

Normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público e as futuras mudanças na contabilidade de custos para este setor.

Nívia Everlin Alves Silva (FMN) - valeriamestrado@yahoo.com.br

Valéria Maria Ribeiro de Sá Pinheiro (FMN) - valerianufpe@hotmail.com

Claudia Reis Barbalho (UFC) - professoraclaudiareis@yahoo.com.br

Marly Santos Martel (Fasc) - marlysmartel@hotmail.com

Resumo:

O objetivo da presente pesquisa é buscar evidências empíricas acerca da percepção dos gestores contábeis e seu conhecimento quanto às mudanças na contabilidade pública frente às novas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), incluindo as mudanças quanto a contabilidade de custos, demonstrando os procedimentos utilizados por esses profissionais para atendê-las. Para embasar a discussão teórica foi realizado um levantamento bibliográfico, a fim de fazer uma breve explanação da evolução da legislação da contabilidade pública e evidenciar algumas mudanças trazidas pelas NBCASP. Em seguida, utilizando uma pesquisa empírica de caráter qualitativo, foi aplicado um questionário semi-estruturado aos gestores contábeis de órgãos públicos do Estado de Pernambuco. Os resultados encontrados comprovam que os gestores contábeis devem estar cada vez mais capacitados para garantir a qualidade das informações contábeis produzidas. Neste estudo, ficou comprovado que esses profissionais demonstraram-se inseguros quanto às mudanças na contabilidade pública, ficando clara a necessidade de aprimorar seus conhecimentos em torno destas atualizações para garantir a utilização da contabilidade como instrumento de controle social no setor público.

Palavras-chave: *Contabilidade Pública. Custos. Gestores.*

Área temática: *Custos aplicados ao setor público*

Normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público e as futuras mudanças na contabilidade de custos para este setor.

Resumo

O objetivo da presente pesquisa é buscar evidências empíricas acerca da percepção dos gestores contábeis e seu conhecimento quanto às mudanças na contabilidade pública frente às novas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), incluindo as mudanças quanto a contabilidade de custos, demonstrando os procedimentos utilizados por esses profissionais para atendê-las. Para embasar a discussão teórica foi realizado um levantamento bibliográfico, a fim de fazer uma breve explanação da evolução da legislação da contabilidade pública e evidenciar algumas mudanças trazidas pelas NBCASP. Em seguida, utilizando uma pesquisa empírica de caráter qualitativo, foi aplicado um questionário semi-estruturado aos gestores contábeis de órgãos públicos do Estado de Pernambuco. Os resultados encontrados comprovam que os gestores contábeis devem estar cada vez mais capacitados para garantir a qualidade das informações contábeis produzidas. Neste estudo, ficou comprovado que esses profissionais demonstraram-se inseguros quanto às mudanças na contabilidade pública, ficando clara a necessidade de aprimorar seus conhecimentos em torno destas atualizações para garantir a utilização da contabilidade como instrumento de controle social no setor público.

Palavras-chave: Contabilidade Pública. Custos. Gestores.

Área temática: Custos aplicados ao setor público.

Introdução

A busca pela convergência com as Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público (NICSP) resultou em um processo de mudanças na contabilidade pública. A aprovação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) desencadeou algumas mudanças que exigem dos profissionais contábeis uma nova postura para atender os novos padrões estabelecidos por essas normas, que visam garantir o controle e o acompanhamento dos recursos públicos, assim como a qualidade e a transparência nas informações produzidas. A responsabilidade da utilização da contabilidade como instrumento de controle social no setor público está direcionada aos gestores contábeis, que devem possuir habilidades e capacidade técnica necessárias para reproduzir as informações contábeis que serão utilizadas em processos para a tomada de decisões.

A necessidade de atender as novas exigências assim como a preocupação em garantir a qualidade e a transparência nas informações produzidas são aspectos que despertam a atenção dos interessados em discutir as questões referentes às mudanças na contabilidade pública. Esse entendimento justifica a realização da presente pesquisa, que busca **evidenciar a postura dos gestores contábeis que atuam no setor público, demonstrando a percepção desses profissionais e seu conhecimento em relação a essas mudanças.** Essa responsabilidade de utilizar a contabilidade como ferramenta de controle dos recursos públicos em conjunto com a necessidade de atualização e acompanhamento do processo de mudanças devem ser consideradas com total comprometimento por parte dos gestores contábeis. Entretanto, nesse trabalho é possível perceber, através de suas contribuições, qual a postura e o caminho traçado por esses profissionais para chegar a este entendimento.

Para fundamentar essa discussão utilizou-se a pesquisa empírica através do método qualitativo, desenvolvendo uma análise dos dados coletados por meio da aplicação de um questionário a profissionais contábeis em alguns órgãos públicos estaduais. A escolha tanto dos gestores contábeis quanto dos órgãos públicos estaduais para aplicação do questionário se justifica pela acessibilidade.

Para desenvolver esta análise, o presente trabalho está estruturado em cinco seções. A primeira é dedicada a uma breve explanação bibliográfica sobre a evolução histórica da contabilidade pública no Brasil; a segunda seção consiste na demonstração dos principais objetivos das NBCASP, comparando alguns aspectos relevantes que resultem na percepção das mudanças correspondentes a cada norma. Em seguida, foi demonstrada a metodologia utilizada no desenvolvimento da pesquisa. Na penúltima seção são analisados os resultados obtidos e a discussão; e por fim, são apresentadas as considerações finais.

