subsistema financeiro e a alteração da definição do subsistema patrimonial, por meio da nova redação da NBC T 16.2 (CFC, 2008b e 2009b), proporcionou a incorporação do fundamento do conceito excluído ao subsistema patrimonial.

Ao subsistema de custos, a NBC T 16.2 apresenta uma inovação com a sua criação, e assume as características de registrar, processar e apurar os custos dos bens e serviços que foram produzidos e ofertados à sociedade pela entidade do setor público (CFC, 2008b e 2009b).

Nesse sentido, apesar de ser uma inovação a criação do subsistema de custos, disposto na NBC T 16.2 (CFC, 2008b e 2009b), seu conteúdo decorre da Lei n.º 4.320/1964, pois segundo o art. 99 da referida Lei (BRASIL, 1964),

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

Conforme a NBC T 16.2 (CFC, 2008b e 2009b), o subsistema de 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”. Diante do exposto, o registro da dívida pública apresentará envolvimento nos subsistemas de informações contábeis: orçamentário e patrimonial.

A respeito da classificação dos elementos patrimoniais, com enfoque nos passivos, as Resoluções CFC n.º 1.129/2008 e a n.º 1.133/2008 alteradas pela Resolução CFC n.º 1.268/2009 (CFC, 2008b; 2008f e 2009b) as define como circulante ao que satisfizerem os critérios de

- (a) corresponderem a valores exigíveis até o término do exercício seguinte;
- (b) corresponderem a valores de terceiros ou retenções em nome deles, quando a entidade do setor público for a fiel depositária, independentemente do prazo de exigibilidade.

Para os passivos que não se enquadram em um desses critérios vale a classificação de não circulante (CFC, 2008b; 2008f e 2009b). Dessa maneira, conforme Siega (2011), a NBC T 16.2, a NBC T 16.6, bem como as *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) classificam os passivos em circulantes e em não circulantes, a exceção dessa classificação é a da Lei n.º 4.320/1964 que, conforme disposto na subseção 2.4.2, classifica os passivos em financeiro e em permanente.

De acordo com a Resolução CFC n.º 1.132/2008, a NBCASP estabelece procedimentos de caráter uniformes para os registros contábeis das entidades de setor público (CFC, 2008e). Diante do exposto, o patrimônio das entidades do setor público, alvo dos atos e

fatos que o afetam ou possa vir afetá-lo, foi motivo de criação da NBC T 16.5, a qual estabelece critérios para o registro dos mesmos.

A NBC T 16.5 (CFC, 2008e) define quanto aos

registros contábeis das transações das entidades do setor público devem ser efetuadas, considerando as relações jurídicas, econômicas e patrimoniais, prevalecendo nos conflitos entre elas a essência sobre a forma.

Para tanto, os efeitos dos registros contábeis devem ser evidenciados nas demonstrações contábeis do período com os quais se relacionam, reconhecidos, portanto, pelos respectivos fatos geradores, independente do momento da execução orçamentária (CFC, 2008e).

Desse modo, a referida Norma (CFC, 2008e) enfatiza a implementação de uma Contabilidade Pública com visão patrimonial, deixando de ser estritamente orçamentária. Portanto, a CASP evidencia a totalidade dos atos e fatos, orçamentários e extraorçamentários, previstos em legislação, a fim de prevalecer a essência da ciência contábil, a qual envolve a evidenciação das alterações no patrimônio da entidade (DARÓS; PEREIRA, 2009).

Pode-se compreender que a CASP, a partir da publicação da LRF, bem como com a edição das NBCASP passou a enfatizar a gestão patrimonial, a qual antes passava despercebido pelo uso do controle orçamentário e financeiro.

Portanto, o orçamento, a execução orçamentária e financeira, bem como o patrimônio das entidades públicas e os atos administrativos repercutem economicamente e financeiramente nos atos econômicos e financeiros do patrimônio da entidade e devem ser, não somente registrados pela Contabilidade, mas também mensurados ou avaliados monetariamente (CFC, 2008e).

Sob aspecto da Lei n.º 4.320/1964, a NBC T 16.6 dispõe de aspectos referentes às demonstrações contábeis, compostas pelos registros contábeis de entidades de setor público. Desse modo, conforme disposto na NBC T 16.6 (CFC, 2008f e 2009b), as demonstrações contábeis definidas para representar as entidades públicas são: “Balanço Patrimonial, Balanço Orçamentário, Balanço Financeiro, Demonstração das Variações Patrimoniais, Demonstração dos Fluxos de Caixa e Demonstração do Resultado Econômico”.

Nesse sentido, uma consequência futura da convergência das normas contábeis nacionais às internacionais, por meio das NBCASP, foi a obrigatoriedade de divulgação das NEs as quais participam, conforme a NBC T 16.6 (CFC, 2008f e 2009b), das demonstrações contábeis. Deste modo, as informações dispostas nas NEs, segundo a referida norma (CFC,

2008f e 2009b), “devem ser relevantes, complementares ou suplementares àquelas não suficientemente evidenciadas ou não constantes nas demonstrações contábeis”.

Dessa maneira, a participação do grupo das NBCASP para fundamentação das NEs é relevante. Prova disso, tem-se como exemplo a NBC T 16.3 (CFC, 2008c), aprovada pela Resolução 1.130/2008, a qual evidencia que a CASP apresenta o dever de “permitir a integração dos planos hierarquicamente interligados, comparando suas metas programadas com as realizadas, e evidenciando as diferenças por meio de notas explicativas”.

A outra NBCASP que dispõe de considerações quando às NEs é a NBC T 16.5 (CFC, 2008e), bem como a NBC T 16.6 (CFC, 2008f e 2009b). No que tange a primeira vale-se a evidenciação em NEs na ocasião do:

reconhecimento de ajustes decorrentes de omissões e erros de registros ocorridos em anos anteriores ou de mudanças de critérios contábeis deve ser realizado à conta do patrimônio líquido (...).

Quanto à segunda norma, “as NEs são parte integrante das demonstrações contábeis” NBC T 16.6 (CFC, 2008f e 2009b). Dessa maneira, não somente as NEs integram as demonstrações contábeis, mas também os anexos e demais demonstrativos determinados por lei (CFC, 2008f e 2009b).

Diante do exposto, tanto a NBC T 16.3 quanto a NBC T 16.5, a NBC T 16.6 e a NBC T 16.7 apresentam informações relevantes sobre as NEs, as quais referenciam as demonstrações contábeis de entidades do setor público.

No tocante aos critérios presentes para elaboração das demonstrações contábeis, a NBC T 16.6, aprovada pela Resolução CFC n.º 1.133/2008 e alterada pela Resolução n.º 1.268/2009 (CFC, 2008f e 2009b), dispõe que

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

Nesse sentido, pode-se perceber que as NBCASP, além de dispor considerações sobre os critérios de classificação dos passivos, a Resolução CFC n.º 1.137/2008 responsável pela aprovação da NBC T 16.10, também dispõe de definições sobre a avaliação e mensuração do ativo e passivo em entidades públicas (CFC, 2008j).

Consoante ao exposto, a CASP no que tange a avaliação de passivos, bem como sua mensuração obedece aos critérios estabelecidos pela Resolução CFC n.º 1.137/2008 (CFC, 2008j):

7. 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.

8. Os riscos de recebimento de dívidas são reconhecidos em conta de ajuste, a qual será reduzida ou anulada quando deixarem de existir os motivos que a originaram.
9. Os direitos, os títulos de crédito e as obrigações prefixadas são ajustados a valor presente.
10. Os direitos, os títulos de crédito e as obrigações pós-fixadas são ajustados considerando-se todos os encargos incorridos até a data de encerramento do balanço.
11. As provisões são constituídas com base em estimativas pelos prováveis valores de realização para os ativos e de reconhecimento para os passivos.

Nesse sentido, quando em moeda estrangeira, os direitos, títulos de créditos e obrigações são convertidos conforme à taxa de câmbio em vigência na data do Balanço Patrimonial, são mensurados e avaliados pelo valor original.

No tocante, avaliação e mensuração dos elementos patrimoniais, a Resolução CFC n.º 1.137/2008, NBC T 16.10, define que tanto a avaliação quanto a mensuração de passivos recebem conceitos distintos. Para a avaliação patrimonial, dá-se a definição de (CFC, 2008j)

valor monetário os itens do passivo decorrente de julgamento fundamentado em consenso entre as partes e que traduza, com razoabilidade, a evidenciação dos atos e dos fatos administrativos.

Dessa maneira, a definição de mensuração apresentada na NBC T 16.10 (CFC, 2008j) envolve “a constatação de valor monetário para itens do ativo e do passivo decorrente da aplicação de procedimentos técnicos suportados em análises qualitativas e quantitativas”. Verifica-se que a mensuração atribui valores monetários a determinados eventos em uma entidade do setor público, de maneira a serem reconhecidos.

Nesse sentido, conforme a referida Norma (CFC, 2008j), a definição de avaliação patrimonial envolve “a atribuição de valor monetário a itens do ativo e do passivo, decorrentes de julgamento fundamentado em um consenso entre as partes e que traduza, com razoabilidade, a evidenciação dos atos e fatos administrativos”.

Diante do exposto, a NBC T 16.10 dispõe de bases de mensuração empregadas nos passivos de entidades de setor público: quanto o valor de mercado ou valor justo define-se (CFC, 2008j) “o valor pelo qual um ativo pode ser intercambiado, ou um passivo pode ser liquidado [...]”. Nesse sentido, o valor de mercado ou valor justo é peça importante para que as demonstrações contábeis apresentem melhoria no âmbito patrimonial (SILVA, 2009).

Dessa maneira, as NBCASP estabelecem a divulgação sobre o valor de mercado ou valor justo a fim de permitir a comparação de instrumentos financeiros, os quais apresentem as mesmas características econômicas, independentes das suas finalidades, e de quando e porque foram emitidos ou adquiridos (SILVA, 2009).

O valor justo proporciona uma base mais neutra para a avaliação da gestão quando indica os efeitos das decisões de compra, venda ou mesmo de retenção dos ativos financeiros.

No entanto, no momento que a entidade pública deixar de registrar tanto um ativo quanto um passivo circulante no balanço pelo valor justo, a mesma deve incluir tal informação nas notas explicativas (SILVA, 2009).

Ao que compete a Resolução CFC n.º 1.132/2008, NBC T 16.5, responsável pelo registro contábil, orienta a entidade de setor público a aplicar métodos de mensuração ou avaliação dos ativos, bem como dos passivos que permita o reconhecimento dos ganhos e das perdas patrimoniais (CFC, 2008e).

No tocante ao reconhecimento e registro das transações de entidades do setor público, a Resolução CFC n.º 1.132/2008, a NBC T 16.5, orienta que desde que estimáveis os registros devem ocorrer mesmo na hipótese de existir a dúvida quanto sua ocorrência. Nesse sentido, conforme a NBC T 16.5 (CFC, 2008e),

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

Conforme o exposto, a importância do reconhecimento contábil do passivo é fundamental para a contabilização dos compromissos que irão implicar em provável consumo de recursos no futuro.

2.4.3 Disposições do MCASP

A atualização do MCASP, por meio da elaboração de sua 4ª edição, possibilitou ao setor público receber algumas alterações, em relação à edição anterior, a fim de aperfeiçoar a CASP.

Estruturado em Partes, a 4ª edição do MCASP apresenta a IV Parte, o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), como uma das que possui maior importância quanto às modificações da Contabilidade Pública. Dessa maneira, o principal objetivo do PCASP é a uniformização das práticas contábeis (STN, 2011a).

Nesse sentido, a abordagem dos aspectos relacionados ao plano de contas, possibilita a padronização do mesmo, adequando-o aos dispositivos legais vigentes, aos padrões internacionais de Contabilidade Pública e as regras e procedimentos de estatísticas de finanças públicas reconhecidas por organismos internacionais (STN, 2011a).

Desse modo, formado por uma relação de contas, o PCASP é o resultado da estrutura padronizada com a escrituração dos lançamentos contábeis e sua composição inclui as contas contábeis conforme suas classificações quanto à natureza de suas informações (STN, 2011a).

A estrutura do PCASP divide-se em 8 (oito) classes, nas quais as quatro primeiras são consideradas patrimonial, de maneira a informar a situação do patrimônio do ente público. Para as duas classes seguintes, 5 (cinco) e 6 (seis), consideram-se orçamentária por serem realizados controles do planejamento e do orçamento desde a aprovação à execução. Por fim, as duas últimas classes, 7 (sete) e 8 (oito), são consideradas de controle por marcar o registro dos atos potenciais e diversos controles (STN, 2011a).

Conforme a IV Parte do MCASP, PCASP, a primeira classe se refere ao Ativo, a segunda ao Passivo e Patrimônio Líquido. Para a terceira, inclui as Variações Patrimoniais Diminutivas, de maneira que a quarta classe engloba as Variações Patrimoniais Aumentativas (STN, 2011a).

A quinta, sexta e sétima classes denominam-se, respectivamente, Controles da Aprovação do Planejamento e Orçamento, Controles da Execução do Planejamento e Orçamento e Controles Devedores. Para a oitava classe considera-se Controles Credores (STN, 2011a).

Para a segunda classe do PCASP, referente ao Passivo e Patrimônio Líquido, a Parte II do MCASP, Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP), define o Passivo, bem como caracteriza o Patrimônio Público como o objeto da CASP, os quais refletem às definições apresentadas nas NBCASP (STN, 2011a).

Dessa maneira, em consonância com a NBC T 16.1, o PCP caracteriza o patrimônio público como o objeto da CASP, e evidencia as informações de natureza financeira, econômica, orçamentária do patrimônio da entidade pública, de maneira a apoiar à tomada de decisões, à prestação de contas e à instrumentalização do controle social (STN, 2011a).

No tocante ao patrimônio público, o MCASP corrobora com o que está disposto na NBC T 16.2. O qual é definido, segundo o PCP (STN, 2011a, p.13), como

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

Quanto ao passivo, refere-se às obrigações de entidades do setor público resultante de eventos ocorridos no passado, de maneira que as saídas decorrentes dos pagamentos desses eventos proporcionem benefícios de caráter econômico ou potencial de serviços às entidades

públicas (STN, 2011^a) Dessa maneira, para que exista um passivo é necessário que determinada entidade ofereça uma obrigação presente.

Sob a perspectiva do PCP (STN, 2011a, p. 13) “as definições de ativo e passivo identificam os seus aspectos essenciais, mas não tentam especificar os critérios que precisam ser atendidos para que possam ser reconhecidos no balanço patrimonial”.

Diante do exposto, ao verificar se determinado passivo está definido corretamente deve-se analisar a sua essência, bem como a realidade econômica e não somente sua forma legal (STN, 2011a).

Ao tratar da divisão das contas patrimoniais do setor público, o PCASP reconhece e assume as considerações presentes na Lei n.º 4.320/1964 (STN, 2011a). O passivo público, em sua classificação, incorre na segregação em passivo circulante e passivo não circulante, da mesma forma que dividido pela Lei n.º 6.404/1976, por suas referidas atualizações e pelas NBCTs, especificamente a NBCT 16.6 (STN, 2011).

Dessa maneira, conforme o PCP (STN, 2011a, p.15) quando os passivos “corresponderem a valores exigíveis até o término do exercício seguinte”, bem como quando “corresponderem a valores de terceiros ou retenções em nomes deles, quando a entidade do setor público for fiel depositária, independentemente do prazo de exigibilidade”, classificam-se em passivo circulante. Para os demais se classificam como não circulante (STN, 2011a).

A exemplo do exposto, a pergunta 11 da Parte VI, Perguntas e Respostas (PR), referente aos procedimentos contábeis patrimoniais, apresenta os adiantamentos para futuros aumentos de capital realizados, pois caso haja a possibilidade de devolução do referido adiantamento, o mesmo deve ser registrado no passivo não circulante. Ao contrário, sem que haja a possibilidade de devolução o registro deve ser realizado no patrimônio líquido (STN, 2011a).

Ao citar os passivos, vale mencionar o conceito de dívida presente na Parte VIII do MCASP, Demonstrativo de Estatísticas e Finanças Públicas (DEFP). O qual define que a dívida (STN/SOF, 2011) “se compõe de todos os passivos que exigem o pagamento de juros e/ou do principal pelo devedor ao credor em data acordada”.

No tocante a dívida pública, o MCASP reconhece e assume a classificação da dívida pública presente na LRF, bem como a definição exposta na Lei n.º 4.320/1964. Para tanto, a Parte I do MCASP, Procedimentos Contábeis Orçamentários (PCO), se refere à dívida flutuante, a qual é constituída, no encerramento do exercício, pelas parcelas das despesas orçamentárias empenhadas e ainda não pagas inscritas em Restos a Pagar Processados ou Não Processados (STN/SOF, 2011).

Para o PCO (STN/SOF 2011, p.112), cabe aos Restos a Pagar Processados as despesas orçamentárias que percorreram os “estágios de empenho e liquidação, restando pendente apenas o estágio do pagamento”. Quanto aos Restos a Pagar Processados, STN/SOF (2011, p.112) define que “não podem ser cancelados, tendo em vista que o fornecedor de bens/serviços cumpriu com a obrigação de fazer e a Administração não poderá deixar de cumprir com a obrigação de pagar”.

Ao que compete a dívida fundada é de suma importância mencionar a operação de crédito, conforme a Parte III do MCASP, Procedimentos Contábeis Específicos (PCE) (STN, 2011a, p. 63), controlar a operação de crédito apresentar caráter fundamental, uma vez que a mesma embute “um risco de não adimplemento das obrigações, geralmente refletido na cobrança de juros, os quais serão incorporados ao valor original da dívida”.

No tocante à dívida pública mobiliária, a Parte III do MCASP, PCE (STN, 2011a, p. 66) dispõe que “os títulos mobiliários diferem entre si pelo contexto e finalidade da emissão, taxas de juros, forma de pagamento, forma de colocação do título no mercado (leilão ou colocação direta), indexação (pós-fixados ou prefixados), dentre outras características”.

Por conseguinte, a Parte I do MCASP, PCO (STN/SOF, 2011, p. 61), se refere à apresentação do conceito de juros e encargos da dívida, a qual traz definições de dívida pública mobiliária ao determinar que “o pagamento de juros, comissões e outros encargos de operações de crédito internas e externas contratadas (...)” são semelhantes ao tratamento apresentado na dívida pública mobiliária.

