NORMAS DE CONTABILIDADE PÚBLICA NO BRASIL: UM OLHAR PARA OS BALANÇOS DA UNIÃO

Marina de Freitas Prieto
Universidade Federal de Uberlândia – UFU
marina_mfp@yahoo.com.br

Vidigal Fernandes Martins
Universidade Federal de Uberlândia – UFU
Vidigal@ufu.br

RESUMO

Este artigo tem como objetivo identificar e analisar o nível de adoção das normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público, NBC – 16, nos balanços da União, no triênio de 2010 a 2012. Para atingir tal objetivo foi realizada uma pesquisa exploratória, utilizando a técnica da análise de conteúdo nas demonstrações contábeis e financeiras e nas notas explicativas da União. O tratamento de dados foi realizado de três formas: estudo e análise das NBC- T 16, análise das demonstrações contábeis e financeiras e das notas explicativas, comparação entre NBC – T 16 e as demonstrações da União. Verificou-se que está havendo empenho por parte da União para que ocorra a adoção integral das normas de contabilidade. Constatou-se também que a forma de adoção está acontecendo de forma gradativa ao longo dos anos. De acordo com a legislação brasileira, o prazo final para adoção das normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público, expira em 2014. Nesse sentido, esta pesquisa aponta que a tarefa dos contadores ligados ao setor público não está fácil, pois várias etapas ainda precisam ser cumpridas.

Palavras-Chave: Normas Brasileiras de Contabilidade. Setor Público. União.

ABSTRACT

This paper aims at identifying and analyzing the level of adoption of accountinginternational rules applied to the public sector, NBC - 16, in the Union Balance, in theyears from 2010 to 2012. In order to reach that, an exploratory survey has beenconducted, using the content analyses technique in the accounting and financialstatements and in the explanatory notes of the Union. The data treatment has been donein three different ways: study ad analyses of the NBC-T 16, analyses of accountingand financial statements and explanatory notes, comparison between NBC - T16 and theUnion statements. It was verified that there's been a notable effort by the Union in order to promote a whole adoption of the accounting rules. It has also been noticed that theadoption has been occurring in a gradual way through the years. According to Brazilianlegislation, the deadline for the adoption of accounting international rules applied to the public sector is until 2014. Therefore, this survey shows that the duty accountants fromthe public sector have is not easy, once many tasks still have to be fulfilled.

Keywords: Brazilian Accounting Standards . Public Sector. Union.

INTRODUÇÃO

O processo de convergência às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCASP, editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC (CFC, 2013), no intuito de aperfeiçoar a contabilidade pública brasileira, está em momento de transição para implementação de tais normas. No ano de 2008 foram publicadas as primeiras normas, agregadas às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público NBC-T-16 (SEFAZ, 2013), que impactam em significativas alterações nos procedimentos e, ainda, em importantes interações sobre as normas atuais.

A primeira medida para o início do processo da convergência surgiu com a publicação da Portaria do Ministério da Fazenda nº 148/08 (MF, 2008), que estabeleceu diretrizes para a convergência da Contabilidade Pública brasileira às normas emitidas pelo IFAC (*InternationalFederationofAccountants*), denominadas IPSAS *(InternationalPublic Sector Accounting Standards).*

Essas alterações buscam contribuir para o fortalecimento e a uniformização de procedimentos contábeis patrimoniais em âmbito nacional, que sirvam não só para cumprimento dos aspectos legais, mas que também reflitam com fidedignidade o impacto das transações governamentais do patrimônio.

As demonstrações contábeis que compõem o Balanço Geral da União – BGU – eram elaboradas somente de acordo com os dispositivos da Lei nº 4.320/1964 (BRASIL, 1964), que delimita as normas gerais de Direito Financeiro para a elaboração e o controle dos orçamentos e os balanços da União, dos Estados, dos municípios e do Distrito Federal. As Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, a NBC-T16 (BRASIL, 2013), trata de aspectos contábeis específicos da gestão governamental, com suas diversas variações, como por exemplo, a NBC-T 16.10 (CFC, 2013), sobre Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público. Vale ressaltar que a Lei nº 4.320/64 (BRASIL, 1964) continua em vigor, pois traça diretrizes gerais.

A partir de 2010, foram adotadas as principais práticas contábeis: o reconhecimento de créditos tributários existentes, porém ainda não registrados; o reconhecimento da provisão para créditos inscritos em Dívida Ativa; e o início do cronograma de implantação da Depreciação, amortização e exaustão na Administração Pública Federal. Para que essas novas práticas contábeis, no âmbito da União, sejam efetivas, são necessários esforços em diversas áreas (BALANÇO GERAL DA UNIÃO, 2010). As mudanças são inseridas gradativamente

na Administração Pública Federal, pois várias restrições devem ser trabalhadas. Uma delas é a cultura puramente orçamentária ainda existente, na qual o patrimônio tem importância residual. Outra dificuldade está em adequar sistemas de informação, já amplamente utilizados, aos padrões necessários para um adequado registro da Contabilidade Pública.

Alguns procedimentos contábeis foram utilizados com base em estimativas, por exemplo, a taxa de depreciação dos bens adquiridos, incorporados ou colocados em utilização a partir de janeiro de 2010, constante da tabela estipulada pela STN para esse fim, cujos procedimentos continuaram no exercício de 2011 e 2012 (BALANÇO GERAL DA UNIÃO, 2012). Nas demonstrações contábeis de 2011, alguns itens de balanço foram realocados no próprio balanço, obedecidos às orientações legais, permitindo a compatibilização com a estrutura do Plano de Contas. Em 2011, por exemplo, os procedimentos de contabilização da depreciação, amortização e exaustão, que vêm acontecendo desde 2010, em atendimento ao Manual SIAFI, impactaram o patrimônio da União, com valores mais fidedignos, objeto de nota explicativa específica (MANUAL SIAFI, 2011).

