

# A convergência da contabilidade pública nacional às normas internacionais e os impactos na aplicação da DRE na administração direta

## *Convergence of the national public accounting standards and impacts on the implementation of DRE in the direct administration*

**Maurélio Soares**

Universidade Regional de Blumenau – FURB

**Jorge Eduardo Scarpin**

Universidade Regional de Blumenau – FURB

### Resumo

*A responsabilidade fiscal dos governos é fundamental para fomentar o crescimento econômico e o desenvolvimento em todo o mundo. Há uma tendência cada vez maior e crescente pressão sobre os governos para ampliarem o campo das suas responsabilidades financeiras a partir da contabilidade voltada para a prestação de contas, ou Accountability. O objetivo desta pesquisa é evidenciar as ações que vêm sendo realizadas na convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) às Normas Internacionais (IPSAS) emitidas pela Internacional Federation of Accounts (IFAC), com foco na Norma Brasileira de Contabilidade, que trata das Demonstrações Contábeis (NBC T 16.6), e os impactos na implantação das Demonstrações do Resultado Econômico. Como o assunto é de recente discussão no país, realizou-se uma pesquisa descritiva, por meio de pesquisa bibliográfica. Os resultados indicam que a adoção das normas internacionais irá melhorar tanto a qualidade quanto a comparabilidade da informação financeira relatada pelas entidades do setor público no País, porém, a implantação da Demonstração do Resultado Econômico (DRE) na Administração Pública carece de maior pesquisa e discussão sobre a sua efetiva aplicabilidade.*

**PALAVRAS-CHAVE:** Contabilidade Pública. Normas Internacionais. Demonstrações Contábeis.

## Abstract

*The governments' fiscal responsibility is crucial for fostering economic growth and the development around the world. There is a growing trend and increasing pressure on governments to enlarge the scope of their financial responsibilities from the accounting focused on Accountability. The objective of this research is to highlight the actions that have been undertaken at the convergence of Brazilian Accounting Standards Applied to the Public Sector (NBCASP) to International Standards (IPSAS) issued by the International Federation of Accounts (IFAC), focusing on the Brazilian Accounting Standard that deals with the Financial Statements (NBC T 16.6) and the impacts on implementation of Economic Results' Statements. As the subject of discussion is recent in the country, a descriptive research was carried out through literature research. The results indicate that the adoption of international standards will improve both the quality and comparability of financial information reported by the public sector entities in the country; however, the implementation on the display of Economic Statement (DRE) in Public Administration needs further research and deeper discussion on its effective applicability.*

**KEYWORDS:** Public Accounts. International Standards. Accounting Statements.

## 1 INTRODUÇÃO

Com o fenômeno da globalização, a Contabilidade tem passado por modificações que se refletiram, inicialmente, no âmbito empresarial. No ano de 2008, com a edição da Lei Federal 11.638/2007, a contabilidade da iniciativa privada passou a utilizar as normas já convergidas ao padrão internacional.

No setor público, por iniciativa do CFC (Conselho Federal de Contabilidade), em parceria com o Ministério da Fazenda, iniciou-se o movimento pela convergência na área pública. Assim, o Ministério editou a Portaria nº 184/2008, que estabeleceu as diretrizes sobre o processo de convergência às normas internacionais.

Esse atraso trouxe uma consequência positiva ao setor público, comprovada a partir da utilização das experiências de normatização ocorridas no setor privado.

A harmonização das normas internacionais de contabilidade vem se tornando cada vez mais uma necessidade real. O mesmo ocorre em relação às IPSAS (Normas Internacionais de Contabilidade voltadas para o Setor Público).

A entidade que representa a profissão contábil mundial, a IFAC (*International Federation of Accountants*), é o órgão responsável pelo desenvolvimento do conjunto básico de normas para as entidades do setor. No Brasil, o CFC, por meio dos trabalhos realizados por um grupo gestor, é o responsável pela disseminação dos conceitos e procedimentos das normas internacionais aplicadas à Contabilidade Pública.

De modo geral, as IPSAS objetivam a harmonização dos critérios de reconhecimento de receitas e despesas, a avaliação de ativos e passivos, e também a forma de evidenciação da apuração do resultado do exercício, da situação financeira e das mutações do patrimônio líquido.

Quando esse processo estiver concluído, as demonstrações contábeis proporcionarão níveis de comparabilidade com o ambiente internacional. Além disso, oportunizarão melhor qualidade das informações aos principais usuários, entre eles:

- o usuário do serviço público (contribuinte);

- o cidadão menos favorecido (transparência das informações);
- o empresário (ambiente de negócios);
- os agentes de controle externo e interno (Tribunais de Contas, Legislativo);
- o próprio agente público (reconhecimento) e
- o investidor nacional e internacional.

Nesse sentido, o presente estudo tem por objetivo evidenciar as ações que vêm sendo realizadas em favor da convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) às Normas Internacionais (IPSAS), emitidas pela IFAC, com foco na Norma Brasileira de Contabilidade, que trata das Demonstrações Contábeis (NBC T 16.6), comprovando a importância da harmonização na área pública e os impactos resultantes desse processo, quanto à aplicabilidade das Demonstrações do Resultado Econômico na Administração Direta.

Espera-se comprovar a importância de se ampliarem as discussões sobre as demonstrações financeiras dos órgãos públicos. Nesse sentido, Wesberry (1995, p. 31) afirma que “com demasiada frequência, a informação financeira não está disponível, não chega de maneira oportuna, não é confiável e não é usada na tomada de decisões importantes do governo”.

Outro aspecto de fundamental importância para o tema, decorrente da cultura legalista que vem sendo aplicada à Contabilidade Pública no país, está previsto no art. 83 da Lei 4.320/64, o qual reflete o Princípio Contábil da evidenciação, reforçando este último termo. Tal dispositivo prescreve que: “Art. 83. A contabilidade evidenciará perante a Fazenda Pública a situação de todos os quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiados”.

A iniciativa do estudo se justifica, pois, atualmente, a informação é considerada um bem público, um direito social, e quanto maior a transparência, maior será o *accountability* da ação governamental. Além disso, quando utilizada para a vigilância das ações estatais, pode resultar em alocações honestas e inteligentes, bem como numa maior eficácia das políticas públicas e do gasto governamental.

