

**ESE**

**POLITÉCNICO  
DO PORTO**

Denise Skrebsky Mello

As novas normas da Contabilidade Pública no Brasil e  
as etapas de implementação num Instituto Federal de  
Educação

— MESTRADO EM EDUCAÇÃO: ESPECIALIZAÇÃO EM  
ADMINISTRAÇÃO DAS ORGANIZAÇÕES EDUCATIVAS

DEZEMBRO / 20**18**



Denise Skrebsky Mello

As novas normas da Contabilidade Pública no Brasil e as etapas de implementação num Instituto Federal de Educação.

Projeto submetido como requisito parcial para obtenção do grau de  
**MESTRE**

Orientação  
Prof. Doutora Paula Cristina Romão Pereira

— MESTRADO EM EDUCAÇÃO: ESPECIALIZAÇÃO EM  
ADMINISTRAÇÃO DAS ORGANIZAÇÕES EDUCATIVAS

Dezembro 20**18**



Dedico este trabalho em memória do meu pai, Diniz Mello Filho, que sempre me incentivou a estudar e a vencer meus desafios.



## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço a oportunidade que o IFFAR me proporcionou, nesta parceria com o IPP, aos colegas de mestrado e as amigas em especial a Andréia Felipe e Aline Botega, pois sempre nos apoiamos em cada etapa deste mestrado.

Agradeço à minha orientadora Paula Romão e ao meu coorientador César Krotz que souberam me entender e me ajudar a vencer os desafios de uma dissertação.

Agradeço a minha família: ao meu amado esposo Valter Moreira, que sempre me apoiou e incentivou, nunca permitindo meu desânimo, a minha sábia mãe Edy Mello, aos meus irmãos Augusto e Júnior, minhas cunhadas e queridos sobrinhos, minha sogra Irene e avó emprestada Maria, vocês estão sempre em minhas orações.

Agradeço a Deus, por estar comigo em cada etapa de minha vida, me dando força nos momentos de cansaço, fé nos momentos de insegurança e me amando de forma incondicional, pois verdadeiramente sinto, vivo e dependo deste amor a cada dia.



## RESUMO

A Globalização trouxe inúmeras mudanças para a nossa sociedade, tanto nas relações pessoais como nas relações comerciais. De entre estas mudanças, destaca-se uma complexa e profunda no Brasil, que se refere às Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP). A “Nova Contabilidade”, além de procurar adequações para fins de comparabilidade de demonstrativos financeiros, trouxe a necessidade de mudanças relativas a reaver do objeto da contabilidade como ciência, que é o estudo do Património Público. A publicação das primeiras normas de contabilidade iniciou em 2008 pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC). Neste estudo utiliza-se a metodologia qualitativa, no formato de revisão bibliográfica e estudo de caso, onde se apresenta um apanhado do histórico da contabilidade pública no Brasil, identificando as normas publicadas até dezembro de 2016 e como se procedeu à implementação da Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 16.9- Norma de Depreciação, Exaustão e Amortização num Instituto Federal de Educação. No que concerne a Depreciação, foi possível identificar que com a sua implementação aumentou o controlo e o cuidado na classificação dos bens móveis. Em termos de informações para o planeamento e tomada de decisões da gestão, esta norma apresentou um aspecto peculiar e relevante, que se refere à possibilidade de acompanhamento da desvalorização dos bens utilizados principalmente nas ações de ensino, podendo assim demonstrar as necessidades de substituições. Assim como a NBCT 16.9, cada Nova Norma implementada passou a gerar informações efetivamente patrimoniais, comprovando a mudança de foco do objeto da Contabilidade como ciência, indo do orçamento para o património público.

**PAVRAS-CHAVE:** Nova Contabilidade Pública, Normas, Orçamento, Património Público, Depreciação.



## **ABSTRACT**

The globalization brings numberless changes for our society, much in the personal relationships as in the business relationships. Among these changes, stands out a complex and deep in Brazil, that refers to the “Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público” (NBCASP). The “New Accounting”, besides searching adequations for purposes of comparability of financial demonstratives, brings the necessity of changes related to recover of the object accounting as science, that is the public property study. The publication of the first norms starts in 2008 by the “Conselho Federal de Contabilidade” (CFC). In this study is utilized the qualitative methodology, in bibliographic review format, and case study, where was presented a bunched historical of public accounting in Brazil, identifying the norms published until December 2016 and how has proceeded the implementation of the “Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 16.9- Norma de Depreciação, Exaustão e Amortização” in a Federal Institute of Education. About the Depreciation aspect, was possible identify that with their implementation there was a greater control and care in the classification of the movable property. In terms of information for the planning and management decision-making, this norm had presented a peculiar and relevant aspect, that refers to the possibility of the accompaniment of the movable property devaluation mainly in the teaching actions, being able to subsidize the needs of substitutions. As well as the NBCT 16.9, each New Norm implemented started generating information effectively patrimonial, proving the change of focus of the object of Accounting as science, going from the estimate to the public property.

**KEYWORDS:** New Public Accounting, Norms, Estimate, Public Property, Depreciation.



## SUMÁRIO

LISTA DE ABREVIATURAS E SÍMBOLOS	xiii
LISTA DE FIGURAS	xv
Figura 1 - Balanço Patrimonial Escola Técnica de Alegrete Ano 2009 93	xv
LISTA DE TABELAS	xvii
<b>INTRODUÇÃO</b>	<b>1</b>
1 CAPÍTULO I – REVISÃO DE LITERATURA	3
1.1. O CONTEXTO HISTÓRICO E MARCOS DA CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO NO BRASIL	3
1.2 A NOVA CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO NO BRASIL	35
2. CAPÍTULO II - ESTUDO EMPÍRICO	75
2.1 Problema e Objetivos	75
2.1.1 Problema e sua justificção	76
2.1.2 Objetivo geral	78
2.1.3 Objetivos específicos	78
2.2 Metodologia	79
2.2.1 Pesquisa qualitativa	81
2.2.2 Estudo de caso	82
2.3 Local da Pesquisa	85
2.4 Técnicas de recolha de dados a utilizar	86
2.5 Técnicas de tratamento de dados a utilizar	87
2.6 Confiabilidade e validade	88
3 CAPÍTULO III - ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS	89
3.1 AS AQUISIÇÕES DE BENS MÓVEIS E A DEPRECIACÃO NO IFFAR DO ANO DE 2010 AO ANO DE 2016	91

3.2 DEPRECIAÇÃO POR CONTAS DO ATIVO IMOBILIZADO- BENS MÓVEIS - IFFAR DE 2010 A 2016	100
3.3 ANÁLISE DAS CONTAS MAIS SIGNIFICATIVAS PARA AS AÇÕES DO ENSINO - IFFAR DE 2010 A 2016	106
<b>4 CONSIDERAÇÕES FINAIS</b>	<b>115</b>
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	119

## LISTA DE ABREVIATURAS E SÍMBOLOS

- BGU – Balanço Geral da União
- CASP \_ Contabilidade Aplicada ao Setor Público
- CFC – Conselho Federal de Contabilidade
- CGU – Controladoria Geral da União
- COSIFE – Portal Eletrônico de Contabilidade
- CTN – Código Tributário Nacional
- DCASP – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público
- DMPL – Demonstrativo das Mutações do Patrimônio Líquido
- DOU- Diário Oficial da União
- DRE – Demonstrativo de Resultado Económico
- IFAC – International Federation of Accountants (Federação Internacional de Auditores)
- IFFAR – Instituto Federal Farroupilha
- IPSAS – International Public Sector Accounting Standards
- IPSASB/IFAC – International Public Sector Accounting Standards Board da International Federation of Accountant
- LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal
- MCASP – Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público
- NBC T – Normas Brasileira Contábil Técnica
- NBC TSP – Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público
- NBC TSP EC – Norma de Estrutura Conceitual
- PCASP – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público
- PCP – Procedimentos Contábeis Patrimoniais
- PIPCP- Plano de Implementação de Procedimentos Contábeis Patrimoniais
- RCPG – Relatório Contábil de Propósito Geral
- SIAFI – Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal
- SIAFEM – Sistema Integrado de Administração Financeira para Estados e Municípios
- SIGA – Sistema Integrado de Gestão Acadêmica

SIPAC – Sistema Integrado de Patrimônio, Administração e Contratos

SICPS – Subsistema de Informação de Custos do Setor Público

STN – Secretaria do Tesouro Nacional

SOF – Secretaria de Orçamento e Finanças

TCU – Tribunal de Contas da União

VPA – Variação Patrimonial Aumentativa

VPD – Variação Patrimonial Diminutiva

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Balanço Patrimonial Escola Técnica de Alegrete Ano 2009	93
--	----



## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao Setor Público	36
Tabela 2 - Plano de implantação de procedimentos patrimoniais	73
Tabela 3 - Depreciação anual e acumulada sobre ativo total e bens móveis	95
Tabela 4 - Novas classificações das contas contábeis pelo PCASP	101
Tabela 5 - Vida útil dos bens móveis e taxas de valores residuais, macrofunção 020330 - depreciação, amortização e exaustão	102
Tabela 6 - Depreciação anual de 2010 a 2016 por contas de bens móveis	103
Tabela 7 - Aquisições por ano de coleções e materiais bibliográficos	107
Tabela 8 - Depreciações por ano de coleções e materiais bibliográficos	107
Tabela 9 - Aquisições por ano de equipamentos de processamento de dados	109
Tabela 10 - Depreciações por ano de equipamentos de processamento de dados	109
Tabela 11 - Aquisições, transferências ou reavaliações por ano de veículos de tração mecânica	112
Tabela 12 - Depreciações por ano de veículos de tração mecânica	112



# INTRODUÇÃO

A Globalização trouxe reflexos em todas as áreas da sociedade, como em educação, saúde, uso de tecnologias, entre muitas outras mudanças e, por isso, expandiu as relações comerciais entre diversos países.

A partir do ano de 2008, diante da nova realidade económica, inicia no Brasil um intenso esforço para adequar as regras internas da contabilidade brasileira com as normas de contabilidade internacionais.

As mudanças foram profundas, principalmente quanto à Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP).

Neste contexto, pergunta-se: Quais as mudanças da “Nova Contabilidade” e como estão ocorrendo as adequações na prática de um Instituto Federal de Educação?

O presente estudo tem como objetivo principal conhecer as principais alterações da Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil (CASP) publicadas até o ano de 2016 e como procedeu-se a implementação da Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 16.9- Norma de Depreciação, Exaustão e Amortização num Instituto Federal de Educação.

Os objetivos específicos foram: - Descrever cronologicamente os principais marcos da contabilidade pública no Brasil e seus reflexos nas legislações vigentes; - Elencar as novas normas, os seus prazos de implementação, e as dificuldades que se apresentam e, por fim, analisar, na prática, a implementação no Instituto Federal de Educação Farroupilha-Campus

Panambi, da NBC T 16.9- Norma de Depreciação, Amortização e Exaustão, limitando-se ao aspecto da Depreciação.

Esta pesquisa está dividida em 3 Capítulos, a ser que, no Capítulo I, foram descritos cronologicamente os principais marcos da contabilidade pública no

Brasil, elencadas as Novas Normas publicadas até dezembro de 2016, as dificuldades de implementação e de cumprimento dos prazos, até a publicação do PIPCP ( Plano de Implantação de Procedimentos Contábeis Patrimoniais).

O capítulo II trata da metodologia, onde empregou-se a pesquisa qualitativa como recurso metodológico. Os procedimentos adotados para o alcance dos objetivos incluem a revisão bibliográfica e o estudo de caso, com recolha de dados na forma de pesquisa teórico-metodológica de análise documental.

Já no capítulo III, a pesquisa procurou analisar, na prática, a implementação no Instituto Federal de Educação Farroupilha-Campus Panambi da Resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº 1.136 de 21 de novembro de 2008, que aprovou a Norma Brasileira de Contabilidade (NBC T) 16.9-Depreciação, Amortização e Exaustão, que foi uma das primeiras normas inspiradas nas normas internacionais.

Importante observar que essa norma já tem prazo de revogação determinado conforme publicação no Diário Oficial da União (DOU), de 28 de setembro de 2017, a ser a partir de 01 janeiro de 2019, devido à entrada em vigor na mesma data da Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor público -NBC TSP 07- Ativo Imobilizado, que é uma norma elaborada de acordo com a IPSAS 17 – *Property, Plant, and Equipment*, editada pelo *International Public Sector Accounting Standards Board da International Federation of Accountants* (IPSASB/IFAC).

Em suma, o presente estudo procurou identificar as alterações, as dificuldades, a forma de implementação da Nova Contabilidade e se as informações geradas estão ao serviço para o aprimoramento do planeamento e gestão, já que se tratam de informações sobre o património de uma instituição, gerida por recursos públicos provenientes da contribuição da sociedade.

# **1 CAPÍTULO I – REVISÃO DE LITERATURA**

## **1.1. O CONTEXTO HISTÓRICO E MARCOS DA CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO NO BRASIL**

Neste capítulo, apresentam-se alguns aspectos históricos sobre a evolução da contabilidade pública no Brasil, com os seus marcos principais, as mudanças recentemente implementadas e as que se encontram em processo de implementação.

A contabilidade pública teve marcos importantes, pelo que se faz necessário um entendimento sobre estes momentos, de forma um pouco mais aprofundada.

### **1.1.1. Brasil Colonial e Império**

A história oficial do Brasil começa em 22 de abril de 1500, com a chegada dos portugueses. O chamado Brasil Colônia ou Brasil Colonial (não é uma designação oficial) ocorreu entre os séculos XVI e XIX, em que o território brasileiro era uma colônia do império ultramarino português.

Neste período, em relação às atividades financeiras, houve a exploração de recursos por parte da metrópole. De acordo com Slomski (2007, p. 3),

Os historiadores e arqueólogos afirmam que a contabilidade, produto da humanidade, existe há aproximadamente 10.000 (dez mil) anos, podendo ser dividida em dois períodos distintos, um chamado Contabilidade Primitiva – dos primórdios até o ano 1.202 da Era Cristã, e a outra denominada Contabilidade Moderno-Contemporânea, que se iniciou com a publicação do Livro do Ábaco, marco divisor da humanidade, fato que conduziu a humanidade da barbárie à revolução da informação.

A contabilidade foi evoluindo ao longo da história acompanhando o avanço econômico.

No Brasil, houve algumas iniciativas de Marques de Pombal, ministro português, em 1755, mas a contabilidade pouco se desenvolveu até à chegada da Família Real Portuguesa em 1808 (Slomski, 2007).

Silva (2009) considera que, no Brasil Colônia, antes da vinda da Família Real houve uma luta pelo controle orçamentário. Isto porque, após a Descoberta do Brasil, as relações entre a Metrópole e a Colônia eram determinadas pelo Pacto Colonial, podendo ser descrita como uma relação de exclusividade comercial da Metrópole sobre as Colônias, provocando o enriquecimento de um lado e trazendo pesados fardos a outro, o que levou ao protesto de grupos sociais e lideranças contra a cobrança excessiva de impostos.

Neste contexto e nas palavras de Wilken (1956, pg. 15),

O primeiro passo da contabilidade pública no Brasil foi dado por Dom João VI, alguns meses depois de sua chegada ao Brasil, com o Alvará de 28 de junho de 1808, referendado por D. Fernando José de Portugal, ministro e secretário dos Negócios do Brasil e da Fazenda, criando o Erário Régio e instituindo o Conselho da Fazenda, órgãos orientadores da Administração Real.

O alvará de 28 de junho de 1808, como descrito por Wilken (1956), também estabeleceu normas regulamentadoras de escrita da contabilidade do Erário Régio, nos seguintes termos:

I-Para que o método de escrituração e fórmula de contabilidade da minha Real Fazenda não fique arbitrário, e sujeito à maneira de pensar de cada um dos contadores gerais, que sou servido criar para o referido Erário: ordeno que a escrituração seja a mercantil por partidas dobradas, por ser a única seguida pelas nações mais civilizadas, assim pela sua brevidade para o manejo de grandes somas, como, por ser a mais clara, e a que menos lugar dá a erros e subterfúgios, onde se esconda a malícia e a fraude dos prevaricadores. (Wilken, 1956, p. 15)

Neste primeiro artigo, percebe-se a preocupação com informações fidedignas e confiáveis, o cuidado com as possíveis fraudes e irregularidades e também que o método utilizado, das partidas dobradas, veio de nações e lugares onde já havia aplicação; mas não podemos deixar de destacar que o património público era tratado como propriedade exclusiva por quem detinha o poder.

O segundo artigo traz:

II- Portanto, haverá em cada uma das contadorias gerais um Diário, um livro Mestre e um Memorial ou Borrador, além de um livro Auxiliar ou de Contas Correntes para cada um dos rendimentos das estações de Arrecadação, Tesourarias Recebedorias, Contratos ou Administrações da minha Real Fazenda. E isto para que sem delongas se veja logo se precisar, o estado da conta de cada um dos devedores ou exatores das rendas da minha Coroa e fundos públicos (Wilken, 1956, p. 16).

Percebe-se que este segundo artigo, de uma forma direta, trata da formalização necessária para controlo, que deram base a instrumentos usados até hoje, sempre se adaptando aos períodos e à era digital.

Por fim, destaca-se no terceiro artigo:

III-Ordeno que os respectivos livros de escrituração sejam inalteráveis, e que para ela se não possa aumentar ou diminuir nenhum sem fazer saber, por consulta do Presidente, a necessidade que houver para se diminuir ou acrescentar o seu número (Wilken, 1956, p. 16).

Para Oliveira (1955), este alvará, com força de lei, pode ser identificado como a lei básica do período. Isto por conter diversos capítulos trazendo a forma de escrita, de registro de receitas, saída das despesas, balanços necessários, formação do Conselho da Fazenda, entre outros pontos, inspirando, inclusive, as formas de organizações posteriores.

Para Wilken (1956, p. 16):

O alvará de 1808 deu à contabilidade pública do Brasil uma feição diferente, instituindo o método das partidas dobradas e estabelecendo normas reguladoras na escrituração da contabilidade do Erário Régio, contribuindo para que o aparelho administrativo se adaptasse às novas exigências da prática.

Salienta-se, assim, que este alvará trouxe um marco importante para a contabilidade pública, pois contempla diversos aspectos novos, exigindo mudanças e adaptações que sempre geram resistência, defensores e opositores.

Slomski (2007) reforça ainda que, com este alvará, a contabilidade brasileira começa a desenvolver-se efetivamente. Isto devido à criação do Erário Régio e à instituição do Conselho da Fazenda, para a administração, distribuição, contabilidade e assentamento do real património e fundos públicos do Estado do Brasil e Domínios Ultramarinos. Com isso, os contadores da Real Fazenda estariam obrigados a utilizarem o método das partidas dobradas na escrita mercantil.

