

**UniRV – UNIVERSIDADE DE RIO VERDE
FACULDADE DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**A CONVERGÊNCIA DAS NORMAS INTERNACIONAIS APLICADAS AO SETOR
PÚBLICO**

SÍLVIA DA SILVA CARMO

Orientador: Prof.º CÉLIO RICARDO DE MESQUITA

**Trabalho de Conclusão de Curso II
apresentado à Faculdade de Ciências
Contábeis da UniRV – Universidade de Rio
Verde, como parte das exigências para
obtenção do título de Bacharel em Ciências
Contábeis.**

RIO VERDE - GOIÁS

2013

**UniRV – UNIVERSIDADE DE RIO VERDE
FACULDADE DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**A CONVERGÊNCIA DAS NORMAS INTERNACIONAIS APLICADAS AO SETOR
PÚBLICO**

SÍLVIA DA SILVA CARMO

Orientador: Prof.º CÉLIO RICARDO DE MESQUITA

**Trabalho de Conclusão de Curso II
apresentado à Faculdade de Ciências
Contábeis da UniRV – Universidade de Rio
Verde, como parte das exigências para
obtenção do título de Bacharel em Ciências
Contábeis.**

RIO VERDE - GOIÁS

2013

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho primeiramente a Deus, a meu filho Hiago e em especial ao João Carlos Martins do Prado, Aparecida de Jesus Carrijo e José Carlos Barreto Roseira por me incentivarem e ajudarem tanto nesta caminhada.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente a DEUS, porque com a ajuda dele eu tive forças para chegar ao final dessa pequena jornada, e se não fosse ele eu já teria desistido . Ele me deu toda coragem que eu precisava para ir além dos meus limites, a meus familiares e amigos. Obrigada simplesmente, por participarem comigo durante essa caminhada, ajudando-me a construir os alicerces de um futuro que começa agora. Ao meu filho Hiago e meu esposo Marcos, pela paciência nos momentos em que estive ausente, aos meus amigos João Carlos Martins do Prado, Aparecida de Jesus Carrijo, José Carlos Barreto Roseira, Lucianne Correia Costa e Cláudia Martins, por terem me proporcionado essa oportunidade de um futuro promissor dando-me apoio e força para pleitear essa formação que é o meu grande sonho. Ao meu orientador, Célio Ricardo de Mesquita , obrigada por contribuir com tantos ensinamento, e conhecimentos, ajudando-me muito para concluir este trabalho.

RESUMO

CARMO, Sílvia da Silva. **A convergência das normas internacionais aplicadas ao setor público**. 2013. 30p. Trabalho de Conclusão de Curso II (Graduação em Ciências Contábeis) – UniRV - Universidade de Rio Verde, Rio Verde, 2013.♦

Convergência é um termo adotado no campo contábil no fim dos anos 90, antes a palavra usada era harmonização, ela sugere o aumento da conciliação dos padrões contábeis produzidos por IASB e FASB sob uma perspectiva de alto nível de qualidade. Para a mudança em relação ao desenvolvimento das diretrizes e estratégicas utilizadas na Contabilidade Pública com o objetivo de fazer o cumprimento das normas da contabilidade aplicada no Setor Público (NBC T 16), e, para intensificar a unificação de procedimentos contábeis patrimoniais em esfera nacional, cumprindo os aspectos legais e formais, para que a contabilidade da administração pública brasileira analise o fundamento das transações governamentais e seu impacto no patrimônio. Com a chegada das normas internacionais, o marco inicial foi a divulgação da NBCT - Norma Brasileira de Contabilidade Técnica n. 16, do Conselho Federal de Contabilidade. Além disso, as Portarias STN n. 749 e 751, de 2009, atualizadas pelas Portarias STN de n. 406 e 665/2011, fizeram alterações no conteúdo das demonstrações contábeis do setor público brasileiro. Nesse contexto, o objetivo deste trabalho é analisar o avanço dessas demonstrações contábeis rumo à convergência aos padrões internacionais para as entidades públicas. Para tanto, foi utilizada uma pesquisa bibliográfica por se tratar de um desenvolvimento fundado a partir de material já elaborado. A técnica empregada para colher os dados foi a indireta. Assim, conclui-se que a nova contabilidade pública trará transparência, no processo de convergência, porém há muitos desafios, principalmente, para os gestores públicos municipais.

Palavras-Chave: Convergência, demonstrações contábeis, setor público.

♦ Banca Examinadora: Prof.º Célio Ricardo de Mesquita – UniRV (Orientador); Prof.ª Ms. Ivone Vieira Pereira – UniRV; Prof.ª Eliene Aparecida de Moraes – UniRV.

