

A NOVA CONTABILIDADE PÚBLICA BRASILEIRA COMO INSTRUMENTO DE TRANSPARÊNCIA SOBRE AS CONTAS PÚBLICAS

Sonia Maria Augustinho, Isaura Alberton de Lima

Mestrado em Planejamento e Governança Pública da Universidade Tecnológica Federal do Paraná (UTFPR), Curitiba - PR

RESUMO

A necessidade de convergir os padrões contábeis brasileiros às normas internacionais e a demanda da sociedade por maior transparência, fomentaram o surgimento de um novo modelo de contabilidade aplicada ao setor público. Um dos impactos esperados pela adoção das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBC TSP é a melhora na prática da transparência na divulgação das transações governamentais. O objetivo do artigo é expor as mudanças trazidas pela nova contabilidade pública brasileira, identificar quais poderão contribuir para maior transparência nas contas públicas e distinguir e analisar as ações que já contribuíram em parte com esse objetivo, considerando os procedimentos que foram adotados a partir de 2010. Trata-se de uma pesquisa qualitativa e sob o ponto de vista dos seus objetivos é exploratória e descritiva, realizada pelas técnicas bibliográfica e documental. Os resultados apresentados demonstram que as mudanças introduzidas pela nova contabilidade pública afetam a qualidade e evidenciação das informações contábeis e conseqüentemente a qualidade da transparência sobre as contas públicas e das ações e políticas públicas implementadas pelo estado.

Palavras-Chave: Contabilidade Pública; Transparência Pública.

1. INTRODUÇÃO

O governo por meio dos recursos oriundos da sociedade realiza ações que visam o bem comum. É por meio da despesa pública que os programas de governo são concretizados e suas políticas públicas colocadas em ação. É através do suporte financeiro da população que o estado realiza gastos para o desenvolvimento econômico e social do país, e é em razão dessa responsabilidade para com os recursos que pertencem à sociedade que o estado tem o dever de prestar contas aos seus cidadãos.

As demonstrações contábeis são documentos que fazem parte da prestação de contas das organizações para com as partes interessadas e são instrumentos que permitem à sociedade o acompanhamento da execução orçamentária e financeira dos governos.

Um sistema de contabilidade se caracteriza pela sua transversalidade, na medida em que transita, apoia e se integra aos demais sistemas, por isso a importância de se ter um sistema contábil sustentado em padrões consistentes e rígidos, que reflitam a essência das transações de forma a mostrar seus impactos no patrimônio.

Recebido 15/11/2012; Aceito 21/12/2012

RBPD – Revista Brasileira de Planejamento e Desenvolvimento, v. 1 , n. 1 , p. 76-88 , jul./dez. 2012

As entradas e saídas na contabilidade se referem a fenômenos patrimoniais que ocorrem de forma espontânea, como as depreciações e valorizações, e os administrativos que estão ligados ao funcionamento da organização, como as receitas e pagamentos. Esses fenômenos são operacionalizados dentro do sistema contábil e produzem instrumentos de evidenciação que serão utilizados pelos diversos usuários das informações de acordo com seus interesses e competências.

Na contabilidade pública o sistema contábil é operacionalizado por outros subsistemas, o orçamentário, o financeiro, o patrimonial e, futuramente, o de custos; os instrumentos de evidenciação são as demonstrações contábeis e a prestação ou tomada de contas; os usuários das informações são, dentre outros, a sociedade em geral, o governo em outras esferas ou poderes e até mesmo governos estrangeiros; os objetivos desses usuários também sofrem modificações podendo ser: a avaliação de resultados, o cumprimento da legislação, a prestação de contas, etc.

As informações para serem utilizadas em um processo decisório devem ser adequadas ao entendimento e necessidades dos usuários e evidenciadas de acordo com as normatizações relacionadas ao assunto, de forma que possam ser também passíveis de comparação.

Nesse sentido, foram concentrados esforços pelo Conselho Federal de Contabilidade - CFC, na qualidade de órgão regulador das práticas contábeis no Brasil, pela Secretaria de Tesouro Nacional - STN e pelas instituições que atuam com a contabilidade pública, visando ações para a melhor aplicação dos princípios fundamentais da contabilidade sob a perspectiva do setor público e a elaboração de Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público - NBC TSP.

As normas visam a convergência dos padrões contábeis brasileiros à normas internacionais e a maior transparência das ações dos governos, sendo uma das premissas básicas da nova contabilidade pública brasileira a harmonização e uniformização pelos entes federados da aplicação integral dos princípios fundamentais de contabilidade e das boas práticas governamentais em demonstrativos que reflitam adequadamente a despesa, a receita, o crédito orçamentário e o patrimônio público.