A partir de 2010, para a evidenciação do Patrimônio da União, a Secretaria do Tesouro Nacional publicou a macro função 020330 do Manual SIAFI, que instrui como deve ser feita a contabilização da depreciação, da amortização, da exaustão, da redução ao valor recuperável e da reavaliação de itens do imobilizado, estabelecido na norma um cronograma para o período de transição que determina os prazos máximos para o início da contabilização da depreciação dos ativos adquiridos em exercícios anteriores, sendo que os prazos máximos até 2013, de forma que o balanço Patrimonial e as Demonstrações das Variações Patrimoniais terão impacto até que se concluam os testes de recuperabilidade de todo o ativo.

Diante desse contexto, a questão investigativa é: Quais as principais alterações já realizadas nos demonstrativos contábeis da União, devido à adoção das NBC T- 16?

Assim, aventa-se a hipótese de que, apesar da convergência ter iniciado em 2008, o processo de transição para a padronização a convergência às normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público está acontecendo paulatinamente e deve finalizar em 2014.

Este trabalho tem como objetivo geral analisar as alterações realizadas nas demonstrações contábeis da União com relação ao processo de adoção das NBCASPs, a partir de 2010. E como objetivos específicos verificar se as práticas contábeis adotadas nos balanços da União estão se adequando no que se referem à convergência das normas internacionais de contabilidade, analisar como as práticas contábeis da NBCASPs estão sendo mapeadas no

triênio de 2010 a 2012, avaliar quanto foi o percentual já adotado e, ainda, observar quais práticas ainda não foram adotadas.

1 REFERENCIAL TEÓRICO

1.1 Aspectos conceituais

As informações contábeis do setor público poderão, com a adoção das normas internacionais de contabilidade, evidenciar uma realidade patrimonial da União mais verdadeira. Com a aprovação no ano de 2008, o setor público teve o prazo de dois anos para iniciar o processo de adequação da evidenciação das normas ao padrão internacional no que se referem à convergência as normas internacionais de contabilidade aplicada ao setor público. O processo de conversão ao padrão internacional iniciou-se em 2010 e tem o prazo para ser totalmente adotado até 2014.

Rover, Alves e Borba (2005, p. 6) afirmam que "O tipo de *disclosure* pode ser definido como a maneira pela qual a informação é apresentada nos relatórios". A evidenciação contábil tanto quantitativa quanto qualitativa pode variar de acordo com as necessidades, do emissor e do receptor, e ainda pode configurar- se com objetivos e maneiras posteriormente definidas (CRUZ, 2013, p. 6).

As Entidades do Setor Público da União compreendem os entes públicos, incluindo os entes das administrações direta e indireta, que estão obrigadas a manter as contas consolidadas de acordo com a lei n° 4320/64 (BRASIL, 2013). O regime utilizado na contabilidade pública é o regime misto, que envolve o regime de caixa e o regime de competência. Segundo o Conselho Federal de Contabilidade (2013):

> O regime de caixa nada mais é que os recebimentos e os pagamentos são reconhecidos unicamente quando se recebe ou se paga mediante dinheiro ou equivalente. Este método é frequentemente usado para a preparação de demonstrações financeiras de entidades públicas. Isto é devido ao fato de que o objetivo principal da contabilidade governamental é identificar os propósitos e fins para os quais se tenham recebido e utilizados os recursos, e para manter o controle orçamentário da citada atividade E o regime de competência é um princípio contábil, que deve ser, na prática, estendido a qualquer alteração patrimonial, independentemente de sua natureza e origem sobre esse método os efeitos financeiros das transações e eventos são reconhecidos nos períodos nos quais ocorrem, independentemente de terem sido recebidos ou pagos (CFC, 2013).

No quesito para a adoção do orçamento, o regime de caixa é utilizado para as receitas, e o regime de competência é adotado para a despesa, conforme o art. 35 da Lei n.º 4.320/1964 (BRASIL, 2013). Com a adoção ao padrão internacional no que se refere ao patrimônio passará a adotar concomitantemente com regime de competência. Orçamento público estimado, previsto, deve ser seguido conforme a lei o descreve. É um plano de trabalho estratégico e operacional que orienta e limita as ações dos gestores públicos e que, muitas vezes, é considerado rígido em função da dificuldade e até mesmo da não possibilidade de alteração, mediante a uma nova aprovação do congresso, que o analisa e aprova antes da sua publicação.

1.2 Aspectos legais

A Portaria do Ministério da Fazenda - MF - nº 184 de 25 de agosto de 2008 (MF, 2008), dispõe sobre as diretrizes a serem seguidas no setor público, pelos entes públicos, quanto aos procedimentos e às práticas contábeis adotados na elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-las convergentes aos padrões estabelecidos nas Normas Internacionais de Contabilidade - IPSAS.

> As transformações verificadas nos últimos anos no cenário econômico mundial, representadas, notadamente, pelo acelerado processo de globalização da economia; A necessidade de promover a convergência das práticas contábeis vigentes no setor público com as normas internacionais de contabilidade, tendo em vista as condições, peculiaridades e o estágio de desenvolvimento do país; A importância de que os entes públicos disponibilizem informações contábeis transparentes e comparáveis, que sejam compreendidas por analistas financeiros, investidores, auditores, contabilistas e demais usuários, independentemente de sua origem e localização; (PORTARIA MF n°18, 2008).