Para a Parte III, PCE (STN, 2011a, p. 73), as operações de crédito contratuais, como uma modalidade de dívida

são obrigações financeiras internas ou externas assumidas em virtude de contrato, tratado ou convênio, ou seja, por meio de um instrumento jurídico que constitua e regule o negócio consensualmente firmado, estabelecendo as obrigações das partes contratantes.

Nesse sentido, a Parte III, PCE (STN, 2011a, p. 73) dispõe que

as operações de crédito contratuais podem ser contratadas sobe diversas modalidades, tais como as exemplificadas pela LRF: mútuo, abertura de crédito, aquisição financiada de bens, recebimento antecipado de valores provenientes da venda a termo de bens e serviços, arrendamento mercantil e outras operações assemelhadas, inclusive com o uso de derivativos financeiros, ainda que o contratos seja inominado. As operações de crédito contratuais podem, ainda decorrer de assunção, reconhecimento ou confissão de dívidas, visto que essas operações são equiparadas a operações de crédito pela LRF.

Dessa maneira, segundo PCE (STN, 2011a, p. 63), “as contas contábeis que representam incorporações de passivos devem ter seu saldo utilizado para indicar o valor total das operações de crédito a serem demonstradas”.

A necessidade de mensuração dos elementos das demonstrações contábeis surge ao determinar os valores pelos quais os respectivos elementos devem ser reconhecidos, bem como apresentados nas demonstrações contábeis (STN, 2011a). Desse modo, os elementos patrimoniais recebem métodos de mensuração ou avaliação a fim de possibilitar que os ganhos e perdas sejam reconhecidos.

Nesse contexto, as dificuldades na mensuração de ativos e passivos, conforme a Parte II do MCASP, Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP), envolvem a divulgação da existência de um bem, direito ou obrigação, pois quando não existir a possibilidade de realizar uma estimativa razoável o item não deve ser reconhecido no Balanço Patrimonial ou na Demonstração do Resultado (STN, 2011a).

A Parte II do MCASP, PCP, em consonância com a definição presente na Resolução CFC n.º 1.137/2008, responsável pela NBCT 16.10, obedece aos critérios específicos quanto à mensuração ou a avaliação dos elementos patrimoniais.

Diante do exposto, o PCP (STN, 2011a, p. 10),

sob a perspectiva do setor público, nos registros dos atos e fatos contábeis será considerado o valor original dos componentes patrimoniais que, ao longo do tempo, não se confunde com o custo histórico. Ou seja, o registro pelo valor original 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 (Apêndice II à Resolução CFC nº 750/1993).

Dessa maneira, a referida Parte do MCASP, PCP (STN, 2011a, p. 39) orienta que, ao que compete “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”.

Além dos procedimentos de avaliação e mensuração dos passivos serem detalhados na Parte II da 4ª versão do MCASP; a pergunta 1 da Parte VI, Perguntas e Respostas (PR), também questiona as normas que disciplinam a avaliação dos bens patrimoniais, as quais constam no art. 106 da Lei n.º 4.320/1964 (STN, 2011a).

Conforme definição apresentada no PCP (STN, 2011a, p. 39),

os direitos, os títulos de crédito e as obrigações prefixadas são ajustados a valor presente, (...) para as pós-fixadas são ajustados considerando-se todos os encargos incorridos até a data de encerramento do balanço.

Ao tratar de registros contábeis relaciona-se o PCP, uma das partes da 4ª versão do MCASP, a Parte II, aprovada pela Portaria STN n.º 664/2010 e alterada pela Portaria STN n.º 406/2011, a qual visa padronizar, conforme mencionado na subseção 2.3.2, os procedimentos

relacionados ao reconhecimento, mensuração, registro, apuração e controle do patrimônio público, adequando-os aos dispostos legais vigentes e as normas internacionais (STN, 2010a e 2011a).

Para tanto, conforme a Parte IV do MCASP, PCASP, os registros contábeis devem ser escriturados, bem como evidenciados nas demonstrações contábeis dos períodos a que se referem, em consonância com os Princípios de Contabilidade, e reconhecidos pelos respectivos fatos geradores (STN, 2011a).

Corroborando com os anexos da Lei n.º 4.320/1964, com a LRF, bem como com o grupo das NBCT 16, a Parte V do MCASP, denominada DCASP, dispõe de demonstrações contábeis exigidas às entidades públicas.

Desse modo, conforme disposto nas Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP) (STN, 2011a, p. 5), às demonstrações contábeis “assumem papel fundamental por representarem importantes saídas de informações geradas pela Contabilidade aplicada ao setor público, promovendo transparência dos resultados orçamentário, financeiro, econômico e patrimonial do setor público”. Nesse sentido, um dos principais objetivos da Parte V é demonstrar os impactos patrimoniais das movimentações das entidades do setor público.

Em consonância com o disposto na NBC T 16.6, aprovada pela Resolução CFC n.º 1.133/2008 e alterada pela Resolução CFC n.º 1.128/2009 (CFC, 2008f e 2009b), as demonstrações contábeis devem apresentar anexos, bem como demais demonstrativos que a lei exige e por NEs (Notas Explicativas). Nesse sentido, as considerações presentes no MCASP, quanto às NEs, apresentam as mesmas disposições constantes nas NBCASP.

Ao que compete o Balanço Patrimonial, a Parte II do MCASP, PCP, apresenta a mesma base legal para realizar a sua divisão em: Passivo Financeiro e Passivo Permanente, também denominado Passivo Não Financeiro: a Lei n.º 4.320/1964 (STN, 2011a).

Quanto às dúvidas da CASP referentes a algumas informações presentes na 4ª Versão do MCASP são solucionadas na Parte VI, PR, por meio de um rol de perguntas e respostas (STN, 2011a).

No tocante a Parte VIII, a última Parte do MCASP, DEFP, da Portaria Conjunta STN/SOF n.º 4/2010, alterada e aprovada pela Portaria Conjunta STN/SOF n.º 1/2011, participa do trabalho da STN a fim de melhorar a transparência de política fiscal e possibilitar quantificar as ações do setor público, bem como promover um entendimento do processo como abertura de maior conhecimento aos usuários sobre a estrutura, funções do governo, os

objetivos de política fiscal e das estatísticas de finanças públicas do Brasil (STN/SOF, 2010 e 2011).

Sobre a classificação dos elementos patrimoniais, em especial dos passivos, a Parte VIII define em Passivo Financeiro e Passivo Não Financeiro. Dessa maneira, à classificação dos passivos financeiros baseia-se na liquidez e nas características jurídicas dos instrumentos como negociabilidade, transferibilidade, comerciabilidade e conversibilidade (STN/SOF, 2010 e 2011).

Desse modo, a avaliação dos elementos patrimoniais, bem como a classificação dos mesmos segue as definições estabelecidas nas NBCASP. Sobre o critério de avaliação dos passivos, a Parte VIII define o valor de mercado, o qual representa o valor de recuperação do passivo no encerramento do Balanço Patrimonial (STN/SOF, 2010 e 2011).

Nesse sentido, em consonância com a Resolução CFC n.º 750/1993, atualizada e consolidada pela Resolução CFC n.º 1.282/2010 (CFC, 1993 e 2010), a Parte II do MCASP, PCP, dispõe que para a avaliação e mensuração de itens patrimoniais os critérios utilizados dependem da característica de cada item (STN, 2010a e 2011a).

Dessa maneira, a Contabilidade Pública baseia-se nos Princípios de Contabilidade, os quais envolvem os Princípios: da Entidade, da Continuidade, da Oportunidade, do Registro pelo Valor Original, bem como o da Competência e Prudência (STN, 2010a e 2011a).

Para efeitos de critérios de avaliação e mensuração dos elementos patrimoniais, em especial aos passivos em entidades do setor público, destaca-se o Princípio do Registro pelo Valor Original.

Baseado no art. 7º da Resolução CFC n.º 750/1993, atualizada e consolidada pela Resolução CFC n.º 1.282/2010, a Parte II do MCASP, PCP, define ao que compete o Princípio do Registro pelo Valor Original (STN, 2010a e 2011a) que “determina que os componentes do patrimônio devem ser inicialmente registrados pelos valores originais das transações, expressos em moeda nacional”.

Dessa maneira, conforme disposto na Parte II do MCASP, PCP (STN, 2010a e 2011a), para satisfazer ao Princípio do Registro pelo Valor Original,

é importante que os elementos patrimoniais sejam avaliados com suficiente regularidade, de maneira que o seu valor registrado não difira significativamente daquele que possa ser determinado utilizando-se os critérios pertinentes para cada elemento patrimonial na data de encerramento do balanço patrimonial.

Quanto ao custo histórico, o art. 7º, em seu §1º, inciso I da Parte II do MCASP, PCP, dispõe, sobre a Contabilidade Pública, que (STN, 2010a e 2011a)

(...) são registrados pelos valores dos recursos que foram recebidos em troca da obrigação ou, em algumas circunstâncias, pelos valores em caixa ou equivalente de caixa, os quais serão necessários para liquidar o passivo no curso normal das operações.

Consoante ao exposto, tão logo que a transação ocorra deve ser registrada pelo seu valor original, imediatamente, entretanto, é inevitável que o valor receba variações ao transcorrer os períodos, de maneira a depender de adaptações (STN, 2010a e 2011a).

No tocante à variação do custo histórico, o art. 7º, em seu §1º, inciso II da Parte II do MCASP, PCP, dispõe da mesma definição abordada pelo custo histórico sobre os passivos (STN, 2010a e 2011a). Entretanto, o registro da transação, realizado inicialmente, com o passar dos anos necessita da variação de registro do custo inicial (STN, 2010a e 2011a).

Dessa maneira, a Parte II do MCASP, PCP, determina algumas bases de mensuração dos elementos patrimoniais, a fim de realizar a variação do custo histórico: custo corrente, valor realizável, bem como o valor presente, valor justo e atualização monetária (STN, 2010a e 2011a).

Quanto ao custo corrente, no tocante aos passivos, o art. 7º, em seu §1º, inciso II da Parte II do MCASP, PCP, (STN, 2010a e 2011a) define que “(...) os passivos são reconhecidos pelos valores em caixa ou equivalentes de caixa, não descontados, que seriam necessários para liquidar a obrigação na data ou no período das demonstrações contábeis”.

Para a base de mensuração, valor realizável, conforme o art. 7º, em seu §1º, inciso II da Parte II do MCASP, PCP, (STN, 2010a e 2011a) “os passivos são mantidos pelos valores em caixa e equivalentes de caixa, não descontados, que se espera seriam pagos para liquidar as correspondentes obrigações no curso normas das operações da entidade”.

Acerca do valor presente, segundo o art. 7º, em seu §1º, inciso II da Parte II do MCASP, PCP, (STN, 2010a e 2011a) “os passivos são mantidos pelo valor presente, descontado do fluxo futuro de saída líquida de caixa que se espera seja necessário para liquidar o passivo no curso normal das operações da entidade”.

Para o valor justo, o art. 7º, em seu §1º, inciso II da Parte II do MCASP, PCP, (STN, 2010a e 2011a) dispõe do “valor pelo qual (...) um passivo liquidado, entre partes conhecedoras, dispostas a isso, em uma transação sem favorecimento”.

Quanto à atualização monetária, o art. 7º, em seu §1º e §2º, inciso II da Parte II do MCASP, PCP, (STN, 2010a e 2011a) dispõe que

os efeitos da alteração do poder aquisitivo da moeda nacional devem ser reconhecidos nos registros contábeis mediante o ajustamento da expressão formal dos valores dos componentes patrimoniais.

§2º São resultantes da adoção da atualização monetária:

- I – a moeda, embora aceita universalmente como medida de valor, não representa unidade constante em termos do poder aquisitivo;
- II – para que a avaliação do patrimônio possa manter os valores das transações originais, é necessário atualizar sua expressão formal em moeda nacional, a fim de que permaneçam substantivamente corretos os valores dos componentes patrimoniais e, por consequência, o do Patrimônio Líquido; e
- III – a atualização monetária não representa nova avaliação, mas tão somente o ajustamento dos valores originais para determinada data, mediante a aplicação de indexadores ou outros elementos aptos a traduzir a variação do poder aquisitivo da moeda nacional em um dado período. (Resolução CFC nº 1.282/2010)

Diante do exposto, tanto a classificação quanto a avaliação dos elementos patrimoniais presentes na Parte VIII estão em conformidade com as normas referentes ao grupo das NBC T 16, à classificação vale a diferenciação em circulante e não circulante e à avaliação é representada pelo valor justo ou valor de mercado, e quando em moeda estrangeira é necessária a conversão à taxa de câmbio vigente na data do Balanço Patrimonial.

2.4.4 Outras disposições

Acerca das demais publicações bibliográficas sobre a CAMP, excluindo as NBCTs, o MCASP e a Lei n.º 4.320/1964, identificam-se outras disposições de caráter legal no que se refere às alterações referentes à CAMP.

Em meio às exigências das alterações da CASP, o *International Federation of Accountants* (IFAC) criou o *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB), Comitê Internacional de Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, a fim de adequar aos padrões internacionais relacionados à CASP, elaborou as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

Dessa maneira, as normas brasileiras, por meio do comitê, buscam a convergência às IPSAS conforme as alterações referentes a reformulação da Contabilidade Pública. Para tanto, as referidas mudanças também foram reflexos do efeito em aperfeiçoar a LRF.

No que diz respeito às IPSAS, identificou-se que algumas considerações a respeito da CAMP não foram contempladas ou não coincidem com suas definições, realizando um comparativo com as NBCTs.

Em relação aos conceitos de avaliação patrimonial, mensuração, valor de reavaliação, bem como o valor contábil bruto e o valor líquido contábil não foram contemplados nas IPSAS.

Para Siega (2011), no tocante ao critério de avaliação dos direitos, títulos de créditos e as obrigações pelo valor original não são contemplados nas IPSAS. No entanto, conforme

Siega (2011) a IPSAS 7 dispõe que, quando pré-fixados apresentam orientações a serem avaliados a valor presente.

Outras disposições de destaque sobre as mudanças da CASP, as quais estão presentes nas Resoluções do Senado Federal (SF) n.º 40/2001 e n.º 43/2001, bem como na LRF. A fim de garantir a assiduidade dos entes federativos quanto à adoção dos princípios de equilíbrio das contas públicas, a LRF apresenta como principal enfoque a transparência das contas públicas (BRASIL, 2000).

A LRF refletiu em mudanças para a CASP como a elaboração do planejamento do orçamento, bem como os limites dos gastos e endividamentos presentes na administração pública.

Dessa maneira, a Resolução SF n.º 43/2001, em consonância o que está disposto no art. 29 da LRF, apresenta as definições referentes aos termos que envolvem a dívida pública: à dívida pública consolidada, dívida pública mobiliária, operações de crédito, derivativos financeiros (SF, 2001b).

Nesse sentido, para efeitos da LRF são adotados alguns conceitos quanto à dívida pública, a fim de servir como base para a classificação dos passivos públicos. Ao que compete à avaliação e mensuração dos mesmos, não foram encontradas informações na LRF que realizasse uma abordagem sobre os referidos assuntos.

Diante do exposto, conforme definição apresentada no inciso I do art. 29 da LRF (BRASIL, 2000), a definição acerca da dívida pública consolidada ou fundada envolve o

montante total, apurado sem duplicidade, das obrigações financeiras do ente da Federação, assumidas em virtude de leis, contratos, convênios ou tratados e da realização de operações de crédito, para amortização em prazo superior a doze meses.

Desse modo, tanto a Resolução SF n.º 40/2001 quanto a Resolução SF n.º 43/2001, e a LRF dispõem da mesma definição no que se refere à dívida pública consolidada. No entanto, as Resoluções SF n.º 40/2001 e SF n.º 43/2001 apresentam como diferencial a definição da dívida consolidada líquida (SF, 2001a; 2001b), a qual corresponde a “dívida pública consolidada, deduzidas as disponibilidades de caixa, as aplicações financeiras e os demais haveres financeiros”.

Com a necessidade de considerar, no que diz respeito a dívida consolidada líquida, as obrigações que deverão ser pagas e posteriormente deduzidas das disponibilidades financeiras. No que se refere à dívida consolidada as Resoluções n.º 40/2001 e n.º 43/2001, ambas do SF, definem (SF, 2001a; 2001b) que a referida dívida “não inclui as obrigações existentes entre as administrações diretas dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios

e seus respectivos fundos, autarquias, fundações e empresas estatais dependentes, ou entre estes”.

Além disso, conforme os § 3º e § 2º, respectivamente, do art. 29 da referida Lei (BRASIL, 2000) “integram a dívida pública consolidada as operações de crédito de prazo inferior doze meses cujas receitas tenham constado do orçamento”. E será incluída a relativa à emissão de títulos de responsabilidade do Banco Central do Brasil (BRASIL, 2000).

Referente à dívida pública mobiliária, a LRF em seu art. 29 a define como a representada por títulos emitidos pela União, Banco Central do Brasil, estados e municípios (BRASIL, 2000).

Diante do exposto, a definição de dívida pública mobiliária presente nas Resoluções SF n.º 40/2001 e SF n.º 43/2001, correspondem ao disposto na LRF. E quanto à definição do refinanciamento da dívida pública mobiliária, o art. 29 da LRF dispõe no inciso V, que cabe a emissão títulos para pagamento adicionado da atualização monetária (BRASIL, 2000). De maneira que o § 4º do referido artigo (BRASIL, 2000), define que o

refinanciamento do principal da dívida mobiliária não excederá, ao término de cada exercício financeiro, o montante do final do exercício anterior, somado ao das operações de crédito autorizadas no orçamento para este efeito e efetivamente realizadas, acrescido de atualização monetária.

Quanto às operações de crédito, a Resolução SF n.º 43/2001, corrobora com a LRF e considera (SF, 2001b)

os compromissos assumidos com credores situados no País ou no exterior, em razão de mútuo, abertura de crédito, emissão e aceite de título, aquisição financiada de bens, recebimento antecipado de valores provenientes da venda a termo de bens e serviços, arrendamento mercantil e outras operações assemelhadas, inclusive com o uso de derivativos financeiros.

Dessa maneira, equiparam-se as operações de crédito, conforme a parágrafo único do art. 3º da Resolução SF n.º 43/2001 (SF, 2001b),

I - o recebimento antecipado de valores de empresa em que o Poder Público detenha, direta ou indiretamente, a maioria do capital social com direito a voto, salvo lucros e dividendos, na forma da legislação;
II - assunção direta de compromisso, confissão de dívida ou operação assemelhada, com fornecedor de bens, mercadorias ou serviços, mediante emissão, aceite ou aval de títulos de crédito; e
III - assunção de obrigação, sem autorização orçamentária, com fornecedores para pagamento a posteriori de bens e serviços (...).