ABSTRACT

CARMO, Sílvia da Silva. **The convergence of the applied international norms to the public section.** 2013. 30p. Work of Conclusion Course II (Graduation in Accountant Sciences) – UniRV - University of Rio Verde, Rio Verde, 2013.♦

Convergence is a term adopted in the accounting field at the end of the nineties, before the used word was harmonization, she suggests the increase of the compatibility of the accounting patterns produced by IASB and FASB under a perspective of high quality level. For the change in relation to the development of the guidelines and strategic used in the Public Accounting with the objective of doing the execution of the norms of the applied accounting in the Public Section (NBC T 16), and, to intensify the unification of patrimonial accounting procedures in national sphere, accomplishing the legal and formal aspects, so that the accounting of the Brazilian public administration analyzes the foundation of the government transactions and his/her impact in the patrimony. With the arrival of the international norms, the initial mark was the popularization of NBCT - Brazilian Norma of Accounting Technical no. 16, of Federal Council of Accounting. Besides, the Portarias STN n. 749 and 751, of 2009, updated for the Portarias STN of no. 406 and 665/2011, they made alterations in the content of the accounting demonstrations of the Brazilian public section. In that context, the objective of this work is to analyze the progress of those accounting demonstrations heading for the convergence to the international patterns for the public entities. For this, we used a literature search for it is a development based from material already prepared. The technique used to collect the data was indirect. The employed technique to pick the data was the insinuation and direct. Like this, it is ended that the new public accounting will bring transparency, in the convergence process, however there are many challenges, mainly for the municipal public managers.

Key-Words: Convergence, demonstrations accounting, section public.

♦ Examining board: Teacher Célio Ricardo de Mesquita – UniRV (Advisor); Teacher Ms. Ivone Vieira Pereira – UniRV; Teacher Eliene Aparecida de Moraes – UniRV.

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

CE – Custo de Execução

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

CO – Custo de Oportunidade

DFC – Demonstração do Fluxo de Caixa

FASB – *The Financial Accounting Standards Board*

IASB – *International Accounting Standards Board*

NBC – Norma Brasileira de Contabilidade

NBCASP – Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público

NBCT – Norma Brasileira de Contabilidade Técnica

PCASP – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público

RE – Receita Econômica

REA – Resultado Econômico Apurado

STN/MF – Secretaria do Tesouro Nacional/Ministério da Fazenda

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	10
1.1 Contextualização.....	10
1.2 Problema de pesquisa.....	11
1.3 Objetivos.....	11
1.3.1 Geral.....	11
1.3.2 Específicos.....	11
1.4 Delimitação do tema.....	12
2 REFERENCIAL TEÓRICO.....	13
2.1 Contabilidade pública.....	13
2.2 As normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público – NBCASP.....	13
2.2.1 Abrangência.....	13
2.3 Demonstrações contábeis no Brasil.....	14
2.3.1 Balanço orçamentário.....	15
2.3.2 Balanço financeiro.....	15
2.3.3 Demonstração das variações patrimoniais.....	16
2.3.4 Demonstração do fluxo de caixa.....	16
2.3.5 Balanço patrimonial.....	17
2.3.6 Demonstração das mutações no patrimônio líquido.....	17
3 RESULTADO DA PESQUISA.....	20
3.1 Balanço patrimonial.....	20
3.1.1 Balanço orçamentário.....	20
3.1.2 Balanço financeiro.....	21
3.1.3 Demonstração das variações patrimoniais.....	21
3.1.4 Demonstração dos fluxos de caixa.....	22
3.1.5 Demonstração do resultado econômico.....	22
4 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS.....	24
4.1 Tipos de pesquisa quanto aos objetivos.....	24

4.2 Tipos de pesquisa quanto aos métodos de procedimentos.....	25
4.3 Tipos de pesquisa quanto aos métodos de abordagem.....	26
4.4 Coleta e análise de dados.....	27
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	28
REFERÊNCIAS.....	29

1 INTRODUÇÃO

1.1 Contextualização

As informações são práticas essenciais para o uso da Contabilidade Aplicada ao Setor Público porque é preciso identificar o controle da instituição e o que é atividade da estratégias e normas estabelecidas pelas informações do setor contábil com o objetivo de inserir as normas para que sejam cumpridas no setor público. Assim, a Contabilidade Aplicada é a ciência que mantém o controle no setor público.

A contabilidade pública possui como objetivo prestar aos usuários informações sobre o que fora obtido nas atividades orçamentárias, econômicas, físicas, financeiras em relação ao setor público no que refere-se ao patrimônio, as prestações de contas e o que fundamenta no orçamento público (STN/MF, 2010).

Segundo Araújo (2009), a história da contabilidade pública no Brasil praticamente se inicia em 1808 com a chegada da família real portuguesa, que fugia do histórico bloqueio continental imposto por Napoleão. Em 28 de junho de 1808, dom João VI, em alvará referendado por dom Fernando José de Portugal, ministro dos Negócios do Brasil e da Fazenda, criou o Erário Régio e instituiu o Conselho da Fazenda que orientava a administração real, assim como, estabeleceu normas reguladoras da escrituração da contabilidade desse erário, na forma transcrita a seguir:

No método de escrituração, as fórmulas de contabilidade relaciona ao modo de pensar de cada contador, o qual mantém e ordena a escrituração mercantil por partidas dobradas, sendo ela específica da sociedade enfatiza as grandes somas, como , por ser a mais clara, e a que menos lugar dá erros e subterfúgios, onde se escondam a malícia e a fraude dos prevaricadores (ARAÚJO, 2009).

Segundo Azevedo (2010), em 21 de outubro de 1843, Dom Pedro II criou a Lei n. 317, que fixava as Despesas e orçava as Receitas para os exercícios de 1843 a 1845. Em 1850, também pelo Imperador D. Pedro II, foi instituído o Código Comercial Brasileiro pela Lei 556, regulamentando os procedimentos contábeis. Desde então, o Código Comercial

Brasileiro vem sofrendo alterações e revogações, como por exemplo, a Lei n. 10.406/2002, que revogou todos os artigos compreendidos entre o 1º e o 456º.