O Decreto nº 6.976/2009 (BRASIL, 2009) objetivou a permissão das adequações necessárias a essa nova ordem. Com a publicação dessa portaria, a Secretaria do Tesouro Nacional – STN (STN, 2009), na qualidade de órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, iniciou um conjunto de mudanças na Contabilidade Pública, trazendo uma nova concepção e exigindo nova postura e visão sobre os atos e fatos praticados pelo setor público, que segundo o artigo 3° tem por finalidade:

> Art. 3º O Sistema de Contabilidade Federal tem por finalidade, utilizando as técnicas contábeis, registrar os atos e fatos relacionados com a administração orçamentária, financeira e patrimonial da União e evidenciar: I - as operações

> realizadas pelos órgãos ou entidades governamentais e seus efeitos sobre a estrutura do patrimônio da União; II - os recursos dos orçamentos vigentes e as alterações correspondentes; III - a receita prevista, a lançada, a arrecadada e a recolhida, e a despesa autorizada, empenhada, liquidada e paga à conta dos recursos orçamentários, bem como as disponibilidades financeiras; IV - a situação, perante a Fazenda Pública, de qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda ou, ainda, que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária; V - a situação patrimonial do ente público e suas variações, decorrentes ou não da execução orçamentária, inclusive as variações patrimoniais aumentativas no momento do fato gerador dos créditos tributários; VI - os custos dos programas e das unidades da administração pública federal; VII - a aplicação dos recursos da União, por unidade da Federação beneficiada; e VIII - a renúncia de receitas de órgãos e entidades federais (STN, 2009).

Essas mudanças provocam mais um efeito: a melhoria do nível de qualificação dos servidores envolvidos, contribuindo assim, para o cumprimento do Princípio da Eficiência na Gestão do Patrimônio Público (NOTAS EXPLICATIVAS DA UNIÃO, 2011).

1.2.1 As NBC T 16 – Aplicadas ao Setor Público

O Conselho Federal de Contabilidade, em consonância com a Portaria nº. 184/08 do MF (BRASIL, 2013), editada pelo Ministério da Fazenda, e de acordo com a internacionalização das normas contábeis, dispôs sobre as diretrizes a serem traçadas no setor público no que se referem aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-las convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

Para Bresser Pereira (2001, p. 12) a governança pública "é um processo dinâmico pelo qual se dá o desenvolvimento político, pelo qual a sociedade civil, o Estado e o governo organizam e gerem a vida pública". Para que esse processo acontecesse, surgiu a necessidade da criação do Comitê Gestor da Convergência no Brasil, que é responsável pelas ações no intuito de promover a convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público às normas internacionais até 2014. A Resolução entrou em vigor em primeiro de janeiro de 2010.

Quadro 1 - Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público - NBC T 16.

Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público - NBC T 16.	
NBC T 16. 1	Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação.
NBC T 16. 2	Patrimônio e Sistemas Contábeis
NBC T 16. 3	Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil.
NBC T 16. 4	Transações no Setor Público
NBC T 16. 5	Registro Contábil
NBC T 16. 6	Demonstrações Contábeis
NBC T 16. 7	Consolidação das Demonstrações Contábeis
NBC T 16. 8	Controle Interno
NBC T 16. 9	Depreciação, Amortização e Exaustão.
NBC T 16. 10	Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público
NBC T 16. 11	Subsistema de Informação de Custos no Setor Público

Fonte: Autor: Elaborado pelos autores

1.3 Órgãos que começaram a reconhecer a receita contábil por competência

Segundo o pronunciamento do IBRACON no que se refere ao Princípio da Realização da Receita:

> A receita é considerada realizada e, portanto, passível de registro pela Contabilidade, quando produtos ou serviços produzidos ou prestados pela Entidade são transferidos para outra Entidade ou pessoa física com a anuência destas e mediante pagamento ou compromisso de pagamento especificado perante a Entidade produtora (COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS, 1986).

Hendriksen e Breda (1999) afirmam que a expressão realização da receita representava o registro da receita quando tivesse ocorrido uma troca ou o fluxo de saída de produtos. Ou seja, bens ou serviços teriam sido transferidos a um cliente, originando o recebimento de dinheiro ou um direito a caixa ou outros ativos. Desse ponto de vista, a realização não poderia ocorrer com a posse de ativos ou em função apenas do processo de produção. Portanto, o termo realização acabou significando, em geral, o registro de receita quando fosse validada por uma venda.

No ano de 2011, por meio do SIAFI foi constatado o reconhecimento, ainda que inicial, da receita contábil pelo regime de competência. A identificação aconteceu pela verificação de um grupo de contas de créditos a receber que, por sua natureza, evidencia os valores reconhecidos de receitas segundo seu fato gerador, independente do seu recebimento.

O quadro abaixo evidencia os órgãos e entidades que fizeram esse registro.

Quadro 2 - Quantidade de Órgãos/ Entidade que reconhecem a receita contábil por competência a partir de 2011.

ÓRGÃO/ENTIDADE – 2011	
Agência Nacional de Energia Elétrica	Ministério da Educação
Agência Nacional do Cinema	Ministério da Integração Nacional
Câmara dos Deputados	Ministério da Previdência Social
Defensoria Publica da União (MJ)	Ministério da Saúde
Fundo Rotativo da Câmara dos Deputados	Ministério de Minas e Energia
Justiça do Trabalho	Ministério do Meio Ambiente
Justiça Eleitoral	Ministério Público da União
Justiça Federal	Secretaria da Receita Federal do Brasil (MF)
Ministério da Cultura	Secretaria do Tesouro Nacional (MF)

Fonte: Siafi /Secretaria do Tesouro Nacional.

Já no ano de 2012 o número de órgãos e entidades que passaram da receita contábil pelo regime de competência aumentou. A identificação aconteceu pela verificação de um grupo de contas de créditos a receber que, por sua natureza, evidencia os valores reconhecidos de receitas segundo seu fato gerador, independente do seu recebimento.