Vale-se a observação para o § 1º da LRF (BRASIL, 2000), ao que compete a assunção, o reconhecimento e a confissão de dívidas pelo ente da Federação são equiparadas às operações de crédito, de maneira a observar as devidas exigências dispostas nos art. 15 e 16 da LRF (BRASIL, 2000):

Art. 15. Serão consideradas não autorizadas, irregulares e lesivas ao patrimônio público a geração de despesa ou assunção de obrigação que não atendam o disposto nos arts. 16 e 17.

Art. 16. A criação, expansão ou aperfeiçoamento de ação governamental que acarrete aumento da despesa será acompanhado de:

I - estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva entrar em vigor e nos dois subseqüentes;

II - declaração do ordenador da despesa de que o aumento tem adequação orçamentária e financeira com a lei orçamentária anual e compatibilidade com o plano plurianual e com a lei de diretrizes orçamentárias.

§ 1º Para os fins desta Lei Complementar, considera-se:

I - adequada com a lei orçamentária anual, a despesa objeto de dotação específica e suficiente, ou que esteja abrangida por crédito genérico, de forma que somadas todas as despesas da mesma espécie, realizadas e a realizar, previstas no programa de trabalho, não sejam ultrapassados os limites estabelecidos para o exercício;

II - compatível com o plano plurianual e a lei de diretrizes orçamentárias, a despesa que se conforme com as diretrizes, objetivos, prioridades e metas previstos nesses instrumentos e não infrinja qualquer de suas disposições.

§ 2º A estimativa de que trata o inciso I do caput será acompanhada das premissas e metodologia de cálculo utilizadas.

§ 3º Ressalva-se do disposto neste artigo a despesa considerada irrelevante, nos termos em que dispuser a lei de diretrizes orçamentárias.

§ 4º As normas do caput constituem condição prévia para:

I - empenho e licitação de serviços, fornecimento de bens ou execução de obras;

II - desapropriação de imóveis urbanos a que se refere o § 3º do art.182 da Constituição.

Conforme o inciso IV do art. 167 da CF/1988 (BRASIL, 1988), as operações de crédito por ARO, consideradas uma das distinções das operações de crédito, referem-se às receitas responsáveis pela arrecadação de impostos futuros, as quais são disponibilizadas como garantias para captar empréstimos. Além de, conforme define o art. 38 da LRF (BRASIL, 2000), “atender insuficiência de caixa durante o exercício financeiro (...)”.

Ademais, tanto a Resolução SF n.º 40/2001 quanto a Resolução SF n.º 43/2001 não revogam a LRF. As referidas Resoluções (SF, 2001a; 2001b), bem como a LRF estabelecem disposições voltadas á dívida pública, as quais apresentam os mesmos contextos conceituais.

3 RESULTADOS DA PESQUISA

Este capítulo apresenta os resultados da pesquisa, iniciando-se com a identificação das alterações referentes à Classificação, Avaliação e Mensuração de Passivos (CAMP) na Contabilidade Pública. Em seguida, é demonstrado os possíveis efeitos da CAMP sobre os controles contábeis da dívida pública. Por fim, é realizada uma breve contextualização sobre o Estado de Santa Catarina e da Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina (SEF/SC), bem como a apresentação dos relatórios contábeis, referentes aos anos de 2009 e 2010, e de suas respectivas Notas Explicativas (NEs).

3.1 IDENTIFICAÇÃO DAS ALTERAÇÕES REFERENTES À CLASSIFICAÇÃO, AVALIAÇÃO E MENSURAÇÃO DE PASSIVOS (CAMP)

A fim de identificar as alterações referentes à CAMP, dispostas na legislação aplicada ao setor público em vigor: Lei n.º 4.320/1964, Lei da Responsabilidade Fiscal (LRF), bem como as Resoluções do Senado Federal (SF), foi realizada uma análise comparativa das referidas bases normativas com os fundamentos contábeis disponíveis após o período de 2008 com a publicação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) e do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP).

Primeiramente, foram discriminadas as definições normativas dos principais termos que envolvem os passivos públicos. Em seguida, foram apresentadas as principais classificações dos passivos aplicados o setor público, e por fim deu-se ênfase nos critérios de avaliação e mensuração dos passivos públicos.

3.1.1 Definições de passivos em entidades do setor público

Ao que compete aos passivos aplicados a entidades do setor público, foram identificados alguns termos referentes à classificação dos mesmos. Dessa maneira, a seguir, são elencados os referidos termos, bem como realizada uma análise comparativa com as bases normativas em questão.

a) Passivo financeiro e passivo permanente

Para a Lei n.º 4.320/1964, tanto o termo passivo financeiro quanto o passivo permanente recebem as mesmas proporções, no que diz respeito a identificação da definição dos referidos termos na normatização analisada. Entretanto, a LRF, as Resoluções n.º 40 e n.º 43, ambas do SF, não dispõem de definições dos termos passivo financeiro e passivo permanente. No que tange as NBCASP, os esclarecimentos dos termos em destaque não fazem parte de seu contexto. Para o MCASP, as definições abordadas seguem as mesmas orientações dispostas na Lei n.º 4.320/1964.

b) Passivo circulante e passivo não circulante

O termo passivo circulante não consta na Lei n.º 4.320/1964, tampouco no conteúdo da LRF e na Resolução SF n.º 40/2001, bem como na Resolução SF n.º 43/2001. Entretanto com a aprovação do grupo das novas normas referentes à Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP), a partir de 2008, e também com a elaboração do MCASP, o termo passivo circulante passou a integrar os aspectos que envolvem o passivo público. As mesmas considerações que ensejam o passivo circulante antes da publicação das NBCASP e após esse período valem para o passivo não circulante.

c) Dívida flutuante e dívida fundada

Quanto ao grupo da normatização analisada anterior ao período de 2008, somente a Lei n.º 4.320/1964, em seu art. 92, dispõe da definição de dívida flutuante, também denominada de dívida administrativa. Para as demais leis e Resoluções do SF, abordadas no Quadro 9, não foi detectada a referida definição. Ao que incube às novas normas publicadas, NBCASP e o MCASP, a definição de dívida flutuante somente foi abordada no MCASP, o qual apresenta a mesma definição disposta na Lei n.º 4.320/1964.

Sobre a definição terminológica da dívida consolidada, também denominada dívida fundada, está disposto na Lei n.º 4.320/1964, na LRF e complementado na Resolução do SF n.º 40/2001 e em mesma proporção na Resolução do SF n.º 43/2001.

Diante do exposto, a LRF não alterou a definição de dívida consolidada ou dívida fundada presente no art. 98 da Lei n.º 4.320/1964. Entretanto, ampliou sua definição, por meio do art. 29, inciso I e § 3º. Em relação à Resolução SF n.º 40/2001, a mesma reconhece e

assume o que está disposto no art. 29 da LRF e em consonância no art. 98 da Lei n.º 4.320/1964. Para tanto, acrescenta por meio de seu inciso V, § 2º do art. 1º, a definição do termo em destaque. O mesmo vale para a Resolução SF n.º 43/2001.

O cenário da Contabilidade Pública após a publicação das NBCASP refletiu em modificações da mesma. Contudo, tanto nas NBCASP quanto no MCASP a definição de dívida consolidada seguiu as considerações propostas na Resolução SF n.º 40/2001 e na Resolução SF n.º 43/2001.

d) Dívida mobiliária e dívida contratual

O termo dívida mobiliária não consta na Lei n.º 4.320/1964. Todavia, o referido termo encontra-se disposto na LRF, na Resolução SF n.º 40/2001 e na Resolução SF n.º 43/2001, as quais recebem descrições comuns entre si.

Há disposições que abrangem a dívida mobiliária no MCASP, presentes na Parte I, Procedimentos Contábeis Orçamentários (PCO), e na Parte III, Procedimentos Contábeis Específicos (PCE), as quais contemplam as mesmas abordagens presentes na Resolução SF n.º 40/2001 e na Resolução SF n.º 43/2001. Ao contrário do MCASP, nada foi definido nas NBCASP sobre as dívidas mobiliárias.

Para a dívida contratual, não foi detectada a sua definição na Lei n.º 4.320/1964, também não foi constatado na LRF, na Resolução SF n.º 40/2001 e na Resolução SF n.º 43/2001. Dessa maneira, em meio a normatização publicada a partir de 2008, NBCASP e o MCASP, apesar do termo dívida contratual ser mencionado somente no MCASP, por meio da Parte III do MCASP, PCE, a qual dispõe da definição de operações de crédito contratuais. Tanto as NBCASP quanto o MCASP não dispõem da aceção em destaque.

e) Operações de crédito

Com base nas constatações encontradas na normatização em destaque antes da publicação das NBCASP e do MCASP, a Lei n.º 4.320/1964, apesar de apresentar considerações sobre o tema em questão, não dispõe de sua definição. A mesma abordagem aplica-se para a Resolução SF n.º 40/2001.

Quanto à abordagem realizada pela Resolução SF n.º 43/2001, a mesma contempla, por meio do art. 3º, em igual proporção à definição de operações de crédito expressa no inciso III do art. 29 da LRF. Em relação à aceção de operações de crédito detectada a partir de

2008, não foi abordada a definição do termo em destaque nas NBCASP. Entretanto, para o MCASP, a aceção do referido tema é compatível com a definição disposta na LRF, conforme disposta na Parte III, PCE.

f) Operação de crédito por Antecipação da Receita Orçamentária (ARO)

Para a operação de crédito por ARO, não foi constatada a sua definição na Lei n.º 4.320/1964. Entretanto, ao mencionar os débitos de tesouraria aborda indiretamente o termo em destaque. Ao que compete a LRF, detectou-se a referida aceção em seu art. 38. Quanto a Resolução SF n.º 40/2001, não dispõe da definição, tampouco de considerações referentes à operação de crédito por ARO. Para a Resolução SF n.º 43/2001, a definição do referido termo segue em conformidade com instruções normativas dispostas na LRF. No que tange a normatização publicada a partir de 2008, as NBCASP não abordam a descrição do termo em destaque. Entretanto, a referida aceção publicada na Parte III, PCE, do MCASP, segue os principais aspectos abordados na LRF, e em consonância na Resolução SF n.º 43/2001.

g) Dívida interna e dívida externa

Relativo à dívida interna e a dívida externa, a normatização responsável pelo período anterior à publicação das NBCASP e do MCASP não dispõe de definições referentes aos termos citados. Em relação às normas publicadas a partir de 2008, também não constam as aceções dos termos em destaque nas NBCASP, tampouco no MCASP.

h) Dívida consolidada líquida

Não foi encontrada a definição da dívida consolidada líquida na Lei n.º 4.320/1964, bem como na LRF. Entretanto tanto a Resolução SF n.º 40/2001 quanto a Resolução SF n.º 43/2001 abordam em igual proporção, ao que compete à definição do termo em questão. Com a publicação das NBCASP e do MCASP, a partir de 2008, o referido termo não está presente nas NBCASP, tampouco no MCASP.

i) Restos a pagar

A definição do termo restos a pagar, no que tange a normatização anterior à publicação do grupo das dez normas referentes à CASP, somente é abordada pelo art. 36 da Lei n.º 4.320/1964. Quanto a LRF, apesar de dispor de algumas considerações sobre o surgimento de limitações, no que se refere o termo em destaque, não apresenta a sua definição. Para as NBCASP e o MCASP, somente o último, em sua Parte I, PCO, define o termo, restos a pagar, de modo idêntico à Lei n.º 4.320/1964.

j) Serviços da dívida a pagar

Quanto aos serviços de dívida a pagar, a Lei n.º 4.320/1964 não apresenta uma definição específica para o referido termo. Entretanto, por meio de seu art. 92, a Lei n.º 4.320/1964 evidencia os serviços de dívida a pagar como parte integrante de um dos desmembramentos da dívida flutuante. Para a LRF, para a Resolução SF n.º 40/2001, bem como para a Resolução SF n.º 43/2001, a definição do termo em destaque não é constatada. No tocante a normatização publicada após o período de 2008, o termo em destaque não apresenta sua acepção nas NBCASP, bem como no MCASP.

3.1.2 Classificação de passivos em entidades do setor público

As classificações dos passivos em entidades do setor público detectadas proporcionam a diferenciação dos passivos públicos entre si. Dessa maneira, a seguir, são dispostas as referidas classificações detectadas, bem como as análises comparativas com as bases normativas em questão.

a) Passivo financeiro e passivo permanente

Quanto à classificação de passivos da Contabilidade Pública, conforme disposições constatadas no art. 105 da Lei n.º 4.320/1964, segmentam-se em: passivo financeiro e passivo permanente. Entretanto, no que tange a LRF, bem como a Resolução SF n.º 40/2001 e a Resolução SF n.º 43/2001 não dispõem da referida classificação aos passivos de entidades do

setor público. Com a publicação das NBCASP, a partir de 2008, não houve a segregação do passivo conforme a classificação definida pela Lei n.º 4.320/1964.

Para o MCASP, a classificação equipara-se ao art. 105 da Lei n.º 4.320/1964 para fins de classificação no Balanço Patrimonial. Entretanto, a Parte IV do MCASP, Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), além de classificar o passivo público em financeiro e permanente, permite diferenciá-los, por meio das letras “F” ou “P” (STN, 2010b). Dessa maneira, “nos exemplos de lançamentos padronizados as contas de (...) passivo virão acompanhadas das letras F” ou “P”, entre parênteses, para indicar se são contas financeiras ou permanentes” (STN, 2010b, p. 17).

b) Passivo circulante e passivo não circulante

Para a Lei n.º 4.320/1964, bem como para a LRF, a Resolução SF n.º 40/2001 e a Resolução SF n.º 43/2001, não dispõem da classificação de passivo público em circulante e em não circulante.

A partir da publicação, em 2008, das NBCASP e do MCASP, a classificação do passivo aplicado à Contabilidade Pública foi ampliada. Diante do exposto, tanto as NBCASP quanto o MCASP definem uma nova abordagem de classificação ao passivo, o qual é segregado em circulante e não circulante.

c) Dívida flutuante e dívida fundada

Para efeitos da Lei n.º 4.320/1964, existe uma outra classificação para os passivos públicos, no que diz respeito aos registros contábeis. A qual dispõe em distinguir a dívida em: flutuante ou administrativa e fundada ou também denominada consolidada. A referida classificação não recebe o enfoque da LRF e da Resolução SF n.º 40/2001, pois ambas somente dispõem de informações da dívida consolidada. Quanto à Resolução SF n.º 43/2001, segmenta a dívida em flutuante e fundada.

Quanto à normatização publicada após o período de 2008, responsável pela CASP, a classificação da dívida em flutuante e fundada é abordada no MCASP seguindo as mesmas considerações definidas nas bases legais anteriores à 2008. Entretanto, ao contrário do referido manual a classificação em destaque não é disposta nas NBCASP.

d) Dívida mobiliária e dívida contratual

Em relação à classificação da dívida pública em mobiliária e contratual, constatou-se que, conforme as bases legais anteriores à 2008, a Lei n.º 4.320/1964 não se refere à essa classificação. Quanto à LRF e à Resolução SF n.º 43/2001, a dívida recebe a referida distinção. A mesma não participa na Resolução SF n.º 40/2001, a qual somente dispõe de considerações sobre a dívida mobiliária. Quanto às normas publicadas após o período de 2008, somente o MCASP aborda a classificação da dívida pública em mobiliária e contratual, conforme disposições da normatização anterior a 2008.

e) Dívida interna e dívida externa

No tocante às bases legais anteriores ao período de 2008, a classificação da dívida pública em interna e externa é disposta de maneira implícita, por meio de demonstrativos contábeis, no Balanço Patrimonial, presente no anexo 14 da Lei n.º 4.320/1964. Em relação a LRF e a Resolução SF n.º 43/2001, ambas apresentam a classificação da dívida em interna e externa. Entretanto, a referida consideração não é disposta na Resolução SF n.º 40/2001. Quanto à normatização publicada a partir de 2008, a classificação da dívida em destaque recebe, tanto explicitamente quanto implicitamente por demonstrativos contábeis, a abordagem pelo MCASP em consonância com a normatização anterior a 2008.

3.1.3 Critérios de avaliação e mensuração de passivos em entidades do setor público

Com base nas análises realizadas na normatização destacada na pesquisa, verificou-se a necessidade de considerar os critérios adotados para a avaliação e mensuração dos registros contábeis. Dessa maneira, conforme disposto na subseção 2.4.3 deste trabalho, existem bases de mensuração de elementos patrimoniais dispostas em um dos princípios contábeis, o qual apresenta como base legal a Resolução CFC n.º 750/1993, atualizada pela Resolução CFC n.º 1.282/2010: o Princípio do Registro pelo Valor Original.

Ao que compete à variação do custo histórico, o Princípio do Registro pelo Valor Original dispõe de critérios capazes de, com o passar dos períodos, serem necessários à variação do referido custo inicialmente delimitado (CFC, 1993 e 2010). Desse modo, a seguir

são dispostos os critérios de avaliação e mensuração de passivos públicos, bem como a análise comparativa com as bases legais em questão.

Diante do exposto, indispensáveis para a elaboração das demonstrações contábeis, as diversas bases de avaliação dos elementos patrimoniais, incluem o custo corrente, o custo histórico, o valor realizável e o valor presente.

a) Custo corrente

No tocante a Lei n.º 4.320/1964, as disposições definidas referentes aos critérios de avaliação em seu art. 106 não abordam o custo corrente. Corroborando com a referida Lei (BRASIL, 1964), tanto a LRF quanto as Resoluções SF n.º 40/2001 e SF n.º 43/2001 não relatam critérios de avaliação de elementos patrimoniais. Para as normas publicadas a partir de 2008, o critério em destaque somente é abordado na Parte II do MCASP, Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP). Quanto às NBCASP, os passivos em entidades do setor público descrevem outros critérios de avaliação e mensuração.

b) Valor realizável

Quanto o valor realizável, a normatização abordada na pesquisa antes do período de publicação das NBCASP e do MCASP não discrimina o critério de avaliação em questão. Entretanto, para as NBCASP, o referido critério é evidenciado por meio da NBC T 16.10. Ao que compete o MCASP, a abordagem do critério de avaliação pelo valor realizável é evidenciada, por meio da Parte II, PCP.

c) Valor presente

Em 2008, com a publicação das NBCASP e do MCASP, o critério utilizado para avaliar o passivo público recebeu uma nova consideração: para os passivos prefixados os ajustes são feitos a “valor presente, se pós-fixadas são considerados todos os encargos incorridos até a data de encerramento do balanço patrimonial” (CFC, 2008j). Ao que compete ao MCASP, o critério recebe a abordagem, em igual proporção às NBCASP, por meio da Parte II, PCP.