Considerando que a formulação das novas regras de contabilidade pública permite a elaboração de demonstrativos que facilitem o entendimento e melhor demonstrem a situação patrimonial das entidades públicas, a questão que se coloca é como a nova contabilidade pública brasileira pode ser instrumento de transparência sobre as contas públicas.

Demonstrar que as mudanças introduzidas pela nova contabilidade pública brasileira afetam a evidenciação e a qualidade das informações contábeis, e, conseqüentemente, a qualidade da transparência sobre as contas públicas, bem como, apresentar o cenário anterior à formulação das normas, a situação proposta pela nova contabilidade pública, indicar as ações que irão contribuir e as que já estão contribuindo, com a melhoria da transparência sobre as contas públicas e do controle social sobre os gastos públicos, analisando os procedimentos adotados a partir de 2010, são os objetivos deste artigo.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

Com a globalização, tornou-se necessária a comparabilidade, no tempo e espaço, das informações contábeis, para que organismos internacionais e entidades diversas conheçam a situação fiscal e patrimonial das entidades e órgãos da Administração Pública (TCE-MT, 2011).

Marion (2004, p. 26) afirma:

Todas as movimentações possíveis de mensuração monetária são registradas pela contabilidade, que, em seguida, resume os dados registrados em forma de relatórios e os entrega aos interessados em conhecer a situação da empresa. Esses interessados, através de relatórios contábeis, recordam os fatos acontecidos, analisam os resultados obtidos, as causas que levaram àqueles resultados e tomam decisões em relação ao futuro.

Mota (2009, p. 222) esclarece:

A contabilidade pública é o ramo da Ciência Contábil que aplica na administração pública as técnicas de registro dos atos e fatos administrativos, apurando resultados e elaborando relatórios periódicos, levando em conta as normas de Direito Financeiro (Lei nº 7 4.320/64), os princípios gerais de finanças públicas e os princípios de contabilidade.

Rosa (2011) diz que governos de vários países se mostram preocupados em viabilizar a convergência de seus padrões contábeis às normas internacionais e que essa preocupação percorre tanto a iniciativa privada quanto o setor público. Atenta, ainda, que do ponto de vista do setor público, o cuidado está relacionado a possibilidade de análise das informações contábeis nas diferentes esferas de governo de um país com outros países, com características de qualidade, que permitam a sua comparabilidade, compreensibilidade e confiabilidade.

Silva (2009, p. 13) afirma:

A partir da divulgação, pelo Conselho Federal de Contabilidade, das diretrizes estratégicas para a Contabilidade Pública, foi iniciado movimento que pode ser denominado de nova Contabilidade Pública numa perspectiva modernizadora e estimuladora que permita a adoção e manutenção de boas práticas de governança cujas fontes são o cenário das normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público, editadas pelo IFAC.

Para Rosa (2011, p. 01) “a harmonização deve ser feita, em primeiro lugar, internamente, mediante redução das diferenças das normas contábeis internas e padronização dos procedimentos, técnicas e políticas contábeis”.

A convergência dos padrões contábeis brasileiros às normas internacionais visa a harmonização contábil não a padronização, Rosa (2011) observa que não há uma imposição contábil de um país sobre o outro e tampouco a eliminação das diferenças, e sim uma conciliação de diferentes pontos vistas. Silva (2011 *Apud* Nascimento, 2007) diz:

O termo ‘harmonização contábil’ diz respeito à adequação da contabilidade de diversos países aos preceitos e regras de uma mesma norma ou conjunto de normas, ou às práticas contábeis mundialmente aceitas, em um consenso, ou ajuste das diferenças porventura existentes, e não sob uma imposição. Com a contabilidade governamental não é diferente, à medida em que (sic), cada vez mais, há a necessidade de comparação entre as finanças públicas dos diversos países para que existam parâmetros que permitam verificar o desempenho de cada um deles.

Para a *The British Standards Institution* (2012):

Colocado da forma mais simples, uma norma é uma forma acordada, repetível de se fazer algo. É um documento que contém uma especificação técnica ou outros critérios precisos desenvolvidos para serem utilizados consistentemente como uma regra, diretriz, ou definição.

Silva (2009) observa que o modelo tradicional de contabilidade pública tinha forte influência do sistema orçamentário sobre os demais sistemas, financeiro e patrimonial, e que o modelo proposto dá enfoque ao patrimônio, mas se utiliza das informações dos subsistemas orçamentários, financeiro, patrimonial e de custos, assim, os registros das transações

orçamentárias e patrimoniais se complementam e refletem a realidade patrimonial das entidades públicas.

Espera-se que a adoção das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP) melhore a prática da transparência na divulgação das transações governamentais.