A razão da escolha da NBC T 16.6 como foco de estudo no presente artigo, dá-se pela importância com que se reveste a nova norma contábil como portadora de um padrão que contribuirá para a unificação das contas públicas dos três entes da federação, e, como consequência, fortalecerá o *accountability* na administração pública.

Diante do atual estágio do processo de harmonização no Brasil, pode-se afirmar que é preciso obter o reconhecimento de que a Contabilidade Pública por si só é uma Ciência, e não apenas um instrumento orçamentário, mas também um instrumento patrimonial e uma geradora de informação para a tomada de decisões do administrador público. E que a adoção de normas internacionais não significa perder a soberania em matéria contábil, mas sim atender às novas demandas dos governos e da sociedade.

O artigo está estruturado em seis tópicos, iniciando com a introdução do tema proposto. Em seguida faz-se uma incursão teórica e histórica, contextualizando a Contabilidade Pública no Brasil, passando pelo movimento de convergência das normas brasileiras às internacionais. Após a descrição da metodologia empregada, segue-se a apresentação dos órgãos responsáveis pelo processo, destacando a importância da prestação de contas, chegando às demonstrações contábeis. Na sequência, o estudo apresenta a discussão sobre a aplicação da DRE na administração direta e, ao final, é apresentada a conclusão.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 A CONTABILIDADE PÚBLICA NO BRASIL E A CONVERGÊNCIA ÀS NORMAS

Lock e Pigatto (2005) identificam, na atualidade, pelo menos três diferentes sistemas contábeis capazes de gerar informações sobre o volume e a composição dos gastos públicos de um país: a Contabilidade Nacional (ou Contabilidade Social), as Estatísticas Financeiras do Governo ("*Government Finance Statistics*" - GFS) e a Contabilidade Pública (ou Contabilidade Governamental), esta última de interesse no presente estudo.

Segundo definição do CFC (2008), Contabilidade Pública é o ramo da Ciência Contábil que aplica, no processo gerador de informações, os princípios e as normas contábeis direcionados à gestão patrimonial de entidades públicas, oferecendo aos usuários informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade e suas mutações, em apoio ao processo de tomada de decisão e à adequada prestação de contas.

A NBC T 16.1 do CFC (2008) define que o objeto da Contabilidade Pública é o patrimônio da entidade pública. Este ramo da Contabilidade estabelece as normas e as técnicas próprias de contabilidade que são aplicadas por todos os entes, que recebam, guardem, apliquem ou movimentem recursos públicos.

Como Ciência Contábil, a Contabilidade Pública estuda o patrimônio dos órgãos e entidades da Administração Pública, o orçamento e os atos praticados pelo administrador, que, potencialmente, possam alterar qualitativa ou quantitativamente o patrimônio. Confere suporte teórico à expedição de normas para a contabilização e elaboração de demonstrativos contábeis das pessoas jurídicas de direito público e das entidades a elas vinculadas e tem por objetivo primordial munir de informações

o processo decisório de gestores públicos e prestar contas à sociedade sobre a aplicação dos recursos arrecadados CFC (2008).

De acordo com Slomski (2003), no Brasil, as primeiras tratativas visando à implantação de um sistema de contabilidade pública datam de 1808, com a criação do Erário Régio pelo então Imperador Dom João VI. Seguiram-se algumas décadas de retrocesso, especialmente a partir de 1850, quando a Contabilidade Pública tornou-se inoperante e foi praticamente esquecida, o que motivou a recusa da Inglaterra em conceder um empréstimo ao Brasil, em 1914, por falta de documentação contábil do tesouro brasileiro.

Formou-se então uma Comissão para organizar os serviços de contabilidade do Tesouro e, em 1922, foi editado o Decreto nº. 4.536, de 28.01.1922, aprovando o Código de Contabilidade, e o Decreto nº. 15.783, de 08.11.1922, instituindo o Regulamento Geral de Contabilidade Pública (SLOMSKI, 2003).

Posteriormente, editou-se a Lei nº. 4.320, de 17.03.1964, que estatui normas de direito financeiro para a elaboração e o controle dos orçamentos e do patrimônio da União, Estados e Municípios, que é, atualmente, o grande marco regulatório da Contabilidade Pública no Brasil.

Até meados da década de 80, as finanças públicas brasileiras padeciam de grave desorganização estrutural, inexistindo instrumentos adequados de planejamento, execução e controle financeiro. As fortes pressões à época, em busca de um ajuste fiscal, criaram as condições necessárias à organização e à produção de um sistema de informações gerenciais. Criou-se, em 1986, a Secretaria do Tesouro Nacional - STN, órgão central do Sistema de Contabilidade do Poder Executivo, e, em 1987, o Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal - SIAFI.

Em 2000, instituiu-se a Lei Complementar

nº 101, conhecida como a Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF, que estabeleceu normas voltadas à responsabilidade na gestão fiscal, buscando uma melhor transparência das contas públicas e a qualidade na aplicação dos recursos públicos. A LRF é um código de conduta para os administradores públicos que passaram a obedecer a normas e limites para administrar finanças.

A importância do surgimento da LRF e seus efeitos imediatos nas contas públicas são reconhecidos por Pires (1999, p.3), o qual afirma que:

[...] o sucesso da Lei de Responsabilidade Fiscal e esta, por sua vez, pode oferecer um ingrediente extremamente importante para fazer deslançar as experiências participativas na gestão pública: transparência nos dados e informações, prestação de contas, gerenciamento eficiente de recursos.

Na prática, contudo, a Contabilidade Pública no Brasil ainda se move de acordo com regras defasadas no tempo, de caráter extremamente legalistas e carentes de premente mudança. As últimas atualizações vêm sendo realizadas pela STN, que é o órgão responsável pela emissão de normas de consolidação das contas públicas e de padronização das prestações de contas.

De acordo com Silva (2008), o processo de harmonização da Contabilidade Pública que está sendo desenvolvido no país decorre de dois fatos relevantes, que são anteriores ao processo de convergência internacional, e fazem parte da realidade do setor público no Brasil: o primeiro porque a Contabilidade Pública brasileira está fortemente impregnada de conceitos de natureza jurídica e, conseqüentemente, orçamentários; portanto, o que existe é uma Contabilidade Orçamentária e Financeira e inexistente uma Contabilidade

Patrimonial, em que pese o teor da Lei n.º 4.320/64.

O segundo, porque, mesmo praticando uma Contabilidade Orçamentária e Financeira, o que se observa é que em cada órgão ou esfera de governo, de norte a sul do País, ocorre a utilização de diferentes conceitos para os mesmos assuntos, principalmente após a Constituição da República de 1988 e a publicação da Lei de Responsabilidade Fiscal (SILVA, 2008).