Para Andrade e Faria (2015), a contabilidade passou a ter o seu método próprio de escrita (partidas dobradas) e de se valer de livros para efetuar seus registos, a ser um instrumento de controlo para a gestão do património, capaz de contribuir para a redução de fraudes e corrupção.

Então, neste momento, nasceu e deveria ser implementado o método de escrita das partidas dobradas na contabilidade pública do Brasil, mas,

históricamente e nas palavras de Wilken (1956, pg.20), “houve uma luta pela implementação das partidas dobradas, mesmo figurando de maneira obrigatória, a partir deste momento e nunca mais sendo eliminada”.

Em 1824, D. Pedro outorga a Constituição Política do Império do Brasil, que deveria ser seguida pelos brasileiros.

Dando prosseguimento ao contexto de desenvolvimento histórico da contabilidade pública do Brasil, nas palavras de Wilken (1956), o primeiro ato constitucional que se processou a respeito do assunto foi logo após sua independência, em 7 de setembro de 1822, e está consignado na Constituição do Império de 25 de março de 1824, no art 170, que declarava:

A receita e a despesa da Fazenda Nacional serão encarregadas a um Tribunal, debaixo do nome do Tesouro Nacional aonde em diversas estações, devidamente estabelecidas por Lei, se regulará a sua administração, arrecadação e contabilidade, em reciproca correspondência com as Tesourarias e autoridades das Províncias do Império (Wilken, 1956, pg. 16).

Na Constituição Imperial de 1824, surgem as primeiras exigências no sentido da elaboração de orçamentos formais por parte das instituições imperiais.

Segundo Silva (2009, p.170):

Esta Constituição, considerada a primeira do Brasil, incluía, determinações referentes ao orçamento, à atribuição do Ministério da Fazenda de receber dos demais Ministérios os orçamentos referentes as despesas próprias para apresentação à Câmara dos Deputados, juntamente com as receitas e conferindo ao Poder Legislativo a função de fixar, anualmente, as despesas públicas e repartir as receitas.

De acordo com os termos desta Constituição, só a lei poderia autorizar os gastos e tal lei deveria ser votada.

Na visão de Bezerra (2008, p.1), “do ano de 1822 a 1824 inicia o processo de abertura democrática, com a criação do parlamento, que hoje desempenha o controle das Finanças Públicas nos níveis Federal, Estadual e Municipal”.

Muitos aspectos dos modelos que hoje ainda são utilizados tiveram suas bases em todas estas etapas da história e desenvolvimento da contabilidade pública do Brasil.

Em Araújo, Arruda e Barreto (2009), destaca-se que o primeiro registro de implementação das normas previstas na Constituição de 1824 é encontrado no Decreto Legislativo de 15 de dezembro de 1830, que orçou a receita e fixou as despesas das províncias do império do Brasil para o exercício financeiro de 01 de janeiro de 1831 a 30 de junho de 1832.

Em 04 de outubro de 1831, é decretada uma nova Lei (lei sem número) inovando a organização do Tesouro Público Nacional e das Tesourarias das Províncias, com 118 artigos.

De acordo com Oliveira (1955), para uma melhor organização da contabilidade, foi decretada uma reforma, em 04 de outubro de 1831, na qual foram substituídos o Erário Régio, o Conselho Real da Fazenda e as Juntas nas Províncias pelo Tesouro Nacional, Tribunal do Tesouro Público Nacional e as Tesourarias de Fazenda nas Províncias. Neste momento, houve também a criação de Coletorias, encarregadas da arrecadação de impostos, que antes ficavam delegadas a juízes territoriais e de particulares, mediante contratos.

Por esta Lei de 04 de outubro de 1831, competia ao Tribunal do Tesouro Público Nacional, entre outras atribuições, as seguintes, segundo Wilken (1956, p. 17):

**Inciso 1º** - A suprema direção e fiscalização da receita e despesa nacional, inspecionando a arrecadação, distribuição, e contabilidade de todas as rendas

públicas, e decidindo todas as questões administrativas, que a tais respeito possam ocorrer;

**Inciso 2º** - A suprema administração de todos os bens próprios da nação, que não estiverem por Lei a cargo de outra Repartição Pública;

**Inciso 3º** - Tomar anualmente as contas de todas as Repartições Públicas, por onde se despendem dinheiros da nação, mandando passar quitações, quando correntes, aos respectivos Tesoureiros, Recebedores, Pagadores, ou Almoxarifes, e mandando proceder contra eles, quando ilegais.

Percebe-se uma mudança administrativa de funções e cargos, para melhor adequar os atos e fatos públicos e novas formas de controlo, com a inclusão de novas regras, atribuições e prazos.

Para Andrade e Faria (2015, p.29),

Aqui fica clara a origem da função fiscalizadora, financeira, patrimonial e contábil que competia aos Tribunais de Contas, bem como a atribuição de examinar as contas dos gestores públicos, conferindo a elas a aprovação ou não, tendo em vista sua regularidade ou irregularidade, podendo estabelecer sanções no caso de ilegalidades.

Desta forma, cabia a esta instância hierárquica superior, a direção e a fiscalização da receita e despesa nacional, examinando a arrecadação, a distribuição e a contabilidade de todas as rendas públicas, e competia-lhe a decisão sobre as questões administrativas relacionadas com as atividades do Estado.

Relativo à profissão contábil, Oliveira (1955) destaca que, já nesta época, os cargos da Fazenda eram providos através de concurso público, e entre as matérias exigidas na prova estava o exame da escrita das partidas dobradas e cálculo mercantil. No Tribunal do Tesouro Público Nacional, um contador geral era o responsável pela contabilidade do Império.

Manifesta-se, desde então, a importância dos conhecimentos próprios necessários a estas atividades, que fazem parte da contabilidade pública.

Reforçamos que, com a visão de Andrade e Faria (2015), através desta exigência, tornou-se possível perceber que o cargo de contador deve constar no quadro de efetivos em qualquer instituição pública e que, para ingressar nesta carreira, é preciso ter conhecimentos específicos.

A importância do cargo de contador refere-se tanto aos conhecimentos específicos necessários, quanto às responsabilidades inerentes ao acompanhamento dos atos e fatos que envolvem toda esta ciência.

Para Moraes Júnior, citado por Oliveira (1955, p.16), “a história da contabilidade pública no Brasil marca um lugar de destaque para o Regulamento de 25 de abril de 1832”.

De acordo com Wilken (1956), em 25 de abril de 1832, foi publicado um Regulamento das Alfândegas. Neste regulamento com 191 artigos, determinava-se a organização de todas as Alfândegas das Províncias, que, em 1959, chamavam-se Delegacias Fiscais dos Estados.

Com a modernização das alfândegas, procurava-se, como uma das finalidades, a melhoria na administração das rendas públicas, pois haveria maior controle da entrada e saída de mercadorias.

Ainda neste mesmo ano, foi publicada a Decisão nº 147, pelo Presidente do Tribunal do Tesouro Público Nacional, regulamentando as Contadorias e estabelecendo instruções para a escrita das Tesourarias do Império (Wilken, 1956).

Esse Decreto continha 46 artigos e foi considerado o primeiro esboço de um Código de Contabilidade Pública, juntamente com o Regulamento das Alfândegas, posto em execução no dia 16 de julho de 1832.

Com o regulamento de 1832, determinou-se a divisão das contadorias em duas seções: uma de escrita e uma de contas, onde o oficial maior dirigia os trabalhos e era encarregado de escriturar o livro Diário e Razão e os

escriurários escrituravam o Livro Caixa Geral, com as receitas e despesas (Oliveira, 1955).

Na visão de Wilken (1956), estes dois regulamentos deram uma perfeita organização à contabilidade pública da época, a ser muito importantes na escrita dos dinheiros e bens públicos. Além disso, no Código de Contabilidade utilizado em 1956 ainda estavam contidas disposições destes dois regulmentos.

É difícil entender a procura já neste período por uma “perfeição”, pois tratamos de uma ciência em constante movimento e a cada dia com novas situações e solicitações.

A importância que esses regulamentos tiveram na escrita dos dinheiros e bens públicos, segundo Wilken (1956, pg. 18), pode ser resumida na frase do grande e inesquecível contabilista Moraes Junior quando diz: “Estava o Brasil ainda no domínio da Regência, e já dava ao mundo o exemplo do cuidado e do carinho com que seus homens de Estado tratavam a contabilidade e escrituração dos dinheiros e bens públicos”.

Mas, como ainda acontece nos dias atuais, muitas coisas apareciam na legislação e não conseguiam ser implementadas na prática.

Procurando a aplicação prática do que estava determinado, Oliveira (1955) esclarece que, no ano de 1840, foi nomeada uma comissão com homens conceituados no conhecimento de administração pública, para organizar um plano de normas de escrita da receita e da despesa, modelos de balancetes, formas de orçamento, tendo a centralização na Contadoria Geral da República.

Como resultado dos trabalhos desta comissão, implementou-se a adoção do regime de exercício, acrescido de um período de 6 (seis) meses, após o encerramento do exercício financeiro, criado pelo Decreto nº 41, de 29 de fevereiro de 1840.

Oliveira (1955) destaca ainda que, em 1850, com o Código Comercial Brasileiro, passou a ser obrigatória a escrita contábil e a elaboração anual do Balanço Geral.

De acordo com Wilken (1956, pg. 18 e 19):

Em 1850, o Tesouro Público Nacional e as Tesourarias das Províncias sofreram uma reforma pelo Decreto nº 734, de 20 de novembro de 1850, que trouxe alterações ao Código Comercial, cujo art 20, dando as atribuições da diretoria Geral de Contabilidade, que esclarece:

1° Tomar anualmente as contas de todos os empregados da Corte e Província do Rio de Janeiro, encarregados da arrecadação e dispêndio de dinheiros nacionais e outros valores, as da Agência Brasileira de Londres, ou de qualquer outra que haja de estabelecer-se em país estrangeiro; e bem assim rever as que forem tomadas pelas Contadorias da Marinha de Guerra, pelas Tesourarias das Províncias e pela Administração do Correio às suas agências;

2° Fazer a escrituração parcial da Corte e Província do Rio de Janeiro e a central de todo Império.

3° Organizar os orçamentos e balanços gerais;

4° Fazer todo o expediente relativo a escrituração e contabilidade;

5° Escriturar o grande livro da dívida pública;

6° Liquidar a dívida ativa e passiva da Nação e fazer todo o trabalho concernente ao ativo e passivo dela;

7° Fazer o assentamento do pessoal ativo civil e eclesiástico e do inativo do Império qualquer que seja o Ministério a que pertençam.

Para Silva (2009, pg.170), “a partir de 1891, ficaram definidas e claras as competências do Congresso Nacional de orçar a receita e fixar a despesa federal”. As constituições que se seguiram, como a de 1934, de 1937 e sucessivamente melhoraram os processos de elaboração, discussão e execução do orçamento.

Até este momento, a contabilidade estava dividida em dois períodos, com marcos em cada um deles.

No período colonial, foi a inclusão do método das partidas dobradas na contabilidade da Fazenda Real. Embora não totalmente aplicada, foi a primeira previsão legal no Brasil.

No período imperial, foi a criação de normas, procurando a eficiência da contabilidade pública, como o Decreto de nº 147 e o Decreto de 16 de julho de 1832, a ser o Regulamento das Alfândegas.

Desde então, há que separar as questões que se referem ao orçamento público das questões relativas às aplicações e melhoria de normas e rotinas da contabilidade; mas a ênfase desde este período foi a preocupação em manter e organizar as contas públicas e descentralizar o poder da monarquia que considerava, como património pessoal, os bens públicos, com total discricionariedade nos gastos.

### 1.1.2 . Dificuldades na implementação das partidas dobradas e a necessidade de controlos efetivos das contas públicas

Diante de tantas mudanças e tentativas de aprimoramento e da aplicação prática da contabilidade pública, podemos ver que, assim como hoje, as mudanças não tiveram aplicação imediata, pois houve muitas dificuldades e falta de orientações, e uma delas, que era basilar, foi a implementação da escrita por partidas dobradas.

O método das partidas dobradas foi exposto pela primeira vez em 1494, pelo Frade Luca Paccioli, teve rápida difusão e, presentemente, seu uso é universal (Bezerra, 2008). Cabe observar que esta forma de escrita é utilizada no Brasil, tanto na contabilidade pública, como na contabilidade privada.

O Frei Luca Paccioli nasceu em meados do século XV em San Sepulcro, pequena cidade Toscana Meridional. Professor de matemática, escreveu obras sobre a matéria, como a *Summa de arithmetica, geometria, proportioni e proportionalita*, publicada em Veneza em 1494.

Nas palavras de Slomski (2007, pg. 10), “decorridos cinco séculos da publicação de sua obra, não há o que se retocar no método das partidas dobradas”.

No Brasil, mesmo constando no Alvará de 28 de junho de 1808, apenas em 1852 foi esclarecido o sentido da escrita por partidas dobradas, conjuntamente com a regulamentação das contadorias e o estabelecimento de instruções para a escrita das tesourarias do Império (Wilken, 1956).

Mesmo com as instruções deste regulamento, as partidas dobradas não foram utilizadas, neste período, na escrituração pública, devido às dificuldades de implementação.

Para Bezerra (2008, pg. 171), “o Sistema de Partidas Dobradas fundamenta-se no princípio de que não há origem sem aplicação correspondente ou não há aplicação sem origem correspondente”. Para a escrita contábil do exposto, convencionou-se que a todo débito (aplicação) corresponde um crédito (origem) de igual valor ou vice-versa.

Na prática e nas palavras de Wilken (1956), não se conseguia implementar uma maneira uniforme de escrita.

Em 1873, houve novas alterações nos regulamentos, no Tesouro Nacional e nas Tesourarias da Fazenda pelo Decreto nº 5.245, de 5 de abril de 1873, cujo art. nº 10 abolia os seguintes trabalhos da Diretoria Geral de Contabilidade, segundo Wilken (1956, pg. 20):

A expedição de Aviso à Diretoria Geral da Contabilidade, autorizando remessas de fundos às tesourarias da Fazenda, bastando para isso o despacho do Ministro da Fazenda, lançados sobre os pareceres ou ofícios em que os pedidos se fizerem; a escrituração a limpo dos Diários e Livros Mestres do Tesouro e Tesourarias da Fazenda, sendo feita com asseio em borradores; a revisão das contas dos responsáveis à Fazenda Pública, salvo em casos em que o Diretor Geral da Tomada de Contas o julgar indispensável ou pela importância da responsabilidade ou por não considerar satisfatória a primeira liquidação.

Este decreto simplificou os trabalhos da Diretoria Geral de Contabilidade, por abolir certos serviços, como a escrita a limpo dos Diários e dos Livros Mestres, podendo esta escrita ser feita em rascunhos, que eram livros em que se escreviam as operações comerciais, com o fim exclusivo de auxiliar a escrita, porém com o devido asseio (Oliveira, 1955).

Para entender o contexto deste período, Feijó (2013) destacou que no ano de 1890, o então Ministro da Fazenda, Ruy Barbosa, fez um relato sobre a situação financeira do governo federal, afirmando que o desequilíbrio entre as receitas e despesas era uma enfermidade crônica no Brasil.

Os problemas com a escrita das contas públicas e a necessidade de sua utilização de forma mais tempestiva levou à criação de uma comissão específica, em 1914.

De acordo com Oliveira (1955), a criação da Comissão das Partidas Dobradas, por um ato do Ministro Rivadávia Correia, ao assumir a pasta da Fazenda, deu-se pela sua grande surpresa ao certificar-se de que no Tesouro Nacional não era cumprida a legislação referente à obrigatoriedade das partidas dobradas, ocorrendo que no Estado de São Paulo houve a adoção com grande proveito.

Complementando o assunto, afirma Wilken (1956, pg. 23):

A escrituração por partidas dobradas se tornou realidade graças aos esforços do Ministro da Fazenda, na época Homero Batista, que conseguiu do Governo Federal, Eptácio Pessoa, a aprovação das instruções organizadas pelo 2º escriturário do Tesouro Nacional, João Ferreira de Moraes Junior, sendo então publicado o Decreto

nº 13.746/1919 que aprovou as instruções e modelos para a adoção da escrituração por partidas dobradas nas Delegacias Fiscais e demais Repartições Arrecadoras e Pagadoras da União.

Oliveira (1955) apresenta que, em 1921, antes mesmo de ser sancionada a Lei Orgânica do Código de Contabilidade Pública, é criada a Contadoria Geral da União, como uma diretoria do Tesouro Nacional pelo Decreto nº 15.210 de 28 de dezembro. Com este decreto foram criados os cargos de contador, sub contador, três chefes de seção e nove guarda-livros para o Tesouro Nacional.

Ainda ao final do ano de 1921, é votada a Lei Orgânica do Código de Contabilidade da União, que emancipou a Contadoria Geral da República, constituindo-a em repartição autônoma, subordinada diretamente ao Ministro da Fazenda.

Com a publicação do Decreto nº 4.536, de 28 de janeiro de 1922, organizou-se o Código de Contabilidade da União.

Segundo Slomski (2007), com a promulgação do Código de Contabilidade da União, em 1922, orientou-se para a elaboração dos Balanços da União, nascendo no Brasil um dos primeiros instrumentos específicos para orientar a Contabilidade Pública.

Apenas com a publicação dos Decretos nº 1.804, de 24 de novembro de 1939 e Decreto nº 2.416, de 17 de julho de 1940 foram instituídos padrões e codificações de normas de orçamento, finanças e contabilidade para os Estados e Municípios, dando sequência ao processo de aprimoramento das instituições públicas no Brasil, em todas as esferas.

Neste contexto, Feijó (2013, pg. 28) destaca que, em 1931, “sob o impacto da crise da economia mundial, o Brasil viu-se sem recursos para pagar suas dívidas internacionais”. Com esta crise nos anos 30 (trinta), chamada de Período da Grande Depressão, procurou-se um processo de reestruturação da

dívida e logo se detectou falhas nos sistemas de gestão, tornando-se necessária uma auditoria para analisar a regularidade do montante da dívida exigida pelos credores. Detectou-se que o governo não tinha contabilidade e registos regulares dos montantes, além de faltar um sistema de gestão transparente sobre as contas externas.

Em 1946, foi criado o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e os Conselhos Regionais (CRC). O CFC passou a ter sede no Distrito Federal, entre suas funções, trouxe a definição das atribuições do contador, do guarda livros, passou a ser o órgão de função fiscalizadora da profissão e outras providências.