Um breve histórico da contabilidade pública no Brasil

No Brasil, os primeiros indícios de Contabilidade Pública datam do período colonial, através do conflito conhecido como “Inconfidência Mineira”, que teve como motivação a insatisfação dos colonos com a cobrança de impostos, fundamentado no Pacto Colonial pelo governo português. Bezerra Filho (2004).

Apesar da atribuição histórica da Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil datar de 1822, o que se segue a respeito da evolução da contabilidade pública brasileira é um verdadeiro avanço no que diz respeito apenas à matéria orçamentária, onde, a partir de 1824, vislumbra-se o registro do primeiro orçamento no Brasil, instituído pelo Decreto Legislativo de 15 de Dezembro de 1830. Muitas eram as dificuldades naquela época, sendo o período de transição de colônia para república, deficiente em fiscalização e execução orçamentária, havendo apenas um interesse maior com a competência de elaboração do orçamento, seguindo uma lenta evolução legal a esse respeito. Somente na terceira década do século seguinte surgiu a preocupação quanto ao aspecto informativo das contas públicas (GIACOMONI, 1994).

Segundo Aloe (1970) e Giacomoni (1994), através da criação da Comissão de Estudos Financeiros e Econômicos em 1931, pelo Decreto 206/31, que tinha como objetivo o detalhamento da situação econômica e financeira dos Estados e Municípios, diante da necessidade de reorganização do país pelo governo provisório, detectou-se a falta de padronização dos demonstrativos das contas públicas, o que inviabilizou o processo de análise.

Com isso, formou-se a idéia de padronização de todos os orçamentos públicos, objetivando viabilizar a confirmação de dados e permitir uma avaliação global do sistema financeiro do país. Aloe (1970), Giacomoni (1994). A Lei federal 4.320, sancionada em Março de 1964, vem estabelecer normas gerais de direito financeiro para a elaboração e controle do orçamento da União, Estados, Municípios e Distrito Federal. Entre as inovações incrementadas pela Lei 4.320/64 à legislação anterior, decreto nº 2.416/40, é válido ressaltar a instituição da classificação econômica das contas públicas e posteriormente, a introdução da classificação funcional programática da despesa orçamentária, pela portaria nº 9, de 28 de Janeiro de 1974.

Em 2000, foi editada a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que vem estabelecer normas de finanças públicas visando à responsabilidade da gestão fiscal, sendo sua finalidade maior trazer melhoria para a administração das contas pública, à medida que exige dos governantes um compromisso com o orçamento público e o cumprimento de metas, ficando sob aprovação do Poder Legislativo.

A evolução histórica da Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil é resumida pela Secretaria de Tesouro Nacional através do seguinte quadro:

Período histórico	Principais características do período	Principais fatos
1500-1800	Brasil colonial. Exploração do pau Brasil	Primeiros contadores Controles da Coroa Casa dos contos Reforma Pombalina Partidas dobradas
1808-1899	Brasil Império/Brasil República	Constituição de 1891 Partidas dobradas Alvará Régio Criação do Tribunal de Contas da União.
1900-1930	Brasil República (República Velha)	Projeto do código de Contabilidade da União. Discussões sobre o sistema contábil orçamentário e patrimonial. Código de Contabilidade Pública da União
1930-1945	Brasil República (Estado novo)	Criação do DASP Constituição de 1937 Primeiras normas de orçamento e finanças públicas.
1945-1964	Brasil República (Queda do Estado Novo – Pós-guerra)	Constituição de 1946 Lei nº 4.320/64
1964- em diante	Brasil – Reforma Administrativa	Decreto-lei 200/67 Extinção do controle prévio Constituição Federal de 1988 Lei de Responsabilidade Fiscal Interpretação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade sob a Perspectiva do Setor Público Plano de Contas único.

Fonte: STN (2009, p.19)

Quadro 1: Quadro da Evolução da Contabilidade Aplicada ao Setor Público

Igualmente ao processo vivenciado no período que foi de 1931 á 1940, atualmente a Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil vem passando por um novo momento de transformação, iniciado pela criação do Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis, por meio da Portaria STN nº 136/2007 juntamente com o Comitê Gestor da Convergência Brasil, que visa orientar a Contabilidade Aplicada ao Setor Público Nacional rumo a Convergência Internacional, através das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, essa nova fase vem resgatar o enfoque patrimonial, diferente da evolução observada na área orçamentária.

Normas brasileiras de contabilidade pública aplicadas ao setor público (NBCASP)

A aprovação das NBCASP resultou da necessidade de aprimorar a contabilidade no setor público. Por isso, essas normas tem como principal objetivo a busca pela padronização com as NICSP, visando reforçar a utilização de boas práticas contábeis que garantam a qualidade e a credibilidade da informação, facilitando o acompanhamento e a comparação da situação econômico-financeira dos entes públicos quando da aplicação dos recursos públicos (ARAÚJO, 2010).

A seguir buscou-se destacar os principais aspectos das NBCASP, bem como algumas mudanças mais trazidas por cada uma.

NBC T 16.1 – Conceituação, objeto e campo de aplicação

Esta norma estabelece a conceituação, o objeto e o campo de aplicação da Contabilidade Aplicada ao Setor Público demonstrando conceitos necessários para melhor entendê-la.

Contabilidade Aplicada ao Setor Público é o ramo da contabilidade utilizado no processo gerador de informações para aplicar as normas contábeis em conformidade com os Princípios Fundamentais da Contabilidade quanto ao controle patrimonial de entidades do setor público (NBC T 16.1, 2008).