É a partir desse cenário que o Brasil adotará normas contábeis que ofereçam orientação, de acordo com os Princípios de Contabilidade, ao mesmo tempo em que irá prosseguir na consolidação e integração com as Normas Internacionais.

## 2.2 O IFAC E SEUS OBJETIVOS

O IFAC - *International Federation of Accountants* (Federação Internacional de Contadores) foi criado em 1977 pelos organismos profissionais internacionais de contabilidade, com o objetivo de conduzir estudos específicos relacionados com a ética profissional, educação e treinamento, e a estrutura de organizações contábeis regionais, além de estreitar o relacionamento da profissão em nível mundial, contribuir para o desenvolvimento da economia internacional, possibilitando qualidade técnica dos profissionais, e representar a profissão em assuntos de interesse público (NIYAMA, 2006).

Atualmente, tem a adesão de 134 membros e 21 sócios em 120 países, incluindo dois órgãos aqui do Brasil, o CFC e o IBRACON (Instituto dos Auditores Independentes do Brasil), e muitos outros da região latino-americana. Representa 2,5 milhões de contabilistas que atuam nas áreas de educação, indústria, comércio e do serviço público.

Em sua missão institucional, o IFAC busca estabelecer e promover a adesão a padrões profissionais de alta qualidade, promover a

convergência internacional de tais normas, tratar de questões de interesse público, dando importância à opinião do profissional da contabilidade.

Segundo Niyama (2006), o IFAC tem um leque de atividades desenvolvidas, entre as quais estão as IAASB - *Auditing and Assurance Standards* (Padrões de Auditoria e Segurança), as IESBA - *Ethics Standards* (Normas de Ética), as IAESCB - *Accounting Standards Education* (Normas de Ética Normas de Contabilidade para Educação) e as IPSASB - *International Public Sector Accounting Standards* (Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público).

As IPSASB buscam a criação de informações financeiras consistentes e comparáveis entre os diferentes países e são realizadas com base nas IFRS - *International Financial Reporting Standards* (Normas Internacionais de Informação Financeira), emitidas pelo IASB (*International Accounting Standards Board*), um órgão independente que tem por objetivo promover a convergência das práticas contábeis adotadas por empresas e outras organizações, na preparação de demonstrações financeiras numa linguagem mundial que resulte em semelhantes interpretações.

O Comitê do Setor Público do IFAC é responsável pela edição dos padrões contábeis internacionais do Setor Público, incluindo aspectos de auditoria para os governos locais, regionais e nacionais. Dentre os inúmeros órgãos profissionais mundiais e regionais da área contábil, é um dos únicos voltados especificamente para a área da contabilidade pública.

Contribuindo com o tema, Macêdo (2010) relata que a partir da adoção das IPSAS os países estarão dando um salto de qualidade, comparabilidade e confiabilidade nas informações prestadas pelos organismos públicos, as quais poderão ser comparadas às que se apresentam em nível mundial.

### 3 METODOLOGIA

Quanto aos objetivos, esta pesquisa caracteriza-se como descritiva. Nesse tipo de estudo, busca-se descrever, registrar, analisar e interpretar os dados sem manipulá-los (MARCONI; LAKATOS, 2005). A caracterização como estudo descritivo, de natureza qualitativa, propõe demonstrar a Norma Brasileira de Contabilidade, que trata das Demonstrações Contábeis (NBC T 16.6), por meio das demonstrações a serem elaboradas e divulgadas pelas entidades públicas, especialmente sobre a demonstração do resultado econômico e a demonstração do fluxo de caixa.

Em relação aos procedimentos utilizados, a pesquisa é essencialmente bibliográfica, fundamentada na busca em livros, produções científicas, anais de eventos realizados pelo CFC (Conselho Federal de Contabilidade), voltados à discussão e difusão das normas, e por meio de manuais de orientação de organismos internacionais.

Como afirmam Cervo e Bervian (1999, p.55), “pesquisa bibliográfica explica um problema a partir de referenciais teóricos publicados em documentos. Pode ser realizada independentemente ou como parte da pesquisa descritiva ou experimental”.

### 4 O PROCESSO DE CONVERGÊNCIA NO BRASIL

Em sintonia com o movimento de convergência, organismos internacionais de contabilidade e de auditoria passaram a difundir normas, estabelecendo padrões internacionais. Na área privada, as Normas Internacionais de Contabilidade (NIC) são editadas pelo IASB. No âmbito do setor privado internacional, os países têm adotado na íntegra as Normas ou implantam o processo de convergência. A União Europeia já adota os padrões internacionais e os Estados Unidos os adotaram a partir de 2009.

No Brasil, por determinação do Banco Central, as entidades do sistema financeiro adotaram, obrigatoriamente, os padrões internacionais a partir de 2010. Por determinação da Comissão de Valores Mobiliários (CVM), tratamento idêntico é previsto para as empresas de capital aberto. Ao longo desses últimos anos, o BACEN e a CVM, agindo de acordo com sua competência, editaram diversas normativas aderentes às NIC, e, ao final de 2007, a Lei n.º. 6.404/1976 foi alterada para adequação às normas internacionais, por meio da Lei n.º. 11.638/2007.

No âmbito do setor público, as Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público (IPSAS) foram elaboradas pelo IFAC, a partir das Normas Internacionais de Contabilidade, aplicáveis à contabilidade empresarial. Em linhas gerais, as IPSAS tratam de uma contabilidade patrimonial integral, o que requer o registro de todas as contas patrimoniais: bens, direitos e obrigações da entidade, e estabelecem o regime de competência para o reconhecimento de receitas e despesas.

Na área da convergência da contabilidade pública, os trabalhos foram iniciados com a constituição do Grupo de Trabalho (GT), que desenvolveu e apresentou ao Comitê Coordenador um plano de ação das atividades e das metas previstas para a convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) às IPSAS até 2012.

Com a implementação da IPSAS, busca-se melhorar o nível de informação financeira e da gestão dos gastos públicos, possibilitando o controle do patrimônio público, seus ativos e passivos. Com a facilidade da comparação da informação entre entidades públicas, a Contabilidade Pública Nacional evidenciará com maior clareza os custos do governo para a prestação de serviços públicos.