O art. 170 da Constituição de 1824 preconizava:

A receita e a despesa da Fazenda Nacional serão encarregadas a um tribunal, debaixo do nome de Tesouro Nacional, aonde em diversas estações devidamente estabelecidas por lei se regulará a sua administração, arrecadação e contabilidade em recíproca correspondência com as tesourarias e autoridades do Império.

1.2 Problema de pesquisa

Para Marconi e Lakatos (2003, p.103), o problema de pesquisa “esclarece a dificuldade específica com a qual se defronta e que se pretende resolver por intermédio da pesquisa”. Todavia uma pesquisa científica se inicia com uma questão na qual necessita de respostas, explicação ou até mesmo soluções.

Diante desse conceito o problema de pesquisa foi: O que mudou nas demonstrações contábeis da administração pública, com a chegada das novas normas internacionais de contabilidade?

1.3 Objetivos

1.3.1 Geral

Segundo Marconi e Lakatos (2003), o objetivo geral da pesquisa está relacionado com uma visão abrangente do tema, ou seja, aprimorando o conhecimento em determinado assunto, o qual está vinculado diretamente com o problema de pesquisa.

Desse modo, o objetivo geral é verificar as mudanças nas demonstrações contábeis editadas nas novas Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

1.3.2 Específicos

Marconi e Lakatos (2003) afirmam que os objetivos específicos apresentam caráter mais concreto, permitindo, de um lado, atingir o objetivo geral e, de outro, aplicar este a situações particulares, ou seja, aprofundar as metas expressas, detalhando o objetivo geral.

Portanto, para alcançar o objetivo geral, nesta pesquisa, foi necessário demonstrar os seguintes objetivos específicos:

- Verificar as mudanças nas demonstrações contábeis editadas nas normas internacionais de contabilidade no setor público;
- Mostrar se há transparência com a chegada das novas normas internacionais na administração pública nos municípios da região do Sudoeste do Estado de Goiás.

1.4 Delimitação do tema

A delimitação da pesquisa é aquela que estabelece limites para a investigação (MARCONI; LAKATOS, 2003).

Este estudo limita-se às Leis, Artigos e Resoluções da Contabilidade aplicada na administração pública. O principal papel da contabilidade é de manter as informações de modo que as informações sejam as mais claras e objetivas possíveis no setor público para referenciar o que se pretende alcançar com os resultados propostos, a transparência faz parte de todos os momentos de mudanças e valores na sociedade, assim, os resultados orçamentário, financeiro, econômico e patrimonial do setor público à comunidade (STN/MF, 2010).

As demonstrações contábeis assumem papel fundamental, por representarem importantes saídas de informações geradas pela Contabilidade Aplicada ao Setor Público, promovendo transparência dos resultados orçamentário, financeiro, econômico e patrimonial do setor público (STN/MF, 2010).

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Contabilidade pública

Segundo a Lei n. 4.320, pode-se definir a Contabilidade Pública como a parte da contabilidade que coleta, registra, controla e analisa os atos e os fatos da Fazenda Pública e suas variações, bem como acompanha e demonstra a execução do orçamento; diferenciando das demais contabilidades porque os seus procedimentos relacionam de modo direto por meio da lei e os regulamentos determinados pela Administração Pública.

Segundo a Resolução do CFC n. 1128/08 dispõe sobre a Contabilidade Pública da seguinte forma:

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público trata da ciência contábil que é aplicada para a obtenção das informações mediante os princípios contábeis que fazem parte da contabilidade do setor público.

O objetivo da Contabilidade Aplicada ao Setor Público reside em demonstrar os resultados obtidos por meio da análise da natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da organização do setor público e suas mutações, para que as tomadas de decisões vão de encontro as atividades que foram exercidas no setor.

Diante das várias ações que fazem parte da Contabilidade Aplicada ao Setor Público torna fundamental observar as prestações de contas e as demais informações contidas como prática do controle (Resolução CFC 1.128/08).

A contabilidade desenvolvida no entanto, possui como função manter as tomadas de decisões por meio das prestações de contas no setor público.

2.2 As normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público – NBCASP

2.2.1 Abrangência

Segundo Azevedo (2010), as NBCASP tendem a culminar em uma valorização não só da contabilidade pública, mas também do profissional de contabilidade e, enquanto a convergência aos padrões internacionais estiver ocorrendo é preciso saber que um conceito definido hoje pode haver alterações no decorrer do ano.

As NBCASP (Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas no Setor Público) são um marco, um saldo de excelência, tanto para a contabilidade quanto para a racionalização e modernidade da Administração Pública do País. Essas mudanças nas normas da Contabilidade aplicadas ao Setor Público são um esforço planejado, que se consolida como instrumento de Gestão Pública, e permitirá maior controle e transparência das contas públicas, viabilizando aos gestores informações gerenciais para um melhor desempenho funcional, enquanto der oportunidade ao ente público, oferecer aos cidadãos demonstrativos contábeis indispensáveis ao exercício da cidadania (AZEVEDO, 2010).

2.3 Demonstrações contábeis no Brasil

De acordo com Slomski (2003), as demonstrações contábeis no setor público possuem o objetivo principal de atender às necessidades de usuários que não estão em posição de exigir relatórios específicos, especialmente os contribuintes e os meios de comunicação. É fundamental que sejam acompanhados de notas explicativas para esclarecer e analisar os dados apresentados.