Atualmente, a contabilidade é uma ferramenta que gera informações valiosas para a tomada de decisões devido à veracidade expressa nos relatórios elaborados para a utilização da administração, e que demonstra quais os possíveis efeitos que irão impactar no patrimônio da entidade (KOHAMA, 2010).

O objetivo da Contabilidade Aplicada ao Setor Público é fornecer aos usuários os resultados e aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física referente às movimentações do patrimônio da entidade do setor público servindo como suporte no processo de tomada decisão, bem como de prestação de contas. O patrimônio público é o objeto da Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBC T 16.1, 2008).

A NBC T 16.1 apresenta como novidade o conceito de Unidade Contábil que é caracterizado pela soma, agregação, ou divisão de patrimônio de uma ou mais entidades do setor público que resultará em novas unidades contábeis. Podendo ser classificadas em:

- (a) Originária – corresponde ao patrimônio das entidades do setor público na condição de pessoas jurídicas;
- (b) Descentralizada – corresponde à parcela do patrimônio de Unidade Contábil Originária;
- (c) Unificada – corresponde à soma ou agregação do patrimônio de duas ou mais Unidades Contábeis Descentralizadas;
- (d) Consolidada – corresponde à soma ou agregação do patrimônio de duas ou mais Unidades Contábeis Originárias.

De acordo com a Lei Federal nº. 4.320/64 art. 14: constitui unidade orçamentária o agrupamento de serviços subordinados ao mesmo órgão ou repartição a que serão consignadas dotações próprias.

Tal caracterização de Unidade Originária estabelecida pela NBC T 16.1 se relaciona com a conceituação de Unidade Orçamentária disposta na Lei 4.320. No entanto, a primeira, traz em sua essência uma classificação mais detalhada acerca da Unidade Contábil que visa reforçar e aprimorar o que determinava a Lei 4.320/64.

NBC T 16.2 – Patrimônio e sistemas contábeis

Esta norma estabelece o conceito de patrimônio público, sua classificação sob o enfoque contábil, o conceito e a estrutura dos sistemas de informações contábeis para as entidades públicas.

Sobre a conceituação de Patrimônio Público a NBC T 16.2 de 2008 descreve:

Patrimônio Público é o conjunto de bens e direitos, tangíveis ou intangíveis, onerados ou não, adquiridos, formados ou mantidos com recursos públicos integrantes do patrimônio de qualquer entidade pública ou de uso comum, que seja portador ou represente um fluxo de benefícios futuros inerentes à prestação de serviços públicos.

O patrimônio público é uma ferramenta administrável considerada como um conjunto de bens, valores, créditos e obrigações utilizadas pela Fazenda Pública para atender as metas traçadas pelos órgãos da administração para controlar, analisar e demonstrar com transparência as movimentações dos recursos públicos (SILVA, 2008).

Essa norma subdivide o patrimônio público em três grupos:

- (a) Ativo – direitos e os bens, tangíveis ou intangíveis adquiridos, formados, produzidos ou recebidos, mantidos ou utilizados por entes públicos, que vise gerar benefícios, presente ou futuro;
- (b) Passivo – obrigações assumidas pelas entidades do setor público ou mantidas na condição de fiel depositário, considerando as contingências e as provisões;
- (c) Patrimônio Líquido – é a diferença entre o Ativo e o Passivo (NBC T 16.2, 2008).

O sistema de informações é responsável pela organização da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, que é subdividido em subsistemas, com o objetivo de oferecer produtos diferentes em razão da respectiva especificidade, convergindo para o produto final que é a informação sobre o patrimônio público (NBC T 16.2, 2008).

A NBC T 16.2 de 2008 estabelece a estruturação desses subsistemas:

- (a) Orçamentário - registra, processa e evidencia os atos e os fatos relacionados ao planejamento e à execução orçamentária;
- (b) Financeiro - registra, processa e evidencia os fatos relacionados aos ingressos e aos desembolsos financeiros, bem como as disponibilidades no início e final do período;
- (c) Patrimonial - registra, processa e evidencia os fatos não financeiros relacionados com as variações qualitativas e quantitativas do patrimônio público;
- (d) Custos - registra, processa e evidencia os custos dos bens e serviços, produzidos e ofertados à sociedade pela entidade pública;
- (e) Compensação - registra, processa e evidencia os atos de gestão cujos efeitos possam produzir modificações no patrimônio da entidade do setor público, bem como aqueles com funções específicas de controle.

A Lei 4.320/64 art. 99 determina:

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

Enquanto os demais subsistemas reforçam as normas estabelecidas anteriormente pela legislação da contabilidade pública, a criação do subsistema de custo representa a inovação trazida pela NBC T 16.2.

NBC T 16.3 – Planejamento e seus instrumentos sob o enfoque contábil

Esta norma estabelece as bases para controle contábil do planejamento desenvolvido para as entidades do setor público, expresso em planos hierarquicamente interligados: plano plurianual, lei de diretrizes orçamentárias e lei orçamentária anual.

A contabilidade Aplicada ao Setor Público deve permitir a integração dos planos hierarquicamente interligados, comparando suas metas programadas com as realizadas, e evidenciando as diferenças relevantes por meio de notas explicativas (NBC T 16.3, 2008).

Plano hierarquicamente interligado é um conjunto de documentos elaborados a fim de estabelecer diretrizes para o planejamento através de ações e programas que compreendam desde o nível estratégico até o nível operacional da entidade, facilitando a avaliação e o controle dos recursos públicos (NBC T 16.3, 2008).