Quadro 3 - Quantidade de Órgãos/ Entidade que reconhecem a receita contábil por competência a partir de 2012.

Órgão/Entidade – 2012	
Agência Nacional de Energia Elétrica	Fundação Oswaldo Cruz
Agência Nacional de Saúde Suplementar	Fundação Universidade Federal de Pelotas
Agência Nacional do Cinema	Fundo de Imprensa Nacional
Banco Central do Brasil	Fundo Especial do Senado Federal
Casa da Moeda do Brasil	Hospital de Clínicas de Porto Alegre
Comando da Marinha - Fundo Naval	Hospital Nossa Senhora da Conceição
Comissão Nacional de Energia Nuclear	Indústria de Material Bélico do Brasil
Companhia Brasileira de Trens Urbanos	Indústrias Nucleares do Brasil
Companhia de Desenvolvimento do Vale do São Francisco	Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do RS
Companhia de Pesquisa de Recursos Minerais	Instituto Nacional de Metrologia Qualidade e Tecnologia
Companhia Nacional de Abastecimento	Justiça do Trabalho
Conselho Nacional de Justiça	Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovação
Departamento Nacional de Infraestrutura de Transporte	Ministério da Fazenda
Empresa Brasil de Comunicação	Nuclebras Equipamentos Pesados

Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária	Secretaria da Receita Federal do Brasil
Empresa de Trens Urbanos de Porto Alegre	Serviço Federal de Processamento de Dados
Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística	Universidade Federal da Fronteira Sul
Fundação Escola Nacional de Administração Pública	Fundação Oswaldo Cruz
Fundação Nacional de Artes	

Fonte: Siafi/Secretaria do Tesouro Nacional.

1.3.1 Transição do Regime de Caixa para o Regime de Competência

As IPSASs baseadas no Regime de Caixa estimulam uma entidade a evidenciar voluntariamente informações baseadas no regime de competência, ainda que suas demonstrações contábeis principais sejam preparadas de acordo com o regime de caixa. Uma entidade no processo de transição do regime de caixa para o regime de competência pode querer incluir evidenciações específicas, baseadas no regime de competência durante esse processo.

A condição (por exemplo, auditada ou não auditada) e localização de informações adicionais (por exemplo, nas notas explicativas ou em uma seção suplementar separada da demonstração contábil) dependerão das características da informação (por exemplo, confiabilidade e integralidade) e de qualquer legislação ou regulamentos sobre a elaboração das demonstrações contábeis em uma jurisdição. O IPSASB também tenta facilitar a conformidade com as IPSASs baseadas no regime de competência através do uso de disposições transitórias em determinadas normas.

Quando houver disposições transitórias, elas podem conceder prazo adicional a uma entidade para cumprir plenamente com as exigências de uma IPSAS específica baseada no regime de competência ou mitigar determinadas exigências na aplicação inicial de uma IPSAS. A qualquer momento uma entidade pode optar por adotar o regime de competência de acordo com as IPSASs.

Nesse momento, a entidade deve aplicar todas as IPSASs baseadas no regime de competência e poderia optar por aplicar quaisquer disposições transitórias em uma IPSAS individual baseada no regime de competência. Após a decisão por adotar a contabilidade pelo regime de competência de acordo com as IPSASs, as disposições transitórias determinarão o prazo disponível para fazer a transição. Quanto ao vencimento das disposições transitórias, a entidade deve elaborar suas demonstrações completamente de acordo com todas as IPSASs baseadas no regime de competência.

A Norma Contábil Internacional para o Setor Público (IPSAS) 1, "Apresentação das Demonstrações Contábeis", inclui a seguinte exigência: Uma entidade cujas demonstrações contábeis estejam de acordo com as Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público deve evidenciar esse fato. As demonstrações contábeis não devem ser descritas como estando em conformidade com as Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público a não ser que cumpra com todas as exigências de cada Norma Internacional de Contabilidade para o Setor Público, desde que sejam utilizadas apenas normas aplicáveis à situação considerada. A IPSAS 1 também exige que seja evidenciado até que grau a entidade aplicou quaisquer disposições transitórias.

2 METODOLOGIA

Este trabalho classifica-se, quanto aos objetivos, como um estudo de caráter descritivo, no que se refere a verificar o grau de aderência da União em relação às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC – T 16). Ressaltando-se que esse tipo de pesquisa busca a princípio conhecer um fenômeno sem modificá-lo (SELLTIZ, WRIGHTSMAN e COOK, 1987; ANDRADE, 2002), no intuito de entender o objeto de interesse em um determinado espaço e tempo, descrevendo as características de determinada população ou fenômeno (MARTINS, 1994; GIL, 1999).

Utilizou-se da análise de conteúdo que é um recurso analítico, ou seja, parte de uma perspectiva quantitativa, analisando numericamente a frequência de ocorrência de determinados termos, construções e referências, sendo:

> um conjunto de técnicas de análise das comunicações com o intuito de obter, por procedimentos, sistemáticos e objetivos a descrição do conteúdo das mensagens, indicadores (quantitativos ou não) que permitam a inferência de conhecimentos relativos às condições de produção/recepção [...] destas mensagens (BARDIN, 2009, p.15).

Quanto à abordagem do problema, esta é uma pesquisa qualitativa. A avaliação qualitativa é caracterizada pela descrição, compreensão e interpretação de fatos e fenômenos, além de analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais (RICHARDSON, 1999; MARTINS e THEÓPHILO, 2007).

A operacionalização foi efetuada por meio das seguintes fases: pré-análise, exploração do material, tratamento e interpretação dos resultados durante a qual se elegeram as categorias analíticas, que nortearam a interpretação dos resultados, pois ela procura conhecer aquilo que está por trás das palavras.