Esse plano de ação prevê a tradução (autorizada pela IFAC) das atuais 26 normas interna-

cionais e a disseminação dos conceitos e dos métodos previstos nas normas internacionais por meio da realização de seminários regionais em todo o Brasil, além da formação de Grupos de Estudos, que serão responsáveis em apresentar ao GT as minutas das normas convergidas para submissão à audiência pública.

De acordo com Giroto (2008), a criação destes grupos veio em boa hora, pois os fundamentos teóricos de contabilidade não podem conviver com interpretações desiguais em relação aos assuntos de uma mesma natureza.

A implantação dos padrões internacionais busca contribuir de forma expressiva para a melhoria das estatísticas fiscais do Brasil, dos demonstrativos da Lei de Responsabilidade Fiscal e das demonstrações contábeis. Nesse sentido, a iniciativa do Conselho Federal de Contabilidade, em parceria com a Secretaria do Tesouro Nacional, de criar um Comitê Gestor para conduzir o processo de convergência às NBCASP, mostra-se uma ação estratégica para o País.

O CFC vem liderando os trabalhos de elaboração das primeiras NBCASP, já que os fundamentos teóricos da Contabilidade não podem conviver com interpretações diferentes para assuntos que têm a mesma natureza, como atualmente ocorre entre os diversos entes da Federação.

O objetivo desse trabalho é fazer com que a área pública seja dotada de normas que possam fornecer orientação contábil, dentro dos Princípios de Contabilidade, e, ao mesmo tempo, avançar na consolidação e integração com as Normas Internacionais. Em outubro de 2008 já haviam sido elaboradas, discutidas e aprovadas em seminários, e colocadas a termo, inicialmente, as seguintes Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBC T):

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 e  
NBC T 16.10 - Avaliação e mensuração de ativos e passivos em entidades do setor público.

Com a edição das NBCASP, torna-se possível que a Contabilidade evidencie todos os componentes patrimoniais e, como consequência, considere os fatos anteriores, atuais ou futuros, que não tenham relação direta com a execução do orçamento anual.

Após a disseminação e harmonização desses conceitos em nível nacional, será possível a tão esperada e necessária convergência às normas internacionais (IPSAS), não sem antes o CFC traduzir e divulgar tais normas publicadas pelo IFAC, com a devida anuência deste, para que os profissionais de contabilidade governamental tenham acesso aos conceitos e melhores práticas internacionais e possam contribuir efetivamente para o avanço da Contabilidade Pública no Brasil.

#### 4.1 A IMPORTÂNCIA DE PRESTAR CONTAS NO SETOR PÚBLICO

Além da transparência e da publicação dos relatórios públicos serem uma exigência legal, a prestação de contas é um mecanismo por meio do qual o gestor pode demonstrar o seu desempenho nos negócios públicos, via de regra, o maior interessado nessa forma de apresentação de contas. Caso sua administração seja eficiente nas ações governamentais, o equilíbrio nas contas públicas é

sinal de que o gestor obteve sucesso na sua administração.

Administradores públicos têm a obrigação de diagnosticar disfunções, pesquisar e atacar as causas, avaliar consequências, antecipar ações, reagir rapidamente, ter atitude preventiva e prover orientação organizacional, de tal modo que afetem o patrimônio público. Nesse sentido, Slomski (2003, p.167) afirma que “na administração pública, é, certamente, onde mais deve estar presente a filosofia da *accountability* (dever de prestar contas), pois, quando a sociedade elege seus representantes, espera que os mesmos ajam em seu nome, de forma correta, e que prestem contas de seus atos”.

Seria o instituto da *accountability* aplicável também para o setor público? De acordo com Levy (1999), é a obrigação que alguém tem de prestar contas ao assumir responsabilidades perante outrem. No âmbito das organizações públicas, essa obrigação pode ser entendida como um dever imposto àqueles que possuem o poder de Estado, no sentido de darem visibilidade aos seus atos e, conseqüentemente, gerarem um maior grau de confiança entre governantes e governados.

O conceito envolve a obrigação da prestação de contas pelos resultados de decisões ou ações, a fim de prevenir o abuso do poder e outras formas inadequadas de comportamento.

De acordo com Pereira (1998), a governabilidade depende de diversas dimensões políticas, dentre elas a qualidade das entidades públicas quanto à intermediação de interesses e à existência de mecanismos de *accountability*.

Na literatura parece haver um consenso de que o fundamento dos sistemas democráticos está verdadeiramente contido na *accountability*, já que a informação é um pressuposto básico da transparência da gestão pública

numa adequada e legítima democracia. Sem informações apropriadas a respeito da coisa pública, os cidadãos se privam de realizar julgamentos adequados em relação aos atos praticados por seus governantes.

No contexto da Lei de Responsabilidade Fiscal, essa obrigação torna-se relevante, haja vista o rol de sanções que dela derivam para as autoridades públicas que sonegarem informações sobre suas práticas. Referida Lei definiu os principais relatórios a serem divulgados em seu artigo 48, parágrafo único, e torna obrigatório o estímulo à participação popular em audiências públicas de prestações de contas e a elaboração das peças de planejamento.

Estabelece, também, ampla divulgação dos atos emanados em diversos meios de comunicação, como: periódicos, jornais, diário oficial, mural público, internet, entre outros. Além dos meios sugeridos, é importante lembrar que os diversos conselhos paraestatais introduzidos pela Constituição Federal, em diversos artigos, mobilizam a comunidade a participar da gestão pública de forma deliberativa e consultiva.

Corroborando a importância que as NBCASPs trazem ao setor público, Moraes (2010, p.61) descreve que:

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

Nesse sentido, as Demonstrações Contábeis do Setor Público assumem papel de relevante importância, não apenas pela im-

periodicidade da Lei, mas como instrumento de gestão e divulgação do resultado da aplicação dos recursos públicos.

#### 4.2 NBC T 16.6 – DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

De acordo com as definições do Grupo de Trabalho do CFC (2008), a Contabilidade Pública tem como meta captar, acumular, registrar e interpretar fenômenos que afetam a situação orçamentária, financeira e patrimonial das entidades que a compõem. As Demonstrações Contábeis, resultantes do processo de convergência das normas internacionais do setor público, vêm suprir uma carência existente na elaboração destas demonstrações. Até então, vinham sendo utilizados, por analogia, alguns métodos adotados pelo setor privado. Os demonstrativos contábeis convergidos ao padrão internacional são os seguintes:

- a) Balanço Orçamentário;
- b) Balanço Financeiro;
- c) Demonstrações das Variações Patrimoniais;
- d) Balanço Patrimonial;
- e) Demonstração do Fluxo de Caixa;
- f) Demonstração do Resultado Econômico e
- g) Notas Explicativas.