Platt Neto (2007, apud Cruz et al, 2001, p. 183) apresenta o entendimento dado à transparência na Lei de Responsabilidade Fiscal da seguinte forma:

A transparência na gestão fiscal é tratada na Lei como um princípio de gestão, que tem por finalidade, entre outros aspectos, franquear ao público acesso a informações relativas às atividades financeiras do Estado e deflagrar, de forma clara e previamente estabelecida, os procedimentos necessários à divulgação dessas informações.

Para Toro (2005, p. 31) a “concepção comunicativa do público é hoje fundamental para criar governabilidade, legitimar o estado e as atuações das instituições públicas. É o que se conhece como transparência pública”.

Silva (2009) nos alerta que a noção de transparência no âmbito governamental é cada vez mais empregada em países que defendem o processo democrático de acesso às informações sobre a ação dos gestores públicos, em especial no que se refere à política fiscal e à capacidade contributiva.

Para Mota (2009, p. 33):

O princípio da publicidade, mais do que um princípio orçamentário, é um princípio constitucional que norteia todos os atos da administração pública, em complemento ao aspecto formal, incluindo os atos relativos à pessoal e os de natureza financeira, patrimonial e contábil. O maior objetivo desse princípio é oferecer o caráter informacional aos atos públicos, na busca da tão propalada transparência dos gastos públicos.

A transparência pública vai além do princípio constitucional da publicidade, pois a informação além de ser pública, deve ser relevante, compreensível, segura, acessível e servir como instrumento de acompanhamento da gestão.

Para Matias-Pereira (2010) se faz cada vez mais necessária a busca pelos governantes de um novo modelo de gestão pública que viabilize o desenvolvimento e o fortalecimento da governança social democrática.

Silva (2009, p. 14) observa que:

Como marco das reformas empreendidas pelas administrações públicas, aparece como elemento essencial o amplo fornecimento de informações relativas à execução orçamentária e financeira relacionada com a transparência e a eficiência e eficácia na gestão dos recursos, aí incluídos todos os ativos a serviço das atividades de responsabilidade direta ou indireta do Estado.

Neste contexto a nova contabilidade pública pode aprimorar e fortalecer as relações do estado com a sociedade, na medida em que os governos devem assegurar que informações objetivas, confiáveis, integras, seguras e relevantes sejam disponibilizadas de forma acessível e de fácil compreensão, que não apenas contemplem a obrigação do governo em prestar contas, mas também contribuam para o aperfeiçoamento da gestão pública.

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A metodologia de pesquisa foi empregada com o objetivo de se obter uma maior familiaridade com o assunto, visto que a nova contabilidade pública ainda é tema recente na literatura contábil, assim, quanto aos seus objetivos a pesquisa é exploratória e também descritiva, uma vez que o entendimento dos novos procedimentos contábeis e de seus pressupostos passa pela descrição de normativos e de ações aplicadas ao tema.

Para Gil (2002, p. 41-42):

A pesquisa exploratória tem como objetivo principal o aprimoramento de idéias ou a descoberta de intuições [...] as pesquisas descritivas têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis.

A coleta de dados envolveu as técnicas bibliográfica e documental, sendo inicialmente realizado levantamento das publicações, livros, artigos e documentos relacionados com o assunto, e a partir desse estudo realizada a interpretação dos dados e informações, desta forma, a pesquisa é qualitativa quanto a abordagem do problema.

4. CENÁRIO DA CONTABILIDADE PÚBLICA BRASILEIRA ANTERIOR À FORMULAÇÃO DAS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO

A tradição da contabilidade pública sempre esteve ligada à análise, registro e interpretação da movimentação orçamentária e ao controle de recursos previstos no orçamento, com ênfase na legalidade.

Em relação ao retrospecto histórico dos normativos brasileiros a cerca da contabilidade pública, Silva (2009) aponta que se identifica uma preferência pelos registros orçamentários, voltados para períodos de curto prazo e mostrando forte ligação com a exposição política dos agentes e sua prestação individual de contas em detrimento dos registros que mostrem a dinâmica do patrimônio.

A avaliação da contabilidade pública sempre foi voltada ao controle do orçamento, no sentido da verificação do que foi realizado em acordo com o que foi orçado. A maior preocupação sempre foi a legalidade e o controle dos gastos públicos e pouca atenção ao reflexo desses gastos na qualidade da gestão.

O primeiro marco normativo da contabilidade pública brasileira ocorreu em 1922, com a edição do Código de Contabilidade Pública, que foi aperfeiçoado pela Lei nº 4.320/64 e também pelo Decreto-Lei nº 200/67. A Constituição Federal de 1988 trouxe uma série de mecanismos de controle, assim como a Lei de Responsabilidade Fiscal nº 101/00, que deu ênfase à transparência e a participação popular.