2.1 Coleta e análise dos dados

No intuito de atingir o objetivo proposto pela pesquisa, foram pesquisados os sítios dos Tribunais de Contas da União, da Secretaria do Tesouro Nacional, da Controladoria Geral da União, do Banco Central a fim de coletar os dados e informações, objetos de análise deste trabalho.

O período pesquisado é o triênio que está compreendido apenas nas demonstrações publicadas a partir de 2010, pois as NBC-T começaram a se tornar obrigatórias a partir desse período, de acordo com o Conselho Federal de Contabilidade. Entretanto, foi adiada a obrigatoriedade para o ano de 2014, conforme esclarecimento da Portaria do STN nº 751/2009, ao relatar que o manual de contabilidade, contendo os dispositivos das NBCASP seria válido de forma facultativa a partir de 2010 e obrigatoriamente em 2014 para a União, Estados e Distrito Federal e em 2013 para os Municípios (MACÊDO e KLAMB, 2012).

Quadro 4 - Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público - NBC T 16: normas e objetivos.

NBC	Normas	Objetivo
NBC T 16. 1	Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação.	Introduz o conceito de Unidade Contábil, caracterizado pela soma, agregação ou divisão de patrimônio de uma ou mais entidades do setor público e suas classificações.
NBC T 16. 2	Patrimônio e Sistemas Contábeis	Constatar a implantação ou não do sistema contábil de custos.
NBC T 16. 3	Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil.	Verificar a divulgação dos planos hierarquicamente interligados por meio da análise do PPA e LDO.
NBC T 16. 4	Transações no Setor Público	Caracterizar as transações no Setor Público os atos e os fatos que promovem alterações qualitativas ou quantitativas, efetivas ou potenciais, no patrimônio das entidades do setor público, e enfatiza o registro contábil.
NBC T 16. 5	Registro Contábil	Destacar as transações no setor público que devem ser reconhecidas e registradas integralmente no momento em que ocorrerem, vindo ao encontro do Principio Fundamental de Contabilidade da Oportunidade.

NBC T 16. 6	Demonstrações Contábeis	Publicação da demonstração dos fluxos de caixa e da demonstração do resultado econômico
NBC T 16. 7	Consolidação das Demonstrações Contábeis	Destacar que os ajustes e as eliminações que devem ser realizados em documentos auxiliares, não originando nenhum tipo de lançamento na escrituração das entidades que formam a unidade contábil.
NBC T 16. 8	Controle Interno	Constatar ou não a existência de um sistema de controle interno exercido em todos os níveis da entidade do setor público.
NBC T 16. 9	Depreciação, Amortização e Exaustão	Divulgação para cada classe de imobilizado, em nota explicativa, da depreciação, da amortização e da exaustão.
NBC T 16. 10	Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público	Inserção da conta intangível por parte dos órgãos; Avaliação e mensuração das disponibilidades; Avaliação e mensuração dos direitos, títulos de crédito e obrigações.
NBC T 16. 11	Subsistema de Informação de Custos no Setor Público	Estabelecer a conceituação, o objeto, os objetivos e as regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público e apresentado, nesta Norma, como Subsistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP).

Fonte: Elaborado pelos autores

O levantamento de dados para esta pesquisa, portanto, teve como direcionador as demonstrações e planos concernentes aos Estados brasileiros, e os resultados evidenciam o nível de adesão dos mesmos às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

Quadro 5 – Características da amostra

Relatórios da União	Anos	**Local de acesso dos Relatórios**
Balanço Geral da União	2010	Secretaria do Tesouro Nacional - STN
Balanço Geral da União	2011	Secretaria do Tesouro Nacional - STN
Balanço Geral da União	2012	Secretaria do Tesouro Nacional - STN

Fonte: Elaborado pelos autores.

3 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Seguindo o modelo proposto por Bardin (1970), a descrição e a análise dos dados deste trabalho foram realizadas por meio da análise de conteúdo, e constatou-se que, no triênio pesquisado (2010 a 2012), a adoção ao padrão internacional está acontecendo de forma gradativa e que, no exercício de 2010, das onze normas constantes na NBC – T 16 apenas seis

normas foram adotadas, no intuito de evidenciar o patrimônio da União de forma mais fidedigna ao padrão internacional.

Tabela 1 Distribuição anual de adoção das NBC - T 16

NBC - 16		2010
NBC T 16. 2	Patrimonio e Sistemas Contábeis	X
NBC T 16. 4	Transações no Setor Público	X
NBC T 16. 5	Registro Contábil	X
NBC T 16. 7	Consolidação das Demonstrações Contábeis	X
NBC T 16. 9	Depreciação, Amortização e Exaustão	X
NBC T 16. 11	Subsistema de Informação de Custos no Setor Público	X