Para Feijó (2013), na década de 60, um novo período de crise económica e institucional tornou mais evidente a necessidade de aperfeiçoamento da gestão das finanças e da contabilidade no país. Esta foi a primeira crise do Brasil na sua fase industrial, ocorrendo a queda em investimentos e no crescimento da renda. Assim, o elevado déficit público, a inflação crescente e as taxas de juros elevadas requeriam urgência na implementação de propostas que estavam há muito a ser debatidas.

A Lei nº 4320, de 17 de março de 1964, no seu art 86, determinou novamente a aplicação do Método das Partidas Dobradas na Contabilidade Pública, quando dispôs: A escrituração sintética das operações financeiras e patrimoniais efetuar-se-a pelo método das partidas dobradas (Lei 4.320 de 17 de março de 1964, art 86).

Bezerra (2008) observa que a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, exigiu a aplicação do método das partidas dobradas nos controlos financeiros e patrimoniais, pois nos sistemas orçamentário e de compensação, por serem tratados como meramente gerenciais, poderiam ter os registos simples de contabilização.

Muitas crises foram vivenciadas no Brasil, e a procura de melhores alternativas sempre foi necessária, com relação às formas de escritas, dos registos, dos controlos de receitas e gastos, procurando uma melhor estrutura que resultaria em melhorias para a sociedade interna e para atender as solicitações internacionais.

### 1.1.3. Lei nº 4320 de 17 de março de 1964 – A contabilidade voltada para o orçamento público

Após vinte e quatro anos do Decreto nº 2.416, de 1940, a chamada Contabilidade Pública se aprimorou, junto com as finanças públicas, através da sanção da Lei de nº 4.320, de 17 de março de 1964, que foi um importante marco na construção da administração financeira e contábil do Brasil, com aplicação na União, Estados, Municípios e Distrito Federal.

Para Feijó (2013, pg. 28):

A edição da Lei 4320 constituiu-se em um importante marco para o ordenamento das finanças públicas do Brasil, e ao sistematizar as normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos, da gestão de caixa e dos balanços, esta lei melhorou expressivamente os conceitos de gestão orçamentária e financeira até então existentes e implantou o modelo de contabilidade vigente.

A Lei nº 4320, de 17 de março de 1964, foi aprovada pelo Congresso Nacional no dia 17 de março de 1964, durante o governo do Presidente João Goulart e foi sancionada na data de 04 de maio de 1964 por Humberto Castelo Branco, após o Golpe Militar de 31 de março de 1964.

Podemos observar que sempre há relação direta entre as legislações criadas e o contexto histórico. Neste período, encontrávamos-nos num regime militar,

ou seja, um período de ditadura e quando a capital nacional estava a ser construída (Brasília), com muitos gastos, inovações e algum desenvolvimento.

Para Silva (2004, pg. 29):

A Lei 4.320/64 foi editada após anos de discussões sobre o orçamento, contabilidade e prestação de contas, que iniciaram com a constituição de 1946, e por isto representou um grande avanço, no que se refere à padronização dos orçamentos entre os entes da Federação e com o rompimento da classificação de despesa apenas segundo sua natureza, passando a estabelecer a obrigatoriedade da classificação “funcional-programática”, indicadoras das ações do Governo e que vigora até hoje.

Com relação aos princípios constitucionais do orçamento, “na Constituição de 1967 mantiveram-se os conceitos da Constituição anterior (1946), mas agora reforçados pela Lei 4.320/64” (Silva, 2004, pg. 29).

Com a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, procurou-se estabelecer o equilíbrio das finanças públicas, pois se trata das normas de direito financeiro para a elaboração e controlo dos orçamentos e balanços, utilizando-se do orçamento como principal instrumento para atingir estes objetivos.

Para Reis e Machado (2015), esta Lei agrupou duas técnicas que a tradição vem utilizando em um sistema de controlo: o orçamento e a contabilidade.

Em 1986, com o desafio de consolidar as contas públicas, é criada a Secretaria do Tesouro Nacional, que surgiu como padronizador dos procedimentos contábeis (Feijó, 2013).

Dois artigos da Lei nº 4320, de 17 de março de 1964, remetem à questão orçamentária; o Art nº 34, que determina que o exercício financeiro corresponda ao período de execução do orçamento, pois prevê: “O exercício financeiro coincidirá com o ano civil” e o artigo 35, que determina os elementos pertencentes ao exercício financeiro que são: “as receitas nele arrecadadas e

as despesas nele legalmente empenhadas”, que confirma o regime misto adotado no Brasil, em detrimento do regime de competência.

Em 1987, com o desenvolvimento do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (Siafi), estabeleceu-se para todos os órgãos federais o Plano de Contas Único da Administração Pública Federal.

Segundo Feijó (2014), a implementação do Sistema Siafi tornou-se mais amplo do que simplesmente utilizar um rol de contas obrigatórias para a organização das informações. Padronizaram-se não apenas as contas, mas as rotinas contábeis, pois, junto com a relação de contas e como parte integrante do plano, implementou-se o mecanismo de eventos contábeis e a definição dos indicadores contábeis de contas e eventos.

Após a implementação do Siafi, foi criado o Sistema Integrado de Administração Financeira para Estados e Municípios (Siafem) na primeira metade da década de 90.

Segundo Slomski (2007, pg. 14), “foram necessárias duas décadas, a partir da promulgação da Lei nº 4320/64, para que, com a difusão do microcomputador, a contabilidade pública brasileira alcançasse a sua maioria”. Isto devido à criação dos controles informatizados, como o Siafi e Siafem para execução, registro, acompanhamento e controle das finanças públicas brasileiras.

As padronizações criadas para adequação a estes sistemas geraram críticas e defesas, pois alguns acharam que tornou pouco flexível o processo e outros que diminuíram os custos e riscos de erros, reflexos e herança dos tempos da ditadura que o Brasil viveu.

Considerando-se uma das características do Sistema Siafi a automatização da escrita contábil, Jund (2006, pg. 341) destaca:

O sistema oferece condições para que os órgãos de contabilidade analítica realizem as suas tarefas de forma mais efetiva, ao possibilitar a alocação de recursos humanos disponíveis na análise, controle e acompanhamento da escrituração contábil, que passa a ser desenvolvido sem a necessidade de pessoal especializado, fato contestado pelos contabilistas, mas que, no entanto agiliza a escrituração das contas públicas, posto que o sistema já ofereça os recursos necessários ao adequado registro contábil, dentro de razoável segurança.

Relativamente à aplicação da contabilidade, como ciência e nas ações de planeamento dos órgãos públicos, houve uma limitação a um breve resumo de contas e registos, com o objetivo final de apenas servir de base às prestações de contas que todos os governantes se viam obrigados a apresentar por força de dispositivos legais e constitucionais.

Para Araújo et al. (2009, pg. 106-107):

No Brasil, as normas de Contabilidade Pública estão definidas essencialmente como visto na Lei nº 4320/1964, que apresenta título específico para tratar da matéria e deve evidenciar a situação de todos que arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens, também permitindo o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços, a análise e interpretação dos resultados económicos e financeiros.

Em contrapartida, tudo que envolvia a gestão de recursos públicos tornou-se ainda mais importante para a consolidação da democracia e conseqüente aumento das solicitações da sociedade por decisões e ações públicas governamentais, capazes de gerar resultados que atendessem aos diferentes segmentos sociais.

Todos os esforços precisavam estar voltados para vencer os desafios e conseguir uma gestão pública eficiente, transparente, que consolidasse a democracia e coibisse a utilização indevida de recursos públicos.

No cenário atual e com relação às possíveis alterações que possa vir a sofrer, está tramitando, desde 2009, o Projeto de Lei nº 229/2009, intitulada Lei da Qualidade Fiscal, que estabelece normas gerais sobre plano, orçamento,

controle e contabilidade pública, voltadas para a responsabilidade no processo orçamentário e na gestão financeira e patrimonial. Assim, ela alteraria os dispositivos da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF nº 101 de 04 de maio de 2000, a fim de fortalecer a gestão fiscal responsável dando outras providências e revogaria a Lei nº 4320, de 17 de março de 1964. Teve sua última movimentação em 2016, quando foi enviada ao Congresso Nacional com alteração de número, passando a ser Projeto de Lei Complementar 295/2016.

#### 1.1.4. A contabilidade e finanças na Constituição Federal de 1988: criação de controle interno e externo

Em cinco de outubro de 1988, foi promulgada a Constituição da República Federativa do Brasil. Esta Carta Maior procurou aprimorar o controle da execução financeira e orçamentária com a criação do controle interno de cada poder, um controle externo pelo Legislativo e a necessidade de transparência do gasto público.

Assim, de acordo com a Constituição, ainda vigente, os gastos públicos estão sujeitos a dois tipos de controles: Interno e Externo.

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.

Parágrafo único. Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assumas obrigações de natureza pecuniária. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998).

Sobre este artigo da Constituição Federal do Brasil, Carvalho (2009, pg. 174) comenta: “O controle interno é assim definido por ser exercido pelo próprio ente, Poder, gerenciando a aplicação de recursos sob sua responsabilidade”.

Assim, a Resolução nº 820, de 17 de dezembro de 1997, do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), conceituou Controle Interno como “(...) o plano de organização e o conjunto integrado de métodos e procedimentos adotados pela entidade na proteção do seu patrimônio, promoção da confiabilidade e tempestividade dos seus registros e demonstrações contábeis e da sua eficácia operacional”.

Esta resolução foi revogada pela Resolução CFC nº 1.203, de 27 de novembro de 2009, publicada no Diário Oficial da União em 03/12/2009.

Sobre o controle externo a Constituição Federal de 1988 determina, no art 71 e incisos:

Art. 71. O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete:

I - apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante parecer prévio que deverá ser elaborado em sessenta dias a contar de seu recebimento;

II - julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público federal, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público;

III - apreciar, para fins de registro, a legalidade dos atos de admissão de pessoal, a qualquer título, na administração direta e indireta, incluídas as fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, excetuadas as nomeações para cargo de provimento em comissão, bem como a das concessões de aposentadorias, reformas e pensões, ressalvadas as melhorias posteriores que não alterem o fundamento legal do ato concessório;

IV - realizar, por iniciativa própria, da Câmara dos Deputados, do Senado Federal, de Comissão técnica ou de inquérito, inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, e demais entidades referidas no inciso II;

- V - fiscalizar as contas nacionais das empresas supranacionais de cujo capital social a União participe, de forma direta ou indireta, nos termos do tratado constitutivo;
- VI - fiscalizar a aplicação de quaisquer recursos repassados pela União mediante convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres, a Estado, ao Distrito Federal ou a Município;
- VII - prestar as informações solicitadas pelo Congresso Nacional, por qualquer de suas Casas, ou por qualquer das respectivas Comissões, sobre a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial e sobre resultados de auditorias e inspeções realizadas;
- VIII - aplicar aos responsáveis, em caso de ilegalidade de despesa ou irregularidade de contas, as sanções previstas em lei, que estabelecerá, entre outras cominações, multa proporcional ao dano causado ao erário;
- IX - assinar prazo para que o órgão ou entidade adote as providências necessárias ao exato cumprimento da lei, se verificada ilegalidade;
- X - sustar, se não atendido, a execução do ato impugnado, comunicando a decisão à Câmara dos Deputados e ao Senado Federal;
- XI - representar ao Poder competente sobre irregularidades ou abusos apurados.

Este artigo constitucional elenca atribuições ao Congresso Nacional de fiscalização das contas, efetivamente como um controle externo às operações do Governo.

Em relação ao tratamento da contabilidade pública, a Constituição Federal de 1988 aborda, entre os artigos 145 e 169, aspectos das finanças públicas e do orçamento público.

No título VI, a partir do art. 145, trata-se a tributação e orçamento; o sistema tributário; as limitações do poder de tributar; os impostos da União, dos Estados e Distrito Federal e Municípios; e ainda da repartição das receitas, normas de finanças e o orçamento.

Assim, no Capítulo 11, o título genérico "Das Finanças Públicas" está subdividido em duas seções: na seção I, encontram-se as normas gerais que norteiam as instituições financeiras e na seção II, o sistema orçamentário propriamente dito.

Assim, a Constituição Federal de 1988, junto com a Lei nº 4320, de 17 de março de 1964, ambas em vigor, trazem diversos artigos que envolvem

diretamente a ação da contabilidade, destacando sempre questões referentes ao orçamento.

### 1.1.5. A Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, de 04 de maio de 2000 – Inovações nos critérios de acompanhamento e responsabilidades na gestão dos recursos públicos

Em 2000, verifica-se mais uma inovação na Contabilidade Pública do Brasil, com a aprovação da Lei de Responsabilidade Fiscal, que trata das normas das finanças públicas voltadas para a gestão e fiscalização dos recursos públicos.

Esta Lei tem aspectos especiais, trazendo maior responsabilidade ao gestor público, procurando o equilíbrio das contas públicas, seu planejamento e transparência e visando regulamentar os artigos 163, 165, 167 e 169 da Constituição Federal, que tratam das Finanças Públicas e dos Orçamentos.

Art. 163. Lei complementar disporá sobre:

- I - finanças públicas;
- II - dívida pública externa e interna, incluída a das autarquias, fundações e demais entidades controladas pelo Poder Público;
- III - concessão de garantias pelas entidades públicas;
- IV - emissão e resgate de títulos da dívida pública;
- V - fiscalização das instituições financeiras;
- V - fiscalização financeira da administração pública direta e indireta; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 40, de 2003)
- VI - operações de câmbio realizadas por órgãos e entidades da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;
- VII - compatibilização das funções das instituições oficiais de crédito da União, resguardadas as características e condições operacionais plenas das voltadas ao desenvolvimento regional.

Assim, esta Lei procura regular vários aspectos para o controlo dos gastos públicos, amparando-se nas normas constitucionais.

Com o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal, quase quatro décadas após a Lei nº 4320 de 17 de março de 1964, criou-se, em 04 de maio de 2000, outro marco para a contabilidade brasileira, o qual exigiu novos padrões de controle e de transparência dos atos dos gestores públicos e, inclusive, criou a obrigatoriedade da manutenção de sistemas de custos para a administração pública (Slomski, 2007).

Esta Lei estabeleceu, utilizando como instrumento a transparência e o planejamento, uma forma de evitar os gastos que eram comuns nos finais de mandatos políticos, reforçaram os princípios da Lei nº4320, de 17 de março de 1964, ao apontar para a necessidade da gestão responsável da receita (determinou limites e condições para as renúncias de receita) e administração da despesa com eficiência e equilíbrio (criou limites das despesas de pessoal para a União, para os Estados e Municípios).

Neste sentido, Bezerra (2008, pg. 20) observa que “a LRF trouxe avanços significativos no controle dos gastos públicos, havendo necessidade, a partir de sua promulgação, de uma execução orçamentária condizente com a nova realidade, por meio de ferramentas gerenciais e tecnológicas”.

Com a Lei de Responsabilidade Fiscal-LRF nº101, de 04 de maio de 2000, estabeleceu-se, para todas as Unidades da Federação, limites para as dívidas consolidadas, garantias, operações de crédito, restos a pagar e despesas de pessoal, com o intuito de propiciar o equilíbrio das finanças públicas e instituir instrumentos para implementar a transparência da gestão fiscal.

Para Jung (2008, pg. 4):

Com o advento da Lei de Responsabilidade fiscal, que impôs normas de planejamento e controle mais rigorosas, fez com que a Contabilidade Governamental deixasse de ficar adstrita somente ao objetivo da prestação de contas; o novo gestor passou a ter que estudar formas que permitam o controle efetivo da gestão de governo e ainda pesquisar alternativas que auxiliem o

processo decisório, procurando sempre a transparência das demonstrações contábeis e financeiras, para que todos os cidadãos possam compreender a ação dos governantes, aguçando a análise crítica e permitindo-lhes discernir quanto a sua forma de atuação, principalmente no que diz respeito a contribuição do povo, por meio dos tributos.

Outro aspecto muito importante nesta Lei é consta no artigo nº 48, que trata do objetivo de assegurar a transparência por meio da participação popular em audiências públicas, que devem ser realizadas durante o processo de discussão e elaboração dos planos, das diretrizes e dos orçamentos.

Bezerra (2008, p. 20) ressalta que:

A Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF nº 101 de 04 de maio de 2000 destaca o planejamento como instrumento de uma efetiva gerência, o controle prévio e concomitante, a transparência e democratização das informações e a responsabilização por descumprimento de metas e limites, e ainda que, para garantir a transparência ressalta a contabilidade na condição de fator fundamental à produção e divulgação das informações para a tomada de decisões e para o conhecimento, por parte da sociedade.

A Lei tornou-se, assim, um importante instrumento contra a corrupção pela sua inovação e muitas exigências, detectando-se falhas que antes eram muito mais difíceis de serem encontradas.

Para Feijó, Dantas, Rodrigues e Ribeiro (2017a, p. 26):

Diante de todo o processo ora em desenvolvimento no setor público, era e ainda é importante estabelecer o paradigma conceitual de diferenciar princípios de contabilidade de regras de orçamentos e de critérios de estatísticas fiscais (resultado primário, resultado nominal, etc). São assuntos que se correlacionam, mas são independentes, pois cada um pode ter objeto e propósitos bem definidos. É necessária a compreensão de que se o objeto da contabilidade é o patrimônio, isto não significa que a contabilidade deverá abandonar os controles orçamentários e fiscais, pois dentro da função básica de provedora de informações para a tomada de decisões, competirá a contabilidade servir de apoio aos processos orçamentários e estatísticas fiscais.

Até à edição das Normas Brasileiras de Contabilidade, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) nº 101, de 04 de maio de 2000, e a Lei nº 4320, de 17 de março de 1964, precisavam andar juntas e interligadas devido aos conceitos e exigências que cada uma trazia. A LRF veio em cumprimento à Constituição Federal de 1988, que foi promulgada durante a vigência da Lei nº 4320, de 17 de março de 1964, confirmando e fortalecendo esta Lei.

#### 1.1.6. Adequações das normas de contabilidade aos padrões internacionais: o papel do Conselho Federal de Contabilidade conjuntamente com a Secretaria do Tesouro Nacional

Paralelamente ao uso da Lei nº 4320, de 17 de março de 1964, e a Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF nº 101, de 04 de maio de 2000, transcorriam o uso dos princípios e normas de procedimentos contábeis, aprovados pelo Conselho Federal de Contabilidade, através de Resoluções intituladas Normas Brasileiras de Contabilidade, com aplicação geral, ou seja, devendo servir para a contabilidade privada e pública.

A Resolução CFC nº 563, de 28 de outubro de 1983, publicada no NBC T 2.1, tratou das formalidades da escrita contábil.