Silva (2009) descreve que a partir das exigências da Lei de Responsabilidade Fiscal e da globalização a contabilidade pública apresentou uma gradativa evolução, incorporando um modelo dualista, que apresentaria informações econômico-financeiras, de acordo com os princípios contábeis e informações orçamentárias de acordo com os princípios orçamentários e legais.

Entretanto, a contabilidade pública ainda se ressentia de um conjunto de normas profissionais que contemplassem a teoria da contabilidade e melhor aplicassem os princípios fundamentais da contabilidade sob a perspectiva do setor público.

O Conselho Federal de Contabilidade - CFC (2003, p. 25) conceitua que:

Os Princípios Fundamentais de Contabilidade representam a essência das doutrinas e teorias relativas à Ciência da Contabilidade, consoante o entendimento predominante nos universos científico e profissional de nosso País. Concernem, pois, à Contabilidade no seu sentido mais amplo de ciência social, cujo objeto é o Patrimônio das Entidades.

A contabilidade pública também carecia de uniformização das práticas contábeis adotadas por todos os entes da federação, relativas ao reconhecimento, mensuração, registro, apuração, avaliação e controle do patrimônio. O reconhecimento do que deve ser registrado e quando; a evidenciação de como se deve demonstrar e a mensuração que qualifica e quantifica o que deve ser registrado.

Em que pese a necessidade de aplicação de novos procedimentos contábeis, a chamada nova contabilidade pública brasileira não introduziu nenhuma nova legislação, apenas veio disciplinar o que já estava contido na própria legislação federal, que era cumprida apenas no âmbito orçamentário. O enfoque deixou de ser orçamentário para ser patrimonial, com respeito aos princípios fundamentais da contabilidade e facilitando o processo de convergência aos padrões internacionais.

Assim, a partir de 2007 foram iniciados estudos pela Secretaria do Tesouro Nacional - STN e pelo Conselho Federal de Contabilidade - CFC com vistas à criação das normas brasileiras de contabilidade governamental.

As principais entidades normativas da contabilidade pública são:

IFAC – *International Federation Of Accountants*: organização global com foco na profissão contábil. Edita normas contábeis relativas a padrões éticos da profissão, à qualidade, à auditoria, à formação educacional e ao setor público. No Brasil é representada pelo CFC e pelo Instituto dos Auditores Independentes do Brasil - IBRACON.

Conselho Federal de Contabilidade: órgão de representação da classe contábil no Brasil. Edita Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao exercício da profissão e às áreas de atuação profissional.

Secretaria do Tesouro Nacional: órgão vinculado ao Ministério da Fazenda, que normatiza através de manuais, portarias e notas técnicas, as práticas contábeis do setor público da Federação Brasileira.

A respeito das mudanças trazidas pela nova contabilidade pública o CFC (2011, p. 1) afirma:

A convergência no Brasil visa contribuir de forma decisiva com o desenvolvimento sustentável do país, mediante reforma contábil, no setor público e privado, de auditoria, regulatória e treinamento dos profissionais envolvidos, resultando em uma maior transparência das informações financeiras utilizadas no mercado, bem como no aprimoramento das práticas profissionais.

A STN (2011, p. 21) preconiza:

A contabilidade aplicada ao setor público deve submeter-se a mudanças conceituais em virtude do novo modelo de gestão pública, face ao objetivo de aproximação conceitual com a contabilidade patrimonial. Este objetivo encontra-se nos esforços de organismos internacionais, a exemplo da IFAC (*International Federation of Accountants*), que estabelece padrões internacionais de contabilidade para o setor público por meio das IPSAS (*International Public Sector Accounting Standards*).

Entre 2008 e 2011 foram aprovadas por Resoluções do CFC as onze primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBC TSP. As NBC TSP foram

convertidas das *International Public Sector Accountant Standards* (IPSAS) publicadas pela *International Federation of Accountants* (IFAC).

O desenvolvimento das NBC TSP compreendeu a tradução e divulgação das IPSAS; a elaboração de minutas das normas convertidas; a discussão e socialização da minutas; a formatação, publicação e aprovação das normas. Esse desenvolvimento levou em conta a realidade do país e seus normativos legais.

São em número de trinta as normas IPSAS que estão sendo traduzidas e serão disseminadas no número de dez por ano a partir de 2012. O critério de escolha das primeiras normas da IPSAS analisadas foi baseado na sua relevância frente a possibilidade de aplicação imediata. A conformidade com os padrões internacionais se dá com o atendimento a todos os requisitos da norma. Coube nesse processo à STN promover ações específicas para promover a convergência e junto com a Secretaria de Orçamento Federal - SOF foi desenvolvido o Manual Técnico de Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

As normas formam um círculo virtuoso que passa a compreender o fortalecimento institucional, a convergência dos padrões contábeis brasileiros às normas internacionais e o desenvolvimento conceitual da contabilidade pública brasileira.