Fonte: Autor

NBC T 16.2 Patrimônio e Sistemas Contábeis

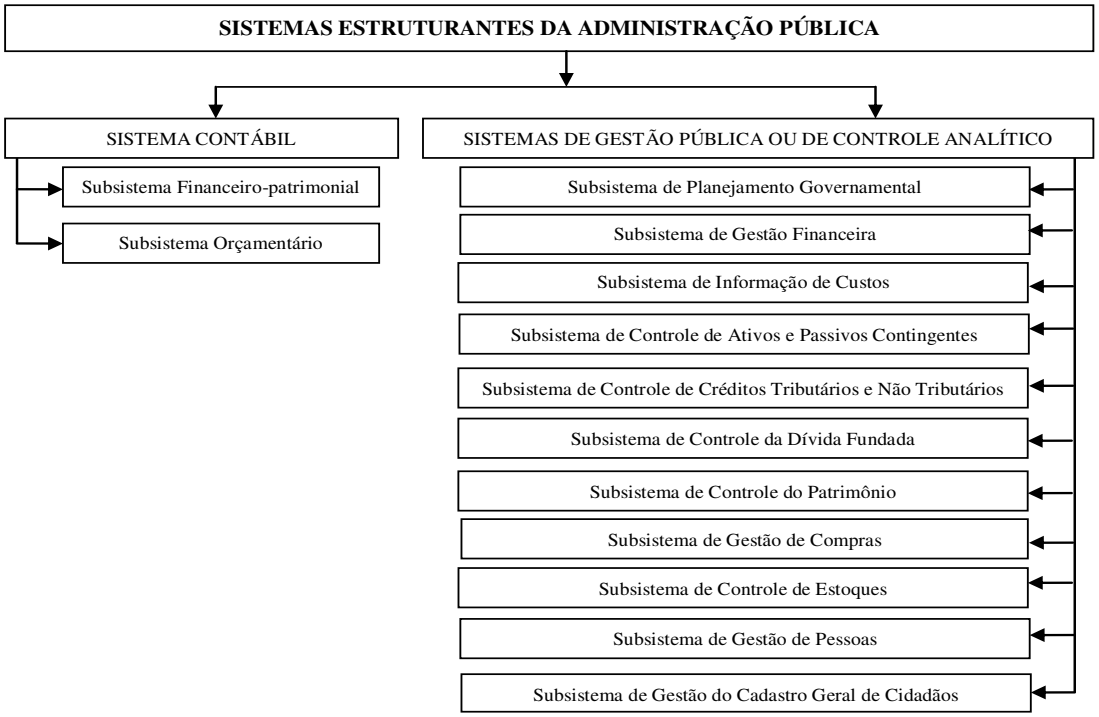
A Estrutura do Plano de Contas, de acordo com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, NBC –T 16.2 estará disposto da seguinte maneira:

NBC T 16.2 –Patrimônio e Sistemas Contábeis.

1. Ativo (Circulante e Não Circulante)
2. Passivo (Circulante e Não Circulante)
3. Patrimônio Líquido (Saldo Patrimonial)
4. Contas de Resultado Patrimonial
4.1 Variações Patrimoniais Ativas Resultantes da Execução Orçamentária
(-) Mutações Patrimoniais Passivas Independentes da Execução Orçamentária
4.2 Variações Patrimoniais Passivas Resultantes da Execução Orçamentária
(-) Mutações Patrimoniais Ativas Independentes da Execução Orçamentária
4.3 Resultado Patrimonial do Exercício
5. Receita Orçamentária
(Previsão e Execução da receita orçamentária, de acordo com a Lei Orçamentaria Anual - LOA)
6. Despesa Orçamentária

Fonte: Elaborado pelos autores

Para Slomski (2013), o sistema contábil ficará divido em duas partes, no subsistema financeiro-patrimonial e no subsistema orçamentário. Já o sistema de gestão pública ficará divido em onze subsistemas, conforme organograma abaixo:



Fonte: Slomski, 2013.

O objetivo é evidenciar nas suas demonstrações contábeis da União quatro resultados: 1º - Resultado Patrimonial do Exercício que deve constar o superávit ou déficit patrimonial, nas contas de resultado patrimonial do exercício da entidade ou órgão público, 2º - Resultado Orçamentário: superávit ou déficit orçamentário, que deve comparar as Receitas e Despesas Orçamentárias Realizadas, com a anulação das Notas de Empenho não liquidadas, para que o reempenho no exercício seguinte seja alcançado por Superávit Financeiro, 3º - Resultado Financeiro: superávit ou déficit financeiro, presentes no grupo das Disponibilidades e Passivo Circulante, 4º - Resultado das Ações do Governo, via Demonstração do Resultado Econômico (Lucro ou Prejuízo Econômico).

NBC T 16.4 Transações no Setor Público

As transações no setor público são os atos e os fatos que promovem alterações qualitativas ou quantitativas, no patrimônio das entidades do setor público, as quais são objeto de registro contábil em estrita observância aos Princípios Fundamentais de Contabilidade e às NBC – T 16.

De acordo com as características e os reflexos no patrimônio público, as transações do setor público serão classificadas das seguintes maneiras: econômico-financeira que correspondem às transações originadas de fatos que afetam o patrimônio público, em decorrência ou não da execução de orçamento, podendo provocar alterações qualitativas ou quantitativas, efetivas ou potenciais. E administrativa que correspondem às transações que não afetam o patrimônio público, originadas de atos administrativos, com o objetivo de dar cumprimento às metas programadas e manter em funcionamento as atividades da entidade do setor público.

NBC T 16.5 Registro Contábil

As entidades que compõem o setor público devem adequar os procedimentos uniformes no que se referem aos registros contábeis, de forma rigorosa e em ordem cronológica, como suporte às informações. Devem manter a Comparabilidade com os registros e as informações contábeis e ainda possibilitar a análise da situação patrimonial das entidades do setor público ao longo do tempo, a Compreensibilidade das informações apresentadas nas demonstrações contábeis devem ser entendidas pelos usuários internos e externos e a Confiabilidade dos registros e das informações contábeis que devem reunir requisitos de verdade e de validade que possibilitem segurança e credibilidade aos usuários no processo de tomada de decisão.

NBC T 16.7 Consolidação das demonstrações Contábeis

A Consolidação das Demonstrações Contábeis é o processo que ocorre pela soma ou pela agregação de saldos ou grupos de contas, excluídas as transações entre entidades incluídas na consolidação, formando uma unidade contábil consolidada.