Segundo a NBC - T 16.6, as Demonstrações Contábeis de cada exercício financeiro devem ser acompanhadas por anexos, outros demonstrativos exigidos por lei e pelas notas explicativas, bem como serão extraídas dos livros, registros e documentos, que compõem o sistema contábil da entidade.

As Demonstrações Contábeis devem ser publicadas com a identificação da entidade pública e com a assinatura da autoridade responsável e do contabilista da entidade, registrado no Conselho Regional de Contabilidade. A publicidade, em cada exercício financeiro, será realizada com a apresentação

dos valores correspondentes ao exercício anterior (CFC, 2008).

Quanto ao agrupamento de contas, a norma estabelece que as contas semelhantes podem ser agrupadas; e os pequenos saldos podem ser agregados, desde que indicada a sua natureza e não ultrapassem 0,1 (um décimo) do valor do respectivo grupo de contas, sendo proibidas a compensação de saldos e a utilização de designações genéricas, como “diversas contas” ou “contas-correntes”.

O principal objetivo da divulgação das Demonstrações Contábeis em cada exercício financeiro é o ato de colocar à disposição da sociedade as informações contábeis da entidade, utilizando-se das seguintes formas de divulgação:

- a) publicação das Demonstrações Contábeis na imprensa oficial em qualquer das suas modalidades;
- b) a remessa das Demonstrações Contábeis aos órgãos do controle interno e externo, das associações e conselhos representativos;
- c) a comunicação de que as Demonstrações Contábeis estão à disposição da sociedade em local e prazos indicados e
- d) a disponibilização nos meios de comunicação eletrônicos de acesso público (CFC, 2008).

#### 4.2.1 BALANÇO PATRIMONIAL

De acordo com a NBC T 16.6 (CFC, 2008), o Balanço Patrimonial está estruturado em Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido, e tem por objetivo evidenciar qualitativa e quantitativamente a situação patrimonial da entidade pública:

- o Ativo compreende as disponibilidades, os bens e os direitos que possam gerar benefícios econômicos ou potencial de serviço;
- o Passivo compreende as obrigações, as

contingências e as provisões;

- o Patrimônio Líquido representa a diferença entre o Ativo e o Passivo.

No Patrimônio Líquido, deve ser evidenciado o resultado do exercício segregado dos resultados acumulados de exercícios anteriores. A classificação dos elementos patrimoniais considera a segregação em circulante e não-circulante, com base em seus atributos de conversibilidade, exigibilidade e interesse social.

Os ativos devem ser classificados como circulantes quando satisfizerem um dos seguintes critérios:

- estarem disponíveis para utilização imediata;
- serem realizados ou terem a expectativa de realização, consumo ou venda até o final do exercício financeiro subsequente.

Os outros ativos devem ser classificados como não-circulantes.

Os passivos serão classificados como circulantes quando satisfizerem um dos seguintes critérios:

- corresponderem a valores exigíveis até o final do exercício financeiro subsequente;
- corresponderem a valores de terceiros ou retenções em nome deles, quando a entidade pública for a fiel depositária.

Os demais passivos, portanto, serão classificados como não-circulantes.

As contas do ativo devem ser dispostas em ordem decrescente de seu grau de liquidez; as contas do passivo, em ordem decrescente de seu grau de exigibilidade.

Devem ser demonstrados no compensado os valores decorrentes de atos que possam afetar o patrimônio, bem como aqueles com função precípua de controle.

#### 4.2.2 BALANÇO ORÇAMENTÁRIO

Conforme a Norma Técnica 16.6 (CFC, 2008), o Balanço Orçamentário tem por objetivo evidenciar o orçamento inicial, suas alterações, incorporação de superávit e suas re-estimativas, confrontando-os, individualizadamente, com a execução da receita e da despesa. É estruturado de forma a evidenciar a integração entre o planejamento e a execução orçamentária.

#### 4.2.3 BALANÇO FINANCEIRO

O Balanço Financeiro demonstra a movimentação de disponibilidades da entidade no período a que se refere, evidenciando:

- a receita orçamentária arrecadada;
- a despesa orçamentária paga;
- os recebimentos e os pagamentos extra-orçamentários;
- o saldo inicial e o saldo final das disponibilidades (NBC T 16, CFC, 2008).

#### 4.2.4 DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS

A Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP) tem por objetivo apurar o resultado patrimonial e evidenciar as variações patrimoniais qualitativas e quantitativas resultantes e independentes da execução orçamentária. Para fins de apresentação na DVP, as variações descritas na NBC T 16.4 - Transações no Setor Público são agrupadas em ativas e passivas.

As variações patrimoniais ativas são aquelas que proporcionam aumento da situação patrimonial da entidade, enquanto que as variações patrimoniais passivas são aquelas que proporcionam redução da situação patrimonial da entidade. O resultado patrimonial do período é apurado pelo confronto entre as variações patrimoniais ativas e passivas (CFC, 2008).

#### 4.2.5 DEMONSTRAÇÃO DO FLUXO DE CAIXA

A Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC)

apresenta a movimentação financeira histórica da entidade pública, programa, projeto, fundo ou outra unidade de acumulação relevante, permitindo aos usuários projetar cenários de fluxos futuros de caixa e elaborar análise sobre eventuais mudanças em torno da capacidade da entidade de manter o regular financiamento dos serviços públicos sob sua responsabilidade, bem como outros cenários de solvência, liquidez e grau de probabilidade da permanência de itens que representam entradas e saídas de caixa.

Será elaborada pelos métodos direto ou indireto e deve, pelo menos, evidenciar as movimentações em três grandes grupos, a saber:

- fluxo de caixa das operações;
- fluxo de caixa dos investimentos e
- fluxo de caixa dos financiamentos.

O fluxo de caixa das operações compreende os ingressos e os desembolsos relacionados com a ação pública e os demais fluxos que não se qualificam como de investimento ou financiamento.

O fluxo de caixa dos investimentos inclui os fluxos de recursos relacionados à aquisição e à alienação de ativo não-circulante, bem como os recebimentos em dinheiro por liquidação de adiantamentos ou amortização de empréstimos concedidos e outras operações da mesma natureza.