5. AS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO E A TRANSPARÊNCIA PÚBLICA.

As NBC TSP foram aprovadas por resoluções do CFC, órgão regulador da contabilidade no Brasil. No ano de 2008 foram editadas as dez primeiras normas e no ano de 2011 foi aprovada a décima primeira NBC TSP.

As onze primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público são:

NBC T 16.1 - Conceituação, Objeto e Campo De Aplicação.

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

O objeto da contabilidade pública é patrimônio público e seu campo de aplicação são todas as entidades do setor público.

NBC T 16.2 - Patrimônio e Sistemas Contábeis.

A norma estabelece que o patrimônio compreende “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.”

Estrutura os subsistemas contábeis da contabilidade pública em: orçamentário, patrimonial, de custos e de compensação e altera o balanço patrimonial da Lei nº 4.320/63 passando os itens do ativo e passivo a serem classificados em ativo e passivo circulante e não circulante, de acordo com o grau de exigibilidade para os passivos e conversibilidade para os ativos, não mais de acordo com existência ou não de autorização legislativa.

NBC T 16.3 - Planejamento e Seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil.

Esta norma vem estabelecer as bases de controle contábil do planejamento elaborado pelas entidades públicas, ampliando esse controle sobre os instrumentos de planejamento da administração pública, evidenciando que a Lei Orçamentária Anual deve acompanhar as metas estratégicas definidas no Plano Plurianual e que as diferenças relevantes sejam objeto de notas explicativas.

NBC T 16.4 - Transações no Setor Público

A norma define conceitos sobre os atos e fatos dos administradores que venham a afetar qualitativa ou quantitativamente o patrimônio público, de forma definitiva ou potencial.

NBC T 16.5 - Registro Contábil.

Essa norma estabelece as formas de registros dos atos e fatos que afetam ou podem vir a afetar o patrimônio público, as características desses registros, a segurança da documentação contábil e as bases de mensuração e avaliação de seus ativos e passivos, de forma a propiciarem o acesso dos interessados à informações que gerem segurança na utilização para tomada de decisão.

NBC T 16.6 - Demonstrações Contábeis.

A norma apresenta as demonstrações contábeis que devem ser elaboradas e divulgadas pelos entes públicos. Além das já estabelecidas pela Lei nº 4.320/64, foram incorporadas duas novas demonstrações: o fluxo de caixa e o resultado econômico, e passou a exigir a elaboração de notas explicativas.

NBC T 16.7 - Consolidação das Demonstrações Contábeis.

A norma objetiva o estabelecimento de “conceitos, abrangência e procedimentos para consolidação das demonstrações contábeis no setor público”

NBC T 16.8 - Controle Interno.

A norma identifica os referenciais que devem ser observados pelo controle interno para dar suporte ao sistema contábil, visando contribuir com a efetividade das informações contábeis e minimizar erros.

NBC T 16.9 - Depreciação, Amortização e Exaustão.

Estabelece os critérios e procedimentos a serem adotados quando do registro contábil da depreciação, da amortização e da exaustão.

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

Esta norma fixa os critérios e procedimentos para a avaliação e a mensuração de ativos e passivos do patrimônio de entidades públicas e a previsão de contabilização de bens de uso comum no ativo permanente.

NBC T 16.11 - Sistema de Informação de Custos do Setor Público.

Estabelece “a conceituação, o objeto, os objetivos e as regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público e apresentado, nesta norma, como Sistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP)”.

As normas representam as premissas da nova contabilidade pública brasileira que pressupõe o tratamento da contabilidade pública como ciência e a melhor aplicação dos princípios contábeis, apresentando inovações como a aplicação da depreciação, a adoção do regime de competência para as receitas e despesas, relatórios de fluxos de caixa, a

contabilização de bens de uso comum e a implementação de um sistema custos para o setor público.

Um dos impactos esperados pela adoção das normas é a melhora da transparência sobre as contas públicas, com a divulgação de dados e informações que permitam o acompanhamento e controle da gestão governamental, partindo do conceito que as contas públicas moldam e refletem os atos e fatos da administração pública.

A transparência nas contas públicas envolve três elementos: a publicidade, a compreensibilidade e a utilidade das informações. E cada um desses elementos pressupõe características que viabilizam a qualidade da informação, assim, a informação deve ser: pública e acessível; possuir linguagem e apresentação compreensível; deve ser relevante, comparável e confiável.

Andrade (2011, *apud* Feijó, 2011) afirma que “há duas formas de bular a transparência: ou não se divulga dados, ou se divulga vários dados sob óticas diferentes”.