Diante do exposto, antes da publicação das NBCASP e do MCASP, no tocante à Lei n.º 4.320/1964, bem como a LRF e as Resoluções SF n.º 40/2001, SF n.º 43/2001, não havia a utilização do critério de avaliação: valor presente.

d) Valor justo

A Lei n.º 4.320/1964 não dispõe de considerações sobre o critério a valor justo. A mesma análise equivale para a LRF, bem como para a Resolução SF n.º 40/2001 e a Resolução SF n.º 43/2001. As NBCASP, a NBC T 16.10 dispõe de considerações sobre o referido critério. Quanto ao MCASP, a Parte II, PCP, responsabiliza-se por definir o valor justo como um dos critérios de avaliação aos passivos de entidades aplicadas à CASP.

e) Atualização monetária

A atualização monetária recebeu destaque, ao que compete à base legal abordada antes do período de 2008, somente pela Lei n.º 4.320/1964. Em relação à normatização publicada após o período de 2008, NBCASP e o MCASP, segue a Lei n.º 4.320/1964. Ao definir o critério de avaliação do passivo público, mencionam que caso o valor esteja em moeda estrangeira, a conversão ocorrerá conforme à taxa de câmbio vigente na data do Balanço Patrimonial, bem como definem que, quando existir valores em espécie, em moeda estrangeira, os mesmos devem ser convertidos em moeda nacional por correspondente importância. Nesse sentido, a avaliação ou mensuração dos passivos públicos é realizada pelo valor atualizado na data em que o balanço foi publicado.

f) Valor nominal

Ao que compete à Lei n.º 4.320/1964, o critério para avaliação de passivos públicos corresponde o valor nominal. Nessa conjuntura, cabe somente à referida Lei (BRASIL, 1964) avaliar o passivo pelo critério de valor nominal.

Para efeitos da LRF, da Resolução SF n.º 40/2001 e da Resolução SF n.º 43/2001 não constam os critérios de avaliação dos passivos em entidades do setor público. Quanto as NBCASP, os critérios são divulgados, principalmente, por meio da Resolução CFC n.º 1.137/2008, responsável pela aprovação da NBC T 16.10.

g) Valor original

De acordo com a Lei n.º 4.320/1964, a LRF, bem como a Resolução SF n.º 40/2001 e a Resolução SF n.º 43/2001, o registro pelo valor original não faz parte do grupo de critérios responsáveis pela avaliação e mensuração de passivos públicos.

Ao que compete às normas publicadas após o período de 2008, as NBCASP, por meio da NBC T 16.10, consideram que os passivos públicos são avaliados pelo valor original. Para o MCASP, o critério de avaliação dos passivos públicos segue em consonância com a NBC T 16.10.

3.1.4 Síntese dos aspectos analisados referentes à CAMP

Com o objetivo de ilustrar, bem como esclarecer os tópicos abordados nessa seção, realizou-se um resumo da mesma, por meio, da elaboração do Quadro 9. O referido quadro proporciona uma percepção mais completa, no que se refere à presença de aspectos referentes à CAMP, quanto às normas vigentes do período.

A fim de avaliar se consta ou não, ou caso encontre alterações de informações, no que tange à aspectos referentes à CAMP, em relação às normas vigentes, foram elencados itens no que se refere a aplicabilidade dos mesmos:

Em relação à normatização abordada antes da publicação das NBCASP e do MCASP, em 2008, os itens receberam a classificação de:

- a) consta: para quando constar em igual proporção à base normativa analisada; e
- b) não: para a substituição do termo “não consta”.

Ao que compete as NBCASP e o MCASP, determinado no Quadro 9 como o Depois, a classificação, no que tange os aspectos referentes à CAMP, foram caracterizadas em:

- a) permanece: para quando permanecer em igual proporção às bases normativas analisadas, anterior ao período de publicação das NBCASP e do MCASP;
- b) surge: para quando surgir alguma consideração não disposta na normatização analisada no período anterior a 2008;
- c) não: para a substituição do termo “não consta”;
- d) acrescenta: para quando alguma consideração for adicionada nas definições expostas pela normatização anterior à publicação das NBCASP e do MCASP.

Análise dos principais aspectos no que diz respeito a identificação da CAMP nas normas aplicáveis						
A) Definições terminológicas						
Itens	ANTES				DEPOIS	
	Lei n.º 4.320/1964	LRF	Res. SF n.º 40/2001	Res. SF n.º 43/2001	NBCASP	MCASP
A.a) Passivo financeiro	Consta	Não	Não	Não	Não	Permanece
A.a) Passivo permanente	Consta	Não	Não	Não	Não	Permanece
A.b) Passivo circulante	Não	Não	Não	Não	Surge	Surge
A.b) Passivo não circulante	Não	Não	Não	Não	Surge	Surge
A.c) Dívida fluante	Consta	Não	Não	Não	Não	Permanece
A.c) Dívida fundada	Consta	Consta	Consta	Consta	Não	Não
A.d) Dívida mobiliária	Não	Consta	Consta	Consta	Não	Permanece
A.d) Dívida contratual	Não	Não	Não	Não	Não	Não
A.e) Operações de crédito	Não	Consta	Não	Consta	Não	Permanece
A.f) Operação de crédito por Antecipação da Receita Orçamentária (ARO)	Não	Consta	Não	Consta	Não	Permanece
A.g) Dívida interna	Não	Não	Não	Não	Não	Não
A.g) Dívida externa	Não	Não	Não	Não	Não	Não
A.h) Dívida consolidada líquida	Não	Não	Consta	Consta	Não	Não
A.i) Restos a pagar	Consta	Não	Não	Não	Não	Permanece
A.j) Serviços da dívida a pagar	Não	Não	Não	Não	Não	Não
B) Classificação de passivos em entidades do setor público						
Itens	ANTES				DEPOIS	
	Lei n.º 4.320/1964	LRF	Res. SF n.º 40/2001	Res. SF n.º 43/2001	NBCASP	MCASP
B.a) Passivo financeiro X passivo permanente	Consta	Não	Não	Não	Não	Permanece
B.b) Passivo circulante X passivo não circulante	Não	Não	Não	Não	Surge	Surge
B.c) Dívida fluante X dívida fundada	Consta	Não	Não	Consta	Não	Permanece
B.d) Dívida contratual X dívida mobiliária	Não	Consta	Não	Consta	Não	Permanece
B.e) Dívida interna X dívida externa	Não	Consta	Consta	Consta	Não	Permanece
C) Critérios de avaliação e mensuração de passivos em entidades do setor público						
Itens	ANTES				DEPOIS	
	Lei n.º 4.320/1964	LRF	Res. SF n.º 40/2001	Res. SF n.º 43/2001	NBCASP	MCASP
C.a) Custo corrente	Não	Não	Não	Não	Não	Acrescenta
C.b) Valor realizável	Não	Não	Não	Não	Acrescenta	Acrescenta
C.c) Valor presente	Não	Não	Não	Não	Acrescenta	Acrescenta
C.d) Valor justo	Não	Não	Não	Não	Acrescenta	Acrescenta
C.e) Atualização monetária	Consta	Não	Não	Não	Permanece	Permanece
C.f) Valor nominal	Consta	Não	Não	Não	Não	Não
C.g) Valor original	Não	Não	Não	Não	Acrescenta	Acrescenta

Quadro 9: Análise de aspectos que evidenciam a CAMP nas normas aplicáveis

Fonte: elaborado pelo autor.

Não foi considerado o valor monetário aos itens analisados, pois a pesquisa não está fundamentada em análise de caráter quantitativa da CAMP, e sim uma constatação de como está sendo abordado, ou não, a CAMP nas normas vigentes aplicáveis.

3.2 IDENTIFICAÇÃO DOS POSSÍVEIS EFEITOS SOBRE OS CONTROLES CONTÁBEIS DA DÍVIDA PÚBLICA

Com a publicação do grupo das dez primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) e do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP), em 2008, um novo modelo de Contabilidade Pública passou a ser abordado com a finalidade de adaptar-se aos padrões internacionais. As referidas normas indicaram diversas mudanças e adaptações para a área pública. Dessa maneira, mesmo em meio à transição para consolidar essas alterações, a Contabilidade Pública necessita apresentar informações contábeis detalhadas, verídicas e transparentes sobre suas operações.

Para Cochrane, Moreira e Pinho (2003, p. 7), ao que compete à Contabilidade Pública,

a função de controle é indispensável para acompanhar a execução de programas e apontar suas falhas e desvios; velar pela boa utilização, manutenção e guarda dos bens patrimoniais, verificar a perfeita aplicação das normas e princípios adotados e constatar a veracidade das operações realizadas.

No que tange o controle interno, a Resolução do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) n.º 1.135/2008 dispõe que o mesmo (CFC, 2008h)

compreende o conjunto de recursos, métodos, procedimentos e processos adotados pela entidade do setor público, com a finalidade de:

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

Dessa maneira, por meio da Resolução CFC n.º 1.135/2008, responsável pela publicação da NBC T 16.8 (CFC, 2008h), o controle interno é utilizado com a finalidade de reduzir os riscos, bem como proporcionar a eficiência das informações contábeis.

Quanto à classificação do controle interno, a NBC T 16.8 ocorre a disposição das seguintes categorias: Operacional para “às ações que propiciam o alcance dos objetivos da entidade”; Contábil ao que se refere “à veracidade e à fidedignidade dos registros e das demonstrações contábeis”; e Normativo ao que está “relacionado à observância da regulamentação pertinente” (CFC, 2008h).

Conforme Darós e Pereira (2009, p. 8-9),

a NBCASP apresenta de modo amplo o campo de atuação do Controle Interno Contábil, visto que este deve abranger todo o patrimônio da entidade, diferentemente da visão estritamente orçamentária imposta pela Lei Federal, que dispõe no artigo 77 que o controle deve verificar de forma prévia, concomitante e subsequente a legalidade dos atos da execução orçamentária.

Nesse sentido, a Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP), por meio das NBCASP, vem procurando se tornar um instrumento de melhor eficiência na área de controle nas atividades da administração pública brasileira.

Consoante ao disposto, Cochrane, Moreira e Pinho (2003, p. 6) dispõe que

o controle das atividades administrativas é um dos controles é um dos meios pelos quais se exercita o poder hierárquico, isto é, os órgãos superiores controlam os inferiores fiscalizando o cumprimento das normas e regras que regem cada sistema.

Dessa maneira, o controle interno proporciona às organizações uma melhor estrutura para os trabalhos a seres executados, bem como auxiliam na garantia que o referido trabalho seja executado com a segurança, minimizando os riscos.

Para a NBC T 16.8 (CFC, 2008h),

o sistema de informação e comunicação da entidade do setor público deve identificar, armazenar e comunicar toda informação relevante, na forma e no período determinados, a fim de permitir a realização dos procedimentos estabelecidos e outras responsabilidades, orientar a tomada de decisão, permitir o monitoramento de ações e contribuir para a realização de todos os objetivos de controle interno.

Diante das alterações envolvendo a CASP, o MCASP, por meio da Parte IV, Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), dispõe de considerações sobre as contas contábeis, as quais fornecem informações necessárias para a elaboração do plano de contas e em consequência de demonstrativos contábeis, bem como dispõe de considerações para seu controle contábil (STN, 2010a e 2011a).

Quanto ao sistema contábil, é estruturado em subsistemas: de informações orçamentárias; de informações patrimoniais; de custo; e de compensação, cujos resultados dependem das especificações fornecidas pelo usuário, a fim de auxiliar na extração de informações (CFC, 2008b e 2009b).

No tocante a dívida pública, o subsistema que a envolve é o de informações patrimoniais, conforme o PCASP (STN, 2011a, p. 13), o referido subsistema “registra, processa e evidencia os fatos financeiros e não financeiros relacionados com as variações do patrimônio público (...)”.

Quanto à natureza das informações contábeis, a dívida pública é classificada nas de natureza patrimonial. Segundo o PCASP (STN, 2011a, p. 13), a referida conta participa do grupo de contas que

registram, processam e evidenciam os fatos financeiros e não financeiros relacionados com as variações qualitativas do patrimônio público, representadas pelas contas que integram o ativo, passivo, patrimônio líquido, Variações Patrimoniais Diminutivas (VPD) e Variações Patrimoniais Aumentativas (VPA).

Dividido em 8 classes, o PCASP as distribui conforme a natureza das informações das contas, para (STN, 2011a, p. 13)

as quatro primeiras contas, 1 a 4, é Patrimonial, ou seja, informa a situação do Patrimônio da Entidade Pública (...), das contas das duas classes seguintes, 5 e 6, é Orçamentária, pois nessas classes são feitos os controles do Planejamento e do Orçamento, desde a aprovação até a execução (...), das contas das duas últimas classes, 7 e 8, é de controle, pois nessas classes são registrados os atos potenciais e diversos controles.

Diante do exposto, a dívida pública deve ser registrada contabilmente, em conformidade com os Princípios de Contabilidade, no grupo 2, responsável pelo Passivo e pelo Patrimônio Líquido, e as variações que afetam a dívida pública devem se registradas no grupo 3 e 4, responsável pelas Variações Patrimoniais Diminutivas e Aumentativas, respectivamente, ambos com natureza Patrimonial.

Para tanto, conforme dispõe o art. 67 da Lei da Responsabilidade Fiscal (LRF), o acompanhamento da dívida pública e o controle de sua evolução

serão realizados por 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, visando a:

I - harmonização e coordenação entre os entes da Federação;

II - disseminação de práticas que resultem em maior eficiência na alocação e execução do gasto público, na arrecadação de receitas, no controle do endividamento e na transparência da gestão fiscal;

III - adoção de normas de consolidação das contas públicas, padronização das prestações de contas e dos relatórios e demonstrativos de gestão fiscal de que trata esta Lei Complementar, normas e padrões mais simples para os pequenos Municípios, bem como outros, necessários ao controle social;

IV - divulgação de análises, estudos e diagnósticos.

§ 1º O conselho a que se refere o caput instituirá formas de premiação e reconhecimento público aos titulares de Poder que alcançarem resultados meritórios em suas políticas de desenvolvimento social, conjugados com a prática de uma gestão fiscal pautada pelas normas desta Lei Complementar.

§ 2º Lei disporá sobre a composição e a forma de funcionamento do conselho.

No que tange às classificações e definições terminológicas dos passivos públicos, há a necessidade de acompanhar as contas que surgiram a partir da publicação das NBCASP e do MCASP. Consoante ao exposto, tanto o passivo circulante quanto o passivo não circulante participam do grupo de contas que surgiram a partir do período de 2008.

Para as referidas contas, o controle interno auxilia na fiscalização das mesmas, e em consonância com o disposto na LRF, a normatização responsável pela CASP dispõe também que, conforme o PCASP (STN, 2011a, p. 20)

a entidade do setor público deve manter sistema de informação contábil refletido em planos de contas que compreenda:

- a) a terminologia de todas contas e sua adequada codificação, a natureza e o grau de desdobramento, possibilitando os registros de valores;
- b) a função atribuída a cada uma das contas;
- c) o funcionamento das contas;
- d) a utilização do método das partidas dobradas em todos os registros dos atos e dos fatos que afetam ou possam vir a afetar o patrimônio das entidades do setor público, de acordo com sua natureza de informação orçamentária, patrimonial ou de controle;
- e) contas específicas que possibilitem a apuração de custos;
- f) tabela de codificação de registros que identifique o tipo de transação, as contas envolvidas e a movimentação a débito e a crédito.

Conforme Darós e Pereira (2009 apud BRASIL, 2000), a Resolução CFC n.º 1.135/2008 responsável pela NBC T 16.8

reforça o disposto no artigo 59 da LRF, onde determina que o controle interno deve fiscalizar o cumprimento das metas previstas na LDO e os limites das dívidas consolidada e mobiliária; das despesas com pessoal; para a contratação de operações de crédito; para a concessão de garantias e para a inscrição em restos a pagar.

Em relação às alterações que surgiram a partir da publicação das NBCASP e do MCASP, em especial às definições terminológicas e às classificações de passivos públicos: passivo circulante e passivo não circulante, há a necessidade de registrá-las em demonstrativos contábeis coerentes com suas atuações.

Para tanto, as devidas alterações necessitam de controle, por parte dos órgãos competentes, a fim de manter um acompanhamento da veracidade das informações divulgadas, bem como o cumprimento das normas contábeis.

Diante do exposto, o controle de maneira planejada possibilita avaliar e comparar os resultados obtidos com o planejado, bem como analisá-los, verificar os possíveis erros de determinada operação, detectar desvios, entre outras finalidades auxiliar no bom desempenho da organização pública.

3.3 CAMP NO ESTADO DE SANTA CATARINA

Nesta seção há uma breve apresentação sobre o Estado de Santa Catarina, com ênfase nas principais características sobre a sua história, localização, informações geográficas, dados populacionais, desenvolvimento humano, economia, entre outros aspectos, bem como uma breve apresentação da Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina (SEF/SC) e dos relatórios e Notas Explicativas (NEs) referentes aos demonstrativos do Estado de Santa Catarina.

3.3.1 Apresentação do Estado de Santa Catarina

Essa subseção inicia-se com a apresentação de uma síntese dos principais fatos históricos que marcaram o Estado de Santa Catarina, bem como se evidencia as características que marcam sua formação na atualidade.

Ao descobrir o Brasil, o litoral catarinense abrigava os índios tupis-guaranis, chamados de carijós (PIAZZA; HÜBENER, 2003). Para Ribas Junior (2001, p. 20), ao adentrar o “interior (...) estavam os povos do grupo Jê. Eram os botocudos, os bugres (...)”.

Dessa maneira, com uma elevada população indígena as terras do litoral catarinense “passou a ser alvo da investida de inúmeras expedições de caça ao índio, no século XVII” (PIAZZA; HÜBENER, 2003, p. 27). Conforme o Governo do Estado de Santa Catarina (GESC), náufragos, desertores e religiosos foram os primeiros povoadores que desembarcaram no Estado e em consonância a isso, no ano de 1526, Sebastião Caboto, também passou em terras catarinenses (GESC, 2011). Nesse sentido, os mapas referentes à expedição que o trouxe foram publicados com denominação da Ilha de Santa Catarina de “porto dos Patos” (GESC, 2011).