O fluxo de caixa dos financiamentos inclui os fluxos de recursos relacionados à captação e à amortização de empréstimos e financiamentos.

#### 4.2.6 DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO

Descreve a NBC T 16.6 (CFC, 2008) que a Demonstração do Resultado Econômico (DRE) evidencia o resultado econômico, em cada nível de prestação de serviços, bem como o fornecimento de bens ou produtos pela entida-

de pública, obtido do confronto entre a receita econômica e os itens de custos e despesas dos serviços, dos bens ou dos produtos, oriundos dos sistemas orçamentário, financeiro e patrimonial em cada período.

A DRE deve ser elaborada, considerando a interligação sistemática com o Plano Plurianual, e apresentar, na forma dedutiva, pelo menos, a seguinte estrutura:

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

A receita econômica é o valor medido a partir dos benefícios futuros gerados à sociedade pela ação pública, obtido por meio da multiplicação da quantidade de serviços prestados, bens ou produtos fornecidos, pelo custo de oportunidade. Custo de oportunidade é o valor que seria desembolsado na alternativa desprezada de menor valor, entre aquelas consideradas possíveis para a execução da ação pública.

#### 4.2.7 NOTAS EXPLICATIVAS

As Notas Explicativas (NE) são parte integrante das Demonstrações Contábeis. As informações contidas nas NE devem ser relevantes, complementares ou suplementares àquelas não suficientemente evidenciadas ou não constantes das Demonstrações Contábeis. As NE incluem os critérios utilizados na elaboração das Demonstrações Contábeis, das informações de naturezas patrimonial, orçamentária, econômica, financeira, legal, física, social e de desempenho, bem como de eventos subsequentes ao encerramento do período a que se refere (CFC, 2008).

É possível observar a existência de um processo de contínua aproximação das normas de

contabilidade pública à contabilidade privada, comprovado pela inclusão da Demonstração do Resultado Econômico, Demonstração do Fluxo de Caixa e das Notas Explicativas, comum na área privada, que até então não estava previsto na Lei nº. 4.320/64.

## 5 A UTILIZAÇÃO DA DRE NA ADMINISTRAÇÃO DIRETA

Quando se trata de entidades do setor público, ressalta-se o que Silva (2000) comenta em relação à Administração Direta e Indireta, ou seja, quando se fala em Estado está-se tomando o termo em sentido amplo, englobando individualmente a União Federal, cada Estado-Membro, cada Município, o Distrito Federal e cada Território.

De acordo com Pereira e Silva (2006), a Administração Direta corresponde à organização administrativa do Estado como pessoa administrativa e é nela que se encontram o poder Executivo, Legislativo e Judiciário, enquanto que a Administração Indireta compreende a estrutura administrativa, formada por autarquias, empresas públicas, sociedades de economia mista e as fundações, as quais auxiliam o estado no exercício da gestão da coisa pública.

A maior parte do conjunto dos usuários e operadores de Contabilidade Pública está voltada à Administração Direta, especialmente nas Prefeituras Municipais e Câmaras Municipais, que, por determinação legal, deverão, a partir de 2012, incluir em suas Demonstrações Contábeis a DFC, as NE e a DRE. Esta última, contudo, gera discussões sobre a sua efetiva aplicabilidade.

Nesse sentido, Revoredo (2008, p.49), ao analisar o processo de convergência brasileiro, afirma:

Diante da quantidade e diversidade de fatores ambientais que interferem na ciência contábil, a harmonização das nor-

mas internacionais é um grande desafio, principalmente porque essa diversidade pode não estar relacionada ao ambiente internacional e sim ocorrer dentro do próprio país. As técnicas e esforços utilizados em um município pequeno com atividades centralizadas serão distintos das utilizadas em grandes cidades com atividades amplamente descentralizadas.

O primeiro aspecto conflitante se dará na determinação dos valores que irão compor a Demonstração do Resultado Econômico, pois esta, de acordo com Iudícibus *et al* (2007, p.356), “é a apresentação, em forma resumida, das operações realizadas por uma empresa, durante o exercício social, demonstradas de forma a destacar o resultado líquido no exercício”.

Em se tratando da DRE na atividade privada, Carvalho *et al* (2006, p.106) descrevem que “os administradores, além da preocupação com o interesse de investidores e credores, utilizam a demonstração de resultados como forma de aferir sua eficácia e eficiência na combinação de bens e serviços que geram receitas para a empresa”.

Enquanto numa empresa privada busca-se como resultado líquido o maior lucro possível, na Administração Direta o lucro da atividade pública está relacionado ao atendimento das ações planejadas, por meio da execução orçamentária, que sejam realizadas de forma equilibrada, isto é, não basta que apresente apenas saldos financeiros positivos (lucros) ao fim do exercício.

Isso equivale dizer que as atividades desenvolvidas num exercício financeiro serão realizadas com base nos orçamentos previstos, mediante a arrecadação realizada, o que levará a entidade pública, na melhor das hipóteses, a obter um superávit financeiro, isto é, a arrecadar mais do que o previsto, e, ao mesmo

tempo, um superávit orçamentário, que são os saldos dos recursos orçamentários previstos para dar cabo à realização das despesas.

Visando ao melhor entendimento da discussão, apresenta-se um modelo de Demonstração do Resultado Econômico.

RECEITA OPERACIONAL DE SERVIÇOS
(+) Tarifas de Serviços
(+) Outras Tarifas
(-) Deduções da Receita Operacional
RECEITA OPERACIONAL LÍQUIDA
(-) Custo dos Serviços Prestados
RESULTADO BRUTO
DESPESAS OPERACIONAIS
(-) Despesas de Pessoal e Encargos
(-) Manutenção das Atividades
(-) Prestação de Serviços
(-) Outras Despesas Operacionais
(+) Outras Receitas Operacionais
RESULTADO OPERACIONAL
RECEITA NA ALIENAÇÃO DE ATIVO PERMANENTE
(-) Custo do Bem Alienado
RESULTADO NÃO OPERACIONAL
RESULTADO ECONÔMICO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO

#### Quadro 1 - Modelo de DRE

Fonte: Elaborado pelo autor

O segundo fato, a implicar um impacto sobre a utilização da DRE, estaria relacionado à determinação de custos. É notória a importância da Administração Pública em utilizar controles de seus custos, o que proporciona a otimização do uso dos escassos recursos disponíveis e o conseqüente aumento da oferta e da qualidade de serviços públicos, bem como a melhoria da qualidade de vida da população, seja pela via direta dos serviços prestados ou por meio dos investimentos públicos.