Segundo o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (Portaria STN n. 751, de 16 de dezembro de 2009, p.11),

é fundamental no setor público as demonstrações contábeis, por representarem as principais saídas de informações geradas pela Contabilidade Aplicada fazendo com a transparência seja um dos principais fatores da contabilidade pública para com os resultados orçamentários, financeiros, econômicos e patrimonial em que rege as mudanças de sua atuação.

De acordo com a Lei n. 4.320/64, os resultados gerais do exercício serão demonstrados no Balanço Orçamentário, Financeiro, Patrimonial, e, Demonstração das Variações Patrimoniais, e os demais quadros demonstrativos.

A Contabilidade do Setor Público engloba as seguintes atividades para a definição do setor público:

- (a) Balanço Patrimonial;
- (b) Balanço Orçamentário;
- (c) Balanço Financeiro;
- (d) Demonstração das Variações Patrimoniais;
- (e) Demonstração dos Fluxos de Caixa;
- (f) Demonstração do Resultado Econômico.

2.3.1 Balanço orçamentário

De acordo com a Lei n. 4.320/64, o Balanço Orçamentário demonstra as receitas e despesas orçamentária previstas em confronto com as realizadas. “Conforme destaca a NBCT 16, do CFC, é de prática favorecer as receitas e as despesas orçamentárias por categoria econômica, confrontar o orçamento inicial e as suas alterações com a execução, demonstrar o resultado orçamentário e discriminar:

- a) As receitas por fonte (espécie) e;
- b) As despesas por grupo de natureza.

O Balanço Orçamentário apresentará as receitas de acordo com sua classificação econômica, origem e espécie, de modo a especificar a previsão inicial, a previsão atualizada para o exercício, a receita realizada e o saldo a realizar, os quais demonstram as receitas. As despesas são apresentadas de acordo com a classificação econômica e grupo de natureza da despesa, o qual discrimina as atividades iniciais, a dotação atualizada para o exercício, as despesas empenhadas, as despesas liquidadas, as despesas pagas e o saldo da dotação, e as receitas que foram identificadas bem como as despesas intraorçamentárias, quando necessária, são demonstradas em notas explicativas (STN/MF, 2010).

2.3.2 Balanço financeiro

Segundo a Lei n. 4.320/64, O Balanço Financeiro demonstrará a receita e a despesa orçamentárias segundo os recebimentos e os pagamentos de natureza extraorçamentária, os quais são efetivados com os saldos em espécies em relação ao exercício anterior, e os que farão parte do exercício.

O Balanço Financeiro nas entidades públicas caracteriza-se por focar as receitas e despesas:

- (a) a receita orçamentária é efetivada de acordo com cada recurso da destinação vinculada e/ou destinação ordinária;
- (b) a despesa orçamentária é referenciada de acordo com o seu destino (destinação vinculada e/ou destinação ordinária);
- (c) propõe os recebimentos e os pagamentos extraorçamentários;
- (d) infere as transferências financeiras decorrentes, segundo a execução orçamentária;
- (e) efetiva o saldo inicial e o saldo final de acordo com cada tomada de decisão.

Deverão ser apresentadas as destinações ordinárias e as destinações vinculadas. O detalhamento das vinculações deverá ser feito de acordo com as características específicas de cada ente, como por exemplo, as vinculações para a previdência social, transferências obrigatórias para outro ente e outras vinculações constitucionais e legais. Caso o ente resolva agrupar algumas vinculações em um grupo chamado de ‘Outras Vinculações’, esse não deverá ultrapassar 10% do total da Receita Orçamentária ou da Despesa Orçamentária (STN/MF, 2010).

2.3.3 Demonstração das variações patrimoniais

Segundo artigo 104 da Lei n. 4.320/64 diz que: “a Demonstração das Variações Patrimoniais evidencia as alterações verificadas no patrimônio, que são resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indica o resultado patrimonial do exercício”.

As alterações verificadas no patrimônio consistem nas variações quantitativas e qualitativas. As variações quantitativas são decorrentes de transações no setor público que aumentam ou diminuem o patrimônio líquido. Já as variações qualitativas são decorrentes de transações no setor público que alteram a composição dos elementos patrimoniais sem afetar o patrimônio líquido (STN/MF, 2010).

O resultado patrimonial do período é constituído por meio das variações patrimoniais quantitativas, aumentativas e diminutivas (SLOMSKI, 2003).

2.3.4 Demonstração do fluxo de caixa

Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC), tem como objetivo principal, tanto no setor privado, manter a transparência da contabilidade do setor público, permitindo um melhor gerenciamento e controle financeiro de seus órgãos e entidades. A DFC também contribui para a avaliação do caixa e a liquidez, permitindo novos fluxos futuros e análise de possíveis investimentos, obras e até mesmo pagamento e amortização de empréstimos e financiamentos. Para atingir tais finalidades, a DFC deve ser elaborada pelo método direto ou indireto, evidenciando as movimentações através do fluxo detalhado das operações, dos investimentos e dos financiamentos (STN/MF, 2010).

A Demonstração dos Fluxos de Caixa é também um fundamental componente de avaliação da gestão pública, porque permite observar, em nível macro, quais foram as decisões de alocação de recursos na prestação de serviços públicos, em investimentos e

financiamentos, de modo que haja permissão para verificar como a administração participou da liquidez da organização, de modo a prevenir insolvência futura (STN/MF, 2010).