No tocante á denominação da Ilha de Santa Catarina, há uma divergência entre autores. Alguns atribuem a escolha do nome ao fato de Sebastião Caboto realizar uma homenagem à sua esposa Catarina Medrano, outros julgam a denominação dada à ilha como homenagem ao dia santificado à Santa Catarina de Alexandria (RIBAS JUNIOR, 2001).

Quanto a ocupação do referido Estado, a mesma expandiu-se por meio da chegada dos bandeirantes paulistas à caça aos índios (GESC, 2011). Diante do exposto, em 1658, Manuel Lourenço de Andrade deu início ao povoamento nas regiões litorâneas de Santa Catarina, chamada de Nossa Senhora da Graça do Rio São Francisco, hoje a cidade de São Francisco do Sul, e a próxima povoação, em 1672, foi a de Nossa Senhora do Desterro (atual capital catarinense, Florianópolis) pelo bandeirante paulista Francisco Dias Velho (GESC, 2011).

Em 1684, Domingos de Brito Peixoto explorou as terras do litoral catarinense e fundou a Vila de Santo Antônio dos Anjos de Laguna, atual Laguna (GESC, 2011). Dessa maneira, “(...) os portugueses se lançam à conquista dos territórios mais ao sul, como é o caso dos Campos de Viamão” (GESC, 2011).

Diante do exposto, os primeiros povoados catarinenses foram os de São Francisco do Sul, Desterro e de Laguna, e suas respectivas denominações são influência de povoados vicentinos.

No século XVII, os paulistas conquistaram o sul por meio da ocupação de São Vicente à Laguna, diante desse pressuposto, em 1720, Bartolomeu Paes de Abreu incentivou a abertura de um caminho que realizasse a ligação de São Paulo à Rio Grande do Sul (PIAZZA; HÜBENER, 2003).

O cenário de criação de gado solto encantou os tropeiros paulistas que passavam por Laguna. Desse modo, os mesmos foram à procura das terras do Rio Grande do Sul povoando os “pampas” (GESC, 2011). Houve, então, conforme Ribas Junior (2001, p. 24-25) a “necessidade de chegar ao sul para arrebanhar o gado que era levado pelos denominados caminhos das topas até o mercado de Sorocaba e até à Minas Gerais, onde a carne e os animais de tração e de transporte valiam seu peso em ouro (...)”.

Para Piazza e Hübener (2003, p. 41), “o primeiro caminho a ser aberto foi o “caminho de gado”, o dos “Conventos”, em 1730, sob o comando de Souza e Faria” e ao decorrer dos anos, outros caminhos para transportar o gado foram traçados pelos tropeiros, os chamados “Caminho do Sul”. Dessa maneira, Ribas Junior (2001, p. 25) dispõe que os tropeiros “lançaram as bases do povoamento, a começar pela fundação da cidade de Nossa Senhora dos Prazeres das Lagens, a atual cidade de Lages (...)”.

Consoante ao exposto, o ponto de encontro, Lages, possibilitou a ligação de Laguna com o Planalto Serrano, de maneira que esse caminho mais tarde denominou-se de Serra do Rio do Rastro (PIAZZA; HÜBENER, 2003).

Santa Catarina, em 1829, recebeu a primeira colônia a participar do mosaico cultural catarinense, a alemã, a qual se instalou na Colônia de São Pedro de Alcântara (GESC, 2011). Ao norte catarinense se fixaram outros imigrantes alemães e criaram a Colônia Dona Francisca, cidade alemã que hoje é denominada de Joinville (GESC, 2011). No território do sul do Estado a ocupação foi marcada pelos imigrantes italianos, e no Meio-Oeste catarinense, se fixaram os imigrantes eslavos (RIBAS JUNIOR, 2001).

Por volta de 1870, a insatisfação dos segmentos da sociedade contra o governo imperial da referida época deu-se início à revolta denominada Revolução Farroupilha. (GESC, 2011). Em busca de reforço, as forças farroupilhas ocuparam a atual cidade de Laguna, base do cenário para a proclamação da República Juliana (GESC, 2011).

O movimento destaca a “heroína de dois mundos”, Ana Maria de Jesus Ribeiro, também conhecida com Anita Garibaldi e que em conjunto com seu esposo, Giuseppe Garibaldi, lutou pelas idéias liberais (GESC, 2011). Com a promulgação da primeira Constituição Republicana, elegeu-se o primeiro governador catarinense: Lauro Severiano Müller, o qual criou as Intendências Municipais (GESC, 2011).

O Estado em destaque localiza-se no centro da Região Sul do Brasil e possui fronteira com a Argentina no extremo oeste, ao norte com Paraná, com o Rio Grande do Sul ao Sul e a leste com o Oceano Atlântico (GESC, 2011).

Conforme o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE, 2010) a área do território catarinense, no ano de 2010, é de 95,7 mil km² e possui 6.248.436 de habitantes distribuídos em 293 municípios, sendo que a maioria é descendente de europeus.

Para o Serviço de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE), o Estado engloba várias cidades com diversidades geográficas compostas por praias de areias brancas, matas tropicais e serras nevadas (SEBRAE, 2010). Em conjunto com essas riquezas naturais Santa Catarina apresenta características de desenvolvimento econômico e a capital de Santa Catarina, Florianópolis participa desse contexto, bem como as cidades de Joinville, Criciúma, Lages, Chapecó (SEBRAE, 2010).

A qualidade de vida da população do referido Estado envolve aspectos relacionados à educação, acesso ao trabalho, renda, longevidade, entre outros (PNUD, 2005). Em consonância a esses aspectos o Estado possui o Índice de Desenvolvimento Humano (IDH) de 0,8400, o qual ocupa a segunda melhor posição nacional (PNUD, 2005).

Em relação ao desempenho econômico de Santa Catarina, o IBGE (2010) assegura a 6ª posição no *ranking* nacional, atingindo um PIB no montante de R\$ 123 bilhões. No tocante estrutura de governo, conforme o GESC (2011) participa do Poder Executivo: Gabinete do Governador do Estado, o Gabinete do Vice Governador do Estado, as Secretarias de Estado, as Secretarias Executivas e as Secretarias Especiais.

Dessa maneira, segundo o GESC (2011), a estrutura completa do Estado de Santa Catarina envolve o Poder Executivo e as Secretarias de Estado, as Secretarias de Estado de Desenvolvimento Regional, Sociedades de Economia Mista, Empresas Públicas, Autarquias e Fundações, bem como os Poderes Legislativo e Judiciário, Comitês e Conselhos.

3.3.2 Apresentação da Secretaria de Estado da Fazenda do Estado de Santa Catarina (SEF/SC)

O órgão tomado com base para a elaboração da pesquisa é a SEF/SC, com sede na Rodovia SC 401, km 05, n.º 4.600 – Centro Administrativo do Governo do Estado, Bairro Saco Grande II, na cidade de Florianópolis (SEF/SC, 2011).

No sítio eletrônico do SEF/SC, dispõe a sua missão, que engloba implantar políticas tributárias justas, bem como arrecadar com eficiência e controlar a aplicação dos recursos públicos, a fim de visar o desenvolvimento do Estado de Santa Catarina (SEF/SC, 2011).

Aos seus valores cabe a “transparência, ética, justiça, espírito inovador, compromisso com o estado, legalidade, espírito de equipe, eficiência, responsabilidade social, austeridade, moralidade, e respeito ao contribuinte” (SEF/SC, 2011).

Quanto à visão, a SEF/SC busca “ser reconhecida nacionalmente pela excelência na gestão pública e fazendária” (SEF/SC, 2011). Dessa maneira, promove o desenvolvimento do Estado de Santa Catarina com justiça fiscal, com qualidade de gastos e conserva, com segurança, o controle da arrecadação por meio de uma secretaria equipada e com servidores motivados e capacitados (SEF/SC, 2011).

A SEF/SC, como órgão central dos Sistemas de Planejamento e Orçamento, de Administração Financeira e de Controle Interno, cumpre as disposições constantes na Lei Complementar n.º 381, de 07 de maio de 2007, alterada pela Lei Complementar n.º 534, de 20 de abril de 2011 (SANTA CATARINA, 2007a e 2011a).

Dessa maneira, a referida Lei (SANTA CATARINA, 2007a e 2011a) “dispõe sobre o modelo de gestão e a estrutura organizacional da Administração Pública Estadual”. O qual compete, conforme disposto no art. 58 da Lei Complementar n.º 381, de 07 de maio de 2007, alterada pela Lei Complementar n.º 534, de 20 de abril de 2011 (SANTA CATARINA, 2007a e 2011a):

- I – manifestar-se, previamente, em assuntos que envolvam repercussão financeira para o erário;
(...)
- III - definir as prioridades relativas à liberação dos recursos financeiros com vistas à elaboração da programação financeira de desembolso, de forma articulada com a Secretaria de Estado do Planejamento, observadas as prioridades dos Conselhos de Desenvolvimento Regional, das Audiências Públicas e do Seminário Anual de Avaliação dos Programas Governamentais;
- IV - desenvolver as atividades relacionadas com:
 - a) tributação, arrecadação e fiscalização;
 - b) administração financeira e controle interno;
 - c) despesa e dívida pública;
 - d) contencioso administrativo-tributário;
 - e) supervisão, coordenação e acompanhamento do desempenho das entidades financeiras do Estado; e
 - f) gestão, revisão e adequação de tratamentos tributários diferenciados;(...)
- VIII - definir os prazos, critérios e procedimentos para os fechamentos contábeis necessários à elaboração dos balancetes mensais e à consolidação do balanço geral do Estado; e
- IX - coordenar o desenvolvimento e a manutenção evolutiva do sistema de gestão fiscal.
(...)

XII – promover, coordenar, supervisionar e consolidar a elaboração dos projetos de Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO, dos orçamentos anuais e dos atos que objetivem a abertura de créditos adicionais;

(...)

XIV – acompanhar as audiências do Orçamento Estadual Regionalizado, promovidas pela Assembléia Legislativa do Estado;

(...)

XVII – promover a transparência da gestão fiscal.

§1º Excetua-se do disposto no inciso X deste artigo a gestão dos fundos do plano de saúde, dos fundos vinculados ao regime próprio de previdência e dos fundos cujos recursos sejam originários e vinculados à União e aos municípios.

§2º Para fins do disposto no inciso IV deste artigo, a Secretaria de Estado da Fazenda deverá, até 31 de dezembro de cada ano, conforme regulamentado, promover a avaliação da funcionalidade dos tratamentos tributários diferenciados, expedindo os atos administrativos destinados a proceder à concessões, alterações ou revogações, totais ou parciais, observada a legislação tributária.

Conforme disposto na SEF/SC (2011), o Governo do Estado da Fazenda, além de conselhos, comitês e assessoria ligados ao Gabinete do Secretário, divide-se em seis diretorias: Diretoria Administrativa e Financeira (DIAF), Diretoria de Contabilidade Geral (DCOG), Diretoria de Auditoria Geral (DIAG), Diretoria de Administração Tributária (DIAT), Diretoria da Dívida Pública e Investimento (DIDP). Compete a Direção Geral (DIGE) a função de coordenar todas as outras diretorias.

3.3.3 Apresentação dos relatórios e NEs observadas

Os relatórios necessários para a realização do trabalho foram encontrados disponibilizados em meios eletrônicos pela SEF/SC. Dessa maneira, tem-se na página eletrônica <www.sef.sc.gov.br> os dados coletados para a presente pesquisa, bem como os demonstrativos presentes nos relatórios.

No que tange a apresentação dos relatórios, Klock e Platt Neto (2009, p. 2) abordam que “as entidades que compõem a estrutura da administração pública brasileiras são obrigadas pela Constituição Federal a prestar contas do uso de recursos públicos e a respeitar o princípio da publicidade, entre outros princípios e normas aplicáveis”.

Em consonância ao disposto, para a realização da pesquisa utilizou-se o Relatório Balanço Consolidado Geral (BCG), o Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO), bem como o Relatório de Gestão Fiscal (RGF) dos períodos de 2009 e 2010, referentes ao Estado de Santa Catarina. Em função de os relatórios apresentarem uma quantidade grande de dados, a dificuldade na procura de termos pertinentes à Classificação, Avaliação e Mensuração de Passivos (CAMP) proporcionou a utilização da versão eletrônica dos relatórios para realização do trabalho. A busca acelerada do material abordado nos

relatórios justifica a utilização dos aplicativos: CTRL + F (Find), bem como o CTRL + L (Localizar).

Ao que compete o BCG, compreende dividido em dois volumes: o Volume I se refere ao Relatório Técnico sobre a Prestação de Contas de Santa Catarina; e o Volume II se refere aos Anexos do BCG, o qual sua elaboração é de responsabilidade da DCOG (SEF/SC, 2011). Consoante ao Volume I (SEF/SC, 2011), a DCG busca implementar nas demonstrações contábeis as *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS).

A elaboração do BCG, conforme SEF/SC (2011, p. 19),

foi realizada em observância à legislação supracitada e de acordo com as Resoluções do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina: Resolução n.º TC - 16/94, de 21 de dezembro de 1994; Resolução n.º TC - 06/01, de 03 de setembro de 2001; Resolução n.º TC - 11/04, de 06 de dezembro de 2004; e Resolução n.º TC - 29/2008, de 30 de julho de 2008, as quais regulam e normatizam a remessa de informações e demonstrativos contábeis a esse Tribunal de Contas.

No tocante, Relatório Técnico sobre a prestação de Contas de Santa Catarina, denominado Volume I, SEF/SC (2011, p. 20), sua estrutura está disposta de maneira

a apresentar as demonstrações contábeis e suas respectivas notas explicativas (...), e a fim de alcançar os vários segmentos da sociedade, e assim proporcionar maior transparência, procurou-se empregar linguagem simples e didática, por meio de tabelas e demonstrativos contendo análises horizontais e verticais e comparativas, bem como análises gráficas.

As demonstrações apresentadas no referido Relatório Técnico, para SEF/SC (2011, p. 22) “foram elaboradas com observância à Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) e aos princípios contábeis geralmente aceitos, às disposições da Lei Federal n.º 4.320/1964 e da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e atendendo à Lei Orçamentária Anual (LOA)”.

O Relatório Técnico busca atingir as disposições referentes às Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP), apresentadas no Manual da Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP), envolvendo os objetivos das demonstrações contábeis (STN, 2011a, p. 5):

padronizar os conceitos, as regras e os procedimentos relativos às demonstrações contábeis do setor público a serem observados pela União, estados, Distrito Federal e municípios, permitindo a evidenciação e a consolidação das contas públicas em âmbito nacional, em consonância com os procedimentos do PCASP.

Em relação ao Volume II, Anexos do BCG, é composto por uma estrutura, a qual apresenta o Relatório da Auditoria Geral, os anexos exigidos pela Lei n.º 4.320/64, bem como as demais normas legais, o controle físico e financeiro dos programas de Governo, a equipe técnica da SEF e os órgãos e entidades da Administração Estadual e devidos responsáveis pela escrita contábil e fiscal no exercício analisado (SEF/SC, 2011).

Diante do exposto, as informações presentes nos relatórios, tanto no BCG tanto no RREO, bem como no RGF apresentam caráter primordial para a compreensão dos demonstrativos contábeis, os quais assumem um grau de importância elevado por servirem, segundo SEF/SC (2011), como “instrumentos de transparência da gestão fiscal de que trata o art. 48 da LRF e retrato fiel das execuções orçamentária, financeira e patrimonial (...) demonstrando ao cidadão catarinense a real situação do Estado ao término daquele exercício”.

Para Klock e Platt Neto (2009, p.2), “é notória a necessidade de transparência das contas dos entes públicos e de seus órgãos competentes”. Diante do exposto, Klock e Platt Neto (2009, p.2) reforçam o fato de que

um dos elementos indispensáveis para uma adequada evidência contábil são as notas explicativas, que apresentam informações complementares aos principais demonstrativos publicados. Desse modo, as notas explicativas devem fornecer subsídios técnicos informacionais para uma suficiente compreensão dos balanços públicos e demais demonstrativos publicados.

Nesse sentido, em consonância com o Volume I do BCG, (SEF/SC, 2011, p. 24), as NEs “são parte integrante das demonstrações contábeis”. Apesar de importantes, a exigência de publicar as NEs em suas respectivas demonstrações não está presente na Lei n.º 4.320/1964, tampouco na LRF.

Para tanto, com a publicação do grupo das NBCASP possibilitou a não omissão das NEs nas demonstrações contábeis. Conforme a SEF/SC (2011, p. 24-25) as

informações contidas nas notas explicativas procuram ser relevantes, complementares ou suplementares àquelas não suficientemente evidenciadas ou não constantes nas demonstrações contábeis. As notas explicativas incluem os critérios utilizados na elaboração das demonstrações contábeis, as informações de naturezas patrimonial, orçamentária, econômica, financeira, legal, física, social e de desempenho e outros eventos não suficientemente evidenciados ou não constantes nas referidas demonstrações.

Conforme o Volume I do BCG (SEF/SC, 2011), o conteúdo presente nas demonstrações contábeis e em suas respectivas NEs reflete nos valores divulgados em milhares de reais, salvo quando indicado de modo diferente.

Diante do exposto, Klock e Platt Neto (2009, p.6) consideram que as

notas explicativas tornam-se cada vez mais merecedoras de atenção, uma vez que representam informações complementares àquelas extremamente técnicas, auxiliando o gestor público a mostrar seu desempenho perante a comunidade. Este entendimento vincula-se ao conceito de *accountability*, ou seja, a responsabilidade e disposição do gestor profissional de prestar contas sobre os seus resultados.

Dessa maneira, a seguir é apresentado, com base nos demonstrativos divulgados pela SEF/SC, o estudo das alterações referentes à CAMP o qual compreende o levantamento e seleção de dados presentes nas NEs dos relatórios contábeis, dos anos 2009 e 2010. Com a

finalidade de constatar quais são as bases normativas utilizadas para formulação dos demonstrativos contábeis presentes nas referidas NEs.

3.3.3.1 Definições e classificações de passivos nas NEs

a) Passivo circulante e passivo não circulante

Ao longo dos demonstrativos analisados, foram encontrados itens que envolvem à CAMP. Dessa maneira, ao que compete à classificação de passivos públicos, o Volume I, referente ao Relatório Técnico sobre a Prestação de Contas de Santa Catarina, do BCG, bem como no Volume II do BCG, por meio do Balanço Patrimonial consolidado geral, seguem a adoção das orientações normativas disponíveis nas NBCASP e no MCASP ao classificarem, por meio do Balanço Patrimonial, o passivo público em: circulante e não circulante. Os balanços patrimoniais tanto do período referente ao ano de 2009 quanto ao de 2010 adotam o critério de apresentar ao lado de cada conta patrimonial o número da sua respectiva NE.