A Lei de Responsabilidade Fiscal determina que os governos devem divulgar relatórios de informações relativos às despesas e receitas que possibilitem a verificação de sua procedência e autenticidade, assim, a contabilidade deve destacar e evidenciar os reflexos dos fatos e atos dos administradores sob o patrimônio público, oportunizando a compreensão de sua formação, composição e evolução.

Em cumprimento aos princípios contábeis da competência e da oportunidade as receitas e as despesas públicas passarão a ser reconhecidas pelo fato gerador. Atualmente ainda se utiliza o regime contábil misto, de competência para as despesas e de caixa para as receitas. A alteração permitirá o acompanhamento da receita reconhecida e da receita arrecadada no exercício a que pertencem.

Ainda hoje, somente após inscritos em dívida ativa os créditos a receber são registrados, não permitindo a transparência desses valores nos balanços públicos. A evidenciação contábil vai admitir o controle desses recebimentos, a redução de fraudes e auxiliar a fiscalização dos órgãos de controle. A observação que se faz é que o reconhecimento do crédito tributário e da dívida ativa não terá impacto na avaliação orçamentária e fiscal, apenas na patrimonial.

A correta aplicação do princípio da competência e da oportunidade permite o reconhecimento de ganhos e perdas patrimoniais no período com os quais se relacionam, independente da execução orçamentária, previstos ou não na legislação e revelam todos os ativos e passivos, de curto e longo prazo.

Andrade (2011, *apud* Feijó, 2011) observa “é muito caro para a sociedade investir recursos humanos e financeiros na geração de informações que cumprem a legislação, mas que ninguém utiliza para tomada de decisão”.

O sistema de custo a ser implementado servirá à avaliação da eficiência da gestão, evidenciado os custos dos programas, projetos e atividades dos entes públicos, sendo importante instrumento de transparência sob os aspectos quantitativos e qualitativos dos gastos públicos e servindo a tomada de decisão. Para Silva (2011, pg. 08) “em face da inexistência de uma contabilidade de custos, é possível que os entes públicos estejam gastando cada vez mais recursos e diminuindo, a cada ano, as metas físicas”.

O Plano de Contas Aplicado ao Setor Público - PCASP a ser adotado por todos os entes da federação vai proporcionar a efetiva consolidação das contas públicas, estabelecendo um tratamento contábil padronizado para os governos federal, estadual, municipal e para o Distrito Federal. Para a STN (2011, p. 6):

É fundamental que o PCASP possibilite a elaboração padronizada de relatórios e demonstrativos previstos na LRF, além das demais demonstrações contábeis. O objetivo é reduzir divergências conceituais e procedimentais, em benefício da transparência da gestão fiscal, da racionalização de custos nos entes da Federação e do controle social.

O fluxo de caixa, demonstrativo introduzido na contabilidade pública pelas NBC TSP, pode ser um importante instrumento de transparência, pois vai permitir o conhecimento da alocação de recursos em investimentos e financiamentos, dar conhecimento da importância das operações da administração no grau de liquidez da entidade e permitir a projeção de cenários futuros.

Os procedimentos a serem adotados uniformizarão os registros dos fatos e atos da gestão na esfera contábil e a informação passará a ter características que a tornarão confiáveis, objetivas, comparáveis, uniformes, imparciais, representativas, fidedignas, tempestivas, compreensivas, visíveis, verificáveis e úteis. Essas características estão intrinsecamente associadas à melhoria da transparência das informações e dados evidenciados.

6. OS PROCEDIMENTOS JÁ APLICADOS E SEUS REFLEXOS NAS CONTAS PÚBLICAS

A Lei Complementar nº 31/2009 alterou o artigo 48 da LRF para incluir item relativo a transparência na gestão fiscal, assegurando através do inciso III, do parágrafo único a “adoção de sistema integrado de administração financeira e controle, que atenda a padrão mínimo de qualidade estabelecido pelo Poder Executivo da União”.

A adoção das NBC TSP se deu de forma facultativa a partir de 2010 e obrigatória a partir de 2012 para a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Os procedimentos contábeis patrimoniais estão sendo adotados gradualmente por todos os entes da Federação a partir de 2012 e integralmente até o fim de 2014, já para os procedimentos contábeis específicos a adoção obrigatória se deu a partir de 2012. A implementação do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público e das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público, eram de adoção facultativa pelos entes em 2012 e obrigatória a partir de 2013.

Desta forma, os resultados dos procedimentos também terão reflexo gradual, considerando a abrangência do processo de convergência, que terá itens adotados de forma imediata e de curto, médio e longo prazo.