2.3.5 Balanço patrimonial

O Balanço Patrimonial refere-se a demonstração contábil que observa, qualitativamente e quantitativamente, as atividades patrimoniais da entidade pública, por meio de contas representativas do patrimônio público, além das contas de compensação (STN/MF, 2010).

De acordo com a Lei n. 4.320/64, art. 105, no Balanço Patrimonial as atividades do setor envolve os Ativos Financeiro e Permanente, os Passivos Financeiro e Permanente, o Saldo Patrimonial e as Contas de Compensação.

Ativo e Passivo Financeiros = independem de autorização orçamentária para suas realizações. Ativo e Passivo Não Financeiros = dependem de autorização orçamentária para suas realizações. Contas de Compensação = correspondem apenas aos atos potenciais (contratos, convênios, garantias, etc.).

2.3.6 Demonstração do resultado econômico

A transparência do setor público é uma prática que vem sendo apontada no setor público com o objetivo de fazer com que a sociedade seja beneficiada quanto ao verificar os gastos do setor público, sendo que objetiva a verificação da otimização dos benefícios gerados à sociedade, revela a necessidade de implantação de um sistema de informações que permita a evidenciação de resultados alcançados sob à égide da eficiência, eficácia e efetividade da gestão (STN/MF, 2010).

De acordo com o Artigo 74 da Constituição Federal de 1988, os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

O objetivo consiste em avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União; verificar a sua legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado (Art.74 CF/1988).

Diante deste contexto, o Conselho Federal de Contabilidade, através da Resolução n. 1.129/08, que aprovou a NBCT 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis, estabeleceu o Subsistema de Custos que tem como princípio registrar, processar e evidenciar os custos dos bens e serviços, produzidos e ofertados à sociedade pela entidade pública (STN/MF, 2010).

Segundo o STN/MF (2010), o subsistema de custos, integrado com os demais – orçamentário, financeiro, patrimonial e compensação deve subsidiar a Administração Pública sobre:

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

A administração pública é voltada para a avaliação do planejamento e os riscos que são constituídos no mesmo âmbito.

De acordo com a Resolução CFC n. 1.133/08, que aprovou a NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis, apresenta Demonstração do Resultado Econômico (DRE), com o propósito de relacionar o resultado econômico das ações do setor público, com o sistema de custos (STN/MF, 2010).

Segundo o STN/MF (2010), a Demonstração do Resultado Econômico (DRE), considera as seguintes premissas para o desenvolvimento do mesmo.

- Custo de oportunidade (CO) – valor que seria desembolsado na alternativa desprezada de menor valor entre aquelas consideradas possíveis para a execução da ação pública;
- Receita Econômica (RE) – valor apurado a partir de benefícios gerados à sociedade pela ação pública, obtido por meio da multiplicação da quantidade de Serviços Prestados (N), bens ou produtos fornecidos, pelo custo de Oportunidade (CO), daí: $RE = N \times CO$; e
- Custo de Execução (CE) – valor econômico despendido pela Entidade na ação objeto da apuração do Resultado Econômico Apurado. É dividido em custos diretos e indiretos. (STN/MF, 2010).

Segundo o STN/MF (2010), o Resultado Econômico Apurado (REA) é, pois, o instrumento líquido de benefícios gerados à sociedade a partir da ação eficiente e eficaz do

gestor público, calculado a partir da diferença entre a Receita Econômica (RE) e o Custo de Execução (CE) da ação, conforme fórmula a seguir:

$$REA = RE - CE, \text{ ou}$$

$$REA = (N * CO) - CE$$

Em realidade, o REA pode ser considerado como um registro que, se corretamente aferido, evidenciará o quanto, de fato, houve de economia na ação pública. A análise do custo dos serviços prestados, da receita econômica e do resultado econômico permite analisar a eficiência da gestão pública (STN/MF, 2010).

De acordo com a Constituição Federal de 1988, Além de se preocupar com a legalidade, também evidenciou a necessidade da avaliação de resultados quanto à eficiência e eficácia, como está demonstrado na redação dos seus art. 70,74 e 75:

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder. Cada poder possui seu controle interno, sendo assim o Poder Executivo tem seus atos fiscalizados pelo Poder Legislativo e a legalidade desses atos é controlada pelo Poder Judiciário (Constituição Federal de 1988).

Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado, e os Tribunais de Contas analisam de acordo com as áreas de atuação as contas dos órgãos públicos (Constituição Federal de 1988).

Art. 75. As normas estabelecidas nesta seção aplicam-se, no que couber, à organização, composição e fiscalização dos Tribunais de Contas dos Estados e do Distrito Federal, bem como dos Tribunais e Conselhos de Contas dos Municípios (Constituição Federal de 1988).

A Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar n. 101, de 04 de maio de 2000), estabelece que no parágrafo 3º do seu art. 50 “a Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial” (STN/MF, 2010, p.46).