NBC T 16.9 Despesa com depreciação, amortização e exaustão

A Despesa com Depreciação, Amortização e Exaustão começou a ser contabilizada no ano de 2009 e importou no montante, em 2010, de R$ 766.937.880,34, 222% do valor do mesmo período do ano anterior. Esse fato deve-se ao início do cumprimento da implantação dos procedimentos contábeis relativos às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao

Setor Público, no âmbito do Governo Federal, com a execução da macrofunção 02.03.30 (Reavaliação, Redução a valor recuperável, Depreciação, Amortização e Exaustão na Administração Direta da União, suas Autarquias e Fundações), disponível no Manual SIAFI Web e, apesar do valor, em termos absolutos, não ser expressivo, representa o início da evidenciação.

Ajustes de bens, valores e créditos.	VALOR		Variação (a-b)
	2010 (a)	2009 (b)	
Desvalorização de Bens	3.898.409,38	1.930.415,21	1.967.994,17
Desvalorização de Títulos e Valores	2.827.308,76	2.387.626,73	439.682,03
Ajustes de Créditos	66.876.181,52	64.912.040,05	1.964.141,47
Depreciação, amortização e exaustão	766.937,88	237.983,90	528.953,98
TOTAL	74.368.837,54	69.468.065,89	4.900.771,65

Fonte: Siafi/Secretaria do Tesouro Nacional

Nota: Os totais poderão eventualmente divergir do somatório das partes em função de arredondamentos.

Intangível

Os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da atividade pública ou exercidos com essa finalidade são mensurados ou avaliados com base no valor de aquisição ou de produção, deduzido do saldo da respectiva conta de amortização acumulada.

NBC T 16.11 Custos Aplicados ao Setor Público

A edição da NBC-T 16.11 contribuiu de forma inovadora para atender o que está disposto na Lei de Responsabilidade (LRF, 2001), que orienta sobre a evidenciação dos custos no setor público por meio da Demonstração do Resultado Econômico.

A Secretaria do Tesouro Nacional emitiu a macro função 02.03.30 que nada mais é que a Reavaliação, Redução a Valor Recuperável, Depreciação, Amortização e Exaustão na Administração Direta da União, Autarquias e Fundações, em que traz definições e procedimentos contábeis para o ajuste ao valor correto dos bens do imobilizado. Sendo iniciados em 2010 os procedimentos de depreciação pelos bens móveis adquiridos, incorporados ou colocados em utilização a partir de janeiro de 2010, pois estes já apresentam uma base monetária inicial confiável e não necessitaram de ser submetidos ao procedimento

de reavaliação ou redução a valor recuperável. Já no ano de 2011, as normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público, adotadas, são:

Tabela 2 Distribuição anual de adoção das NBC - T 16

NBC - 16		2011
NBC T 16. 1	Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação	X
NBC T 16. 11	Subsistema de Informação de Custos no Setor Público	X

Fonte: Autor

NBC T 16.1 Conceituação, Objetivo e Campo de Aplicação

Campo de Aplicação: espaço de atuação do Profissional de Contabilidade que demanda estudo, interpretação, identificação, mensuração, avaliação, registro, controle e evidenciação de fenômenos contábeis, decorrentes de variações patrimoniais em entidades do setor público; e ou de entidades que recebam, guardem, movimentem, gerenciem ou apliquem recursos públicos, na execução de suas atividades, no tocante aos aspectos contábeis da prestação de contas.

O objeto da Contabilidade Aplicada ao Setor Público é o patrimônio público, e é fornecer 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. O campo de aplicação da Contabilidade Aplicada ao Setor Público abrange todas as entidades do setor público.

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

Avaliação patrimonial é a atribuição de valor monetário a itens do ativo e do passivo decorrentes de julgamento fundamentado em consenso entre as partes e que traduza, com razoabilidade, a evidenciação dos atos e dos fatos administrativos. A avaliação e a mensuração dos elementos patrimoniais nas entidades do setor público obedecem aos critérios relacionados com Disponibilidades, Créditos e Dívidas, Estoques, Investimentos Permanentes, Imobilizado, Intangível, Diferido e Reavaliação e Redução ao Valor Recuperável. Em 2012 apenas a NBC – T 16.6 – Demonstrações Contábeis foi adotada complemente, entretanto sua adoção já tinha iniciado em 2010. Assim, sua completa adoção ocorreu em 2012.

Tabela 3	Distribuição anual de adoção das NBC - T 16
NBC - 16	2012
NBC T 16. 3	Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil.

Fonte: Autor

NBC T 16.6 Demonstrações Contábeis

As demonstrações contábeis das entidades definidas no campo da Contabilidade Aplicada ao Setor Público são:

Tabela 4 - DEMOSTRAÇÕES CONTÁBEIS	
Nome da Conta	**Sigla**
Balanço Patrimonial	BP
Balanço Orçamentario	BO
Balanço Financeiro	BF
Demonstração das Variações Patrimoniais	DVP
Demonstração do Fluxo de Caixa	DFC
Demonstração Resultado Economico	DRE
Notas Explicativas	NE

FONTE: Autor

As demais normas se encontram em processo de adoção e têm dezembro de 2014 como prazo para sua completa implantação. As normas ainda não adotadas são a NBC T – 16.3 Planejamento e seus Instrumentos sob enfoque Contábil e a NBC T – 16.8 Controle Interno.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo deste artigo foi identificar e analisar o nível da adoção das normas de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, entretanto, o processo de implantação do padrão internacional será finalizado em dezembro de 2014 para a União. No triênio analisado pode-se observar que existe um grande esforço por parte dos gestores públicos em adotarem essas normas, no entanto, percebeu-se que sua implantação depara-se com dificuldades de cumprir todas as onze normas.