Tendo em vista que os instrumentos de planejamento sob o enfoque contábil são o plano plurianual, as diretrizes orçamentárias, e o orçamento anual, a NBCASP traz em sua essência, dispositivos para ampliar o controle da contabilidade no setor público acerca desses instrumentos de planejamento, buscando evidenciar e acompanhar o cumprimento das metas estratégicas estabelecidas.

NBC T 16.4 – Transações no setor público

Esta norma estabelece conceitos, natureza e tipicidades de transações que envolvem aspectos que relacionam o patrimônio público em sua natureza econômico-financeira e administrativa, assim como as variações patrimoniais que podem ser quantitativas ou qualitativas e também transações que envolvem valores de terceiros.

Os atos e os fatos que promovem alterações qualitativas ou quantitativas, efetivas ou potenciais, nas transações realizadas no patrimônio das entidades do setor público são denominados **transações no setor público**, e devem ocorrer em observância aos Princípios Fundamentais de Contabilidade e as NBCASP (NBC T 16.4, 2008).

Em relação à classificação das transações no setor público quanto a sua natureza, divide-se em:

- Econômico-financeiras: originadas de fatos que afetam o patrimônio público, decorrentes ou não, da execução de orçamento;
- Administrativas: originadas de atos administrativos e não afetam o patrimônio público (NBC T 16.4).

NBC T 16.5 – Registro contábil

Esta norma estabelece critérios para o registro contábil dos atos e fatos que afetam ou possam vir a afetar o patrimônio das entidades do setor público assim como evidencia as formalidades do registro contábil.

Em relação às formalidades do registro contábeis, a entidade do setor público deve manter procedimentos uniformes desse registro, por meio de processo manual, mecanizado ou eletrônico e em ordem cronológica. O registro deve ter características que atendam aos princípios e Normas Brasileiras Aplicadas ao Setor Público tais como comparabilidade, confiabilidade, fidedignidade, imparcialidade, objetividade, uniformidade entre outras (NBC T 16.5, 2008).

De acordo com os art. 91 da Lei 4.320 (LEI 4.320, 1964) o registro contábil da receita e da despesa será realizado de acordo com as especificações da Lei de Orçamento e dos créditos adicionais, enquanto os restos a pagar serão registrados por exercício e por credor diferenciando as despesas processadas das não processadas (LEI 4.320, § ÚNICO, 1964).

Todas as operações de que resultem débitos e créditos de natureza financeira, não compreendidas na execução orçamentária, serão também objeto de registro, individualização e controle contábil (LEI 4.320, 1964).

A norma estabelece que os registros contábeis devem ser realizados e seus efeitos evidenciados nas demonstrações nos períodos de sua ocorrência, reconhecidos pelos respectivos fatos geradores, independente do momento da execução orçamentária (NBC T 16.5, 2008).

Esse posicionamento da NBCASP permite identificar uma inovação representada pelo desprendimento de um foco que antes era orçamentário e agora a norma passa a dar um maior enfoque no sistema patrimonial juntamente com a implantação do princípio de competência, que tem como objetivo substituir o regime de caixa anteriormente utilizado através da execução do sistema orçamentário. A partir dessa mudança, os contadores do setor público deverão registrar primeiramente as movimentações do patrimônio e só então haverá o registro dos respectivos reflexos no sistema orçamentário.

NBC T 16.6 - Demonstrações contábeis

Esta norma estabelece as demonstrações contábeis que devem ser elaboradas e divulgadas pelas entidades do setor público, tais como: Balanço Patrimonial, Balanço Orçamentário, Balanço Financeiro, Demonstração das Variações Patrimoniais, Demonstração dos Fluxos de Caixa, Demonstração do Resultado Econômico todas acompanhadas por suas respectivas notas explicativas quando necessário.

A NBCASP caracteriza cada uma dessas demonstrações:

- **Balanço patrimonial:** estruturado em ativo, passivo e patrimônio líquido, evidencia aspectos qualitativos e quantitativos em relação à situação patrimonial da entidade pública (NBC T 16.6, 2008).

O balanço patrimonial foi modificado em sua apresentação e comparação que se assemelha ao balanço da contabilidade geral, quanto aos elementos ativos e passivos que são classificados em circulante e não circulante.

- **Balanço orçamentário:** evidencia as receitas e despesas orçamentárias de acordo com a categoria econômica, buscando demonstrar a integração entre o planejamento e a execução orçamentária (NBC T 16.6, 2008).

Além disso, a NBCASP traz como inovação, que o balanço orçamentário deverá apresentar as receitas por fontes e as despesas por grupo de natureza e será acompanhado do anexo das despesas por função e subfunção e, opcionalmente, por programa (NBC T 16.6, 2008).

- **Balanço financeiro:** demonstra a movimentação financeira das entidades do setor público no período a que se refere, discriminando a receita orçamentária realizada por destinação de recurso; a despesa orçamentária executada por destinação de recurso; os recebimentos e os pagamentos extra-orçamentários; as transferências ativas e passivas e o saldo inicial e final das disponibilidades (NBC T 16.6, 2008).

- **Demonstrações das Variações Patrimoniais:** evidencia as variações e mutações quantitativas e qualitativas resultantes e as independentes da execução orçamentária, bem como o resultado patrimonial (NBC T 16.6, 2008).

De acordo com o disposto no art. 104 da Lei nº 4.320/64, a Demonstração das Variações Patrimoniais demonstra as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício.