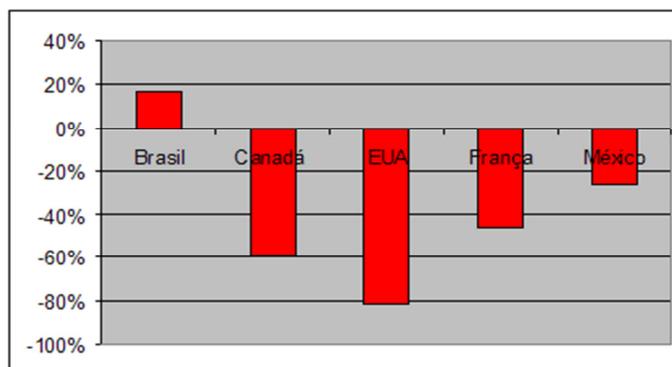
A reavaliação, redução a valor recuperável, depreciação, amortização e exaustão passaram a ser aplicados a partir do exercício contábil de 2010 pela administração direta da união, suas autarquias e fundações. O trabalho de adequação é complexo e está sendo realizado de forma gradativa. A depreciação foi aplicada de forma imediata para os itens colocados em uso a partir de janeiro de 2010. Para as aquisições realizadas em exercício anteriores, preliminarmente foram ajustados os valores e obedecido um cronograma limite para aplicação da depreciação sobre esses bens, compreendendo o período de 2011 a 2013. Essas ações atingem diretamente o patrimônio líquido da entidade e demonstram o desgaste e a perda de vida útil dos ativos públicos e atendem ao princípio da competência, pois apropriam as despesas ao resultado do exercício do período.

De acordo com a Controladoria Geral da União, no documento de Prestação de Contas do Presidente da República de 2010, as despesas com depreciação cresceram no período cerca de 222% em relação ao ano de 2009, passando de R\$ 237.983,90 para R\$ 766.937,88 (CGU, 2011).

Ainda sobre o reflexo das informações patrimoniais no patrimônio público, outra ação desencadeada pelas NBC TSP foi a criação, em 2011, da conta de “Bens de Uso Comum – Ativos de Infraestrutura”, para o registro de bens de uso comum do povo, como estradas, praças, etc. O governo federal prevê para 2012 a mensuração dos valores das estradas e rodovias federais para reconhecimento e registro no patrimônio da união.

As demonstrações contábeis do setor público relativas ao exercício de 2010, em relação ao balanço patrimonial e a demonstração das variações patrimoniais, foram apresentadas em duas estruturas: uma adaptada aos Padrões Internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público e a outra baseada na Lei nº 4.320/64, seguidas das notas explicativas. Entretanto, a STN (2011) explica que em razão do processo de convergência às normas internacionais estar ainda em andamento, nem todos os requisitos de reconhecimento e mensuração dos itens e componentes das demonstrações já se encontram alinhados aos padrões internacionais de contabilidade.

Em documento elaborado pelo Tribunal de Contas da União - TCU, ficou demonstrado que a relação entre patrimônio líquido e ativos, apresentada pelos números das demonstrações contábeis da união, evidencia uma distorção em comparação com outros países (TCU, 2012).



Fonte: Adaptado de Tribunal de Contas da União (2012)

Figura 1 - Verificação da situação patrimonial relativa ao ano de 2010

Enquanto nos demais países selecionados a relação está negativa, no Brasil está positiva em aproximadamente 17%. Tal situação ocorre porque os balanços patrimoniais públicos brasileiros ainda não demonstram os passivos atuariais e determinadas contas retificadoras do ativo, não evidenciando a real situação patrimonial do país. Ainda de acordo com o TCU, se apenas o déficit do regime previdenciário dos servidores públicos, apurado em 2011, fosse incluído como passivo atuarial, haveria um decréscimo na situação patrimonial do balanço da união em mais de 1 trilhão de reais.

Os novos procedimentos impactam a demonstração do patrimônio público dos entes da federação, aproximando a contabilidade pública nos princípios fundamentais da contabilidade e propiciando maior transparência e credibilidade das contas públicas.

Ainda que o entendimento dos dados contábeis não aconteça na sua totalidade, a informação contábil correta permite um melhor controle social por parte dos cidadãos, e ainda que isso ocorra através da organização da sociedade, pois o entendimento das informações e dados que estão sendo evidenciados, bem como, os que ainda serão introduzidos, pode ser facilitado pelos representantes da sociedade civil organizada, como os sindicatos, organizações não governamentais e até mesmo partidos políticos, tornando uma linguagem técnica mais acessível, clara e objetiva, colaborando para a divulgação e empoderamento pela

sociedade dessas informações e contribuindo para a integração da sociedade na administração pública.

7. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo mostra que historicamente o enfoque da contabilidade pública sempre foi excessivamente orçamentário e voltado ao atendimento da legislação, não permitindo o efetivo acompanhamento da gestão e o conhecimento da influência dos administradores na evolução do patrimônio público.

A partir da necessidade da harmonização contábil, nacional e internacional, o setor público, através de suas entidades reguladoras, se mobilizou para a criação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. As normas visam à convergência dos padrões contábeis brasileiros às normas internacionais e a observância dos princípios contábeis.

A utilização de critérios uniformes para os procedimentos contábeis de todos os entes da federação facilita o acompanhamento, permite a comparabilidade e aumenta a credibilidade da informação. A divulgação e acesso à informação de qualidade são indispensáveis ao processo de transparência das ações e políticas públicas implementadas pelo estado.

Os procedimentos introduzidos pela nova contabilidade pública brasileira dão visibilidade às ações dos administradores públicos e tem o intuito de demonstrar contabilmente a adequada situação patrimonial dos entes, aperfeiçoando, desta forma, a linguagem de comunicação das informações contábeis, sua qualidade e o entendimento de seus usuários, sejam eles, a sociedade, os organismos internacionais, os órgãos de controle e os próprios administradores públicos.

REFERÊNCIAS

- ANDRADE, Edson. **Encontros Dinâmicos**. Brasília, nov. 2011. Disponível em <<http://www.dinamicapublica.com.br/ENCONTROS2012.pdf>> Acesso em: 19 de maio 2012.
- BRASIL. Lei n.º 131 de 27 de maio de 2009. Acrescenta dispositivos à Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Diário Oficial {da} República Federativa do Brasil. Brasília DF, 28 maio. 2009. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp131.htm#art2>. Acesso em: 24 maio 2012.
- _____. Secretaria do Tesouro Nacional. Altera o prazo de implementação do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público e dá outras providências. Portaria n. 828, de 14 de dezembro de 2011. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/PortSTN_828_20111214.pdf>. Acesso em: 24 maio 2012.
- _____. Secretaria do Tesouro Nacional. Altera o prazo de divulgação do cronograma de ações para adequação aos procedimentos contábeis apresentados na Portaria STN nº828/2011 e dá outras providências. Portaria n. 231, de 29 de março de 2012. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria_STN_231_2012.pdf>. Acesso em: 24 maio 2012.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Princípios fundamentais e normas brasileiras de contabilidade**. Brasília: CFC, 2003.
- _____. **Comitê Gestor da Convergência**. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/conteudo.aspx?codMenu=315>>. Acesso em: 21 maio 2012.

_____. **Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.** Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>>. Acesso em: 22 maio 2012.

CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO. **Prestação de Contas do Presidente da República.** Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/publicacoes/prestacaocontaspresidente/2010/Arquivos/6.00.pdf>>. Acesso em 13 nov. 2012.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa.** São Paulo: Atlas, 2002.

MARION, José Carlos. **Contabilidade básica.** São Paulo: Atlas, 2004.

MATIAS-PEREIRA, José. **Governança no setor público.** São Paulo, Atlas, 2010.

MOTA, Francisco Glauber Lima. **Contabilidade aplicada ao setor público.** Brasília, 2009.

PLATT NETO, Orion Augusto, et al. **Publicidade e transparência das contas públicas:** obrigatoriedade e abrangência desses princípios na administração pública brasileira. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos52005/89.pdf>>, Acesso em 22 de maio 2012.

ROSA, Maria Berenice. **Contabilidade do Setor Público.** São Paulo: Atlas, 2011.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. **Manual de contabilidade aplicada ao setor público.** Brasília, 2011. Disponível em <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/ParteIV_PCASP2011.pdf>. Acesso em 26 de maio 2012.

SILVA, Lino Silva da. **Diretrizes para a elaboração de indicadores de custos no governo federal.** Brasília, nov. 2011. Disponível em <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/Sistema_Informacao_custos/downloads/Diretrizes_Elab_Indic_Custos_LinoSilva_VF.pdf>. Acesso em 21 de maio 2012.

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

THE BRITISH STANDARDS INSTITUTION. **O que é uma norma?** Disponível em: <http://www.bsibrasil.com.br/publicacoes/sobre_normas/normas/>. Acesso em 23 maio 2012.

TORO, José Bernardo. **A construção do público:** cidadania, democracia e participação. Rio de Janeiro: SENAC, 2005.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Temas destaques das contas do governo dos últimos 5 anos – 2005-2011.** Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/contas/contas_governo/Contas2011/fichas/CG_2011_Relat%C3%B3rio_Caderno%20especial_WEB.pdf>. Acesso em 13 nov. 2012.

TRIBUNAL DE CONTAS DO MATO GROSSO. **A nova contabilidade pública:** importância, mudanças e responsabilidades. Mato Grosso, 2011.