Também a Resolução CFC nº 597, de 14 de junho de 1983, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 29/07/1985 aprovou a NBC T 2.2 que elencou a documentação contábil; a Resolução CFC nº 596, de 14 de junho de 1985, publicada no DOU de 29/07/1985 que aprovou a NBC T 2.4 que trouxe a orientação sobre a retificação de lançamentos contábeis; e, por fim, a Resolução CFC nº 685, de 14 de dezembro de 1990, que aprovou a NBC T 2.7 que tratou do balancete.

A Resolução CFC nº 750, de 29 de dezembro de 1993, publicada no Diário Oficial da União em 31/12/1993 e em 07/02/1994, tratou dos Princípios Fundamentais da Contabilidade (PFC), a ser estes: Princípio da Entidade (trata da autonomia patrimonial); Princípio da Continuidade (entidade com vida limitada pela contabilidade); Princípio da Oportunidade (integralidade e tempestividade dos registros); Princípio do Registro pelo Valor Original (registro inicial no patrimônio); Princípio da Atualização Monetária (alteração do poder aquisitivo da moeda); Princípio da Competência (reconhecimento da receita e despesa independente do seu recebimento ou pagamento) e o Princípio da Prudência (menor valor para o ativo e maior valor para o passivo).

No contexto mundial no ano de 1997, houve a publicação das primeiras Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público publicadas pelo IFAC (Federação Internacional de Auditores). O IFAC foi fundado em 07 de outubro de 1977, em Munique, na Alemanha, no 11º Congresso Mundial de Contadores, que abordou a necessidade de desenvolvimento de normas internacionais de contabilidade pública, com a valorização da profissão contábil.

Feijó (2013, p. 33) destaca os objetivos e atuação da IFAC, além de fortalecer a profissão contábil no mundo:

- a) desenvolver normas internacionais de alta qualidade em auditoria e segurança, contabilidade pública, ética e educação para os profissionais, apoiando sua adoção e utilização;
- b) facilitar a colaboração e cooperação entre os seus órgãos membros;
- c) colaborar e cooperar com outras organizações internacionais e
- d) servir como porta voz internacional para a profissão contábil.

No Brasil, a Resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº 1.055, publicada no Diário Oficial da União, em 24 de outubro de 2005 criou o Comitê de Pronunciamentos Contábeis, tendo como objetivo:

O estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos Padrões Internacionais (Resolução CFC 1055/2005).

Após dois anos, é editada a Resolução CFC nº 1.103, de 28 de setembro de 2007, publicada no Diário Oficial da União (DOU) em 05 de outubro de 2007 que criou um comitê específico, a ser o Comitê Gestor da Convergência no Brasil. No seu Capítulo II, conceitua seu objetivo no art. 3º transcrito:

Art. 3º O Comitê tem por objetivo contribuir para o desenvolvimento sustentável do Brasil por meio da reforma contábil e de auditoria que resulte numa maior transparência das informações financeiras utilizadas pelo mercado, bem como no aprimoramento das práticas profissionais, levando-se sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais.

No segmento privado, a Lei Federal nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 foi alterada para adequação às Normas Internacionais de Contabilidade, por meio da Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, entrando no chamado processo de convergência com os padrões internacionais.

A edição da Resolução CFC nº 1.111, de 29 de novembro de 2007, que aprovou a interpretação dos Princípios Fundamentais da Contabilidade, sob a perspectiva do Setor Público, o Conselho Federal de Contabilidade dedicou-se para a aprovação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP).

Começam, assim, a serem tratados de forma distinta estes dois ramos da contabilidade: a Contabilidade Privada, aplicada à empresas e sociedades em geral e a Contabilidade Pública, aplicada nos órgãos públicos e nas entidades que direta ou indiretamente recebam valores dos cofres públicos.

A transição para uma contabilidade aplicada ao setor público, compatível com os padrões internacionais, começou em agosto de 2008, com a determinação do Ministério da Fazenda, por meio da Portaria nº 184, de 25 de agosto de 2008, de que a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) procurasse a adoção de medidas para a promoção da Convergência aos Padrões Internacionais das Normas de Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

Nesta Portaria, em vigor, dispõe-se sobre as diretrizes a serem observadas no setor público quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-las convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

Deve-se observar conjuntamente o disposto no § 2º do art. 50 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal, e considerar as competências do Órgão Central do Sistema de Contabilidade Federal.

Os aspectos da globalização foram determinantes para as constantes alterações e aprimoramentos em diversas áreas, tanto pública, quanto privada.

Para Jung (2006, p. 5):

Antes da integração mundial dos mercados e sistemas produtivos, os Estados tinham como um dos objetivos fundamentais proteger suas economias das competições internacionais. Com a aceleração do desenvolvimento tecnológico ocorrido na segunda metade do século passado, o sistema econômico mundial passou por uma profunda transformação. Com a redução brutal dos custos de transporte e de comunicação, a economia mundial tornou-se mais integrada e competitiva, e as possibilidades do Estado continuar a exercer aquele papel diminuíram. Seu novo papel passou a ser o de contribuir para que a economia nacional se tornasse internacionalmente competitiva. A regulação e intervenção em áreas como saúde, educação, cultura, desenvolvimento tecnológico, infraestrutura, para compensar um pouco os desequilíbrios provocados pelo mercado globalizado.

Neste contexto, a evolução das leis e normas da contabilidade aplicada ao setor público aperfeiçoou-se para acompanhar estas mudanças.

Assim, destaca-se na Portaria nº 184, de 25 de agosto de 2008, do Ministério da Fazenda:

Art. 1º Determinar à Secretaria do Tesouro Nacional - STN, órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, o desenvolvimento das seguintes ações no sentido de promover a convergência às Normas Internacionais de Contabilidade publicadas pela International Federation of Accountants - IFAC e às Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Públicas editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade - CFC, respeitados os aspectos formais e conceituais estabelecidos na legislação vigente:

- I - identificar as necessidades de convergência às normas internacionais de contabilidade publicadas pela IFAC e às normas Brasileiras editadas pelo CFC;
- II - editar normativos, manuais, instruções de procedimentos contábeis e Plano de Contas Nacional, objetivando a elaboração e publicação de demonstrações contábeis consolidadas, em consonância com os pronunciamentos da IFAC e com as normas do Conselho Federal de Contabilidade, aplicadas ao setor público;
- III - adotar os procedimentos necessários para atingir os objetivos de convergência estabelecidos no âmbito do Comitê Gestor da Convergência no Brasil, instituído pela Resolução CFC nº 1.103, de 28 de setembro de 2007.

A Resolução CFC nº 1.129 publicada em 25 de novembro de 2008 com fins de adequação às normas internacionais de contabilidade menciona um quinto sistema, além dos já adotados, representado pelo Sistema de Custos que registra, processa e evidencia os custos dos bens e serviços, produzidos e oferecidos à sociedade pela entidade pública.

Nessa perspectiva, Silva (2009) considera que foi iniciado, pelo Conselho Federal de Contabilidade, um movimento denominado “Nova Contabilidade Pública”, em uma perspectiva modernizadora e estimuladora, onde se permite a adoção e manutenção de boas práticas de governança, procurando como fontes as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, editadas pela IFAC, e a Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF nº 101, de 04 de maio de 2000.

A publicação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público em 2008, pelo Conselho Federal de Contabilidade, procurou ir ao encontro das Normas Internacionais de Contabilidade publicadas pela International Federation of Accountants (IFAC), respeitando os aspectos formais e conceituais estabelecidos nas legislações vigentes.

Esta publicação representou o primeiro passo rumo à convergência da contabilidade do setor público brasileiro aos padrões internacionais.

Recentemente, em 04 de outubro de 2016, foi publicada a Norma de Estrutura Conceitual (NBC TSP EC), que revogou as resoluções do Conselho Federal de Contabilidade relativas às normas aplicáveis ao setor público NBC T 16.1 a 16.5 e uma parte da NBC T 16.6, além da Resolução nº 750, de 29 de dezembro de 1993, que trazia os Princípios de Contabilidade e da Resolução nº 1.111, de 29 de novembro de 2007, a qual tratava da interpretação dos princípios de contabilidade sob a perspectiva da área pública.

Diante disso, Feijó, Carvalho, Barbosa, Almeida e Santos (2017b, pg. 41) declaram:

Em 2016 os contadores foram pegos de surpresa, não com a publicação da NBC TSP EC, que estava em audiência pública, mas com o último item das disposições finais da referida norma que revogou as Resoluções do CFC que aprovaram as normas aplicáveis ao setor público NBC TSP 16.1 a 16.5, parte da NBC TSP 16.6 e ainda, a Resolução 750/1993, que dispõe sobre os princípios de contabilidade, e a Resolução 1.111/2007, que trata da interpretação dos princípios sob a perspectiva da área pública.

Com a recuperação do processo de convergência no setor público e a publicação da NBC TSP Estrutura Conceitual, em 04 de outubro de 2016, passou-se a tratar dos princípios da contabilidade sob nova ótica, através das estruturas conceituais utilizadas a partir deste momento em setores privados e também públicos (Feijó et al., 2017a).

Para o Conselho Federal de Contabilidade, cuja função é a tradução das IPSAS divulgadas e a edição das NBC TSP Convergidas (Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público), a revogação da Resolução CFC nº 750, de 29 de dezembro de 1993, teve como objetivo evitar possíveis conflitos de referência conceitual.

Entre as funções da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), destaca-se a edição dos Manuais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (hoje em sua sétima edição), a publicação e atualização do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), com aplicação obrigatória na União, Estados e Municípios, e estabelecer as regras de implementação de procedimentos contábeis patrimoniais, publicando orientações e portarias técnicas.

Diante das muitas contestações em relação às revogações do CFC, em 2016, este órgão precisou explicar sobre a revogação específica da Resolução 750, de 29 de dezembro de 1993. Afirmou não se tratar de uma extinção de princípios, mas sim promoção da unicidade conceitual, indispensável para evitar divergências na concepção doutrinária e teórica, que poderiam comprometer aspectos formais das Normas Brasileiras de Contabilidade (Feijó et al., 2017a).

Percebe-se a procura do Conselho Federal de Contabilidade em atuar de forma relevante na contabilidade aplicada ao setor público, pois adotou como forma de elaboração e divulgação das normas uma metodologia participativa e democrática, além do trabalho dos grupos, revisões e discussões, promoção de audiências e consultas públicas.

## 1.2 A NOVA CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO NO BRASIL

Perante a quantidade de normas e procedimentos publicados, verifica-se que no Brasil a convergência da contabilidade pública aos padrões internacionais está avançando de forma ampla, visando a melhoria da gestão dos recursos públicos, maior transparência e atendimento das solicitações trazidas pela globalização.

Observa-se que a necessidade da convergência estimulou um aprofundamento na análise e na aplicação dos princípios contábeis aplicados ao setor público. De forma sistematizada e respeitando a ordem cronológica, percebe-se que primeiro houve a interpretação dos princípios contábeis sob a perspectiva do setor público.

Com as Resoluções do Conselho Federal de Contabilidade n° 1.128 até n° 1.137, publicadas em 25/08/2008 no Diário Oficial da União, estabeleceram-se as primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, de número NBC T 16, que auxiliaram o alinhamento de vários critérios patrimoniais, que não eram utilizados, com os critérios aprovados no cenário internacional.

Hoje encontram-se em vigor apenas 6 (seis) das 11 (onze) normas iniciais contidas nesta NBC, pois estão a ser revogadas à medida que as normas convergidas e que tratam dos mesmos assuntos são publicadas (NBC TSP).

No ano de 2006, 5 (cinco) das Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP), além da Norma de Estrutura Conceitual, foram aprovadas e publicadas pelo Conselho Federal de Contabilidade, entrando em vigor a partir de 01/01/2017.

Atualmente, compondo a Nova Contabilidade, temos vigentes as primeiras Normas de Contabilidade inspiradas nos padrões internacionais, publicadas do ano de 2008 a 2014 (NBC T) e as normas efetivamente convergidas (NBC TSP), apresentadas na figura abaixo, de acordo com a publicação do Conselho Federal de Contabilidade em sua página:

Tabela 1 - Normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao Setor Público

NBC	Resolução CFC	Nome da Norma	Correlação IFAC
<u>NBC TSP</u> <u>ESTRUTURA</u> <u>CONCEITUAL</u>	DOU 04/10/16	Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público	Conceptual Framework
<u>NBC TSP 01</u>	DOU 28/10/16	Receita de Transação sem Contraprestação	IPSAS 23
<u>NBC TSP 02</u>	DOU 28/10/16	Receita de Transação com Contraprestação	IPSAS 9
<u>NBC TSP 03</u>	DOU 28/10/16	Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes	IPSAS 19
<u>NBC TSP 04</u>	DOU 06/12/16	Estoques	IPSAS 12
<u>NBC TSP 05</u>	DOU 06/12/16	Contratos de Concessão de Serviços Públicos: Concedente	IPSAS 32
<u>NBC TSP 06</u>	DOU 28/9/17	Propriedade para Investimento	IPSAS 16
<u>NBC TSP 07</u>	DOU 28/9/17	Ativo Imobilizado	IPSAS 17
<u>NBC TSP 08</u>	DOU 28/9/17	Ativo Intangível	IPSAS 31
<u>NBC TSP 09</u>	DOU 28/9/17	Redução ao Valor Recuperável de Ativo Não Gerador de Caixa	IPSAS 21

<u>NBC TSP 10</u>	DOU 28/9/17	Redução ao Valor Recuperável de Ativo Gerador de Caixa	IPSAS 26
<u>NBC T 16.6 R1</u>	DOU 31/10/14	Demonstrações Contábeis	Não há
<u>NBC T 16.7</u>	<u>1.134/08</u>	Consolidação das Demonstrações Contábeis	Não há
<u>NBC T 16.8</u>	<u>1.135/08</u>	Controle Interno	Não há
<u>NBC T 16.9</u>	<u>1.136/08</u>	Depreciação, Amortização e Exaustão (revogada a partir de 1º/1/19)	Não há
<u>NBC T 16.10</u>	<u>1.137/08</u>	Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público (revogada a partir de 1º/1/19)	Não há
<u>NBC T 16.11</u>	<u>1.366/11</u>	Sistema de Informação de Custos do Setor Público	Não há

Fonte: <https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-tsp-do-setor-publico/>

Verifica-se que a estratégia de implementação é traçada conjuntamente pelo Conselho Federal de Contabilidade e pela Secretaria do Tesouro Nacional.

O Decreto nº 6.976, de 07 de outubro de 2009, dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal, determina suas finalidades, seus objetivos e organização, a ser integrada pela Secretaria do Tesouro Nacional e Órgãos Setoriais.

A Secretaria do Tesouro Nacional (STN) consolidou, assim, o seu importante papel, com a publicação de instruções, orientações e com a publicação do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP), acompanhando as mudanças gradativamente e implementando-as em novas edições atualizadas.

Em sua 7ª edição, publicada em 2017, o MCASP apresenta conceitos, as legislações pertinentes, a aplicação da Norma de Estrutura Conceitual e as 5 (cinco) primeiras NBC TSP convergidas em 2016.

Destaca-se o equilíbrio da Nova Contabilidade, com Constituição Federal do Brasil de 1988 e com as Leis nº 4.320, de 17 de março de 1964 e Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF nº 101, de 04 de maio de 2000 que seguem vigentes.

Segundo o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), para o ano de 2018, existe a previsão de mais 11 (onze) normas a serem aprovadas e publicadas. Para 2019, serão mais 4 (quatro) normas. Cinco normas em 2020 e, concluindo o cronograma inicial, 4 (quatro) normas em 2021, ano em que serão incluídas no planejamento do grupo de estudo novas normas que forem publicadas pelo IPSASB/IFAC.

Estão previstas ainda duas revisões das normas já publicadas, a primeira com previsão para o segundo semestre de 2018 e a outra para o primeiro semestre de 2021.

O planejamento do grupo de estudos, criado para esta finalidade, prevê a aprovação de 35 (trinta e cinco) normas até 2021, resultado da convergência de trinta e cinco IPSAS.

O objetivo deste tópico consistirá na apresentação das normas vigentes, de forma cronológica, limitando-se ao ano de 2016 e que já estão contempladas no MCASP 7ª edição.

### 1.2.1. A Norma Brasileira de Contabilidade Pública – NBC-T 16.6 R1 – Demonstrações contábeis

De acordo com a NBC T 16.6, demonstração contábil é a “técnica contábil que evidencia”, em período determinado, as informações sobre os resultados alcançados e aspectos de natureza orçamentária, económica, financeira e física do património das entidades do setor público e suas mutações (Conselho Federal de Contabilidade, 2008).

Até à aprovação desta Norma, a União, Estados e Municípios elaboravam as demonstrações elencadas como obrigatórias e que constavam nos anexos de números 12, 13, 14 e 15 da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, e quadros demonstrações constantes dos anexos 1, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 16 e 17. Eram quatro demonstrações: Balanço Orçamentário, Balanço Financeiro, Balanço Patrimonial e Demonstração das Variações Patrimoniais.

A partir da publicação e entrada em vigor da NBCASP 16.6 – Demonstrações Contábeis, instituída pela Resolução nº 1.133 de 21 de novembro de 2008, do Conselho Federal de Contabilidade – CFC, determinou-se a obrigatoriedade de elaboração e divulgação de mais demonstrações, como a Demonstração de Fluxo de Caixa e o Demonstrativo de Resultado Económico.

Assim, a partir de 2008, para a adequação conjunta destas novas normas, contidas na NBC T 16, com os programas e sistemas utilizados pelo Governo Federal, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), por ser o órgão regulador da Contabilidade Pública no Brasil, alterou os anexos necessários da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, através da Portaria STN nº 749/2009, com a publicação de um novo Plano de Contas e trouxe alterações nas Demonstrações Contábeis aplicadas ao Setor Público, através da Portaria STN nº 751/2009.

Alterou-se esta norma em 2009 através da Resolução CFC nº 1.268, que mudou algumas nomenclaturas das demonstrações contábeis.

Para Feijó et al. (2017b, p. 29), “neste contexto estabeleceu-se o ponto de partida para a atualização das demonstrações contábeis”.

Com a publicação da Resolução CFC nº 1.437, de 22 de março de 2013, houve a segunda alteração da Norma NBC T 16.6, passando, assim, a ser demonstrada como NBC T 16-R1. Incluiu-se a obrigatoriedade da demonstração das Mutações do Património Líquido e a obrigatoriedade de Notas Explicativas, para facilitar a compreensão de fatos relevantes nas demonstrações contábeis do setor público. Nesta mesma Resolução, houve a revogação da obrigatoriedade da Demonstração de Resultado Económico.

Desta forma, o conjunto das demonstrações contábeis utilizadas no setor público passou a ser: Balanço Patrimonial, Balanço Orçamentário, Balanço Financeiro, Demonstração das Variações Patrimoniais, Demonstração do Fluxo de Caixa, Demonstração das Mutações do Património Líquido e a complementação destas demonstrações com Novas Explicativas obrigatórias.