- **Demonstração dos fluxos de caixa:** permite a projeção de cenários de fluxos futuros de caixa através da elaboração de análises sobre eventuais mudanças. Essa demonstração deve ser elaborada pelo método direto ou indireto, de maneira a evidenciar as atividades operacionais, de investimentos e financiamento (NBC T 16.6, 2008).

- **Demonstração do resultado econômico:** tem como objetivo evidenciar o resultado econômico de ações do setor público, devendo apresentar 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 (NBC T 16.6, 2008).

Por fim, destacam-se as Notas Explicativas que tem como objetivo demonstrar quais os critérios utilizados pelas demonstrações contábeis quando da sua elaboração, elas devem ser relevantes, complementares ou suplementares, de modo que esclareça aquilo que não tenha sido suficientemente evidenciado nas demonstrações (NBC T 16.6, 2008).

NBC T 16.7 – Consolidação das demonstrações contábeis

Esta norma estabelece conceitos, abrangência e procedimentos para a consolidação das demonstrações contábeis objetivando o conhecimento e a disponibilização de macro agregados do setor público, a visão global do resultado e a instrumentalização do controle social.

A consolidação das demonstrações contábeis é o processo realizado através da soma ou pela agregação de saldos ou grupos de contas, para formar uma unidade contábil consolidada (NBC T 16.7, 2008).

Até a edição da LRF, que estabelecia regras para a consolidação das contas na contabilidade pública (Art. 50, III), a publicação das demonstrações contábeis consolidadas não era comum, mas com a NBCASP essa prática tornou-se mais frequente.

NBC T 16.8 – Controle interno

Esta Norma estabelece referenciais para o controle interno como suporte do sistema de informação contábil, no sentido de minimizar riscos e dar efetividade às informações da contabilidade, visando contribuir para o alcance dos objetivos da entidade do setor público.

Controle interno sob o enfoque contábil é representado pelo conjunto de recursos, métodos e procedimentos adotados pela entidade do setor público e tem como finalidade: salvaguardar os ativos e assegurar a veracidade dos componentes patrimoniais; dar conformidade ao registro contábil em relação ao ato correspondente; propiciar a obtenção de informação oportuna e adequada; Estimular adesão às normas e às diretrizes fixadas; contribuir para a promoção da eficiência operacional da entidade e auxiliar na prevenção de práticas ineficientes e antieconômicas, erros, fraudes, malversação, abusos, desvios e outras inadequações (NBC T 16.8, 2008).

A NBCASP traz como inovação a abrangência do patrimônio da entidade devido ao amplo campo de atuação do controle interno, diferentemente da visão orçamentária estabelecida pela Lei 4.320/64 que dispõe no art. 77 que o controle interno deverá verificar a legalidade dos atos de execução orçamentária de maneira prévia, concomitante e subsequente.

NBC T 16.9 – Depreciação, amortização e exaustão

Esta Norma estabelece critérios e procedimentos para o registro contábil da depreciação, da amortização e da exaustão que demonstram desde os métodos e critérios de mensuração e reconhecimento até a divulgação dessas contas contábeis.

A legislação vigente (Lei 4.320/64), não estabelecia critérios que obrigassem a prática do cálculo de depreciação, amortização e exaustão no setor público, o que dificultava a correta avaliação do patrimônio da entidade pública. A NBCASP, por sua vez torna essa aplicação obrigatória contribuindo para melhor controle do patrimônio público.

A NBC T 16.9 de 2008, também cita aspectos que devem ser considerados para o registro dessas contas tais como: obrigatoriedade do seu reconhecimento, o valor da parcela

que deve ser reconhecida no resultado como decréscimo patrimonial, e, no balanço, representada em conta redutora do respectivo ativo e circunstâncias que podem influenciar o registro dessas contas, bem como sugere alguns métodos de cálculos a serem adotados sem prejuízo dos demais métodos como: método das quotas constantes; método das somas dos dígitos e método das unidades produzidas.

NBC T 16.10 – Avaliação e mensuração de ativos e passivos em entidades no setor público

Esta Norma estabelece critérios e procedimentos para a avaliação e a mensuração de ativos e passivos integrantes do patrimônio de entidades do setor público considerando alguns conceitos necessários para melhor entendê-la.

Algumas determinações da Lei 4.320 já mencionavam alguns aspectos em relação à avaliação de ativos e passivos:

A avaliação dos elementos patrimoniais obedecerá as normas seguintes:

I - os débitos e créditos, bem como os títulos de renda, pelo seu valor nominal, feita a conversão, quando em moeda estrangeira, à taxa de câmbio vigente na data do balanço;

II - os bens móveis e imóveis, pelo valor de aquisição ou pelo custo de produção ou de construção;

III - os bens de almoxarifado, pelo preço médio ponderado das compras (LEI N°. 4.320, Art. 106, 1964).

O § 3º, art. 106 da Lei 4.320/64, estabelece que “poderão ser feitas reavaliações dos bens móveis e imóveis”. Tal determinação tornou essa prática praticamente inutilizada pela faculdade permitida pela lei aos órgãos públicos. Porém a NBC T 16.10 tornou obrigatória a avaliação e mensuração de ativos e passivos nos entes públicos.

Uma outra inovação trazida pela norma é a adoção da técnica da redução ao valor recuperável, *impairment*, no setor público, ou seja, o ajuste de ativos ao valor de mercado ou valor justo (negociável entre as partes), quando aqueles forem inferiores ao valor contábil (NBC T 16.10, 2008).

NBC T 16.11 – Sistema de custos em entidades no setor público (Em audiência pública)

A norma que se referirá ao sistema de custo no Setor Público constitui a conceituação, o objeto, os objetivos e as regras necessárias para implantação de um subsistema de custos nas instituições da administração pública.