3 RESULTADO DA PESQUISA

3.1 Balanço patrimonial

Segundo a Resolução CFC n. 1133, 21/11/08, o Balanço Patrimonial, estruturado em Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido, com as observações qualitativa e quantitativa a situação patrimonial da entidade pública diz que o:

- Ativo - demonstra as disponibilidades, os direitos e os bens, tangíveis ou intangíveis adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelo setor público, que seja portador ou represente um fluxo de benefícios, presente ou futuro, inerentes à prestação de serviços públicos;
- Passivo - compreende as obrigações assumidas pelas entidades do setor público para consecução dos serviços públicos ou mantidas na condição de fiel depositário, bem como as contingências e as provisões;
- Patrimônio Líquido - representa a diferença entre o Ativo e o Passivo;
- Contas de Compensação - compreende os atos que possam vir a afetar o patrimônio;
- No Patrimônio Líquido, deve ser evidenciado o resultado do período segregado dos resultados acumulados de períodos anteriores.

A classificação dos elementos patrimoniais considera a segregação em 'circulante' e 'não circulante', com base em seus atributos de conversibilidade e exigibilidade.

3.1.1 Balanço orçamentário

Segundo a Resolução CFC n. 1.133, 21/11/08, o Balanço Orçamentário evidencia as receitas e as despesas orçamentárias, por categoria econômica, confrontando o orçamento inicial e as suas alterações com a execução, demonstra o resultado orçamentário e discrimina:

- As receitas por fonte;
- As despesas por grupo de natureza;

- O Balanço Orçamentário é engloba os anexos das despesas por função e subfunção e, opcionalmente, por programa;
- O Balanço Orçamentário é estruturado de forma a evidenciar a integração entre o planejamento e a execução orçamentária.

3.1.2 Balanço financeiro

Segundo a Resolução CFC n. 1.133, 21/11/08, o Balanço Financeiro evidencia a movimentação financeira das entidades do setor público no período a que se refere, e discrimina:

- A receita orçamentária realizada por destinação de recurso;
- A despesa orçamentária exercida por destinação de recurso e o montante não pago como parcela retificadora;
- Os recebimentos e os pagamentos extra-orçamentários;
- As transferências ativas e passivas são decorrentes ou não, da execução orçamentária;
- O saldo inicial e o saldo final das disponibilidades.

A destinação de recursos orçamentários enfoca, no mínimo, as ações que são acrescidas nas áreas de saúde, educação e previdência social (Resolução CFC n. 1.133, 21/11/08).

3.1.3 Demonstração das variações patrimoniais

Segundo a Resolução CFC n. 1.133, 21/11/08, a Demonstração das Variações Patrimoniais evidencia as variações quantitativas e qualitativas resultantes e as independentes da execução orçamentária, bem como o resultado patrimonial.

- Para fins de seguridade na Demonstração das Variações Patrimoniais, as variações são agrupadas em ativas e passivas por meio da seguinte composição:
- variações orçamentárias por categoria econômica;
- mutações e variações independentes da ação mediante o Plano de Contas.
- O resultado patrimonial do exercício quanto às demonstrações envolve o ativo e o passivo.

3.1.4 Demonstração dos fluxos de caixa

Segundo a Resolução CFC n. 1.133, 21/11/08, a Demonstração dos Fluxos de Caixa permite aos usuários identificar os fluxos futuros de caixa e elaborar análise sobre as possíveis mudanças em torno da capacidade de manutenção do regular financiamento dos serviços públicos, ele deve ser elaborado nas movimentações obtidas no caixa e seus equivalentes, nos seguintes fluxos:

- a) das operações;
 - b) dos investimentos; e
 - c) dos financiamentos.
- O fluxo de caixa das operações determina os ingressos, inclusive decorrentes de receitas originárias e derivadas, e os embolsos 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 recursos relacionados à aquisição e à alienação de ativo não circulante, bem como recebimentos em dinheiro por liquidação de adiantamentos ou amortização de empréstimos concedidos e outras operações da mesma natureza.
 - O fluxo de caixa dos financiamentos inclui os recursos relacionados à captação e à amortização de empréstimos e financiamentos.

3.1.5 Demonstração do resultado econômico

Segundo a Resolução CFC n. 1.133, 21/11/08, a Demonstração do Resultado Econômico evidencia o resultado econômico de ações do setor público, ela deve ser elaborada considerando sua interligação com o sistema de custos 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 apurado a partir de benefícios gerados à sociedade pela ação pública, obtido por meio da multiplicação da quantidade de serviços prestados, bens ou produtos fornecidos, pelo custo de oportunidade e o 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 (Resolução CFC n. 1.133, 21/11/08).

4 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Método pode ser caracterizado como um conjunto de atividades sistemáticas e racionais que permite ao pesquisador alcançar o objetivo com maior segurança e economia. Nesse sentido, através do método, chega-se a conhecimentos válidos e verdadeiros, trançando o caminho a ser seguido, detectando erros e auxiliando as decisões do cientista (MARCONI; LAKATOS, 2003).

Segundo Jung (2003), Metodologia Científica é o conjunto de abordagens técnicas e processos utilizados pela ciência para formular e resolver problemas de aquisição objetiva do conhecimento de uma maneira sistemática.

A metodologia é a maneira utilizada pelo pesquisador para desenvolver uma pesquisa.

4.1 Tipos de pesquisa quanto aos objetivos

O planejamento de uma pesquisa depende do tema do problema a ser estudado, da sua natureza e situação em que encontra, área de atuação e nível de conhecimento do pesquisador. Isso significa que pode haver vários tipos de pesquisa em função dos objetivos a serem alcançados, objetivos teóricos e ou práticos (JUNG, 2003).