Destaca-se que, mesmo com data de vigência constando na norma, a implementação destas novas demonstrações só foi possível após a adoção de um novo do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), unificado para todo território nacional.

A Norma NBC T 16.6 passou a estabelecer as informações que devem estar contidas em cada uma das demonstrações contábeis a serem elaboradas pelas entidades públicas, com base nas informações extraídas dos registos e dos documentos que integram o seu sistema contábil. Esta norma também indica os critérios para a divulgação das mesmas.

A importância destas demonstrações, segundo Araújo et al. (2009, p. 105), “é que elas apresentam um conjunto de demonstrações que são consideradas essenciais para melhor evidenciar o patrimônio público”.

Com as alterações nos anexos da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, para atender à NBC T 16.6 R, promoveu-se a transparência das contas públicas e a padronização nas três esferas do Governo, pois tornou a sua utilização obrigatória na União, em todos os Estados e Municípios.

No Balanço Orçamentário, destaca-se que a execução das despesas do Governo passou a ser demonstrada em todas as fases (empenhada, liquidada e paga). Na demonstração das receitas orçamentárias, incluiu-se a evidenciação dos valores objetos de refinanciamento (operações de crédito internas e externas) e a demonstração das despesas passou a ter uma linha de amortização da dívida interna e externa em seu quadro principal (Andrade e Faria, 2015).

No Balanço Financeiro, a receita e a despesa passaram a ser demonstradas pelo destino dos recursos, obtendo-se o acompanhamento da receita auferida e despesa paga por tipo de destino do recurso público.

Para Andrade e Faria (2015), destaca-se a alteração de terminologias, como Receitas e Despesas para Ingressos e Dispêndios.

O Balanço Patrimonial deixou de agrupar as contas em financeiro, não financeiro, real e compensado e agrupou-se apenas em Circulante e Não circulante, seguindo a contabilidade privada.

Outra demonstração que com a alteração veio a facilitar sua análise, foi a Demonstração de Variação do Patrimônio, pois passaram a ser agrupadas em variações patrimoniais aumentativas (receita) e variações patrimoniais diminutivas (despesas), agora seguindo o regime de competência.

Na visão de Andrade e Faria (2015), este demonstrativo é semelhante à Demonstração do Resultado do Exercício do setor privado, que apura lucros ou prejuízos, mas no setor público apresenta o resultado patrimonial, um medidor de quanto o serviço público oferecido promoveu alterações quantitativas nos elementos patrimoniais.

Para atender à norma internacional e procurando contemplar a visualização e o entendimento da evolução do património das entidades, foi implementado um novo demonstrativo, a Demonstração da Mutação do Patrim nio Líquido, que   um instrumento utilizado para evidenciar as varia es dos elementos do patrim nio líquido das entidades.

Segundo o MCASP (7  Edi o), a Demonstr o das Muta es no Patrim nio Líquido (DMPL) demonstrar  a evolu o do patrim nio líquido da entidade. Além disso, ela demonstrar  os ajustes de exercícios anteriores, as transa es de capital com os sócios (aumento de capital, a aquisi o ou venda de a es em tesouraria e os juros sobre capital próprio), o *superavit* ou *deficit* patrimonial, a destina o do resultado e outras muta es do patrim nio líquido.

Destaca-se que ela   facultativa para os demais órgãos e entidades dos entes da Federa o e obrigatória para estatais dependentes, sob a forma de sociedades an nimas.

Segundo Feijó, et al. (2017b, p. 217):

Dos entes da federa o, a União foi a primeira a apresentar este demonstrativo, mesmo antes de ser obrigatório, por ser controladora de muitas empresas estatais dependentes e este ser um demonstrativo que apresenta a moviment o de quase todos os sub-grupos de contas.

A Demonstr o de Fluxo de Caixa   nova no setor público, pois não constava na Lei n  4.320/64 e era usada apenas na esfera privada. Ela apresenta

as entradas e saídas de caixa e faz sua classificação em fluxos operacionais, de investimentos e de financiamento.

Com este demonstrativo, procura-se permitir a análise da capacidade de a entidade gerar caixa e equivalentes de caixa e da utilização de recursos próprios e de terceiros em suas atividades (MCASP, 2017).

Com a inclusão na Norma NBC T 16.6 da demonstração de Fluxo de Caixa, como parte das demonstrações contábeis obrigatórias, este demonstrativo tornou-se um importante instrumento de avaliação da gestão, capaz de orientar os gestores quanto à observação das finanças, alertando para os ajustes possíveis, de forma que as receitas não sejam superestimadas, nem haja acúmulo excessivo de passivos financeiros, possibilitando projeção de cenários, inferindo em decisões de alocações de recursos, investimentos e financiamentos, de forma a prevenir uma possível insolvência futura.

De acordo com a NBC T 16.6, as Notas Explicativas que passaram a fazer parte integrante das demonstrações contábeis, complementam ou suplementam as informações de cada demonstrativo e trazem as peculiaridades de cada órgão, forma de procedimentos adotados e informações relevantes.

Para Andrade e Faria (2015), as notas explicativas devem conter informações relevantes, complementares ou suplementares, bem como incluir os critérios utilizados na elaboração das demonstrações contábeis.

O principal objetivo das Notas Explicativas é facilitar a compreensão das demonstrações contábeis a seus diversos utilizadores e, para isto, devem ser claras, sintéticas e objetivas.

Esta norma das Demonstrações Contábeis, integrante da Resolução CFC nº 1.133, de 21 de novembro de 2008, composta de várias adaptações necessárias para seu cumprimento, trouxe como data de adoção facultativa a partir de sua

publicação, ou seja, 21 de novembro de 2008 e de forma obrigatória a partir de 2010.

### 1.2.2. A Norma Brasileira de Contabilidade Pública NBC T 16.7 – Consolidação das demonstrações contábeis

A consolidação das demonstrações contábeis é o “processo que ocorre pela soma ou pela agregação de saldos ou grupos de contas, excluídas as transações entre entidades incluídas na consolidação, formando uma unidade contábil consolidada” (NBC T 16.7).

Assim, entende-se que consolidação das demonstrações contábeis, na contabilidade aplicada ao setor público, ocorre pelo processo de agregação, de junção das contas, dos saldos, dos grupos compostos nos demonstrações obrigatórios, ou seja, dos Balanços Orçamentários, dos Balanços Financeiros, das Demonstrações das Variações Patrimoniais, das Demonstrações de Mutações do Patrimônio, das Demonstrações dos Fluxos de Caixa, complementados pelas Notas Explicativas, onde as duplicidades devem ser excluídas.

Para Araújo et al. (2009, p. 105), “a consolidação das demonstrações contábeis contribui para a transparência das informações com a divulgação de grandes agregados do patrimônio das entidades públicas”.

A consolidação compõe-se das demonstrações geradas em cada esfera de poder (União, Estados e Municípios) e unificadas no Balanço Geral da União (BGU).

De acordo com Reis e Machado (2015), a Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF nº 101, de 04 de maio de 2000, dispõe que os Municípios deverão

encaminhar os seus balanços para o Governo do Estado, a fim de que este faça a consolidação no seu âmbito, encerrada o balanço em nível estadual e, por fim, os Governos Estaduais deverão encaminhar os respectivos balanços consolidados para o Governo da União a fim de que este, no setor apropriado, levante o balanço consolidado a nível nacional.

O balanço consolidado não pode ser visto como a soma de todas as contas dos balanços das esferas, mas como um documento que resulta da análise dos dados neles contidos.

Segundo Reis e Machado (2015, p. 287), “nações como a Suécia utilizam o balanço consolidado nacional (incluindo setor privado e público) como instrumento fundamental de tomada de decisões, para manter o pleno emprego”.

No Brasil, também serve para a tomada de decisões, em todas as esferas.

Para Andrade e Faria (2015, p. 155), “a consolidação das contas públicas nos diversos níveis de governo tornou-se viável graças ao PCASP (plano de contas aplicado ao setor público) que serve de mecanismo para segregação dos valores das transações que serão incluídas ou excluídas na consolidação”.

O Balanço Consolidado da União (BGU) é auditado pelo Tribunal de Contas da União, que verifica se as demonstrações consolidadas refletem em todas as suas ações os resultados financeiro, patrimonial e orçamentário, atestando a confiabilidade das demonstrações do governo federal.

Nesta análise, nas prestações de contas, podem ser detectadas distorções por demonstrações e, depois de apontadas, devem ser sanadas ou justificadas.

Esta normatização da Consolidação das Demonstrações Contábeis, integrantes da Resolução CFC nº 1.134, de 21 de novembro de 2008, trouxe, assim como a NBC T 16.6, a sua adoção facultativa a partir da data de

publicação, ou seja, 21 de novembro de 2008 e de forma obrigatória a partir de 2010.

### 1.2.3 A Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 16.8 – Controlo interno

Para Andrade e Faria (2015, p. 195), “o controle na administração pública é indispensável para a organização do Estado, pois estabelecidos os fins desse e os regramentos para a sua atuação, é preciso verificar se esses fins e regras estão sendo atingidos”.

A NBC T 16.8 acompanha o novo enfoque da contabilidade aplicada ao setor público, trazendo definições, abrangências, ambientes, classificações, estrutura e componentes necessários ao controlo interno, com o objetivo de salvaguardar o património da entidade como um todo.

Esta norma apresenta o controlo interno em três categorias: operacional, contábil e normativo. Ela visa estimular a adesão às normas vigentes e diretrizes fixadas. Os procedimentos de controlo se classificam em prevenção e detecção.

Além disso, estabelece referenciais no sentido de minimizar riscos e dar efetividade às informações contábeis, a fim de atingir o objetivo da entidade.

No seu Art 2º, há determinação do prazo, para a adoção de forma facultativa a partir de sua publicação e obrigatória a partir de 01/01/2010.

Procurando no Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MPCASP) – 7ª Edição, não se encontra referência a esta norma.

#### 1.2.4. A Norma Brasileira de Contabilidade Pública NBC T 16.9 – Depreciação, amortização e exaustão

Dos procedimentos que eram tipicamente aplicados à contabilidade privada e que foram trazidos para a contabilidade pública, destaca-se a amortização, exaustão e depreciação, contidos na Norma NBC T 16.9, que traz as definições de amortização, exaustão e depreciação, do valor residual e conceitua a vida útil e económica dos bens, que foram objeto de análise neste estudo, para fins de comprovação de sua aplicação prática no IFFAR.

Atendendo aos critérios de identificação do real património dos entes públicos, a exaustão, a amortização e a depreciação não representam um desembolso, mas demonstram a vida útil de cada bem, e passam a ter controlo e ser informados mês a mês, seguindo o regime de competência.

Esta norma já tem a sua revogação prevista, para 01/01/2019, conforme publicação no Diário Oficial da União, de 28/09/2017, pois está contemplada na NBC TSP 07, que é uma norma convergida das IPSAS.

#### 1.2.5. A Norma Brasileira de Contabilidade Pública NBC T 16.10 – Avaliação e mensuração de ativos e passivos em entidades do setor público

Esta norma também tem a sua revogação prevista para 01/01/2019, conforme publicação no Diário Oficial da União de 28/09/2017, e será contemplada na NBC TSP 07.

Apresenta-se na NBC T 16.10 vários conceitos sobre grupos do ativo e passivo, que passaram a ser mensurados.

Verifica-se que as provisões para férias e décimo terceiro salário, que afetam diretamente o patrimônio público, referem-se às despesas certas de ocorrerem e que antes não eram provisionadas, causando distorções nas demonstrações.

Alterou-se esta norma pela Resolução CFC 1.437, de 22 de março de 2013, e teve vários itens eliminados pela NBC TSP 04, como as provisões de créditos e dívidas e a maioria das orientações sobre estoque.

Destaca-se, nesta norma, a previsão de contabilização no Ativo Permanente dos Bens de Uso Comum (tais como praças, estradas, etc) quando recebem recursos públicos para a sua manutenção.

#### **1.2.6. A Norma Brasileira de Contabilidade Pública NBC T 16.11 – Sistema de informação de custos no setor público**

Esta Norma trouxe uma inovação para a esfera pública, com a criação de um novo subsistema, além do orçamentário, do patrimonial e o de compensação.

A Norma NBC T 16.11 foi alterada com a redação dada pela Resolução CFC nº 1.437, de 22 de março de 2013, e apresentada como um Subsistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP).

Esta norma refere-se à conceituação, ao objeto, aos objetivos e às regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público.

Pode-se entender que todos os procedimentos que constam no restante da norma NBC T 16 visam gerar as informações necessárias à adoção do sistema de Custos.

Para Andrade e Farias (2015), o subsistema de custos registra, processa e evidencia os custos dos bens e serviços produzidos e oferecidos à sociedade pela entidade pública.

A adoção de uma contabilidade específica para apurar os custos dos serviços industriais já estava contemplada na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, e também na Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF nº 101, de 04 de maio de 2000, que, no seu artigo nº 50, ampliou para toda a administração pública a necessidade da implementação do sistema de custos.

Finaliza-se o estudo dos itens vigentes nas primeiras Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC T 16), no qual se observa que por 8 (oito) anos procurou-se os ajustes até a publicação das Normas Convergadas, em 2016, que conjuntamente trouxe a revogação de normas inspiradas em normas internacionais.

Para Feijó et al. (2017b, pg. 42), “as primeiras NBC TSP (NBC T 16.1 a 16.11), editadas em 2008, procuram compatibilizar as diretrizes dos princípios de contabilidade com a informação contábil do setor público alinhada aos padrões internacionais”.

#### **1.2.7. Norma Brasileira de Contabilidade aplicada ao setor público NBC TSP – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas entidades do setor público (conceptual framework)**

A Norma de Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público foi

publicada no Diário Oficial da União em 04/10/2016. Ela foi introduzida como uma norma de referência para as entidades do setor público.

Para Feijó et al. (2017b, pg. 42), “com o resgate do processo de convergência no setor público e a publicação da NBC TSP Estrutura Conceitual, os princípios de contabilidade passaram a ser tratados sob o ponto de vista das estruturas conceituais”. Esta norma, que entrou em vigor a partir de 2017, pode ser considerada densa e complexa, dividida em 8 (oito) capítulos e refere-se a uma tradução do padrão internacional.

Com a implementação da Norma de Estrutura Conceitual, revogou-se a Resolução CFC nº 750, de 29 de dezembro de 1993, que aprovou os princípios usados na contabilidade pública. “A Estrutura é muito extensa, bastante detalhada e traz alinhamento de conduta para as próximas normas que serão convergidas. Ela trata de escopo e fala diretamente para quem se destina, na aplicabilidade” (Conselho Federal de Contabilidade).

A grande alteração desta nova norma, já adaptada às normas internacionais, teve em vista a contabilidade como uma ciência da informação.

Para Costa (2018, pg. 39), “a contabilidade pública está inserida na ciência contábil e visa gerar informações, logo, a contabilidade pública é uma ciência informacional”.

Nesta norma, tem-se um enfoque no objetivo principal da maioria das entidades do setor público, que é prestar serviços à sociedade, em vez de obter lucros e gerar retorno financeiro para os investidores, como na contabilidade privada.

Desta forma, procura-se obter as informações e avaliar os resultados, de modo a verificar o atendimento dos objetivos destas entidades, tendo como instrumento os Relatórios Contábeis de Propósito Geral (RCPG), onde estão inseridas as demonstrações contábeis.

Então, os RCPGs são os instrumentos que permitem à contabilidade pública fornecer informações aos seus utilizadores, além de subsidiar os processos decisórios, a prestação de contas e a responsabilização ou *accountability* (Costa, 2018).

Na Norma de Estrutura Conceitual, determina-se o campo de aplicação da contabilidade pública, ou seja, onde deve ser aplicado, seu alcance, de forma clara, isto é, onde é obrigatória e onde é facultativa.

Assim, ela é obrigatória para as entidades da administração direta, as autarquias, as fundações públicas e para as empresas estatais dependentes, que recebem orçamento público para despesas de pessoal e outros custos ou para orçamento de capital com o objetivo de se investir em melhorias dentro das funções afins.

Já para as empresas estatais independentes (que recebem recurso de capital para compra de ações, por exemplo), a aplicação da Norma de Estrutura Conceitual é facultativa, mas pode passar a ser obrigatória se assim for indicado por órgãos de controlo como o Tribunal de contas da União (TCU) ou a Controladoria Geral da União (CGU).

“A NBC TSP Estrutura Conceitual estabelece os conceitos que devem ser aplicados no desenvolvimento das demais Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público” (Feijó et al., 2017a, pg. 34).

Destaca-se, na Norma de Estrutura Conceitual, o estudo dos elementos que irão compor as informações necessárias aos RCPGs, como o estudo do ativo, do passivo, das receitas e das despesas.

Hoje trabalha-se com dois enfoques na contabilidade aplicada ao setor público, a contabilidade orçamentária e a contabilidade patrimonial, atendendo às legislações em vigor, devendo andar juntas e serem complementares.

A Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, e a Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF nº 101, de 04 de maio de 2000, tratam da contabilidade com o enfoque no orçamento.

A Lei 4.320, de 17 de março de 1964, no seu art. 35, trata do regime contábil adotado, a ser o regime misto, ou seja, caixa para a receita e competência para a despesa (pertencem ao exercício financeiro as receitas nele arrecadadas e as despesas empenhadas).

O artigo nº 50 da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF nº 101, de 04 de maio de 2000, diz que as despesas e compromissos são reconhecidos por competência e os fluxos financeiros por caixa, então também segue o regime misto. Destaca-se, portanto, que ambas seguem o enfoque orçamentário e o regime misto.

Já a nova contabilidade pública segue o enfoque patrimonial, que se baseia nas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e tem suas regras de aplicabilidade contidas no Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP), onde os registros contábeis seguem sempre o regime de competência, a serem assim reconhecidas as variações patrimoniais, que podem ser aumentativas ou diminutivas.

Em termos de conceitos, a Variação Patrimonial Aumentativa (VPA), que é tratada no MCASP, é a mesma receita pelo enfoque patrimonial que consta na NBC TSP Estrutura Conceitual.

A Variação Patrimonial Diminutiva (VPD) do MCASP é a mesma despesa da NBC TSP Estrutura Conceitual, seguindo o enfoque patrimonial.

Pelo enfoque patrimonial, as variações aumentativas e diminutivas são reconhecidas no momento ocorrem os atos ou fatos que afetam o patrimônio público. Usa-se o regime de competência, ou seja, o registro no momento que ocorrerem e independentes da execução orçamentária.

O enfoque orçamentário segue a lei 4.320, de 17 de março de 1964, e a Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF nº 101, de 04 de maio de 2000, e usa o regime misto para receitas e despesas.