A preocupação do gerenciamento de custo no Setor Público não é algo inédito legislação vigente, pois a lei 4.320/64, no título que trata da Contabilidade, em seu artigo 85, prevê que:

Os serviços da contabilidade serão organizados de forma a permitir o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

Através do artigo 85, da lei 4.320/64, é possível notar que já existia, na época, a intenção do acompanhamento dos custos gerados a partir da prestação dos serviços públicos, sendo retomado no momento da reformulação da legislação vivenciado pela administração pública ao convergir às normas existentes para os moldes e padrões internacionais.

A minuta da norma que tratará dos custos nos serviços e produtos públicos de uma forma geral amplia o conceito de custos, que antes usava a expressão “custo do serviço industrial” para “os custos dos bens e serviços, produzidos e ofertados à sociedade pela entidade pública” já referido na NBCT 16.2, quando esta norma divide os sistema de contabilidade aplicada ao setor público em subsistemas.

A idéia é que este subsistema de custo será alimentado por dados oriundo do subsistema orçamentário e patrimonial, logicamente, a partir da execução orçamentária e seus reflexos no patrimônio público.

De acordo com a minuta da NBCT 16.11, o subsistema de custo aplicado ao setor público baseia-se em três elementos: o sistema de acumulação, o sistema de custeio e método de custeio. Entendendo que o sistema de acumulação refere-se a forma como os custos serão acumulados e apropriados aos bens e serviços ofertados pela entidade.

O sistema de custeio citado pela minuta da NBCT 16.11 está relacionado ao modelo de mensuração adotado, destacando que pode ser custeado por diferentes modalidades: custeio histórico, custeio corrente, custeio estimado e custeio padrão.

Por fim, outro ponto importante indicado pela futura NBCT 16.11, é o método de custeio a ser adotado. Neste caso a minuta aponta os principais métodos de custeio que possivelmente poderão ser adotados pelas entidades públicas, como o método de custeio direto, o variável, o de absorção, o por atividade e o pleno.

Com isso, fica a expectativa da adequação do atual modelo de gestão pública, para um possível cenário futuro onde se destaque uma gestão pública com enfoque no custeio dos serviços e produtos públicos, permitindo talvez, aplicações de técnicas até de gestão estratégicas de custo e dessa forma, tornar a economicidade dos serviços públicos, se tornar além de uma exigência legal, tornar-se uma realidade resultante da prática de gestão na administração pública.

Metodologia

O presente trabalho foi desenvolvido em duas etapas. A primeira foi realizada a partir de um levantamento de dados secundários, identificando os aspectos teórico-metodológicos já levantados sobre o tema e selecionando as pesquisas de maior relevância para a discussão sobre o processo de mudanças na contabilidade pública. A pesquisa contemplou publicações de livros, artigos, *sites* e legislações relacionadas.

A pesquisa bibliográfica procura explicar um problema a partir de levantamentos já existentes que foram publicados em documentos, por isso, é considerada um procedimento básico para estudos acadêmicos, sobre o qual se busca o domínio de um determinado tema (CERVO; BERVIAN, 2006).

Na segunda etapa, realizada no período de 25 de abril a 10 de maio de 2011, foi utilizada a pesquisa empírica de caráter qualitativo, por meio de questionários semi-estruturados aplicados de forma eletrônica, ou seja, enviados via *e-mails*, sem a interferência do autor na opinião das pessoas questionadas.

Considerando a aplicação da contabilidade pública nas três esferas de governo (Federal, Estadual e Distrito Federal e Municipal), foi selecionado no âmbito estadual, o Estado de Pernambuco, de onde foram amostrados, para responder ao questionário, os gestores pertencentes aos seguintes órgãos: Fundação de Aposentadorias e Pensões dos Servidores do Estado de Pernambuco (FUNAPE), Departamento de Trânsito de Pernambuco (DETRAN), Defensoria Pública de Pernambuco (DPPE), Instituto de Pesos e Medidas de Pernambuco (IPEM), Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco (TCE), Junta Comercial de Pernambuco (JUCEPE), Assembléia Legislativa do Estado de Pernambuco (ALEPE) e Instituto de Recursos Humanos de Pernambuco (IRH). A amostra tem característica não

probabilística e foi composta por 13 (treze) gestores contábeis das entidades públicas listadas. Tanto a escolha dos profissionais contábeis quanto dos órgãos públicos estaduais se justifica pela acessibilidade.

O questionário tem como objetivo evidenciar a percepção e a postura dos profissionais da área contábil quanto às mudanças na contabilidade pública. Para tanto, foi subdividido em duas partes: a primeira versou sobre o perfil dos profissionais; enquanto a segunda buscou perceber o interesse dos mesmos quanto à atualização em relação às mudanças na contabilidade voltada ao setor público.

Análise dos resultados

A) Perfil dos entrevistados

De acordo com as informações extraídas do questionário, foi possível determinar primeiramente o perfil dos pesquisados. A maioria deles (54%) era do sexo masculino e com idade entre 28 e 51 anos (77%). Em relação ao grau de instrução, a maioria (46,2%) possui Curso Superior Completo, enquanto os demais estão distribuídos em Pós-Graduação Lato Sensu, Mestrado e Doutorado. A maior parte dos participantes (77%) atua no setor público a mais de cinco anos, enquanto 23% possuem entre um e cinco anos de tempo de serviço. O levantamento desses dados demonstra que esses profissionais, em sua maioria, possuem uma ampla experiência na área da gestão pública, considerando seu tempo de serviço na área de contabilidade.