De acordo com Gil (2010), as pesquisas exploratórias têm como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, com vista a torná-lo mais explícito.

Diante das definições acima, especificadas sobre a metodologia quanto aos objetos, esta pesquisa empregou a exploratória, pois tem como objetivo verificar as mudanças nas demonstrações contábeis editadas nas novas Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. sendo que a pesquisa exploratória permite a prerrogativa de proporcionar maiores informações sobre o presente assunto.

4.2 Tipos de pesquisa quanto aos métodos de procedimentos

A execução de uma pesquisa depende de técnicas e procedimentos a serem adotados para a coleta e análise dos dados, sua natureza e objetivos requerem ferramentas adequadas para a resolução dos problemas de pesquisa, e existem vários tipos de pesquisa que são adotados em função das necessidades práticas de execução (JUNG, 2003).

Quanto aos métodos de procedimentos, as pesquisas se classificam em: Pesquisa Bibliográfica, Pesquisa Documental, Pesquisa de Campo, Estudo de Caso, Experimental, Pesquisa de Ação e Pesquisa Participante (MARCONI; LAKATOS, 2003).

De acordo com Gil (2009), a pesquisa Bibliográfica é desenvolvida a partir de material elaborado, constituindo, principalmente, de livros e artigos científicos, ou seja, fontes secundárias.

Geralmente, o levantamento bibliográfico é realizado em bibliotecas, universidades e, atualmente, em acervos virtuais (internet). A pesquisa Documental é efetuada essencialmente em centros de pesquisa, museus, acervos particulares e centros de documentação e registro, e tem por finalidade conhecer os diversos tipos de documentos e provas existentes sobre conhecimentos científicos (JUNG, 2003).

Para Gil (2010, p.57) “os estudos de campo procuram muito mais o aprofundamento das questões propostas do que a distribuição de características da população segundo determinantes variáveis “este tipo de estudo caracteriza-se pela interrogação direta das pessoas, cujo comportamento deseja conhecer.

O Estudo de Caso é um tipo de pesquisa realizada a partir de um caso particular e, posteriormente, é realizada uma análise comparativa com outros casos, fenômenos ou padrões existentes (JUNG, 2003).

Ainda conforme o autor mencionado acima, a pesquisa Experimental destina-se à obtenção por experimentação de novos sistemas, produtos ou processos. É usada quando se determina um objeto de estudo, selecionando-se as variáveis que seriam capazes de influenciá-lo e observar os efeitos que produzem nos objetos de estudo.

A pesquisa de Ação exige o envolvimento ativo do pesquisador e ação por parte das pessoas ou grupos envolvidos no problema (GIL, 2009).

Segundo Gil (2009), a pesquisa participante envolve o interesse particular das entidades governamentais ou privadas.

Diante do que foi exposto, esta pesquisa se caracteriza como uma pesquisa bibliográfica, por se tratar, como foi dito, de um desenvolvimento fundado a partir de material

elaborado, constituindo-se, principalmente, de: livros, artigos científicos e acervos eletrônicos, ou seja, fontes secundárias.

4.3 Tipos de pesquisa quanto aos métodos de abordagem

Marconi e Lakatos (2003) dizem que há quatro métodos de abordagem em pesquisa: Método Indutivo, Método Dedutivo, Método Hipotético-Dedutivo e Método Dialético.

O método indutivo é a descoberta de princípios gerais a partir de conhecimentos particulares, ou seja, parte de dados particulares para o geral e baseia-se na observação sistemática, experiência dos fenômenos e fatos naturais (JUNG, 2003).

Segundo Oliveira (2011), o método dedutivo parte do geral para o particular e faz o caminho inverso da indução, este representa a descoberta do que é semelhante naquilo que parece dessemelhante.

O método hipotético-dedutivo é aquele que, através de conhecimentos, formula hipóteses e, ao se utilizar do processo dedutivo, testa as possibilidades de ocorrências surgidas pelas hipóteses (MARCONI; LAKATOS, 2003).

Para o mesmo autor, o método Dialético é denominado como sendo aquele que penetra o mundo dos fenômenos através de sua ação recíproca, da contradição inerente ao fenômeno e da mudança dialética que ocorre na natureza e na sociedade.

Para a abordagem deste trabalho, foi utilizado o método dedutivo por não se valer de experiência e tratar do conhecimento e teorias existentes, como: teorias, teses, artigos, leis, resoluções e dados existentes.

As técnicas de coleta de dados são divididas em: Direta e Indireta (MARCONI; LAKATOS, 2003).

Marconi e Lakatos (2003) discorrem sobre esse assunto e dizem que a técnica indireta é o levantamento de dados possíveis sobre determinado assunto para a realização da pesquisa, sendo desempenhada, tanto por meio da pesquisa Documental quanto Bibliográfica, já a técnica direta é feita por pesquisa Experimental.

A técnica de coleta de dados utilizada neste trabalho, foi a técnica indireta por meio da pesquisa Bibliográfica, pois esta tem como princípio básico para a sua execução a coleta e o agrupamento de toda a fonte possível sobre o problema/assunto.

4.4 Coleta e análise de dados

Este trabalho é um estudo exploratório no ramo da contabilidade pública, usando a coleta de dados como a indireta, pois realizou-se de forma bibliográfica, e utilizou-se de conhecimentos científicos através de livros, artigos científicos, e acervos eletrônicos.