No que tange o passivo circulante, o referido relatório segue a definição disposta nas NBCASP e no MCASP. Entretanto, ao que compete à definição do passivo não circulante, tanto o Volume I quanto o Volume II do BCG não dispõem da referida definição em seus conteúdos.

b) Passivo financeiro e passivo permanente

Quanto ao passivo financeiro e passivo permanente, as NEs representadas pelo BCG, dispõem de definições baseadas na Lei n.º 4.320/1964, as quais estão presentes também nas definições disponíveis pelo MCASP. Nesse sentido, a classificação do passivo em financeiro e permanente disponível no Anexo 14 do Volume II dos relatórios contábeis, Anexos do BCG, atendem às disposições propostas pela Lei n.º 4.320/1964, participante do grupo da normatização em vigor antes do período de 2008. Entretanto, a referida classificação também recebe o enfoque pelas bases normativas publicadas a partir de 2008: NBCASP e MCASP.

c) Serviços da dívida consolidada

Ao que compete aos serviços da dívida consolidada, o Relatório, BCG, dispõe de uma definição baseada nas bases normativas da LRF. No que tange o período após a publicação

das NBCASP e do MCASP, o último dispõe das mesmas considerações da LRF para reconhecer a definição de serviços da dívida consolidada, ao considerar os juros, os encargos e as amortizações da dívida pública consolidada em serviços da dívida consolidada.

No tocante ao demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida (DCL), o RGF dispõe no referido demonstrativo da classificação da dívida consolidada em: dívida mobiliária e dívida contratual. Para a última ocorre a subdivisão em: interna e externa.

Quanto às bases legais responsáveis pela classificação da dívida mobiliária e dívida contratual, bem como pela dívida interna e externa, anteriores a publicação das NBCASP e do MCASP, destacam-se a LRF e a Resolução SF n.º 43/2001. Para a normatização posterior ao período de 2008, responsável pela classificação da dívida consolidada, destaca o MCASP. Dessa maneira, o demonstrativo em destaque não apresenta definições de termos envolvendo a dívida pública.

d) Dívida interna e dívida externa

No que tange a dívida interna e a dívida externa, conforme verificação realizada no BCG, no RREO e no RGF, dos anos de 2009 e 2010, foram detectadas as definições dos referidos termos apenas no BCG, referente ao de 2010. Em relação à classificação da dívida em interna e externa, a mesma está presente tanto no BCG quanto no RREO e no RGF, dos anos de 2009 e 2010. No tocante a fundamentação normativa, os termos analisados receberam o embasamento legal da LRF e da Resolução SF n.º 43/2001, no que se refere à normatização anterior a publicação das NBCASP e do MCASP e quanto às bases legais publicadas a partir do ano de 2008, a abordagem foi constatada no MCASP.

e) Restos a pagar processado e restos a pagar não processados

No tocante aos restos a pagar, o Volume I do BGC apresenta sua definição em conformidade com as bases normativas anteriores ao período de 2008, dessa maneira obedecendo a Lei n.º 4.320/1964. No que tange às normas publicadas a partir do período de 2008, a definição segue as preposições presentes no MCASP. Entretanto, não somente para garantir explicações sobre os procedimentos utilizados nos demonstrativos contábeis servem as NEs.

Nesse sentido, o demonstrativo das despesas inscritas em restos a pagar constante no BCG, bem como os demais demonstrativos presentes nos relatórios RREO e o RGF, os quais

evidenciam a referida conta, destacam a classificação dos restos a pagar em processados, bem como os restos a pagar em não processados. Ao que compete demonstrativo de restos a pagar, não houve a publicação de nenhuma NE, a fim de auxiliar no entendimento do mesmo.

3.3.3.2 Critérios de avaliação e mensuração de passivos nas NEs

No tocante aos critérios de avaliação de passivos no GESC, houve a adoção, conforme disposto no Volume I do BGC, dos mesmos critérios abordados pela fundamentação normativa: NBCASP e o MCASP.

Para os critérios de avaliação dos elementos patrimoniais, incide determinada base legal. Entretanto, ainda que o assunto seja orientado por diversas doutrinas, o contabilista busca o melhor critério de avaliar os elementos patrimoniais, considerados eficientes para a sua gestão.

No que diz respeito ao julgamento de escolha dos critérios utilizados para a avaliação do passivo público, o Estado de Santa Catarina não apresenta o referido julgamento nas NEs analisadas, nesse sentido, não segue o MCASP.

Conforme a Resolução CFC n.º 1.132/2008, responsável pela publicação da NBC T 16.5, “o reconhecimento de ajustes decorrentes de omissões e erros de registros ocorridos em anos anteriores ou de mudanças de critérios contábeis deve ser realizado à conta do patrimônio líquido e evidenciado em notas explicativas” (CFC, 2008e).

Dessa maneira, ao mudar os critérios de avaliação e mensuração do passivo, as referidas alterações devem ser divulgadas em NEs. Entretanto, não foram encontradas mudanças de critérios no que compete à avaliação dos passivos públicos.

Tanto nas NEs de 2009 quanto nas de 2010, conforme disposto no Volume I do BCG, os critérios de avaliação e de mensuração dos passivos públicos envolvem a avaliação pelo valor original e quando em moeda estrangeira é realizada a conversão, à taxa de câmbio na data de publicação do Balanço Patrimonial. No tocante aos passivos prefixados, os ajustes são realizados a valor presente, e quanto os pós-fixados, os ajustes são realizados até a data de encerramento do exercício.

3.3.3.3 Extratos e síntese de aspectos analisados referentes à CAMP nas NEs

A fim de ilustrar as considerações sobre a CAMP abordadas na subseção 3.3.3, disponíveis nas NEs dos demonstrativos contábeis pertinentes aos períodos de 2009 e 2010, foram elaborados os Quadro 10 e o Quadro 11.

No Quadro 10, são abordadas as definições de termos referentes à CAMP, dispostas nos relatórios contábeis publicados pelo Estado de Santa Catarina, nos anos de 2009 e 2010.

Extrato de disposições referentes à CAMP presentes nos relatórios contábeis publicados pelo Estado de Santa Catarina, nos anos de 2009 e 2010
A) BCG
Volume I – Relatório Técnico sobre a Prestação de Contas de Santa Catarina
<p>“Passivo circulante: Compreende as obrigações conhecidas e estimadas, cujos prazos estabelecidos ou esperados situem-se após dos doze meses seguintes à data de publicação das demonstrações contábeis” (SC, 2009, p. 21; 2010, p. 23). (...)</p> <p>“Passivo financeiro: Compreende as dívidas fundadas e outros compromissos exigíveis cujo pagamento independa de autorização orçamentária, como os restos a pagar, os serviços da dívida a pagar, os depósitos de tesouraria (operações de crédito por antecipação de receita)” (SC, 2009, p.21 ; 2010, p. 23). (...)</p> <p>“Passivo permanente: Compreende as dívidas fundadas e outras que dependam de autorização legislativa para amortização ou resgate” (SC, 2009, p.21; 2010, p. 23). (...)</p> <p>“Serviço da dívida consolidada: Engloba os juros, os encargos e as amortizações da dívida pública consolidada” (SC, 2009, p. 66; 2010, p. 73). (...)</p> <p>“Práticas contábeis, no que tange os créditos e dívidas: 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 riscos de recebimento de dívidas são reconhecidos em conta de ajuste, a qual será reduzida ou anulada quando deixarem de existir os motivos que a originaram. Os direitos, os títulos de crédito e as obrigações prefixados são ajustados a valor presente. Os direitos, os títulos de crédito e as obrigações pós-fixadas são ajustados considerando-se todos os encargos incorridos até a data de encerramento do balanço. As provisões são constituídas com base em estimativas pelos prováveis valores de realização para os ativos e de reconhecimento para os passivos. As atualizações e os ajustes apurados são contabilizados em contas de resultado” (SC, 2009, p. 22; 2010, p. 25). (...)</p> <p>“Restos a pagar: Os restos a pagar são as Despesas Orçamentárias de competência do exercício empenhadas e não pagas até o seu término. Dividem-se em Restos a Pagar Processados e Restos a Pagar Não Processados. Assim, entende-se por Restos a Pagar Processados as despesas que, em 31 de dezembro ultrapassaram o estágio da liquidação da despesa (foi atestado o reconhecimento do débito) e por Restos a Pagar Não Processados, aquelas despesas que foram executadas (compras ou serviços), mas que se encontravam, em 31 de dezembro, em fase de confirmação da quantidade, qualidade e demais condições para o reconhecimento contábil do débito” (SC, 2009, p. 69-70; 2010, p. 75-76). (...)</p> <p>“Dívida pública do Estado de Santa Catarina: Esta dívida é dividida em interna, quando contratada com instituições nacionais, e externa, quando a instituição financeira, agência de fomento ou outra instituição de crédito for de fora do país” (SC, 2010, p. 46). (...)</p> <p>“Balanço Patrimonial: Estruturado em Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido, evidencia qualitativa e quantitativamente a situação patrimonial da entidade pública” (SC, 2009, p.21; 2010, p. 23). No que tange as NEs do Balanço Patrimonial, consta na nota, “as NEs são partes integrantes das demonstrações contábeis” (SC, 2009, p. 9; 2010, p. 11). Ao que compete o conteúdo disposto no demonstrativo em destaque, a maioria das contas patrimoniais que participam da composição do Balanço Patrimonial recebem uma numeração, a qual corresponde a sua respectiva NE presente no BCG. (...)</p> <p>“Balanço Financeiro: Evidencia as receitas e despesas orçamentárias, bem como os ingressos e dispêndios extraorçamentários, conjugados com os saldos de caixa do exercício anterior e os que se transferem para o exercício seguinte” (SC, 2009, p. 22; 2010, p. 24). Na nota, consta que as “NEs são partes integrantes das demonstrações contábeis” (SC, 2009, p. 12; 2010, p. 14). (...)</p>

Continua

Continuação.

Extrato de disposições referentes à CAMP presentes nos relatórios contábeis publicados pelo Estado de Santa Catarina, nos anos de 2009 e 2010
A) BCG
Volume II – Anexos do BCG
<p>No que tange o Volume II, referente aos Anexos do BCG, tanto do período de 2009 quanto o de 2010 não foram encontradas definições de termos relacionados à CAMP.</p> <p>(...)</p> <p>Balço Financeiro: Ao que compete o Balço Financeiro, sua elaboração recebeu características provenientes da definição apresentada na Lei n.º 4.320/1964, bem como apresenta somente uma nota referente ao seu limite de saque em restrição à conta Limite de Saque do demonstrativo. Entretanto, a referida nota não dispõe de termos referentes à CAMP.</p> <p>No que diz respeito ao Balço Financeiro publicado em 2010, não foi detectada nenhuma NE.</p> <p>(...)</p> <p>Balço Patrimonial: O referido demonstrativo não apresentou NE na publicação do período de 2009, entretanto, em 2010 o Estado de Santa Catarina divulga uma NE explicando que as “NEs às demonstrações contábeis são apresentadas no Volume I do Balço Geral do Estado” (SC, 2010, p. 72).</p> <p>(...)</p> <p>Demonstrativo de Dívida Flutuante: No que tange as NEs dispostas no demonstrativo em destaque, apesar de apresentar uma NE proveniente da restrição da conta Limite de Saque, a mesma não dispõe de considerações referentes à CAMP</p>
B) RREO
<p>Demonstrativo de Restos a Pagar: Não consta NEs correspondentes aos componentes do referido demonstrativo. Entretanto, no Volume I do BCG o termo em destaque recebeu considerações, no que tange sua definição.</p> <p>(...)</p>
C) RGF
<p>Demonstrativo da Despesa com Pessoal: No que tange as NEs dispostas no demonstrativo em destaque, as mesmas não dispõem de considerações sobre a CAMP, entretanto, abordam que: “durante o exercício, somente as despesas liquidadas são consideradas executadas. No encerramento do exercício, as despesas não liquidadas inscritas em restos a pagar não processados são também consideradas executadas. Dessa forma, para maior transparência, as despesas executadas estão segregadas em:</p> <p>a) Despesas liquidadas, consideradas aquelas em que houve a entrega do material ou serviço, nos termos do art. 63 da Lei 4.320/1964;</p> <p>b) Despesas empenhadas mas não liquidadas, inscritas em Restos a Pagar não processados, consideradas liquidadas no encerramento do exercício, por força do art. 35, inciso II da Lei 4.320/1964.</p> <p>Nesta linha foram informados os valores das despesas custeadas com recursos diretamente arrecadados pelo RPPS, bem como seu superávit financeiro. Dessa forma, não foram consideradas as despesas custeadas com as fontes 0100, 0300, 0240 e 0260 provenientes de repasses financeiros efetuados ao RPPS.</p> <p>Conforme o art. 18 da Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF a Despesa Total com Pessoal compreende o somatório dos gastos do ente da Federação com os ativos, inativos e os pensionistas com quaisquer espécies remuneratórias. Dessa forma, não foram incluídos no cálculo os valores referentes a verbas indenizatórias, como diárias, auxílio alimentação e auxílio moradia. Também não foram consideradas as despesas empenhadas no item orçamentário 3.3.90.37 - Locação de Mão-de-Obra - Serviços Terceirizados” (SC, 2010).</p> <p>(...)</p> <p>Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida: Ao que compete as NEs dispostas no demonstrativo em destaque, as mesmas não dispõem de definições de termos sobre a CAMP, entretanto, publica NEs referentes à contabilização em seu demonstrativo, bem como especifica que: forma incluídos valores de depósitos de terceiros, conforme nova metodologia pela Portaria STN nº 462, de 05 de agosto de 2009, (...) em consonância com a STN, a Dívida Contratual passou a ser detalhada (...) (SC, 2010).</p> <p>(...)</p> <p>Demonstrativo de Operações de Crédito: Não consta nenhuma NE no referido demonstrativo contábil.</p> <p>(...)</p> <p>Demonstrativo Simplificado do Relatório de Gestão Fiscal: A mesma disposição do Demonstrativo de Operações de Crédito equivale para o demonstrativo em questão.</p>

Quadro 10: Extrato de disposições, referentes à CAMP, constantes nos relatórios contábeis divulgados pelo Estado de Santa Catarina, nos anos de 2009 e 2010

Fonte: elaborado pelo autor, a partir do BCG, RREO e RGF (SC, 2009 e 2010).

Consoante ao exposto, houve uma verificação nos relatórios e demonstrativos selecionados a fim de analisar se houve a ocorrência ou não das orientações sobre a CAMP,

bem como se a mesma segue aos padrões normativos anteriores a publicação das NBCASP e do MCASP, dessa maneira anteriores ao período de 2008, ou se baseia nas normas publicadas após o referido período.

Disponíveis no sítio eletrônico da SEF/SC, os relatórios utilizados para a realização pesquisa foram: BCG, RREO e RGF, dos períodos de 2009 e 2010. Quanto ao BCG, divide-se em dois volumes: o Volume I, referente ao Relatório Técnico sobre a Prestação de Contas de Santa Catarina e o Volume II, o qual se refere aos Anexos do BCG.

Nesse sentido, a convergência das NBCASP às IPSAS, conforme disposto na Portaria da STN n.º 665, de 30 de dezembro de 2010, tornou-se facultativa para o exercício de 2011 e obrigatória em 2012 para a União, estados e Distrito Federal e a partir de 2013 aos municípios (STN, 2010b).

Não foi considerado o valor monetário aos itens analisados, pois a pesquisa não está fundamentada em análise de caráter quantitativa da CAMP, e sim em uma constatação de como está sendo abordado, ou não, a CAMP às normas vigentes aplicáveis.

Referente às definições terminológicas de relacionadas à CAMP, a pesquisa dispõe que o termo passivo circulante, tanto no ano de 2009 quanto no ano de 2010, consta no BCG, a qual está em conformidade com a definição proposta pela normatização posterior ao período de 2008: NBCASP e MCASP. Não foi detectada a definição do referido termo nas bases legais referentes ao ANTES.

Quanto ao passivo não circulante, tanto o BCG quanto o RREO e o RGF, referentes aos anos de 2009 e 2010, não apresentaram a sua definição, a qual recebe considerações somente das NBCASP e do MCASP. Não consta a definição de passivo não circulante nas bases legais referentes ao ANTES.

No tocante ao passivo financeiro, tanto o BCG do ano de 2009 quanto o do ano de 2010 dispõe de sua definição. As bases normativas do referido termo circundam, em relação ao período anterior a 2008, à Lei n.º 4.320/1964; e ao que compete o período posterior à 2008, recebe a definição somente do MCASP. A última respeita e segue as mesmas orientações dispostas na Lei n.º 4.320/1964.

No que se refere ao passivo permanente, somente o BCG dos dois anos analisados, 2009 e 2010, apresentou a definição do referido termo e quanto à abordagem legal, compete à Lei n.º 4.320/1964 dispor de sua definição, referente ao período anterior a publicação das NBCASP e do MCASP. Para o período posterior a 2008, o MCASP reconhece e apoia a definição disposta na Lei n.º 4.320/1964.

Referente aos serviços da dívida consolidada, o relatório que dispõe da definição do referido termo é somente o BCG, nos períodos de 2009 e 2010. Quanto à fundamentação normativa anterior ao período à publicação das NBCASP e do MCASP, cabe a LRF e ao período posterior a 2008 cabe ao MCASP.

Ao que compete à dívida interna, os relatórios do período de 2009 não dispõem da referida definição. Entretanto, no BCG referente ao período de 2010 o termo em destaque recebe uma definição baseada na LRF e na Resolução SF n.º 43/2001. A mesma análise realizada para a dívida interna é realizada em igual proporção à dívida externa.

No que tange os restos a pagar, os BCG dos anos de 2009 e 2010 publicaram a definição do termo citado, utilizando como base legal anterior ao período anterior a 2008, a Lei n.º 4.320/1964. Para a normatização posterior a publicação das NBCASP e do MCASP, o MCASP reconhece e apoia a definição disposta na Lei n.º 4.320/1964.

Sobre as definições analisadas, tanto no período de 2009 quanto no período de 2010, somente foram destacadas no BCG. Para tanto, em relação aos termos destacados identificou-se a adoção dos novos moldes da Contabilidade Pública Aplicada ao Setor Público (CASP). Dessa maneira, o Estado de Santa Catarina está, por meio dos relatórios e demonstrativos contábeis, adaptando-se a convergência das NBCASP às normas internacionais.