O enfoque patrimonial segue o MCASP e a NBC TSP Estrutura Conceitual, usando o regime de competência, para a elaboração dos RCPGs.

O Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP) está dividido em partes, a Parte I trás os Procedimentos Contábeis Orçamentários e a Parte II apresenta os Procedimentos Contábeis Patrimoniais. Assim, conclui-se que o manual admite e trabalha com os dois regimes, ou seja, o misto para o orçamento e o de competência para o patrimônio público. O regime de contabilização misto a ser aplicado às Leis que regem o orçamento público e o regime de contabilização por competência aplicado à Nova Contabilidade.

Esta divisão só é possível devido à implementação do Plano de Contas Aplicado ao setor público conforme mencionado no MCASP 7ª Edição (2017, pg.22):

O PCASP representa uma das maiores conquistas da contabilidade aplicada ao setor público. Além de ser uma ferramenta para a consolidação das contas nacionais e instrumento para a adoção das normas internacionais de contabilidade, o PCASP permitiu diversas inovações, por exemplo:

- a. Segregação das informações orçamentárias e patrimoniais: no PCASP as contas contábeis são classificadas segundo a natureza das informações que evidenciam – orçamentária, patrimonial e de controle, de modo que os registros orçamentários não influenciem ou alterem os registros patrimoniais, e vice-versa.
- b. Registro dos fatos que afetam o patrimônio público segundo o regime de competência: as Variações Patrimoniais Aumentativas (VPA) e as Variações Patrimoniais Diminutivas (VPD) registram as transações que aumentam ou diminuem o patrimônio líquido, devendo ser reconhecidas nos períodos a que se referem, segundo seu fato gerador, sejam elas dependentes ou independentes da execução orçamentária.
- c. Registro de procedimentos contábeis gerais em observância às normas internacionais, como as provisões, os créditos tributários e não tributários, os estoques, os ativos imobilizados e intangíveis, dentre outros. Incluem-se também os procedimentos de mensuração após o reconhecimento, tais como a reavaliação,

a depreciação, a amortização, a exaustão e a redução ao valor recuperável (impairment), dentre outros.

Para Feijó et al. (2017a, pg. 36), “as informações contábeis apresentam como objeto o patrimônio e suas variações. As orçamentárias visam indicar o fluxo de receitas e despesas para um exercício financeiro”.

O exercício financeiro no Brasil coincide com o ano civil, ou seja, cada exercício financeiro inicia no dia 1º de janeiro e termina em 31 de dezembro do mesmo ano.

Toda a base conceitual da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, através das normas, foi construída por um projeto de anos e no Brasil ela tem peso de Norma obrigatória.

#### 1.2.8. Norma Brasileira de Contabilidade aplicada ao setor público NBC TSP 01 – Receita de transação sem contraprestação

Esta primeira norma específica convergida aos padrões internacionais aborda a padronização e o tratamento contábil dado às transações sem contraprestação, que são operações muito importantes nas atividades públicas.

A NBC TSP 01 foi elaborada tendo como base a *International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) 23 - Receita de Transações sem Contraprestação (Tributos e Transferências)* do *International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB)* da *International Federation of Accountants (IFAC)*. Ela foi publicada no diário Oficial da União em 28/10/2016.

Para Feijó et al. (2017b, pg. 141), “pode-se definir as transações sem contraprestação aquelas decorrentes de eventos em que as entidades do setor

público auferem ingressos de caráter não devolutivo, sem a obrigação de fornecer bens e/ou serviços em contrapartida direta”.

Na NBC TSP 01, conceitua-se a transação sem contraprestação como a ser aquela em que a entidade pública recebe ativos ou serviços ou tem passivos extintos, sem a entrega de nenhum valor em troca ou entrega de valores simbólicos.

A maior parte das receitas dos governos e de outras entidades do setor público tem origem, tipicamente, em transações sem contraprestação, como os tributos e as transferências (monetárias ou não monetárias), incluindo subsídios, perdão de dívidas, multas, heranças, presentes e doações.

No sistema tributário brasileiro, os tributos regidos por Leis são divididos em impostos, taxas e contribuições. Na arrecadação destas duas últimas receitas, há certa contraprestação direta de quem as recebeu, mas mesmo assim optou-se por deixá-las nesta norma, pois é regulamentada pelo poder público.

Assim, os tributos satisfazem a definição de “transação sem contraprestação” uma vez que os contribuintes pagam porque a Lei Tributária determina.

As taxas podem ter uma contrapartida, mas, por serem estabelecidas pelo poder soberano, ficaram classificadas como receita sem contraprestação.

Em relação às transferências tratadas na NBC TSP 01, pode-se considerar como a ser os ingressos de benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços provenientes de transações sem contraprestação, tais como repartições tributárias, transferências voluntárias, doações e multas.

As repartições tributárias também fazem parte do sistema tributário do Brasil.

Segundo Feijó et al. (2017b, pg. 141),

É importante ressaltar que a natureza destas transações, conforme NBC TSP Estrutura Conceitual pode ter impacto na forma pela qual elas são reconhecidas, medidas e evidenciadas, no sentido de dar suporte às avaliações por parte dos usuários dos serviços e provedores dos recursos.

Para fins de registro contábil, os créditos tributários devem ser analisados individualmente, de acordo com a modalidade de lançamento tributário aplicável, previstas nos artigos nº 147 a nº 150 do Código Tributário Nacional (CTN), quais sejam, de ofício, por declaração ou por homologação (NBC TSP 01).

Segundo a orientação dada pelo MCASP, para o reconhecimento oportuno e confiável dos créditos, é necessária a integração do setor de arrecadação com o setor de contabilidade, de modo a conhecer-se o fluxo das informações para detecção dos momentos do registro contábil.

Pode-se observar que esta primeira norma específica convergida aos padrões internacionais traz a forma de contabilização das receitas públicas, sem contraprestação, pelo regime de competência, demonstrando quais são as operações e como registá-las.

Esta norma não trata de questões orçamentárias, onde as classificações de receitas são diferentes, mas são devidamente separadas no MCASP. A norma avalia e analisa todas as possibilidades de receita sem contraprestação e refere, diversas vezes, aos conceitos contidos na NBC TSP Estrutura Conceitual. Esta norma determina, também, a forma como devem ser apresentadas as informações referentes às receitas sem contraprestação nas notas explicativas.

Com a portaria dos prazos de implementação dos procedimentos patrimoniais, temos o tempo de adaptação aos novos conceitos e as formas que serão usadas para dar equilíbrio às legislações que estão vigentes, podendo ainda ocorrer alterações na NBC TSP 01.

### 1.2.9. Norma Brasileira de Contabilidade aplicada ao setor público NBC TSP 02 – Receita de transação com contraprestação

Esta norma, assim como a NBC TSP 01, determina o seu alcance para as entidades que elaboram e apresentam suas demonstrações contábilísticas pelo regime de competência, onde se deve aplicá-la para a contabilização de receitas decorrentes das transações e eventos com contraprestação.

Para Costa (2018, pg. 1391), “as receitas com contraprestação equivalem à receitas efetivas (VPA) que são originárias (receitas patrimoniais, agropecuárias, industriais e de serviços). O Estado presta um serviço ou explora um patrimônio, porém há um custo envolvido para o órgão na geração desta receita”.

Abrange as operações referentes às prestações de serviços, venda de bens (exceto bens móveis, que é tratado em outra norma específica) e o uso por parte de terceiros de outros ativos que gerem juros, *royalties* e dividendos ou distribuições semelhantes (MCASP).

### 1.2.10. Norma Brasileira de Contabilidade aplicada ao setor público NBC TSP 03 – Provisões, ativos e passivos contingentes

Esta terceira norma apresenta-se com 112 itens traduzidos, destes 2 (dois) não foram convergidos e 4 (quatro) foram eliminados, pois foi elaborada de acordo com a IPSAS 19 – *Provisions, Contingent Liabilities and Contingent*

*Assets*, editado pelo *International Public Sector Accounting Standards Board* da *International Federation of Accountants (IPSASB/Ifac)*.

A NBC TSP 03 tem como objetivo definir provimentos, ativos e passivos contingentes e identificar as circunstâncias nas quais devam ser reconhecidas, bem como a sua forma de mensuração e evidenciação. Esta norma possui o mesmo alcance da NBC Estrutura Conceitual.

Para a NBC TSP 03, as provisões são reconhecidas como passivo (presumindo-se que possa ser feita uma estimativa confiável), porque são obrigações presentes e é provável que a saída de recursos que incorporam benefícios económicos ou potencial de serviços seja necessária para liquidar a obrigação.

É importante destacar que o termo provisão não deve mais remeter a elementos do ativo, como ajuste para perdas de valores a receber, mas apenas as obrigações.

Os provimentos por envolverem prováveis saídas de recursos financeiros, devem ser conferidas na data das demonstrações contábeis e ajustadas para refletir a melhor estimativa no momento, quando, se for pouco provável a saída de recursos, deve ser revertida.

Importante observar que a NBC TSP 03 não trata de provisões relacionadas a tributos sobre a renda ou repartição de receitas e não se aplica a instrumentos financeiros, como as garantias. Também não trata de provimentos provenientes de benefícios a empregados, exceto se os benefícios de as rescisões contratuais resultarem de um processo de reestruturação.

Entende-se que as provisões devem ser contabilizadas no balanço patrimonial, ou seja, constar nas demonstrações contábeis e nas notas explicativas quando é provável a sua realização, isto é, a provável saída de recursos.

Relativamente ao conceito de passivos contingentes e a forma de registro dos mesmos, a NBC TSP 03 considera que passivos contingentes não são reconhecidos como passivos porque são obrigações possíveis, mas que necessitam de confirmação se a entidade tem a obrigação presente que pode levar à saída de recursos ou que não satisfaça os critérios para reconhecimento de uma provisão.

Então, a ser possível a realização, trata-se de um passivo contingente, que não deverá ser contabilizado no balanço patrimonial, mas deve ser demonstrado em notas explicativas e ser registado em contas de controlo.

Na NBC TSP 03, os Ativos Contingentes, que se referem a possíveis receitas, não devem ser reconhecidos nas demonstrações contábeis, uma vez que podem resultar no reconhecimento de receitas que nunca virão a ser realizadas. Entretanto, quando a realização da receita é certa, o ativo não é mais ativo contingente e seu reconhecimento é adequado.

Conforme Feijó et al. (2017b, pg. 139):

Os ativos contingentes, diferentemente dos demais ativos são aqueles que decorrem de transações passadas e já materializadas, os quais, mesmo vinculados a eventos ocorridos no passado, tem expectativa futura de realização patrimonial (potencial de materialização, dependendo de algum evento incerto para serem confirmados).

O MCASP vigente já está contemplando esta norma e trata da aplicabilidade destes conceitos, em que apresenta exemplos práticos das situações que geram provisionamentos, passivos contingentes e ativos contingentes, e sua contabilização.

A NBC TSP 03 descreve que, caso seja praticamente certo que ocorrerá uma entrada de benefício económico, o ativo e correspondente ganho devem ser

reconhecidos nas demonstrações contábeis do período que ocorrer a mudança de estimativa, mas se tornar-se provável deverá divulgar o ativo contingente.

A norma também exige que informações sobre as provisões e sobre os ativos e passivos contingentes sejam divulgadas em notas explicativas, conjuntamente com as demonstrações contábeis.

Observa-se na norma a orientação que sempre que houver uma norma para tratar de um tipo específico de provisão, ativo contingente ou passivo contingente, deverá prevalecer a norma específica.

#### 1.2.11. Norma Brasileira de Contabilidade aplicada ao setor público NBC TSP 04 – Estoques

Esta norma tem correlação com a IPSAS 12 – *Inventories*, editada pelo *International Public Sector Accounting Standards Board da International Federation of Accountants (IPSASB/Ifac)*.

Quanto à vigência, esta norma deveria ser aplicada pelas entidades do setor público a partir de 1º de janeiro de 2017, salvo na existência de algum normativo de âmbito Nacional que estabeleça prazos específicos.

Esta norma revogou, no mesmo prazo de implementação, os itens 7 a 19 da NBC T 16.10, aprovada pela Resolução CFC n.º 1.137/2008, publicada no DOU, Seção 1, de 25.11.2008.

No MCASP 7º edição, define-se a orientação sobre a determinação do valor de custo dos “*stokes*” ou estoques e sobre o seu subsequente reconhecimento como variações patrimoniais aumentativas (por exemplo, entidades públicas que possuem produtos para venda) ou variações patrimoniais diminutivas (por exemplo, pela distribuição, pelo consumo ou perda do estoque) no resultado.

Feijó et al. (2017b, pg. 179) destaca que, “em caso de recebimento de doações (transação sem contraprestação), o estoque deve ser avaliado pelo valor justo na data de aquisição”. No ingresso dos materiais é registrada uma variação patrimonial aumentativa (VPA), pois há aumento do ativo sem qualquer redução do mesmo ou sem correspondente aumento do passivo. Na distribuição para uso ou consumo, o tratamento contábil é o mesmo dos materiais armazenados que passaram pelo processo de compra normal, ou seja, regista-se uma variação patrimonial diminutiva (VPD).

Na norma, analisam-se os critérios de avaliação das reservas, o custo dos armazenamentos, o custo dos estoques de itens que não são normalmente intercambiáveis e de bens ou serviços produzidos e segregados para projetos específicos e deve ser atribuído pelo uso do critério primeiro a entrar é o primeiro a sair ou pelo critério do custo médio ponderado.

Pelo critério primeiro a entrar é o primeiro a sair, pressupõe-se que os itens de estoque que foram comprados ou produzidos primeiro sejam vendidos em primeiro lugar e, conseqüentemente, os itens que permanecerem em estoque no fim do período sejam os mais recentemente comprados ou produzidos. Pelo critério do custo médio ponderado, o custo de cada item é determinado a partir da média ponderada do custo de itens semelhantes no começo do período e do custo dos mesmos itens comprados ou produzidos durante o período. A média pode ser determinada numa base periódica ou à medida que cada lote seja recebido, dependendo das circunstâncias da entidade (NBC TSP 03).

Relativamente à divulgação, a entidade deve divulgar nas demonstrações contábeis as políticas contábeis adotadas na mensuração dos estoques, onde a norma elenca uma série de regras específicas.

“Enquadram-se no conceito de estoque todos os materiais e bens adquiridos, produzidos ou em elaboração pela entidade com o objetivo de

venda, utilização própria no uso normal de suas atividades ou até mesmo para doação a terceiros” (Feijó et al. 2017b, pg. 212).

Neste contexto, é evidente a complexidade desta Norma relativa a estoques da administração pública e a importância de sua correta avaliação.

#### 1.2.12. Norma Brasileira de Contabilidade aplicada ao setor público NBC TSP 05 – Contratos de concessão de serviços públicos: concedentes

Esta Norma Brasileira de Contabilidade (NBC) foi elaborada de acordo com a IPSAS 32 – *Service Concession Arrangements: Grantor*, editada pelo *International Public Sector Accounting Standards Board* da *International Federation of Accountants* (IPSASB/Ifac).

O objetivo desta norma é determinar a forma de contabilização dos contratos de concessão pela ótica da concedente, ou seja, as entidades do setor público.

Tem o alcance de entidades que apresentem suas demonstrações pelo regime de competência e aplica-se às entidades públicas atingidas pelo alcance da NBC Estrutura Conceitual.

Trata-se desta Norma no MCASP, na Parte III, referente aos Procedimentos Contábeis Específicos.

### 1.2.13 Portarias, orientações e prazos para a implementação das novas normas emitidos pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN)

Após a publicação das normas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), houve a necessidade de orientações e rotinas para sua implementação na prática pelos Entes da federação.

Tirando a União, que usa obrigatoriamente o Sistema Siafi, cada órgão Estadual ou Municipal possui autonomia para suas contabilizações, ou seja, sistemas informatizados próprios, que deveriam ser atualizados às novas alterações e adaptados para a implementação destes procedimentos específicos.

Houve a publicação de seguidas portarias trazendo os ajustes em procedimentos, estavam ligados a esta quebra de paradigmas da contabilidade excessivamente orçamentária, procurando orientar e sanar as dificuldades que foram se apresentando.

Foram necessárias seguidas prorrogações de prazos de implementação e algumas exigências acessórias, como forma de “forçar” seu cumprimento, principalmente pelos Estados e Municípios.

Nas palavras de Feijó et al.( 2017a,p.43):

Ao se resgatar os princípios e postulados da ciência contábil, verificou-se que a Contabilidade Aplicada ao Setor Público, assim como qualquer ramo de outra ciência, deve obedecer aos princípios doutrinários da contabilidade. Dessa forma aplica-se o regime de competência na sua integralidade, ou seja, tanto na receita quanto na despesa sob o enfoque patrimonial.

Como forma de comprovar as dificuldades e forma de implementação das Normas publicadas pelo CFC, elencamos, resumidamente, as Portarias e Orientações publicadas pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), a cada

exercício, pois trouxeram os prazos obrigatórios e os facultativos da aplicação da nova legislação.

O marco inicial foi a publicação da Portaria nº 184, de 25 de agosto de 2008, a ser a referência temporal da Nova Contabilidade, por dispor sobre as diretrizes a serem observadas no setor público quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los compatíveis com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

Neste mesmo ano, houve a publicação da Portaria conjunta da Secretaria do Tesouro Nacional e Secretaria de Orçamento e Finanças (STN/SOF) nº 03, de 14 de outubro de 2008, que trouxe a aprovação do Manual de Receita e Manual de Despesa (considerado 1º Edição do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público). Em 25 de novembro de 2008, são feitas as publicações das Resoluções CFC de nº 1.128 a nº 1.137, que são as chamadas NBC T 16, com prazos específicos de aplicabilidade.

Como publicação orientativa da Secretaria do Tesouro Nacional, complementando as Portarias do ano de 2008, temos no exercício de 2009 a Portaria STN nº 467, de 06 de agosto de 2009, aprovando o 2º MCASP (Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público), com as novas implementações separadas em volumes e com datas de aplicações facultativas no exercício de 2010 e datas obrigatórias no âmbito da União para o ano de 2011. O Mcasp foi assim separado:

Volume II - Procedimentos Contábeis Patrimoniais;

Volume III - Procedimentos Contábeis Específicos;

Volume IV - Plano de Contas Aplicado ao Setor Público - PCASP.

Neste mesmo ano, a Portaria nº 749, de 17 de dezembro de 2009, alterou a Lei nº 4320, de 17 de março de 1964, com relação aos anexos dos balanços e a publicação da Portaria nº 751, de 16 de dezembro de 2009, que aprovou mais um volume do MCASP, a ser o Volume V—Demonstrações Contábeis e também mudou a data de vigência para o Novo Plano de Contas (PCASP), passando a ser obrigatória para a União a partir do ano de 2012.