Os dados percorridos aqui foram coletados em fontes bibliográficas voltadas para a Contabilidade Pública, mas principalmente no banco de dados do Conselho Federal de Contabilidade, disponível no *site*: <<http://www.cfc.org.br>>.

Esses dados serão analisados conforme a metodologia supramencionada voltada especificamente para este tipo de pesquisa, valendo-se, sobretudo, quanto à solução do problema/resultado no desígnio que trata da abordagem a qual diz que se todas as premissas são verdadeiras, a conclusão dever ser verdadeira.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com a chegada das normas internacionais de contabilidade, as demonstrações contábeis trarão melhorias nas saídas de informações geradas pela contabilidade na administração pública, promovendo transparências em seus resultados e, também possibilitará a consolidação e análise dos demonstrativos contábeis de forma uniforme e facilitando a comparação dos demonstrativos entre diversas entidades e países nos seus processos de tomada de decisão.

A adoção das Normas Internacionais de Contabilidade, era para ser obrigatória em 2012 para os Municípios, mas foi adiada, e o prazo previsto é para 2014.

Com a implementação dessas normas, acredita-se que haverá uma melhoria nos controles internos para a proteção do patrimônio público, além de apresentar maior transparência a aplicação de recursos do poder público.

O processo convergência, solicita uma mudança cultural dos profissionais de contabilidade, o que envolve tanto treinamento como convencimento de que o novo sistema proporcionará uma informação mais útil para a sociedade.

De acordo com o trabalho exposto, observou-se que uma das principais dificuldades para adequar a contabilidade pública aos padrões internacionais, está na falta de pessoas qualificadas, e de investimento no sistema de informação e em ferramenta de informática dos estados e municípios, e será um grande desafio para os governos e para a sociedade brasileira.

REFERÊNCIAS

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos. **Contabilidade pública**: da teoria à prática. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

AZEVEDO, Márcio Jânio Campos de; SOUZA; VEIGA. **Contabilidade e transparência na gestão pública moderna**. Artigos, 2010. Disponível em: <[http://www.administradores.com.br/informe-se/artigos/contabilidade-e-transparência-na-gestão-publica-moderna/37562/](http://www.administradores.com.br/informe-se/artigos/contabilidade-e-transparencia-na-gestao-publica-moderna/37562/)>. Acesso em: 02/05/13.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Art. 74**: os poderes legislativo, executivo e judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de... Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/legislacao/ anotada/10204290/art-74-da-constituicao-federal-de-88>>. Acesso em: 15/05/13.

_____. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Art. 70, 74 e 75**. Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/legislacao/busca?q=artigo%2C70%2C+74+e++75+da+constitui%C3%A7%C3%A3o+federal+%26s=legislacao>>. Acesso em: 27/05/13.

_____. **Lei Complementar n. 4.320**, de 17 de março de 1964. Lei n.4.320. 23. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

_____. Ministério da Fazenda. Tesouro Nacional. **Portaria STN n. 749**: art. 6º, de 15 de dezembro de 2009. Disponível em: http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria_STN_749_Atualizacao_Anexos_Lei_4320.pdf acesso: 15/05/13.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**: Parte V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público, Aplicado a União, Estados, Distrito Federal e Municípios, Portaria STN n° 664 de 30 de novembro de 2010. 3. ed. Disponível em: <https://www.tesouro.fazenda.gov.br/images/arquivos/artigos/Parte_V_-_DCASP.pdf>. Acesso em: 12/05/13.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Demonstrações, Contábeis. Brasília: STN/Coordenação-Geral de Contabilidade.** 2008. Disponível em: <<http://www.crcpr.org.br/new/content/download/portal/contadorPublico/minutaManualDemonstracoesContabeisSetorPublico.pdf>>. Acesso em: 12/05/13.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional (STN)/MF. 2011. **Manual de contabilidade aplicada ao setor público.** Parte V- Demonstrações Contábeis do Setor Público. Portaria STN n. 751, de 16 de dezembro de 2009.

CFC - Conselho Federal de Contabilidade. Resolução **CFC n. 1.133**, de 21.11.2008. Disponível em: <http://www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucaoafc1133_2008.htm>. Acesso em: 19/05/2013.

_____. **Resolução CFC n. 1.128/08.** NBC T 16.1: conceituação, objeto e campo de aplicação. Disponível em: <<http://internet.sefaz.es.gov.br/contas/contabilidade/orientacaoContabil/arquivos/normasbrasil-eirasdecontabilidadeaplicadasao setorpublicoealteracoes.pdf>>. Acesso em: 15/05/13.

_____. **Resolução CFC n. 1128/08.** Disponível em: <http://www.crcsp.org.br/portal_novo/legislacao_contabil/resolucoes/Res1128.htm>. Acesso em: 10/05/13.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa.** São Paulo: Atlas, 2009.

_____. **Métodos e técnicas de pesquisa social.** 6. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

JUNG, Carlos Fernando. **Metodologia científica: ênfase em pesquisa tecnológica.** Difusão Tecnológica Gratuita – Incentivo a Produção Científica Nacional. 3. ed. 2003.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

OLIVEIRA, Antônio Benedito Silva. **Método da pesquisa contábil.** São Paulo: Atlas, 2011.

SLOMSKI, Valmor. **Um enfoque na contabilidade municipal, de acordo com a lei de responsabilidade fiscal.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.