Referente ao passivo público classificado em circulante e não circulante, constatou-se que, a classificação citada consta no BCG do período de 2009, bem como no BCG do período de 2010. De modo que foi utilizado o MCASP como base normativa posterior a 2008. Não foi utilizada a normatização do período identificado como o ANTES.

O BCG tanto do ano de 2009 quanto de 2010 classificou o passivo em financeiro e em permanente, tomando como base legal a Lei n.º 4.320/1964, referente ao período anterior a 2008 e quanto ao período posterior a 2008, o Estado de Santa Catarina utilizou como base legal para elaboração das NEs, o MCASP. Desse modo, as disposições publicadas pelo MCASP seguem as definições apresentadas na Lei n.º 4.320/1964.

O Estado de Santa Catarina dispõe de outra classificação ao passivo, a qual abrange a dívida contratual e a dívida mobiliária. Diante dos relatórios analisados, somente o BCG de 2009 não consta a classificação destacada. Para a normatização anterior ao período de 2008, foi tomada como base a LRF, a Resolução SF n.º 40/2001, bem como a Resolução SF n.º 43/2001.

Quanto à normatização publicada a partir de 2008, constatou que foi utilizada somente o MCASP como base legal para a referida classificação, representado de forma implícita pelas Partes I, PCO; III, Procedimentos Contábeis Específicos (PCE); IV, Plano de Contas

Aplicado ao Setor Público (PCASP); VII Exercício Prático; e VIII Demonstrativos de Finanças Pública (DEFP), bem como de maneira explícita pela Parte V, Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP), as quais seguem as mesmas considerações dispostas na base legal responsável pelo ANTES.

No tocante a classificação da dívida em interna e externa, foi detectada em todos os demonstrativos analisados, tanto do ano de 2009 quanto no ano de 2010. Para a fundamentação normativa anterior ao período de 2008 identificou-se a LRF, a Resolução SF n.º 40/2001, bem como a Resolução SF n.º 43/2001. Em relação ao período posterior à publicação das NBCASP e do MCASP, foi utilizado o MCASP, o qual está em conformidade com o que está disposto na normatização anterior ao período de 2008.

Sobre os restos a pagar, foram identificados no BCG, no RREO, bem como no RGF dos anos de 2009 e 2010. Quanto às bases normativas utilizadas, destaca-se a Lei n.º 4.320/1964 para o período anterior ao ano de 2008. O MCASP constatou que, as bases normativas posteriores a 2008, seguem as mesmas considerações dispostas na base legal responsável pelo ANTES

Diante do exposto, seguindo as mesmas considerações dispostas sobre as definições terminológicas, no que tange à CAMP, o Estado de Santa Catarina está classificando os passivos públicos em conformidade com as novas normas responsáveis pela CASP.

Quanto aos critérios de avaliação e mensuração dos passivos públicos, tanto o BCG referente ao ano de 2009, quanto o de 2010, apresentaram o valor original como um de seus critérios. Dessa maneira, destaca-se a fundamentação normativa posterior ao período de 2008: NBCASP e MCASP.

No tocante a moeda estrangeira, foi detectada o referido critério no BCG dos anos de 2009 e de 2010. Foi utilizada a Lei n.º 4.320/1964 como base legal anterior ao ano de 2008, e quanto ao período posterior a 2008 foi identificado as NBCASP e o MCASP. As disposições presentes tanto nas NBCASP quanto no MCASP seguem as considerações disponíveis na Lei n.º 4.320/1964.

No que tange o ajuste pelo valor presente como um dos critérios de avaliação e mensuração dos passivos públicos, dos relatórios analisados, somente o BCG dos anos de 2009 e 2010 dispõem do referido critério e seguem as disposições presentes na Resolução SF n.º 43/2001, referente a normatização anterior a publicação das NBCASP e do MCASP. Quanto às bases legais publicadas a partir do referido período, dispõem as NBCASP e o MCASP, as quais ambas seguem as considerações da Resolução SF n.º 43/2001.

Consoante ao disposto, os critérios de avaliação e mensuração dos passivos públicos presentes nas NEs divulgadas pelo Estado estão em consonância com as NBCASP e com o MCASP. De maneira, que entre os critérios analisados, somente o critério pelo valor original não apresentou bases normativas anteriores ao período de publicação das NBCASP e do MCASP.

Dessa maneira, para demonstrar o resultado da pesquisa foi criado o Quadro 11, o qual utilizou-se o termo Consta e “-” para expressar a abordagem da questão em destaque. Nesse sentido, foram empregados:

a) consta: para indicar que determinado termo, classificação, bem como o critério de avaliação e mensuração do passivo constam no relatório analisado; e

b) “-”: para substituir o termo não consta.

Ao que compete o Quadro 11, foram delimitados dois momentos da Contabilidade Pública. Para o que está identificado de ANTES, diz-se referente à Lei n.º 4.320/1964, a LRF, a Resolução SF n.º 40/2001, bem como a Resolução SF n.º 43/2001.

No que tange o DEPOIS, identifica-se as NBCASP e o MCASP, ambos publicados após o período de 2008. Considerado o divisor de águas da Contabilidade Pública, o período de 2008 é responsável por publicar as primeiras normatizações referentes à convergência das NBCASP às *International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)*.

Principais aspectos referentes à CAMP dispostos nos Relatórios do Estado de Santa Catarina							Fundamentação normativa	
	BCG		RREO		RGF		ANTES	DEPOIS
	2009	2010	2009	2010	2009	2010		
A) Definições terminológicas								
A.a) Passivo circulante	Consta	Consta	-	-	-	-	-	NBCASP e o MCASP
A.a) Passivo não circulante	-	-	-	-	-	-	-	NBCASP e o MCASP
A.b) Passivo financeiro	Consta	Consta	-	-	-	-	Lei n.º 4.320/1964	MCASP
A.b) Passivo permanente	Consta	Consta	-	-	-	-	Lei n.º 4.320/1964	MCASP
A.c) Serviços da dívida consolidada	Consta	Consta	-	-	-	-	LRF	MCASP
A.d) Dívida interna	-	Consta	-	-	-	-	LRF e Res. SF n.º 43/2001	MCASP
A.d) Dívida externa	-	Consta	-	-	-	-	LRF e Res. SF n.º 43/2001	MCASP
A.e) Restos a pagar	Consta	Consta	-	-	-	-	Lei n.º 4.320/1964	MCASP
Principais aspectos referentes à CAMP dispostos nos Relatórios do Estado de Santa Catarina							Fundamentação normativa	
	BCG		RREO		RGF		ANTES	DEPOIS
	2009	2010	2009	2010	2009	2010		
B) Classificação de passivos públicos								
B.a) Passivo circulante X passivo não circulante	Consta	Consta	-	-	-	-	-	NBCASP e o MCASP
B.b) Passivo financeiro X passivo permanente	Consta	Consta	-	-	-	-	Lei n.º 4.320/1964	MCASP
B.c) Dívida contratual X dívida mobiliária	-	Consta	Consta	Consta	Consta	Consta	LRF, Res. SF n.º 40/2001 e Res. SF n.º 43/2001	MCASP
B.d) Dívida interna X dívida externa	Consta	Consta	Consta	Consta	Consta	Consta	LRF e Res. SF n.º 43/2001	MCASP
B.e) Restos a pagar processados X não processados	Consta	Consta	Consta	Consta	Consta	Consta	Lei n.º 4.320/1964	MCASP
C) Critérios de avaliação e mensuração de passivos públicos								
C.a) Valor original	Consta	Consta	-	-	-	-	-	NBCASP e o MCASP
C.b) Moeda estrangeira	Consta	Consta	-	-	-	-	Lei n.º 4.320/1964	NBCASP e o MCASP
C.c) Ajuste pelo valor presente	Consta	Consta	-	-	-	-	Res. SF n.º 43/2001	NBCASP e o MCASP

Quadro 11: Principais aspectos que evidenciam a CAMP disponíveis no BGC, RRE e RGF, divulgados pelo Estado de Santa Catarina, nos anos de 2009 e 2010

Fonte: elaborado pelo autor.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Nesse capítulo são apresentadas as conclusões obtidas no desenvolvimento deste estudo. Inicialmente, é avaliado o atendimento de cada um dos objetivos (geral e específicos). Em seguida, é apresentada uma síntese das considerações quanto aos resultados da pesquisa, com base na análise dos dados. Por fim, são apresentadas sugestões para pesquisas e trabalhos futuros.

4.1 CONSIDERAÇÕES QUANTO AOS OBJETIVOS

Considera-se que o objetivo geral desse trabalho: “identificar as alterações relativas à classificação, avaliação e mensuração de passivos em decorrência da adoção das normas aplicadas às entidades do setor público a partir de 2012” foi alcançado. A fim de alcançá-lo, cada um dos objetivos específicos foram atingidos, conforme detalhados a seguir.

O objetivo específico “a” (apresentar o contexto de mudanças nas normas de Contabilidade Pública com aplicação obrigatória a partir de 2011 e 2012) foi alcançado, visto que foi apresentado o conteúdo exposto na **seção 2.2**.

O objetivo específico “b” (identificar o que as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP) e outras normas vigentes definem sobre a Classificação, Avaliação e Mensuração de Passivos (CAMP) foi obtido com êxito, visto que na **seção 2.4** foram apresentadas as disposições referentes à CAMP conforme as NBCASP, o MCASP, entre outras leis e normas, como a Lei n.º 4.320/1964.

O objetivo específico “c” (apresentar, de modo comparado, os critérios específicos identificados sobre a CAMP, obrigatórios antes e depois de 2012) também foi atingido na **seção 3.1**, que organiza os critérios específicos sobre a CAMP, por meio da comparação no momento anterior e posterior a obrigatoriedade em 2012.

O objetivo específico “d” (comentar as principais alterações e identificar seus possíveis efeitos sobre os controles contábeis das entidades do setor público) foi atendido, pois na **seção 3.2** são explicitadas as principais alterações quanto a CAMP, bem como identificados seus possíveis efeitos nas entidades públicas.

Por fim, o objetivo específico “e” (identificar, a partir de relatórios contábeis e notas explicativas do Estado de Santa Catarina, os critérios identificados sobre CAMP, nos anos de

2009 e 2010) foi atingido, uma vez observados na **seção 3.3**, com as disposições apresentadas nos relatórios e notas explicativas do Estado.

Desse modo, o presente trabalho possibilitou responder à pergunta (questão-problema) da pesquisa – “Quais as alterações relativas à classificação, avaliação e mensuração de passivos com a adoção das normas aplicadas às entidades do setor público a partir de 2012?” – conforme os resultados sintetizados na próxima seção.

4.2 CONSIDERAÇÕES QUANTO AOS RESULTADOS DA PESQUISA

A pesquisa buscou analisar os aspectos qualitativos referentes às alterações promovidas pelas normas aplicadas a partir de 2012, no que tange a Classificação, Avaliação e Mensuração de Passivos (CAMP) de entidades do setor público. Dessa maneira, o estudo apresenta, no que tange à CAMP, tanto uma revisão bibliográfica quanto normativa referentes às considerações da Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP).

O referido estudo possui a finalidade de realizar uma análise comparativa da normatização aplicada antes da publicação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) e do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP), os quais começaram a ser editadas a partir de 2008, mesmo que não integralmente obrigatória a adoção.

Fundamentalmente, ao comparar as bases legais anteriores ao período de 2008: Lei n.º 4.320/1964, Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), Resolução SF n.º 40/2001, bem como a Resolução SF n.º 43/2001, com as NBCASP e o MCASP, publicadas a partir de 2008, constatou-se que as informações pertinentes à CAMP apresentaram um progresso tanto no contexto da normatização quanto nas informações disponíveis nos demonstrativos contábeis publicados pelo Estado de Santa Catarina, em 2009 e 2010, tendo em vista a convergência das NBCASP às *International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)*.

Ao que compete às definições terminológicas e as classificações relacionadas à CAMP, prevaleceu nas NBCASP a não evidenciação de considerações sobre os termos em destaque. Para o MCASP a permanência das referidas definições e classificações receberam maior destaque, em comparação às disposições constantes nas bases legais anteriores a 2008.

Tanto na definição dos termos envolvendo os passivos públicos quanto na classificação dos mesmos, houve o surgimento dos termos e da classificação: passivo circulante e passivo não circulante, ambos atendem as disposições presentes nas NBCASP e no MCASP.

Por meio da publicação das NBCASP e do MCASP, alguns critérios de avaliação e mensuração de passivos públicos foram constatados somente na normatização posterior a 2008, em comparação às bases legais anteriores a publicação das NBCASP e do MCASP.

Em relação aos demais critérios de avaliação e mensuração de passivos públicos analisados, verificou-se que o critério de atualização monetária permaneceu constante tanto nas bases normativas anteriores a 2008 quanto nas NBCASP e no MCASP.

Quanto à evidenciação de aspectos referentes à CAMP, dispostos nos Relatórios divulgados pelo Estado junto à Secretaria da Fazenda: Balanço Consolidado Geral (BCG), o Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO), bem como o Relatório de Gestão Fiscal (RGF) foi analisado se determinada definição terminológica existe nos relatórios em destaque e em qual base legal o referido termo se fundamenta.

No tocante à classificação e definição terminológica, foi realizada uma análise nos relatórios em destaque com a finalidade de constatar se determinada classificação do passivo está presente em seus contextos, bem como identificar a base normativa da referida classificação e definição. O mesmo foi realizado para identificar quais são os critérios de avaliação e mensuração dos passivos dispostos nas Notas Explicativas (NEs) e qual a normatização que fundamenta o referido critério.

Diante do exposto, ao analisar as definições dos termos relativos aos passivos públicos, detectou-se a presença somente no relatório BCG. Nos demais relatórios não constam definições para os termos abordados na pesquisa. No que se refere à fundamentação normativa em destaque, verificou-se que a maioria dos termos presentes nas NEs estão em conformidade tanto com a normatização anterior a 2008 quanto com as bases legais referentes à CASP.

Constatou-se que tanto o BCG quanto o RREO e o RGF evidenciaram classificações de passivos públicos. A maioria das classificações analisadas foram encontradas nesses três relatórios, tanto em 2009 quanto em 2010. Em relação a normatização anterior à publicação das NBCASP e do MCASP, foi identificado a predominância, em igual proporção, da LRF, da Lei n.º 4.320/1964, da Resolução SF n.º 43/2001.

Para as bases legais publicadas a partir de 2008, destacou-se o MCASP. Nesse sentido, todas as classificações de passivos públicos analisadas foram detectadas no referido Manual. Entretanto, no que diz respeito às NBCASP, houve a identificação em somente uma classificação.

Dessa maneira, constatou-se que a classificação e a definição terminológica de passivos públicos receberam novas considerações a partir da publicação das NBCASP e do

MCASP. As quais refletem o surgimento do passivo circulante e do passivo não circulante. Ao período anterior a 2008, a referida classificação e os termos em destaque não constavam em nenhuma normatização.

No que se refere ao período anterior a 2008, os critérios de avaliação e mensuração dos passivos públicos foram identificados somente no BCG nos itens referentes à Lei n.º 4.320/1964, e a Resolução SF n.º 43/2001 e quanto ao critério que não recebeu uma base legal, representaram, em igual proporção, a fundamentação normativa do referido período.

Em relação à análise realizada no período posterior a 2008, identificou-se que todos os critérios analisados constam nas NBCASP e no MCASP. Para os mesmos, detectou-se que o critério pelo valor original passou a ser utilizado a partir da publicação das NBCASP e do MCASP. Diante do exposto, o Estado segue os Princípios de Contabilidade: o do registro pelo valor original e o da atualização monetária, dispostos pela Resolução CFC n.º 1.282/2010.

A partir dessa verificação, detectou-se a falta de NEs em alguns demonstrativos contábeis presentes nos relatórios. Dessa maneira, o Estado, por meio da Secretaria da Fazenda de Santa Catarina (SEF/SC) poderia elaborá-las, bem como publicá-las para serem utilizadas como base de esclarecimentos sobre fatos que circundam os demonstrativos. Entretanto, o referido Estado está, conforme análise das NEs do BCG referentes à CAMP, em conformidade com as NBCASP e o MCASP.

Por fim, destaca-se que outros pesquisadores poderiam encontrar resultados diferentes para essa pesquisa, de maneira que, por ser uma pesquisa qualitativa o pesquisador mesmo sem a intenção de fazê-lo influencia o resultado final encontrado. Destaca-se que podem ser encontrados erros na referida pesquisa. No entanto, a execução da mesma procurou atingir os resultados de maneira mais acurada possível.

4.3 SUGESTÕES PARA TRABALHOS FUTUROS

Durante a elaboração desse trabalho, verificou-se a existência de temas que não foram contemplados nesta pesquisa e que podem ser abordados para a realização de trabalhos futuros em relação à Classificação, Avaliação e Mensuração de Passivos (CAMP), tais como:

a) realização de uma pesquisa com características semelhantes a essa, a fim de analisar, nos anos posteriores à obrigatoriedade das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), se os procedimentos estão sendo aplicados adequadamente no Estado de Santa Catarina;

b) elaborar uma pesquisa com direcionada a classificação, mensuração e avaliação dos ativos presentes na Contabilidade Pública.

c) por fim, sugere-se aprofundar os estudos quanto a CAMP, incluindo a análise das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, denominadas de *International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)*.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Direito Administrativo descompilado**. 14. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2007.

ALVES, Dayane. **Um estudo sobre a composição e evolução das receitas orçamentárias do Município de Florianópolis no período de 2003 a 2008**. 116 f. Monografia. (Curso de Ciências Contábeis). Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, 2009.

ANDRADE, Nilton de Alquino, **Contabilidade Pública na gestão municipal**. São Paulo: Atlas, 2007.

ANGÉLICO, João. **Contabilidade Pública**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

BASTOS, Celso Ribe. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo: Saraiva, 1994.

BEUREN, Ilse Maria; RAUPP, Fabiano Maury. 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, 2009.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

BRASIL. Constituição Federal de 1988. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 28 nov. 2010.

_____. **Decreto-Lei n.º 200**, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/Decreto-Lei/Del0200.htm>>. Acesso em: 15 nov. 2010.

_____. **Decreto-Lei n.º 93.872**, de 23 de dezembro de 1986. Dispõe sobre a unificação dos recursos do caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D93872.htm>. Acesso em: 01 jun. 2011.

_____. **Lei Complementar n.º 101**, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/Leis/LCP/Lcp101.htm>>. Acesso em: 15 nov. 2010.