Segundo Alonso (1999, p.45), “o conhe-

cimento do custo dos serviços públicos é fundamental para se atingir uma alocação eficiente de recursos. O desconhecimento dos custos é o maior indicador de ineficiência no provimento dos serviços públicos”.

Nesse sentido, por imposição legal, desde o ano de 2000, a LRF estabeleceu em seu artigo 4º que “A lei de diretrizes orçamentárias atenderá o disposto no § 2º do art. 165 da Constituição” e “I - disporá também sobre: [...] e) normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos orçamentários”. Busca-se, assim, que a realidade não seja omitida ou desconsiderada.

De acordo com Slomski (2003), foram dispensados poucos esforços sobre o tema custos no Brasil. A grande maioria das administrações municipais não possui controle de seus custos e as informações provenientes deste sistema são relevantes para a formação do resultado econômico apurado na DRE.

Pode-se afirmar que, em razão das dimensões continentais do país, aliadas à diversidade da cultura contábil, mesmo que já tenha havido um amplo debate nacional com vistas à uniformização dos conceitos da contabilidade pública, antes de caminhar em direção à harmonização às normas internacionais, deve-se avaliar a necessidade da criação de uma NBC-T, voltada exclusivamente aos Custos no Serviço Público.

Outro fato que pesa quanto à sua efetiva aplicabilidade refere-se à consolidação das contas da DRE por fontes de recursos vinculados. A consolidação das contas públicas é a técnica utilizada para refletir de maneira uniforme sobre o resultado das operações da situação econômica, financeira e patrimonial das diversas entidades, como se estas fossem uma única organização.

Segundo definição da Portaria n. 219 da Secretaria do Tesouro Nacional (2004), a des-

tinuação de recursos ou da receita pública é o processo pelo qual os recursos públicos são vinculados a uma despesa específica, desde a previsão da receita até o efetivo pagamento das despesas constantes dos programas e ações governamentais, a exemplo dos gastos em saúde e educação.

Quando a Administração Direta efetuar a consolidação das contas por fontes de recursos não serão geradas informações relevantes, pois a grande dificuldade da contabilidade está em administrar estas fontes, em que as receitas arrecadadas estão previamente vinculadas para aplicação nas respectivas ações. Isso implicaria na escolha e na aplicação de um método de custo das ações e serviços prestados.

Outra dificuldade para demonstrar a DRE está na escolha da melhor forma de coletar os dados. Perante a legislação, os códigos contábeis não preveem uma estrutura capaz de atender a tal objetivo, ou seja, haverá um controle gerencial para gerar a DRE, que poderá gerar um grau de complexidade na operacionalização dos trabalhos diários das rotinas da Contabilidade Pública.

Mediante essa dificuldade, deverão ser pesquisados e desenvolvidos meios de aplicar as melhores práticas contábeis para se ter o melhor resultado, de forma que a sociedade possa entender as demonstrações contábeis, pois, atualmente, apenas os usuários do meio conseguem decifrar os relatórios oficiais exigidos pela legislação.

Ainda que Iudícibus (2000) afirme que muitos dos problemas na prática contábil brasileira derivam de se aceitar sem discussão classificações legais, as organizações que integram o setor público dispõem, via de regra, de estruturas limitadas, orientadas para a satisfação de necessidades de caráter coletivo dos que prestam serviços, em princípio, sem finalidade lucrativa. Fica evidente, então, que

isso normalmente conflita com a realidade vivenciada em relação à legislação imposta.

## 6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente artigo evidenciou as ações que vêm sendo realizadas na convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) às Normas Internacionais (IPSAS), emitidas pela IFAC, com foco na Norma Brasileira de Contabilidade, que trata das Demonstrações Contábeis (NBC T 16.6), e os impactos resultantes da aplicabilidade da Demonstração do Resultado Econômico na Administração Direta.

O atual estágio do processo de convergência e disseminação das normas contábeis da área pública nacional tem avançado consideravelmente, o que facilitará o futuro processo de harmonização às normas internacionais.

A adoção das IPSAS pelas entidades do setor público irá melhorar tanto a qualidade quanto a comparabilidade da informação financeira, o que não significa a perda da soberania em matéria contábil, mas o atendimento das novas demandas dos governos e da sociedade, que exigem um novo padrão de informações geradas pela Contabilidade Pública, que suas demonstrações contábeis sejam elaboradas de modo a facilitar a adequada interpretação dos fenômenos patrimoniais e o acompanhamento do processo orçamentário.

As mudanças vêm sendo inseridas gradualmente, tendo em vista várias restrições da Administração Pública, dentre as quais se destaca a forte cultura puramente orçamentária ainda existente, de acordo com o qual o patrimônio tem importância residual, e a dificuldade em adaptar os sistemas de informação aos padrões necessários para um adequado registro da Contabilidade Pública.

A evidenciação das contas públicas é uma obrigação do gestor público e um misto de direito e dever dos cidadãos num país Demo-

crático de Direito como o Brasil. Ser cidadão pressupõe a existência de deveres, ao se votar, a fazer parte do governo, direta ou indiretamente, inclusive, fiscalizando os atos de gestão dos administradores públicos.

A contabilidade vem perdendo relevância em seu objetivo precípua: indicar o estado atual e futuro das entidades governamentais. Há muito a fazer para que a contabilidade sirva como autêntico instrumento de *accountability* (em particular com relação aos usuários externos). Inicialmente, é preciso “arrumar a casa”, por meio da disseminação, discussão e aprovação das NBCASP, para, posteriormente, convergir aos padrões das Normas Internacionais de Contabilidade.

Dessa forma, poder-se-á conceber um cenário de independência da contabilidade no setor público para aplicar técnicas contábeis e não apenas orçamentárias e, como consequência disso, prover uma maior transparência na gestão dos gastos públicos.

É necessário e urgente que o país caminhe para a convergência às boas práticas contábeis, estabelecidas pelos padrões internacionais de contabilidade, pois, no futuro, este será um importante diferencial para atrair investimentos para o Brasil e reconhecimento pela comunidade internacional.

Quanto à análise das Demonstrações do Resultado Econômico das entidades da Administração Direta, sua aplicabilidade integral está prejudicada pela falta de interpretação das contas que a compõem, bem como pela realidade por que passam os órgãos obrigados a futuramente publicarem-na.