Com base no questionamento sobre a frequência de atualização em relação à legislação da contabilidade pública, foi possível perceber que a maioria (30,8%) respondeu que se atualizava semestralmente, enquanto os demais estão igualmente distribuídos entre anual, mensal e outra.

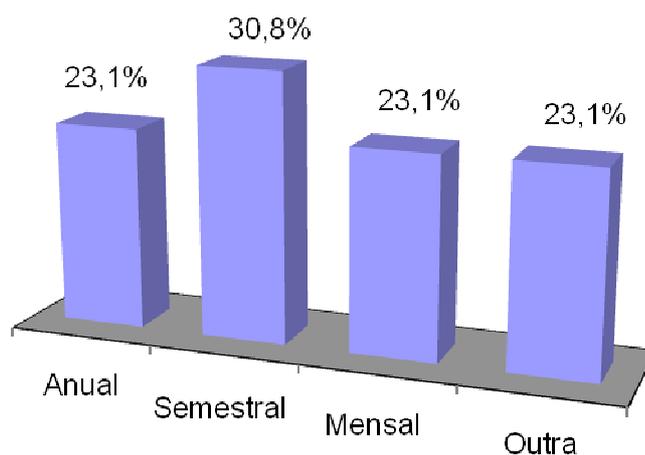


Gráfico 1 – Frequência de atualização em relação à Legislação da Contabilidade Pública

Fonte: Pesquisa de campo (2011)

Os meios de atualização utilizados pelos gestores contábeis são para a maioria, a legislação (84,6%), livros contábeis (76,9%), em seguida a internet (69,2%), outras formas como participação em congressos, cursos direcionados pela instituição que trabalham e outras

fontes como jornais, revistas profissionais e outras revistas não são menos consultadas para esse fim.

B) Percepção e conhecimento dos gestores contábeis em relação às NBCASP

Através dos dados demonstrados na (tabela 1), foi verificado que apesar desses gestores contábeis responderem que se atualizam semestralmente em relação à legislação da contabilidade pública, esses profissionais apresentaram pouco conhecimento em relação as NBCASP (61,5%). Tal divergência pode ser justificada pela ausência de iniciativa das entidades públicas de realizarem cursos de atualização profissional específicos sobre o assunto, talvez por ser um tema recente, que ainda está em desenvolvimento. Porém, tal situação não impede que os gestores participem de cursos, realizados semestralmente ou não, que versem sobre a legislação contábil.

Tabela 1 – Percepção e conhecimento em relação às NBCASP

Percepção e conhecimento	Percentual
Nenhum	0,00%
Pouco	61,5%
Bom	30,8%
Profundo	7,7%
Total	100,0%

Fonte: Pesquisa de campo (2011)

Tanto o resultado desse levantamento (tabela 1) como outros questionamentos onde era necessário destacar algumas mudanças em que a maioria não apresentou resposta, comprova a insegurança desses gestores contábeis quanto as NBCASP.

De acordo com a opinião dos participantes, mais da metade (54%) concordou que a Lei deve ser alterada para atender aos novos padrões exigidos de forma adequada, enquanto 46% discordaram assinalando que não há a necessidade de haver alteração. Tal resultado demonstra o desconhecimento por parte desses profissionais das mudanças provocadas por tais normas, uma vez que as NBCASP foram aprovadas com o objetivo de complementar e aprimorar aspectos na utilização da contabilidade no setor público, logo não há a necessidade de alterar a legislação vigente (Lei Federal nº 4.320/64).

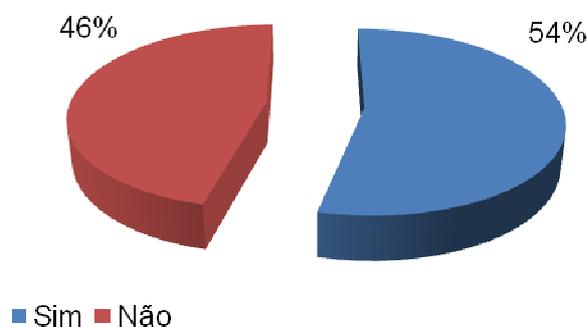


Gráfico 2 – Necessidade de alteração da Lei 4.320/64
Fonte: Pesquisa de campo (2011)

Com base no questionamento sobre as dificuldades encontradas no processo de adaptações, a maioria (53,8%) considera razoável, tendo em vista que a adaptação é apenas uma questão de tempo, enquanto os demais consideram difícil por concordarem que essas mudanças provocam uma revolução na contabilidade pública.

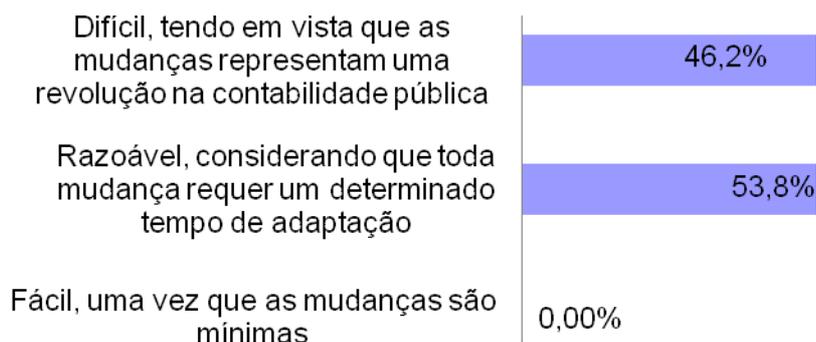


Gráfico 3 – Dificuldade em Relação ao Processo de Adaptações
Fonte: Pesquisa de campo (2011)

Considerações finais

O presente estudo buscou evidenciar, de forma empírica, a realidade dos profissionais da área contábil que atuam no setor público em relação à percepção da postura e conhecimento dos mesmos quanto às modificações que estão ocorrendo na contabilidade pública.