A publicação orientativa Portaria STN nº664, de 30 de novembro de 2010, aprovou o MCASP na sua 3ª edição, trazendo conjuntamente as alterações nas Partes II- Procedimentos Contábeis Patrimoniais, Parte III-Procedimentos Contábeis Específicos, Parte IV –Plano de contas Aplicado ao Setor público (PCASP) e Parte V- Demonstrações Contábeis. Esta Portaria elenca as quais as alterações e implantações contidas em cada Volume do Manual MCASP, do ART 2º ao 5º como seguem:

**Art. 2º** A Parte II do MCASP - Procedimentos Contábeis Patrimoniais, aborda os aspectos relacionados ao reconhecimento, mensuração, registro, apuração, avaliação e controle do patrimônio público, adequando-os aos dispositivos legais vigentes e aos padrões internacionais de contabilidade do setor público.

Parágrafo único. As variações patrimoniais serão reconhecidas pelo regime de competência patrimonial, visando garantir o reconhecimento de todos os ativos e passivos das entidades que integram o setor público, conduzir a contabilidade do setor público brasileiro aos padrões internacionais e ampliar a transparência sobre as contas públicas.

**Art. 3º** A Parte III do MCASP - Procedimentos Contábeis Específicos, padroniza os conceitos e procedimentos contábeis relativos ao FUNDEB, às Parcerias Público-Privadas, às Operações de Crédito, ao Regime Próprio da Previdência Social, à Dívida Ativa e a outros procedimentos de que trata.

**Art. 4º** A Parte IV do MCASP - Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, padroniza o plano de contas do setor público em âmbito nacional, adequando-o aos dispositivos legais vigentes e aos padrões internacionais de contabilidade do setor público.

**Art. 5º** A Parte V do MCASP - Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público padroniza as demonstrações contábeis a serem apresentadas pelos entes na divulgação das contas anuais.

A referida Portaria também mantém os prazos de vigência da Parte II e III como obrigatórias a partir de 2011 e a parte IV e V, facultativas em 2011 e obrigatórias a partir de 2012.

Como novidade, acrescentou ao Manual uma parte contendo Perguntas e Respostas e também um exemplo prático.

Demonstram-se com as seguidas novas publicações do MCASP em tão pouco tempo relacionados a quantidade de alterações e contabilizações que envolviam as novas normas a serem adotadas pelos entes públicos.

Em 30 de novembro de 2010, a STN publicou a Portaria N° 665, promovendo novas alterações aos Anexos da Lei n° 4320, de 17 de março de 1964, com relação às Demonstrações Contábeis, procurando, neste momento, regravar a consolidação das contas públicas.

Esta Portaria determinou que o Demonstrativo de Resultado Económico (DRE) passaria a ser facultativo aos entes da federação e que o Demonstrativo das Mutações do Património Líquido (DMPL) seria obrigatório apenas para as empresas estatais dependentes e entes que as incorporarem no processo de consolidação das contas.

Poderia questionar-se a legalidade desta decisão do STN, pois estava em desacordo com a NBC T 16.6 emitida pelo CFC e que tratava das Demonstrações Contábeis.

Isto ficou “irregular” até a publicação da Resolução CFC n°1437, de 22 de março de 2013, onde foram feitos ajustes nestas demonstrações, pois o DRE passou a fazer parte do Sistema de Custos e a DMPL ficou obrigatória de acordo com o que a Portaria STN n°665/2010 determinou.

Podemos considerar que no exercício de 2010, em âmbito nacional, seguiu-se um intenso trabalho na Contabilidade Aplicada ao Setor Público, devido as suas especificidades, com as alterações seguidas do MCASP, mas deve-se atentar ao fato de que, na aplicação prática da contabilidade, tudo envolvia os procedimentos iniciais de registros dos atos e fatos por contas, que se encontravam no plano de contas, no caso o PCASP, que ainda não era de utilização obrigatória.

Nas palavras de Ribeiro e Feijó (2014, p.50):

Havia sempre uma tendência de buscar conceitos orçamentários, mas logo se tratou de estabelecer a premissa de que a estrutura de classificação da informação patrimonial não necessariamente deveria ser igual a classificação orçamentária.

No final deste ano de 2011, em 14 de dezembro de 2011, foi emitida a Portaria STN nº 828 alterando novamente a aplicação obrigatória do MCASP, com prazos estendidos, a ser:

Parte II MCASP – Procedimentos Contábeis Patrimoniais, aplicação gradativa a partir de 2012 e integralmente até final de 2014;

Parte III MCASP – Procedimentos Contábeis Específicos obrigatoriamente a partir de 2012;

Parte IV PCASP-Plano de Contas- facultativo 2012 e obrigatório 2013;

Parte V Demonstrações Contábeis- facultativo em 2012 e obrigatória em 2013;

A Portaria STN nº828/2011, como forma de controlo e especificando as alterações a serem implementadas, determinou no Parágrafo Único:

Parágrafo único. Cada Ente da Federação divulgará, até 90 (noventa) dias após o início do exercício de 2012, em meio eletrônico de acesso público e ao Tribunal de Contas ao qual esteja jurisdicionados, os Procedimentos Contábeis Patrimoniais e Específicos adotados e o cronograma de ações a adotar até 2014, evidenciando os seguintes aspectos que seguem, em ordem cronológica a critério do poder ou Órgão:

I - Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos créditos, tributários ou não, por competência, e a dívida ativa, incluindo os respectivos ajustes para perdas;

II - Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações e provisões por competência;

III - Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens móveis, imóveis e intangíveis;

IV - Registro de fenômenos económicos, resultantes ou independentes da execução orçamentária, tais como depreciação, amortização e exaustão;

V - Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos ativos de infraestrutura;

VI - Implementação do sistema de custos;

VII - Aplicação do Plano de Contas, detalhado no nível exigido para a consolidação das contas nacionais;

VIII - Demais aspectos patrimoniais previstos no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

Esta Portaria procurou uma forma de regularizar os prazos de implementação, que estavam em desacordo com as Resoluções CFC determinou:

Art. 2º - O Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público observará as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público - NBC TSP, aprovadas pelas Resoluções do Conselho Federal de Contabilidade - CFC, e definirá a forma e prazo para sua aplicação.

Importante destacar que, neste exercício, foi publicada a NBC T 16.11 com a Resolução CFC nº 1366, de 25 de novembro de 2011, que trata do Sistema de Informação de Custos do Setor público.

As orientações e alterações no exercício de 2012 começam em 29 de março de 2012, com a publicação da Portaria STN nº 231 que estendeu até 30 de junho de 2012 o prazo para a apresentação de um cronograma de ações a serem adotados até o ano de 2014, os prazos para aplicação dos procedimentos patrimoniais e demais procedimentos por parte de cada ente da Federação.

Após, a Portaria conjunta STN/SOF nº 02, de 13 de junho de 2012, veio a alterar Parte I do MCASP, na parte relativa aos Procedimentos Contábeis e instituiu o Demonstrativo de Estatística e Finanças Públicas, que seria elaborado pela Secretaria do Tesouro Nacional.

A Portaria conjunta STN/SOF nº 437, de 12 de julho de 2012, contemplou a aprovação da 5ª Edição MCASP, alterando apenas o prazo de implementação da Parte III para o exercício de 2013 (Procedimentos Contábeis Específicos), mantendo os demais e estabeleceu no seu Artigo 9º:

Visando apoiar o processo de convergência aos padrões internacionais de contabilidade aplicados ao setor público e a implantação dos procedimentos descritos no art. 6º desta Portaria, fica instituído o Congresso Brasileiro de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – CBCASP.

A Portaria STN nº 753, de 21 de dezembro de 2012, volta a alterar dados as Portaria anteriores e faz algumas determinações bastante criticadas,

principalmente no que se refere à efetiva implementação por Estados e Municípios, pois além do cronograma de cumprimento das ações, impõe sanções financeiras para quem descumprir os prazos por ela prorrogados, conforme abaixo:

- As partes IV-PCASP e V (Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público - DCASP) deverão ser adotadas por todos os entes da Federação até o término do exercício de 2014.

- Cronograma de ações entregue até o dia 31 de maio de 2013, para a adoção e o cumprimento dos prazos.

Um dos críticos quanto às cobranças pelo STN, impostas aos Estados e Município, é Slomski (2013, p.2) que questiona a legalidade:

A LRF em seu art n° 67 não autoriza a STN a criar, editar ou normatizar a Contabilidade para Entes da Federação. Entende-se que a STN tem autoridade legal para, no âmbito da União e dos entes subordinados, prescrever a forma pela qual fará a sua Contabilidade. Sem qualquer poder para obrigar os demais entes da Federação (Estados e Municípios).

Diante das dificuldades encontradas na prática, destacando-se a falta de pessoal e a falta de sistemas informatizados adequados, começaram a ser publicadas as Instruções de Procedimentos Contábeis (IPC), que já estavam previstas na Portaria nº 184, de 25 de agosto de 2008, do Ministro de Estado da Fazenda.

As IPCs foram publicadas com o intuito de auxiliar os entes da Federação na aplicação e interpretação das diretrizes, conceitos e regras contábeis relativas à consolidação das contas públicas sob a mesma base conceitual, atendendo as Novas Normas de Contabilidade.

No dia 05 de março de 2013, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) divulgou a primeira Instrução de Procedimentos Contábeis (IPC).

Segundo consta na própria Instrução o objetivo foi:

(...) orientar os profissionais de contabilidade na execução dos registros e na elaboração das demonstrações contábeis a partir da adoção das novas práticas contábeis aplicadas ao Setor Público, em cumprimento aos Princípios de Contabilidade sob a perspectiva do Setor Público nos termos da Resolução CFC n.º 1.111 de 29 de novembro de 2007 e ao Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (IPC 2013).

Essas Instruções de Procedimentos Contábeis foram publicações com caráter técnico e orientador e procurou auxiliar a União, os Estados e os Municípios na implantação destes novos e complexos procedimentos contábeis patrimoniais, trazidos pela Nova Contabilidade.

De forma bem mais didática, na IPC 00 encontravam-se orientações com relação aos principais procedimentos que deveriam ser adotados em decorrência das alterações contábeis, relativas ao Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, ao Balanço de Abertura, a Nova Classificação das contas de Ativo e Passivo, ao Inventário dos Bens Permanentes e a Adoção Inicial da Reavaliação e Depreciação.

Tratou-se de uma importante ferramenta para nortear os trabalhos das Entidades de forma prática a efetuar as mudanças promovidas pelas NBCASP e sanar as principais dúvidas de como proceder nesse momento turbulento pelo qual passavam as entidades.

Assim, em 2013, foram publicadas as IPC 00, IPC 01, IPC 02 e IPC 03.

A IPC 00 tratava das regras gerais para atendimentos das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC) e forma de implantação do novo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP).

A IPC 01 trazia como objetivo orientar as rotinas para encerramento do exercício e abertura do próximo exercício com utilização das novas contas do PCASP e também tratou dos procedimentos relativos ao controle e inscrição de restos a pagar.

A IPC 02 abordava os procedimentos contábeis para o reconhecimento das receitas públicas, pelo regime de competência, que antes era tratado pela Lei nº 4320, de 17 de março de 1964, pelo Regime de Caixa.

A IPC 03 tratou do encerramento das contas contábeis no PCASP.

Neste ano, houve ainda a publicação da Portaria nº 634, de 19 de novembro de 2013, abordando as regras gerais acerca das diretrizes, normas e procedimentos contábeis com vistas à consolidação das contas públicas.

A Portaria nº 634 regrou que as diretrizes, conceitos e procedimentos contábeis aplicados aos entes da federação, passariam a ser consubstanciados nos seguintes instrumentos expedidos pelo STN, conforme seu art 3º:

I - Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP;

II - Instruções de Procedimentos Contábeis – IPC;

III - Notas Técnicas.

Esta Portaria observou ainda poderiam ser utilizados outros atos normativos e outras publicações de caráter técnico, e que as IPC, por serem de observância facultativa e de caráter orientador, seriam emitidas no intuito de auxiliar os entes da Federação na aplicação e interpretação das diretrizes, normas e procedimentos contábeis, contendo também os prazos para implantação relativos.

Já as Notas Técnicas passaram a ser emitidas para elucidar algum ato normativo ou quando algum órgão ou entidade do setor público requeressem do entendimento do órgão central do Sistema de Contabilidade Federal no caso concreto, desde que não houvesse a manifestação anterior aplicável ao mesmo e também nos casos em que a STN julgar necessário.

Todo este procedimento para, enfim, colocar em prática as alterações da Nova Contabilidade Aplicada ao Setor Público, pois os prazos de implementação do MCASP e PCASP permaneceram inalterados.

Neste aspecto, para os contadores além das Leis, Normas, passou a serem muito importantes estas Portarias e Instruções de procedimentos contábeis para as rotinas de trabalho, cumprimento dos prazos e legalidade.

No ano de 2014, foram publicadas mais 5(cinco) Instruções de Procedimentos Contábeis (IPC):

IPC 04 - Metodologia para Elaboração do Balanço Patrimonial;

IPC 05 – Metodologia para Elaboração da Demonstração das Variações Patrimoniais;

IPC 06 – Metodologia para Elaboração do Balanço Financeiro;

IPC 07 – Metodologia para Elaboração do Balanço Orçamentário;

IPC 08 – Metodologia para Elaboração da Demonstração dos Fluxos de Caixa exercício;

As instruções são específicas para as demonstrações contábeis, orientando de forma prática os grupos que compõe cada demonstrativo e pode-se dizer que orientou a prática dos órgãos ligados a União, como os Institutos Federais de Educação.

Em 2015, há nova publicação do Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP), aprovado por Portaria da Secretaria do Tesouro Nacional, regulamentando o art. 13 da Portaria STN nº 634, de 19 de novembro de 2013.

O PIPCP de 2015 estabeleceu os prazos-limites relativos à Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais na União, nos Estados, no Distrito Federal e nos Municípios do Brasil, dando a continuidade do processo de convergência da contabilidade aplicada ao setor público aos padrões internacionais.

O documento lista os procedimentos patrimoniais a serem necessariamente observados para a consolidação das contas públicas nacionais sob a mesma base conceitual, onde são apresentadas considerações acerca da descrição do procedimento, as fontes normativas e os passos necessários para a respectiva implantação de maneira simplificada.

Abaixo se apresenta o anexo do PIPCP, o Quadro Resumo com todos os Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP) prazos apresentados nos documentos ordenados segundo a ordem cronológica para União (PIPCP, 2015 pg.31)

Tabela 2 - Plano de implantação de procedimentos patrimoniais

<b>PCP (de acordo com as regras das NBC TSP e do MCASP vigentes)</b>	<b>Preparação de sistemas e outras providências de implantação (até)</b>	<b>Obrigatoriedade dos registros contábeis (a partir de)</b>	<b>Verificação pelo Siconfi (a partir de)</b>
3. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos demais créditos a receber, (exceto créditos tributários, previdenciários e de contribuições a receber), bem como dos respectivos encargos, multas e ajustes para perdas.	Imediato	Imediato	2017 (Dados de 2016)
4. Reconhecimento, mensuração e evidenciação da Dívida Ativa, tributária e não-tributária, e respectivo ajuste para perdas.	Imediato	Imediato	2016 (Dados de 2015)
7. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens móveis e imóveis; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável (exceto bens do património cultural e de infraestrutura).	Imediato	Imediato	2017 (Dados de 2016)
10. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações por competência decorrentes de empréstimos, financiamentos e dívidas contratuais e mobiliárias.	Imediato	Imediato	2017 (Dados de 2016)
11. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações por competência decorrentes de benefícios a empregados (ex.: 13º salário, férias, etc.).	Imediato	Imediato	2017 (Dados de 2016)
12. Reconhecimento, mensuração e evidenciação da provisão atuarial do regime próprio de previdência dos servidores públicos civis e militares.	Imediato	Imediato	2017 (Dados de 2016)
13. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações com fornecedores por competência.	Imediato	Imediato	2017 (Dados de 2016)
17. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos investimentos permanentes, e respectivos ajustes para perdas e redução ao valor recuperável.	Imediato	Imediato	2017 (Dados de 2016)
1. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos créditos oriundos de receitas	31/12/2016	01/01/2017	2018 (Dados de 2017)

tributárias e de contribuições (exceto créditos previdenciários), bem como dos respectivos encargos, multas, ajustes para perdas e registro de obrigações relacionadas à repartição de receitas.			
2. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos créditos previdenciários, bem como dos respectivos encargos, multas, ajustes para perdas.	31/12/2017	01/01/2018	2019 (Dados de 2018)
5. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das provisões por competência.	31/12/2017	01/01/2018	2019 (Dados de 2018)
6. Evidenciação de ativos e passivos contingentes em contas de controle e em notas explicativas.	31/12/2017	01/01/2018	2019 (Dados de 2018)
15. Reconhecimento, mensuração e evidenciação de softwares, marcas, patentes, licenças e congêneres, classificados como intangíveis e eventuais amortização, reavaliação e redução ao valor recuperável.	31/12/2018	01/01/2019	2020 (Dados de 2019)
8. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens de infraestrutura; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável.	31/12/2018	01/01/2019	2020 (Dados de 2019)
18. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos estoques.	31/12/2018	01/01/2019	2020 (Dados de 2019)
9. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens do patrimônio cultural; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável (quando passível de registo segundo IPSAS, NBC TSP e MCASP).	31/12/2020	01/01/2021	2022 (Dados de 2021)
14. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das demais obrigações por competência.	A ser definido em ato normativo específico.		
16. Outros ativos intangíveis e eventuais amortização e redução a valor recuperável.	A ser definido em ato normativo específico.		
19. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos demais aspectos referentes aos procedimentos patrimoniais estabelecidos nas IPSAS, NBC TSP e MCASP.	A ser definido em ato normativo específico.		

Fonte: <https://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/390684/Portaria-STN-548-2015-anexo-pipcp/331a2764-dc97-473a-82b0-deb3cdd2380f>

As Portarias, Notas Técnicas e Orientações pela STN, continuam a ser publicadas anualmente como forma de organizar a implementação e seguir o cronograma vigente do PIPCP.

O objetivo deste capítulo foi apresentar cronologicamente a evolução da contabilidade no Brasil, as Novas Normas vigentes e a forma de implementação da Nova Contabilidade, as dificuldades de atendimento e cumprimento dos prazos, devido a sua complexidade e conjunto de fatores que interferiam na aplicação prática.