_____. **Lei n.º 4.320/1964**, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4320.htm>. Acesso em: 15 nov. 2010.

_____. **Lei n.º 10.179/2001**, de 06 de fevereiro de 2001. Dispõe sobre os títulos da dívida pública de responsabilidade do Tesouro Nacional, consolidando a legislação em vigor sobre a

matéria. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LEIS_2001/L10179.htm. Acesso em: 26 mar. 2011.

CAMELO, A. C. O.; GASPARELLO, E. R.; FAVERO, H. L. Sistema de informação contábil e sua importância para o controle dos bens permanentes do setor público. **Enfoque Reflexão Contábil**, Maringá, v. 25, n. 1, p. 62-76, jan/abr. 2006.

CARVALHO, L Nelson. Apresentação. in WEFFORT, Elionor Farah Jreige. **O Brasil e a harmonização contábil internacional: influência dos sistemas jurídico e educacional, da cultura e do mercado**. São Paulo: Atlas, 2005.

CFC – Conselho Federal de Contabilidade. **Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP)**. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/conteudo.aspx?codMenu=67&codConteudo=2873>. Acesso em: 28 nov. 2010.

_____. **Resolução CFC n.º 750**, de 29 de setembro de 1993. Dispõe dos Princípios Fundamentais de Contabilidade. Disponível em: http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=1993/000750. Acesso em: 28 nov. 2010.

_____. **Resolução CFC n.º 1.103**, de 28 de setembro de 2007. Cria o Comitê Gestor da Convergência no Brasil (CGCB). Disponível em: http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1103.doc. Acesso em: 28 nov. 2010.

_____. **a. Resolução CFC n.º 1.128**, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação. Disponível em: http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1128.doc. Acesso em: 10 dez. 2010.

_____. **b. Resolução CFC n.º 1.129**, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis. Disponível em: http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1129.doc. Acesso em: 10 dez. 2010.

_____. **c. Resolução CFC n.º 1.130**, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.3 – Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil. Disponível em: http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001130. Acesso em: 10 dez. 2010.

_____. **d. Resolução CFC n.º 1.131**, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.4 – Transações no Setor Público. Disponível em: http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001131. Acesso em: 28 nov. 2010.

_____. **e. Resolução CFC n.º 1.132**, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.5 – Registro Contábil. Disponível em: http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001132. Acesso em: 27 jun. 2010.

_____. **f. Resolução CFC n.º 1.133**, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis. Disponível em: http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001133. Acesso em: 16 dez. 2010.

_____. **g. Resolução CFC n.º 1.134**, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.7 – Consolidação das Demonstrações Contábeis. Disponível em:

<http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001134>. Acesso em: 16 dez. 2010.

_____.h.**Resolução CFC n.º 1.135**, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.8 – Controle Interno. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001135>. Acesso em: 11 dez. 2010.

_____.i.**Resolução CFC n.º 1.136**, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.9 - Depreciação, Amortização e Exaustão. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001136>. Acesso em: 14 dez. 2010.

_____.j.**Resolução CFC n.º 1.137**, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1137.doc>. Acesso em: 16 dez. 2010.

_____.a.**Resolução CFC n.º 1.156**, de 13 de fevereiro de 2009. Dispõe sobre a estrutura das Normas Brasileiras de Contabilidade. Disponível em: <http://crcsp.org.br/portal_novo/legislacao_contabil/resolucoes/Res1156.htm>. Acesso em: 16 dez. 2010.

_____.b.**Resolução CFC n.º 1.268**, de 10 de dezembro de 2009. Altera, inclui e exclui itens das NBC T 16.1, 16.2 e 16.6 que tratam das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas aplicadas ao Setor Público e dá outras providências. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/001268>. Acesso em: 25 nov. 2010.

_____.**Resolução CFC n.º 1.282**, de 28 de maio de 2010. Atualiza e consolida dispositivos da Resolução CFC n.º 750/1993, que dispõe sobre os Princípios de Contabilidade. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2010/001282>. Acesso em: 25 nov. 2010.

COCHRANE, Teresinha Maria Cavalcanti; MOREIRA, Stenio da Silva; PINHO, Ruth Carvalho de Santana. **A importância do controle interno na administração pública brasileira e a contribuição da Contabilidade como principal instrumento de controle na busca da eficiência da gestão pública**. In IX Convenção de Contabilidade no Rio Grande do Sul. Gramado, 2003. 20 p. Disponível em: <http://www.ccontabeis.com.br/conv/t22.pdf>. Acesso em: 18 ago. 2011.

CRUZ, Flavio da. **Contabilidade e movimentação patrimonial do setor público**. Rio de Janeiro: Ed. do Autor, 1988. 230 p. Disponível em: <<http://www.flaviodacruz.cse.ufsc.br/Conteudo/CMPSP2004hum.doc>>. Acesso em: 25 mar. 2011.

DALLARI, D. de A. **Elementos de teoria geral do estado**. São Paulo: Saraiva, 2000.

DARÓS, Leandro Luís; PEREIRA, Adriano de Souza. **Análise das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público – NBCASP: mudanças e desafios para a Contabilidade Pública**. in 9º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. São Paulo, 2009. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos92009/467.pdf>>. Acesso em: 18 out. 2010.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 17ª ed. São Paulo: Atlas, 2004.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo Aurélio Século XXI**: o dicionário da língua portuguesa. 3. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1999. 2128 p.

FONSECA NETO, Fernando de Aquino. **A Estrutura da dívida pública no Brasil**. Brasília: ESAF. 47 p. Monografia não premiada, apresentada no IV Prêmio Tesouro Nacional – 1999.

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

GOVERNO DO ESTADO DE SANTA CATARINA. Site Oficial. Disponível em: <<http://www.sc.gov.br/default.htm>>. Acesso em: 17 ago. 2011.

IBGE. **Censo Demográfico 2010**. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/populacao/censo2010/default.shtm>>. Rio de Janeiro: 2011. Acesso em: 18 ago. 2011.

KLOCK, Cristina; PLATT NETO, Orion Augusto (orientador). **Uma proposta estrutural e de conteúdos para as notas explicativas referentes aos balanços públicos municipais**. Florianópolis, 2009. 20 f. Trabalho de Conclusão de Curso – Artigo (Especialização em Controle da Gestão Pública) – Curso de Pós-Graduação em Controle da Gestão Pública – Universidade Aberta do Brasil (UAB) – Departamento de Ciências Contábeis (CCN), Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC), 2008.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública**: Teoria e Prática. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2008, 352p.

LAKATOS, Eva Maria, MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de Metodologia Científica**. São Paulo: Atlas, 2007.

MARION, José Carlos. **Contabilidade empresarial**. 12.ed. rev. atual. e modernizada. São Paulo: Atlas, 2006.

DIAS, Reinaldo; TRALDI, Maria Cristina. **Monografia para os cursos de administração, contabilidade e economia**. São Paulo: Atlas, 2002.

MEIRELLES, Hely Lopes; AZEVEDO, Eurico de Andrade; ALEIXO, Délcio Balestero; BURLE FILHO, José Emmanuel. **Direito administrativo brasileiro**. 35. ed. atual. São Paulo (SP): Malheiros, 2010.

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Manual para elaboração de monografias e dissertações**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

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. 67 f. TCC (Graduação Ciências Contábeis) – Universidade Federal de Santa Catarina – Florianópolis, SC, 2010.

MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. **Finanças Públicas**: teoria e prática. São Paulo: Ed. da Universidade de São Paulo, 1976.

PIAZZA, W.; HÜBENER, L.M. **Santa Catarina, história da gente**. Florianópolis: Editora Lunardelli, 2003. 261 p.

PLATT NETO, Orion Augusto. **Contabilidade Pública II**. Livro didático da Disciplina Contabilidade Pública II do Curso de Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). ed. Semestre 2011/2. Florianópolis.: edição do autor, 2011.

PNUD – Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento. **Atlas do Desenvolvimento Humano no Brasil**: 2005. Disponível em: <<http://www.pnud.org.br/home/>>. Acesso em: 17 jul. 2011

QUINTANA, Alexandre Costa et al., **Contabilidade Pública**: de acordo com as novas normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público e a lei de responsabilidade fiscal. São Paulo: Atlas, 2011.

RIBAS JUNIOR, Salomão. **Retratos de Santa Catarina**. 4 ed. rev. e ampl. Florianópolis: Ed. do autor, 2001.188 p.

RICHARDSON, Robert Jarry. **Pesquisa Social**: métodos e técnicas. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1999, 334 p.

SÁ, Antonio Lopes de; SÁ, Ana Maria Lopes de. **Dicionário de Contabilidade**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

SALVETTI NETTO, Pedro. **Curso de ciência política**. 2. ed. rv. e aum. São Paulo: Tribuna da Justiça, 1977.

SANCHES, Osvaldo Maldonado. **Dicionário de orçamento, planejamento e áreas afins**. Brasília: Prisma, 1997.

SEBRAE - **Santa Catarina em números**. SEBRAE/SC. Florianópolis:, 2010. 127p. Disponível em: <http://www.sebrae-sc.com.br/scemnumero/arquivo/Documento-Estadual.pdf>. Acesso em: 17 jul. 2011.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. **Legislação. Contabilidade Governamental**. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/leg_contabilidade.asp>. Acesso em: 15 nov. 2010.

STN / SOF – Secretaria do Tesouro Nacional e Secretária de Orçamento Federal / Ministério da Fazenda (MF) e Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (MPOG). **Portaria Conjunta n.º 1**, de 20 de junho de 2011. Altera a Portaria Interministerial STN/SOF nº 163, de 4 de maio de 2001, e aprova as Partes I – Procedimentos Contábeis Orçamentários e VIII – Demonstrativo de Estatísticas de Finanças Públicas, da 4ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP). Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Port_Conjunta012011_MCASP_altera163.pdf>. Acesso em: 19 jul. 2011.

_____. **Portaria Conjunta n.º 4**, de 30 de novembro de 2010. Aprova as Partes I – Procedimentos Contábeis Orçamentários e VIII – Demonstrativo de Estatística de Finanças

Públicas, da 3ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP, e dá outras providências. Disponível em:

<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/PortConjunta_STNS_OF_04_2010.pdf>. Acesso em: 26 mar. 2011.

STN – Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria nº 406**, de 20 de junho de 2011. Aprova as Partes II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais, III – Procedimentos Contábeis Específicos, IV – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público, VI – Perguntas e Respostas e VII – Exercício Prático, da 4ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Disponível em:

http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Port_4062011_MCASP.pdf>. Acesso em: 18 jul. 2011.

_____. **Portaria nº 407**, de 20 de junho de 2011. Aprova a 4ª edição do Manual de Demonstrativos Fiscais, tendo seus efeitos aplicados a partir do exercício financeiro de 2012, a Portaria STN 249, de 30 de abril de 2010. Disponível em:

http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/MDF_4edicao.pdf . Acesso em: 18 jul. 2011.

_____. **Portaria nº 462**, de 5 de agosto de 2009. Aprova a 2ª edição do Manual de Demonstrativos Fiscais, tendo seus efeitos aplicados a partir de 1º de janeiro de 2010, revogando-se, a partir do exercício de 2010, a Portaria nº 577, de 15 de outubro de 2008, da STN. Disponível em: <http://www.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria_462.pdf>. Acesso em: 31 mar. 2011.

_____. **Portaria nº 577**, de 15 de outubro de 2008. Aprova a 1ª edição do Manual de Elaboração dos Demonstrativos Fiscais, que entra em vigor na data de sua publicação e tem seus efeitos aplicados a partir do exercício financeiro de 2009, revogando-se, a partir do exercício de 2009, as Portarias nº 574 e nº 575, de 30 de agosto de 2007, da STN, e as disposições em contrário. Volume I – Anexo de Riscos Fiscais e Anexo de Metas Fiscais; Volume II – Relatório Resumido da Execução Orçamentária; Volume III Relatório de Gestão Fiscal. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria577.pdf>>. Acesso em: 15 nov. 2010.

_____. **Portaria nº 664**, de 30 de novembro de 2010. Aprova as Partes II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais, III – Procedimentos Contábeis Específicos, IV – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público, VI – Perguntas e Respostas e VII – Exercício Prático, da 3ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, e dá outras providências. Disponível em:

<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Port_664_2010.pdf>. Acesso em: 31 mar. 2011.

_____. **Portaria nº 665**, de 30 de novembro de 2010. Atualiza os Anexos nº 12 (Balanço Orçamentário), nº 13 (Balanço Financeiro), nº 14 (Balanço Patrimonial), nº 15 (Demonstração das Variações Patrimoniais), nº 18 (Demonstração dos Fluxos de Caixa), nº 19 (Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido) e nº 20 (Demonstração do Resultado Econômico) da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, e dá outras providências. Disponível em:

<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Port_665_2010.pdf>. Acesso em: 31 mar. 2011.

_____. **a. Portaria n.º 749**, de 15 de dezembro de 2009. Aprova a alteração dos Anexos n.º 12 (Balanço Orçamentário), n.º 13 (Balanço Financeiro), n.º 14 (Balanço Patrimonial) e n.º 15 (Demonstração das Variações Patrimoniais), inclui os anexos n.º 18 (Demonstração dos Fluxos de Caixa), n.º 19 (Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido) e n.º 20 (Demonstração do Resultado Econômico) da Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964, e dá outras providências. Disponível em:

<http://www.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria_STN_749_Atualizacao_Anexos_Lei_4320.pdf>. Acesso em: 31 mar. 2011.

_____. **b. Portaria n.º 751**, de 16 de dezembro de 2009. Aprova o volume V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público e republica o volume IV - Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, da 2ª edição do Manual de Contabilidade aplicada ao Setor Público, e dá outras providências. Disponível em:

<http://www.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria_STN_DCASP_port751.pdf>. Acesso em: 15 nov. 2010

SEF/SC – **Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina**. Site Oficial. Disponível em: <http://www.sef.sc.gov.br/>. Acesso em: 24 jul. 2011.

_____. **Lei Complementar n.º 381**, de 07 de maio de 2007. Dispõe sobre o modelo de gestão e a estrutura organizacional da Administração Pública Estadual. Disponível em: <http://www.legislacao.sef.sc.gov.br/index.php?option=content&task=view&id=18&lang=>. Acesso em 24 jul. 2011.

_____. **Lei Complementar n.º 534**, de 20 de abril de 2011. Altera dispositivos da Lei Complementar n.º 381, de 2007, que dispõe sobre o modelo de gestão e a estrutura organizacional da Administração Pública Estadual e estabelece outras providências. Disponível em: http://www.scc.sc.gov.br/index.php?option=com_content&view=article&id=43&Itemid=218. Acesso em: 24 jul. 2011.

_____. **a. Decreto-Lei n.º 3486**, de 03 de setembro de 2010. Institui a obrigatoriedade de realizar os procedimentos de reavaliação, redução ao valor recuperável de ativos, depreciação, amortização e exaustão dos bens do Estado nos casos que especifica. Disponível em: <http://server03.pge.sc.gov.br/LegislacaoEstadual/2010/003486-005-0-2010-003.htm>. Acesso em: 31 mar. 2011.

_____. **b. Decreto-Lei n.º 3686**, de 07 de dezembro de 2010. Acresce o § 3º ao 4º do Decreto-Lei n.º 3.486, de 03 de setembro de 2010, que institui a obrigatoriedade de realizar os procedimentos de reavaliação, redução ao valor recuperável de ativos, depreciação, amortização e exaustão dos bens do Estado nos casos que especifica. Disponível em: <http://server03.pge.sc.gov.br/LegislacaoEstadual/2010/003686-005-0-2010-003.htm>. Acesso em: 31 mar. 2011.

SENADO FEDERAL. **a. Resolução do Senado Federal n.º 40**, de 20 de dezembro de 2001. Dispõe sobre limites globais para o montante da dívida pública consolidada e da dívida pública mobiliária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, em atendimento ao disposto no art. 52, VI e IX, da CF/88. Disponível em:

<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/ResSF40_2001.pdf>. Acesso em: 15 nov. 2010.

_____. **Resolução do Senado Federal n.º 41**, de 08 de dezembro de 2009. Altera a Resolução SF n.º 48, de 21 de novembro de 2007, dispondo sobre as deduções por funções para efeito de apuração do montante global das operações de crédito e a comprovação de adimplência do ente garantido junto a União. Disponível em: <http://www6.senado.gov.br/legislacao/DetalhaDocumento.action?id=260280>. Acesso em: 15 nov. 2010.

_____. **b. Resolução do Senado Federal n.º 43**, de 21 de dezembro de 2001. Dispõe sobre as operações de crédito interno e externo dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, inclusive concessão de garantias, seus limites e condições de autorização, e dá outras providências. Disponível em: http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/RSF43_2001consolidada.pdf. Acesso em: 15 nov. 2010.

_____. **Resolução do Senado Federal n.º 48**, de 21 de dezembro de 2007. Dispõe sobre os limites globais para as operações de crédito externo e interno da União, de suas autarquias e demais entidades controladas pelo poder público federal e estabelece limites e condições para a concessão de garantia da União em operações de crédito externo e interno. Disponível em: <http://www6.senado.gov.br/legislacao/ListaPublicacoes.action?id=256626>. Acesso em: 15 nov. 2010.

SIEGA, Gabriela. **Identificação do enquadramento das notas explicativas do estado de Santa Catarina em relação às normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público**. 105f. Monografia (Curso de Ciências Contábeis). Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, 2011.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental: um enfoque administrativo**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

_____. **Contabilidade Pública: Reflexões sobre o valor recuperável e sobre valor justo**. Blog do Professor Lino Martins da Silva. Disponível em: <http://linomartins.wordpress.com/2009/06/20/contabilidade-publica-reflexoes-sobre-o-valor-recuperavel-e-sobre-valor-justo/>. Acesso em: 20 maio. 2011.

SILVA, Edna Lúcia da; MENEZES, Estera Muszkat. **Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação**. 3 ed. Rev. Atual. Florianópolis: Laboratório de Ensino à Distância da UFSC, 2001.

SILVA, Anderson Caputo; CARVALHO, Lena Oliveira de; MEDEIROS, Otavio Ladeira de (organizadores). **Dívida Pública: a experiência brasileira**. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional: Banco Mundial, 2009. 502 p. Disponível em: http://www.tesouro.fazenda.gov.br/divida_publica/livro_divida.asp. Acesso em: 15 nov. 2010.

VIEIRA, Laércio Mendes. **Nova Contabilidade Governamental Brasileira e a Evidenciação Integral do Valor dos Passivos no Balanço Patrimonial Federal: o caso dos restos a pagar não-processados, das despesas de exercícios anteriores e dos passivos reconhecidos por insuficiência de crédito**. Brasília: ESAF. 74 p.