Pode-se afirmar que as atuais dificuldades são fruto de um modelo contábil legalista, utilizado no setor, e do lapso de tempo em que a Contabilidade Pública brasileira ficou estagnada.

Os desafios são grandiosos, mas as oportunidades também. Quando a padronização

do modelo nacional, em consonância com o internacional, estiver totalmente implementada, servirá para toda uma geração.

Como sugestão para futuras pesquisas, propõe-se o estudo sobre a utilização de siste-

mas de custos na administração pública, tendo em vista que a sua aplicabilidade favorece o gestor na tomada de decisões e promove uma melhor qualidade de dados para a composição das Demonstrações Contábeis.

## REFERÊNCIAS

ALONSO, Marcos. Custos no serviço público. **Revista do serviço público**. Brasília: ENAP, n. 1, p. 37-63, jan/mar 99.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988.

BRASIL. **Lei Federal nº 4.320**, de 17 de março de 1964. Brasília, DF: Senado, 1988.

BRASIL. **Lei Complementar n. 101**, de 04 de Maio de 2000: estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade fiscal e dá outras providências. CFC - Guia Contábil da Lei de Responsabilidade Fiscal: Brasília, DF: CFC, 2001.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Portaria STN n. 219**, de abril de 2004. Brasília, DF: Secretaria do Tesouro Nacional, 2004.

CARVALHO, L. Nelson; LEMES, Sirlei; COSTA, Fábio Moraes da. **Contabilidade internacional** - aplicação das IFRS 2005. São Paulo: Atlas, 2006.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 1.121**, de 28 de março de 2008. Aprova a NBC T 1 - Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em 05 jul. 2011.

..... **Resolução CFC nº 1.129**, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.2 - Patrimônio e Sistemas Contábeis. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em 05 jul. 2011.

..... **Resolução CFC nº 1.130**, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.3 - Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em 05 jul. 2011

..... **Resolução CFC nº 1.131**, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.4 - Transações no Setor Público. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em 05 jul. 2011

..... **Resolução CFC nº 1.132**, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.5 - Registro Contábil. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em 05 jul. 2011.

..... **Resolução CFC nº 1.133**, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.6 - Demonstrações Contábeis. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em 05 jul. 2011

..... **Resolução CFC nº 1.134**, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.7 - Consolidação das Demonstrações Contábeis. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em 05 jul. 2011

..... **Resolução CFC nº 1.135**, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.8 - Controle Interno. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em 05 jul. 2011

- ..... **Resolução CFC nº 1.136**, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.9 - Depreciação, Amortização e Exaustão. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em 05 jul. 2011
- ..... **Resolução CFC nº 1.137**, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.10 - Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em 05 jul. 2011
- GIROTTO, Maristela. Processo de convergência de normas contábeis se amplia. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília: CFC, n. 172, p. 12-20, jul/ago 2008.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2000.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de contabilidade das sociedades por ações** - FIPECAFI. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- LEVY, Evelyn. **Controle social e controle de resultados**: um balanço dos argumentos e da experiência recente. O público não estatal na reforma do estado. Rio de Janeiro: FGV, 1999.
- LOCK, F.M.; PIGATTO, J.A.M. A Dificuldade de Alinhamento entre a Contabilidade Pública Brasileira e o Government Finance Statistics - GFS. **Revista Eletrônica de Contabilidade**. Santa Maria: UFSM, v.1, n. 3, mar/mai 2005. Disponível em <<http://w3.ufsm.br/revistacontabeis/anterior/artigos/v1In01/a10v1In01.pdf>>. Acesso em: 01 dez. 2008.
- MACÊDO, João Marcelo Alves. **True and fair view e accountability na gestão pública brasileira**: uma análise das percepções dos auditores de TCEs, contadores e gestores públicos. 2010. 127 f. Dissertação (Mestrado de Ciências Contábeis). Universidade Federal de Pernambuco, Pernambuco, 2010.
- MORAES, Vera Lúcia de. **Reflexos das NBCASPs sobre o balanço patrimonial das entidades do setor público estatal**: uma análise em relação à Lei nº 4.320/194. 2010. 68 f. Monografia (Curso de Ciências Contábeis). Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2010.
- NIYAMA, Jorge Katsumi. **Contabilidade Internacional**. São Paulo: Atlas, 2006.
- PEREIRA, Luiz Carlos Bresser. **Reforma do estado para a cidadania**. São Paulo: Editora 34, 1998.
- PEREIRA, Roberto Miguel. SILVA, Lino Martins da. A consolidação de balanços na área pública. **Revista de contabilidade do mestrado em ciências contábeis da UERJ**. Rio de Janeiro: UERJ, v.11, 2006. Disponível em: <<http://www.atenas.org.br/revistacrc/ojs-2.1.1/index.php/revistauerj/article/viewFile/34/20>>. Acesso em: 02 dez. 2008.
- PIRES, Valdemir Aparecido. **Sobre responsabilidade fiscal**. Piracicaba: UNIMEP, 1999.
- REVOREDO, Márcia Maria Oliveira. **Brasil rumo aos padrões internacionais de contabilidade para o setor público**: uma análise sob a ótica do Financial Management Reform Process Model de Lüder. 2008. 170 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Faculdade de Administração e Finanças, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2008.
- SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade governamental**: um enfoque administrativo. 4.ed.São Paulo: Atlas, 2000.
- ..... **NBCASP**: A grande reforma na contabilidade pública. Disponível em: <<http://linomartins.wordpress.com/2008/12/03/nbcasp-a-grande-reforma-na-contabilidade-publica/>>. Acesso em: 07 jul. 2011.
- SLOMSKI, Valmor. **Manual de contabilidade pública**: um enfoque na contabilidade municipal. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- WESBERRY, James P. Jr. Administração integrada no governo. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília: CFC, n. 91, p. 31, jan/fev 1995.

**Artigo Recebido em:** 09 de dezembro de 2010.

**Artigo Aprovado em:** 06 julho de 2011.

#### **ENDEREÇO DOS AUTORES**

##### **Maurélio Soares**

Endereço: Rua 7 de Setembro, 585

89.110-000 Gaspar/SC

E-mail: maurelio.14@hotmail.com

##### **Jorge Eduardo Scarpin**

Endereço: Rua Antonio da Veiga, 146

89.000-140 Blumenau/SC

E-mail: jorgescarpin@furb.br