As NBCASP trazem mudanças que visam complementar e aprimorar a contabilidade aplicada ao setor público, reforçando de forma detalhada e por meio de suas diretrizes, aspectos que contribuem para o desenvolvimento da legislação que rege a contabilidade pública.

O levantamento dos dados permitiu verificar que grande parte dos gestores contábeis questionados demonstrou insegurança acerca do tema, comprovando que para eles essas mudanças ainda são novidades sobre as quais precisam se aprofundar para continuar garantindo a qualidade e a transparência das informações produzidas.

Os gestores contábeis reconhecem que as NBCASP tem trazido contribuições para a contabilidade no setor público, assim como percebem que apesar de responderem, em sua maioria, que estão atualizados quanto a legislação da contabilidade pública (ver gráfico 4), seus conhecimentos precisam ser aprimorados, de maneira a acompanhar o processo de desenvolvimento trazido pelas NBCASP.

Nesse contexto, torna-se interessante que as entidades públicas busquem desenvolver procedimentos visando à adoção de uma nova postura por parte desses profissionais para atender os novos padrões exigidos pelas NBCASP. Logo, uma boa alternativa para aprimorar o conhecimento desses gestores contábeis em curto prazo é a iniciativa por parte das entidades de investir em cursos de atualização profissional direcionados ao tema, que sejam dirigidos por profissionais competentes que possam contar com a participação e o compromisso de

todos os interessados, que ofereçam o apoio necessário a estes durante o processo de adaptações.

Referências

ALOE, Armando. *Contabilidade Pública*. São Paulo, Editora Atlas, 1970.

ARAÚJO, Marcelo Bernardino. *Estudo das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público*. São Paulo: 2010. Disponível em:
<http://www.cefetsp.br/edu/prp/sinergia/complemento/sinergia_2010_n2/pdf_s/segmentos/artigo_11_v11_n2.pdf>. Acesso em: 07 de fevereiro 2011.

BEZERRA FILHO, J. Eudes. *Contabilidade Pública: teoria, técnica de elaboração de balanços e 300 questões*. Rio de Janeiro, Editora Impetus, 2004.

BRASIL. ALVARÁ, 1808. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/revista/Rev_35/Alvara.htm. Acesso em: 16 de junho 2011.

_____. LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL, Disponível em:
<<http://www.planalto.gov.br>>, Acesso em: 16 de junho 2011.

_____. *Lei nº 4.320, de 17 mar. 1964*. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm. Acesso em: 11 novembro 2010.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro. *Metodologia Científica*. São Paulo: Editora McGraw-Hill, 2006.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Resolução nº 1.128, de 21 de novembro de 2008*. Aprova a NBC T 16.1 - conceituação, objeto e campo de aplicação. Disponível em:<
http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1128.doc>. Acesso em: 19 novembro 2010.

_____. *Resolução 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/sisweb/sre/docs/RES_1129.doc>. Acesso em: 19 novembro 2010.

_____. *Resolução 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/sisweb/sre/docs/RES_1130.doc>. Acesso em: 19 novembro 2010.

_____. *Resolução 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/sisweb/sre/docs/RES_1131.doc>. Acesso em: 19 novembro 2010.

_____. *Resolução nº 1.132, de 21 de novembro de 2008*. Aprova a NBC T 16.5 - registro contábil. Disponível em:
<http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1132.doc>. Acesso em: 19 novembro 2010.

_____. *Resolução nº 1.133, de 21 de novembro de 2008*. Aprova a NBC T 16.6 - demonstrações contábeis. Disponível em:
<http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1133.doc>. Acesso em: 19 novembro 2010.

_____. *Resolução 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/sisweb/sre/docs/RES_1134.doc>. Acesso em: 19 novembro 2010.

_____. *Resolução nº 1.135, de 21 de novembro de 2008*. Aprova a NBC T 16.8 - controle interno. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1135.doc>. Acesso em: 19 novembro 2010.

_____. *Resolução 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/sisweb/sre/docs/RES_1136.doc>. Acesso em: 19 novembro 2010.

_____. *Resolução 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/sisweb/sre/docs/RES_1137.doc>. Acesso em: 19 novembro 2010.

_____. *Resolução 1.111 de 29 de novembro de 2007*. (Disponível em: http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1111.doc. Acesso em: 05 dezembro 2010).

KOHAMA, Heilio. *Contabilidade Pública: Teoria e Prática*. São Paulo, Editora Atlas, 2010.

GIACOMONI, James. *Orçamento Público*. São Paulo, Editora Atlas, 1994.

MINUTA DA NBCT 16.11. Audiência Pública. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>> Acesso em: 16 agosto 2011.

LEI 4.320/1964. 21ª Edição, São Paulo, Editora Atlas, 1997.

SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL (STN). *Curso de Contabilidade Aplicada ao Setor Público*. Realização: Conselho Federal de Contabilidade, Brasília, CFC, 2009.

SILVA, Lino Martins. *Contabilidade Governamental: Um Enfoque Administrativo*. São Paulo, Editora Atlas, 2008.