A necessidade de editar normas gerais para consolidação das contas públicas pertencentes à União deverá caber ao órgão central da contabilidade da União, pois não existe um Conselho de Gestão Fiscal capaz de realiza-lo. Ou ainda a possibilidade de a revogação ou a adaptação das normas NBCT 16.1 a 16.10,colocando assim, em vigência as Normas Internacionais NBC TSP 1 a 31 que são as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público, convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público, emitidas pela *InternationalFederationofAccountants* (IFAC). E, ainda, as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público serem editadas por necessidades locais de cada esfera, sem se equivalerem às internacionais no intuito de que todos os entes da Federação os adotem, principalmente a União.

Outro fator de grande relevância é a necessidade da criação do Conselho de Gestão Fiscal para analisar amplamente os assuntos de sua competência e emitir pareceres e manifestação a respeito.

A Evidenciação do Resultado Econômico das entidades públicas, por meio da adoção da Receita Por Competência por muitas entidades e órgãos ligados à União, já está acontecendo de forma gradual e, com isso, a confrontação entre custos e despesas na apresentação do resultado será equivalente ao Lucro ou ao Prejuízo Econômico.

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público difere da Contabilidade Aplicada ao Setor Privado em um único aspecto: na inclusão do subsistema orçamentário no registro contábil, no que se refere às entidades públicas, empresas públicas, sociedades de economia mista no intuito de que seus Contadores possam implementar seus planos de contas, de modo a atenderem, efetivamente às suas necessidades. E, que as informações para a Consolidação dessas Contas Públicas possam ser envidadas por meio dos sistemas já disponibilizados pelo Conselho de Gestão Fiscal ou STN na Internet, sem que haja custos para os demais entes da federação, no que se refere ao envio dessas informações.

A hipótese levantada no início deste artigo foi confirmada, a adoção ao padrão internacional está acontecendo paulatinamente, entretanto com um pouco de dificuldades. Outros estudos podem ser realizados em outros entes da federação e até mesmo na própria União assim que for concluído o processo de convergência e comparar os resultados. É preciso traçar uma visão geral da convergência para averiguar se está tendo resultados satisfatórios ou não nos entes da federação para a efetiva implantação das normas internacionais aplicadas ao setor público. Vale destacar que esse empenho envolve também

recursos, sistemas de informações adequados e funcionários treinados e capacitados para adotá-los.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Lei Complementar Federal n° 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.pge.sc.gov.br>. Acesso em: 30 de jan. 2013.

_____. Lei Federal n° 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <http://www.pge.sc.gov.br>. Acesso em: 30 de jan. 2013.

_____.Balanço Geral da União. Disponível em: <https://www.tesouro.fazenda.gov.br/pt/conheca/principais-atribuicoes/balanco-geral-da-uniao>. Acesso em: 30 de ago. 2013.

_____.Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. NBC – T. Disponível em: http://internet.sefaz.es.gov.br/contas/contabilidade/orientacaoContabil/arquivos/normasbrasileirasdecontabilidadeaplicadasaosetorpublicoealteracoes.pdf>. Acesso em: 14 jun. 2013.

_____. Portaria Ministério da Fazenda n° 184, de 25 de agosto de 2008. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, laboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Disponível em: <http://www.pge.sc.gov.br>. Acesso em: 30 de jan. 2013.

BARDIN L. **Análise de conteúdo.** Lisboa: Edições 70, 1977.

BRESSER PEREIRA, L. C**. Uma nova gestão para um novo estado: liberal, social e republicano.** Revista do Servidor Público. Ano 52, n. 1, 01/03/2001.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS (Brasil). Deliberação nº 29, de 05 de fevereiro de 1986. Disponível em: <http://www.cvm.gov.br/asp/cvmwww/atos/exiato.asp?File=\deli\deli029.htm>. Acesso em: 06 dez. 2013.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público**. Seminários Regionais e Nacional. *CFC*, Brasília, 2008. Disponível em: <www.cfc.org.br>. Acesso em: 12 jun. 2013.

CRUZ, F.; **Contabilidade Pública II atualizada e focada: NBCASP do CFC e MCASP da STN e da SOF Transparência na Era do Acesso à Informação Relatórios e Demonstrativos contábeis Lei de Responsabilidade Fiscal Controles Interno e Externo Patrimônio e Dívida Pública Sistemas Contábeis - C A S P.** Disponível em:

<http://www.flaviodacruz.cse.ufsc.br/Conteudo/Livro-Cont-Publ-II-2013-1-Publicada.pdf> Acesso em: 08 de ago. 2013.

HENDRIKES, E. S.; VAN BREDA, M. F. **Teria da Contabilidade.** Tradução de AntonioZorattoSanvicente.5 ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

MACÊDO, F. F. R. R., KLANN, R. C. **Análise das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP): Um Estudo nas Unidades da Federação do Brasil.** In. Anpad, 2012. **Anais...** Salvador, Bahia Disponível em: <http://www.anpad.org.br/diversos/trabalhos/EnAPG/enapg_2012/2012_EnAPG398.pdf> Acesso em**:** 06 jun. 2013.

MARTINS, G. A. **Manual para elaboração de monografias e dissertações**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1994.

MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas.** São Paulo: Atlas, 2007.

RAUPP, F. M.; BEUREN I. M. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: SEVERINO, Antônio Joaquim. **Metodologia do Trabalho Científico**. 23. ed. São Paulo: Cortez, 2008.

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

ROVER, S.; ALVES, J. Luiz.; BORBA, J. A. A evidenciação do passivo ambiental: São Paulo. **Anais ...** São Paulo: FEA/USP, 2005. CD-ROM.

SELLTIZ, C.; WRIGHTSMAN, L. S.; COOK, S. W. **Métodos de pesquisa nas relações sociais**. São Paulo: E. P. U. 1987.

SEVERINO, A. J. **Metodologia do Trabalho Científico**. 23. ed. São Paulo: Cortez, 2008.

SLOMSKI, Valmor. **A Nova Contabilidade Pública – Rumos e Desafios**. Atlas, 2013.