As mudanças tanto legais, quanto culturais, seguem e devem se estender por anos ainda, mas algumas normas, como a NBC T 16.9 que trata da Depreciação, Amortização e Exaustão, e no PIPCP consta no item 7, como o Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens móveis e imóveis; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável (exceto bens do patrimônio cultural e de infraestrutura), por terem seu prazo de implementação imediato, já podem demonstrar o que representam em uma instituição pública, seus reflexos e como podem servir para melhoria da prestação de um serviço público mais eficiente e eficaz.

## **2. CAPÍTULO II - ESTUDO EMPÍRICO**

### **2.1 PROBLEMA E OBJETIVOS**

No Brasil, a Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP), é um dos ramos das Ciências Contabilísticas e está a passar por um processo de mudanças profundas, trazidas principalmente pela procura da convergência das suas leis e regras com as normas internacionais de contabilidade.

O objeto de estudo das Ciências Contábeis é o patrimônio das entidades, mas, no decorrer da história, a contabilidade aplicada ao setor público, mudou este objeto para o orçamento público, principalmente como forma de atender às determinações impostas pelas leis.

Com a convergência das normas do Brasil, com as normas internacionais, toda a nova legislação se voltou para reaver a contabilidade como ciência.

Nas suas atividades, os profissionais de contabilidade têm como fundamentação as leis, entre elas a Lei nº 4320, de 17 de março de 1964, a Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF nº 101, de 04 de maio de 2000, os Decretos, as Resoluções, as Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC) e Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP) emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), as Portarias e as Instruções publicadas pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), além do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), entre outras.

Perante este contexto de muitas mudanças, torna-se importante este estudo, que procura conhecer as principais alterações trazidas pela convergência das normas contábeis do Brasil aos padrões internacionais.

Neste contexto, investiga-se: Quais as mudanças da “Nova Contabilidade” e como estão ocorrendo as adequações na prática de um Instituto Federal de Educação.

Para este conhecimento prático, foram levantados dados e informações referentes à aplicação da NBC T 16.9 que é a Norma de Depreciação, Amortização e Exaustão.

### 2.1.1 Problema e sua justificção

Para atender às mudanças da sociedade e legislação, principalmente decorrentes dos efeitos da globalização, o conhecimento contábil está em constante transformação.

A convergência das normas da contabilidade pública do Brasil, para as normas internacionais, começou a partir de 2008 e trouxe inúmeras e significativas modificações nos procedimentos contábeis, como a alteração da estrutura do plano de contas, alterações, criação e extinção de novos demonstrações contábeis, adequações à Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF nº 101 de 04 de maio de 2000 e a Lei nº 4320, de 17 de março de 1964, e, principalmente, mudou o foco da contabilidade para o patrimônio público, pois na prática era voltada para a execução do orçamento.

Passaram a ser feitos registros de procedimentos contábeis patrimoniais novos, em observância às normas internacionais, como os provisionamentos, os créditos tributários e não tributários, os intangíveis, o reconhecimento da necessidade de reavaliações, as depreciações, as amortizações, as exaustões entre outros.

Com o processo de convergência, o Conselho Federal de Contabilidade implementou a Norma Brasileira de Contabilidade (NBC) 16 (da 16.1 a 16.11), que já sofreu muitas modificações e foi parcialmente revogada em outubro de 2016. Neste mesmo ano, houve 5 (cinco) normas convergidas e mais 6 (seis) em 2017, com um cronograma de novas convergências.

Desta forma, apresentam-se estas alterações legais, com o objetivo de reaver o foco da contabilidade para o patrimônio público, voltando ao objeto de origem da contabilidade como ciência.

Neste contexto, os profissionais contábeis deparam-se com um intenso processo de mudança, procurando trabalhar no cotidiano com os atos e fatos patrimoniais, conjuntamente com a elaboração, execução e controle do orçamento, em virtude da maior exigência legal e dos gestores, procurando informações para a tomada de decisão.

Justifica-se o trabalho em estudo pela relevância do tema “Nova Contabilidade”, pela importância e reflexos das alterações apresentadas, focando-se este trabalho no estudo da NBC T 16.9, que trata da Depreciação, Amortização e Exaustão dos bens, que já era uma contabilização amplamente utilizada nas instituições privadas, mas com outro fim.

O prazo de vigência da Norma NBC T 16.9 permite acompanhar a sua evolução no período de 2010 a 2016.

Assim, problematiza-se: A Norma de Contabilidade NBC T 16.9- Norma de Depreciação, Amortização e Exaustão foi implementada, quais as dificuldades encontradas e os reflexos gerados por estas informações patrimoniais?

### 2.1.2 Objetivo geral

Identificar as alterações na contabilidade aplicada ao setor público e se as informações patrimoniais geradas pela aplicação da NBC T 16-9 Norma de depreciação, Amortização e Exaustão servem como instrumento de planejamento e gestão numa Instituição de Ensino Federal.

### 2.1.3 Objetivos específicos

- Descrever cronologicamente os principais marcos da contabilidade pública no Brasil e seus reflexos nas legislações vigentes (pesquisa bibliográfica).

- Elencar as novas normas, os seus prazos de implementação e as dificuldades que se apresentam (revisão teórica e parte da análise).

- Analisar, na prática, a implementação, no Instituto Federal de Educação Farroupilha-Campus Panambi, da NBC T 16.9- Norma de Depreciação, Amortização e Exaustão, limitando-se ao aspecto da Depreciação (pesquisa aplicada - análise de conteúdo).

## 2.2 METODOLOGIA

Como metodologia utilizada no desenvolvimento deste trabalho, optou-se pelo método qualitativo, com recolha de dados na forma de pesquisa teórico-metodológica de análise documental, pois, além de gerar novos conhecimentos, proporcionando o crescimento pessoal e profissional, poderá servir de registo histórico, das etapas e dificuldades de implementação da Nova Contabilidade, no Instituto Federal de Educação Farroupilha.

Para Gil (2010, p.30):

A pesquisa documental é utilizada em quase todas as ciências sociais e constitui um dos delineamentos mais importantes no campo da História e Economia.

Na pesquisa bibliográfica e documental, procurou-se, de forma cronológica, apresentar a evolução e importância da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, no Brasil, e os reflexos das determinações legais passadas no contexto atual.

A pesquisa bibliográfica foi realizada através de materiais relativos ao tema em questão, incluindo, além de livros, a legislação e as normas de contabilidade.

O trabalho científico precisa deste enquadramento teórico, podendo ser chamada esta etapa de pesquisa de fontes secundárias, onde utilizam-se materiais na forma de livros, revistas, publicações avulsas e impensas escritas (Marconi & Lacatos, 2015).

É importante salientar que foi indispensável a procura da evolução histórica e legal, da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, durante a pesquisa bibliográfica, pois em muitas situações, não há outra maneira de conhecer fatos passados sem fontes secundárias (Gil, 2008).

Para a pesquisa da parte histórica, foram encontradas poucas publicações, fato já levantado por outros pesquisadores da área contábil, como Barbosa e Ott (2013, p.6): “Em uma pesquisa histórica, ainda mais com um objeto tão

específico, encontra-se uma série de limitações. De entre estas, as mais significativas são a falta de preservação da memória e da informação e o desdém com a própria cultura”.

Assim, através da pesquisa bibliográfica foi possível identificar as leis antigas, as novas leis e normas vigentes, verificando a influência das primeiras nas legislações atuais, identificando as dificuldades de reverter as decisões passadas.

Na recolha de dados, etapa de construção do conhecimento, procurou-se a utilização da pesquisa documental, ou seja, uma pesquisa com fontes primárias, onde foram utilizados documentos provenientes do próprio órgão observado.

Para Gil (2010, p. 66), “as fontes documentais são muito mais numerosas e diversificadas, já que qualquer elemento portador de dados pode ser considerado documento”.

Utilizou-se um vasto material, principalmente manuais, documentos, orientações, instruções de procedimentos, planos com prazos de implementações, publicados pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e do Instituto Federal Farroupilha (IFFAR).

Como forma de corroborar as informações dos documentos legais, foram recolhidos dados também em forma de relatórios dos sistemas informatizados, como o Sistema Siafi (Sistema de Administração Financeira do Governo Federal), Siafi WEB-Tesouro Gerencial e sistemas internos do IFFAR como o sistema SIGA.

Outra fonte de recolha fundamental e confiável foram os documentos institucionais de Prestação de Contas do Instituto Federal Farroupilha, como os Relatórios de Gestão e de Auditorias.

É importante ter em consideração que o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público, publicado pela STN está na sua sétima edição, serviu como material para a pesquisa, principalmente por implementar gradualmente as orientações sobre os novos procedimentos contabilísticos.

As Macrofunções da STN, como a da Conformidade Contábil e da Depreciação, serviu na recolha de informações, por elencar o conjunto de análises que devem ser efetuadas pelo contabilista.

A recolha de dados está delimitada entre os anos de 2010 a 2016.

As pesquisas documentais partem da data de publicação da Portaria da Secretaria do Tesouro Nacional nº 184/2008, que serviu de marco temporal, ou seja, regrou o início da transição dos procedimentos contabilísticos a fim de adequar-se às Normas Internacionais e consequentes trouxe as mudanças do foco da contabilidade pública do Brasil. Limitou-se ao ano de 2016, ano da publicação da Norma de Contabilidade Aplicadas ao Setor Públicas, efetivamente convergidas: Estrutura Conceitual (NBC EC) e Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC TSP), pois compila de forma teórica o momento de transição, até esta data, e as mesmas já constam com orientações práticas publicadas no MCASP 7º edição.

Assim, a pesquisa foi descritiva, pois procurou identificar e obter informações sobre as características do problema levantado e descrever a prática corrente.

De acordo com Gil (2008), a pesquisa descritiva tem como princípio a descrição de características de determinada população e ainda estabelece relações entre variáveis.

### 2.2.1 Pesquisa qualitativa

Quanto à abordagem do problema, esta pesquisa considera-se qualitativa, pois o interesse é estudar um determinado problema e verificar como ele se manifesta nas atividades, nos procedimentos e no quotidiano.

Para tal, justifica-se através de Minayo (2002, pg 21-22) citado por Marconi e Lacatos (2011, p.271):

A preocupação foi com a qualidade do que estava sendo pesquisado, recolhendo o significado dos fatos, onde há participação do pesquisador para compreender e interpretar as informações obtidas.

Para Menga (1986, p.18), citado por Marconi & Lakatos (2011, p. 271):

O estudo qualitativo é o que se desenvolve numa situação natural; é rico em dados descritivos, tem um plano aberto e flexível e focaliza a realidade de forma complexa e contextualizada.

Assim, nesta pesquisa, houve certa flexibilização de métodos e técnicas de recolha de dados.

No caso destacam-se também algumas características, como ter no ambiente natural uma fonte de recolha direta de dados, ser descritiva, analisar intuitivamente os dados e preocupar-se com o processo e não só com resultados e produtos.

### 2.2.2 Estudo de caso

Para se atingir os objetivos propostos nesta pesquisa, foi desenvolvida a técnica de Estudo de Caso, pois, tradicionalmente, a pesquisa qualitativa se identifica com este tipo de estudo.

O estudo foi feito no Instituto Federal Farroupilha, Campus Panambi, ou seja, em um dos estabelecimentos que compõe o Instituto.

Um dos aspectos do Estudo de Caso, segundo Marconi & Lacatos (2011), é que o estudo de caso se restringue ao caso que se estuda, ou seja, não pode ser generalizado, neste caso será estudado um Câmpus do IFFAR.

O Estudo de caso, nesta pesquisa, tornou-se um instrumento indispensável para a compreensão do processo de implementação das novas normas de contabilidade, pois investiga a realidade por meio das práticas instauradas, podendo assim acompanhar as dificuldades, a evolução das contas de forma numérica, comparando ano a ano as ações e a forma de utilização dos resultados.

Importante destacar que no estudo de caso qualitativo não há um esquema estrutural prévio. Assim, não se organiza um esquema de problemas, hipótese e variáveis com antecipação, reunindo grande número de informações e utilizando diferentes técnicas de pesquisa visando apreender uma situação e descrevê-la (Marconi& Lacatos, 2011).

Um elemento novo surgiu no meio da pesquisa, pois, mesmo que as normas tenham sido publicadas a partir de 2008, as dificuldades da implantação prática, não apenas por parte da União, mas também por Estados e Municípios, levou a Secretaria do Tesouro Nacional a emitir Portarias específicas com prazos e procedimentos a serem adotados, chegando a ser emitidas mais de 4 (quatro) Portarias orientativas no ano de 2012, vinculando que o seu descumprimento levaria aos entes, algumas sanções. As prorrogações de prazos foram a ser feitas anualmente e finalmente em 2015 foi publicado o Plano de Implantação de Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP), estipulando prazos específicos para a União, Estados e Municípios, trazendo também linhas da sistemática necessária para implementação, visando à consolidação das contas públicas.

Esta situação levou a serem necessárias algumas limitações para atingir os objetivos propostos neste trabalho, de forma mais efetiva, a ser a limitação do prazo de recolha de dados dos sistemas informatizados e relatórios passou a ser do ano de 2010 ao ano de 2016 e foi necessária, também, a limitação quanto

à aplicação das Novas Normas, a ser focados e recolhidos mais dados referentes à Norma Brasileira de Contabilidade NBC 16.09- Norma de Depreciação, Amortização e Exaustão, que se refere à Depreciação.

Justifica-se esta limitação no estudo de caso pelo fato de que, no Plano Implantação de Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPC), apresenta-se a Norma NBC 16.9 com prazo de implementação imediata, devendo estar plenamente atendida até o ano de 2016.

A análise documental iniciou-se com a utilização do Relatório de Gestão do Instituto, que é a Prestação de Contas, para os Órgãos de Controlo (Tribunais de Contas da União-TCU), onde são apresentados dados de ensino, pesquisa, extensão, informações contábeis, financeiras, questões levantadas pelas auditorias internas e externas da Instituição e as respostas, justificações e prazos para cumprimento dos apontamentos, apresentados pelos gestores, visando sanar as questões apontadas.

A sua utilização foi importante na recolha de dados, neste estudo de caso, devido a sua legalidade e confiabilidade, por apresentar as ações efetivamente realizadas no exercício e não apenas as planeadas.

Para o levantamento de informações e dados sobre a Norma 16.09, realizou-se a recolha de informações no Relatório de Gestão sobre quando e como começou o processo de depreciação, identificando qual o método utilizado, se estava de acordo com as orientações legais, quais as dificuldades apontadas para implementação.

O grupo de contas contabilísticas que englobam esta Norma aplicada, na prática, são as contas do grupo de Ativo.

Os dados de sistema na sua maioria foram pesquisados e recolhidos do SIAFI, pois apresentam os registados de forma analítica.

Foram criadas folhas de cálculos com dados das contas do Ativo: Bens Móveis, seus acréscimos, suas baixas e da conta de Depreciação.

Posteriormente, foram recolhidos estes dados e as informações colocadas em folhas de cálculos, ano a ano, foram feitas consultas analíticas quando houve as reduções de valores de bens móveis, procurando os factos e os processos que geraram estes fatos, se foram reavaliações, baixas, transferências, primeiro através do sistema e após pelo confronto de dados com os processos que geraram os fatos.

### 2.3 Local da Pesquisa

A presente pesquisa será realizada com base em leis e normas federais, e em documentos e sistemas de informação do Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia Farroupilha, uma autarquia federal, criada em 30/12/2008, cuja atividade principal é o ensino profissional de nível médio técnico, mas inclui, também, o nível superior, com cursos de graduação e pós-graduação.

O Instituto Federal Farroupilha procura a excelência nas ações, não apenas de ensino, pesquisa e extensão, mas também nas atividades administrativas, sempre cumprindo a legalidade.

Importante destacar que o IFFAR recebeu no ano de 2015 um prêmio da Subsecretaria de Planejamento e Orçamento do Ministério da Educação e Cultura (MEC) e este contemplou o acompanhamento realizado pela aquipa Setorial Contábil do MEC no exercício de 2014, onde avaliou e analisou os atos e fatos, de todas as Unidades do Brasil e o Iffar consagrou-se em primeiro lugar na eficiência das rotinas contábeis e administrativas.

## 2.4 TÉCNICAS DE RECOLHA DE DADOS A UTILIZAR

Por ser uma pesquisa qualitativa, fez-se a recolha de dados, a fim de elaborar uma teoria de base, através da pesquisa teórico-documental, ou seja, formando um conjunto de conceitos, princípios e significados (Marconi& Lakatos, 2011).

Desta forma, fez-se a correlação dos dados, com o universo teórico.

Primeiramente, foram estudados os marcos históricos e as alterações na legislação, a ser uma parte teórica, com a revisão bibliográfica em livros, revistas da especialidade, legislações e normas.

Posteriormente, foram elencadas as novas normas, a ser também uma parte teórica com a revisão bibliográfica, em revistas, legislação e normas.

Em relação à aplicação do novo modelo no IFFAR, foi feita a análise documental e análise de conteúdo com os relatórios de auditoria, relatórios de prestação de contas e principalmente com as consultas aos sistemas SIAFI do ano de 2010 a 2016.

A pesquisa documental teve como base documentos legais e institucionais a nível de Secretaria do Tesouro Nacional (STN) do Governo Federal e Secretaria de Orçamento e Finanças (SOF) , Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e informações institucionais do Instituto Federal Farroupilha(IFFAR).

Para Gil (2010), a pesquisa documental baseia-se em materiais que não receberam ainda um tratamento analítico ou que podem ser reelaborados de acordo com os objetivos da pesquisa.

O levantamento das novas normas brasileiras de contabilidade, suas vigências, como foram as orientações para a aplicação e se já houve a sua efetiva implementação no IFFAR foi feito, principalmente, comparando as leis, as portarias de orientações e as consultas aos sistemas informatizados.

A análise proposta neste estudo foi muito relevante, pois procurou indentificar as alterações, as dificuldades, se estas normas estão a ser aplicadas e se as informações geradas estão a servir para melhorar o planeamento e gestão, já que se tratam de informações sobre o património da instituição.

## 2.5 TÉCNICAS DE TRATAMENTO DE DADOS A UTILIZAR

A partir dos dados recolhidos na pesquisa teórico-documental, foi feita uma análise de conteúdo, uma confrontação da prática com o modelo teórico, ou seja, o que foi selecionado na pesquisa bibliográfica com os dados recolhidos na pesquisa documental, como foi aplicado de forma normativa, pelos órgãos com competência para tal e foram feitas pesquisas de dados nos documentos institucionais.

Os dados obtidos foram analisados e relacionados com os principais problemas que permeiam o assunto, dando indicadores para atingir os objetivos propostos na pesquisa.

Após os levantamentos e os dados e informações serem colocados em folhas de cálculos, deu-se início à fase da redação, onde se procedeu à organização das ideias de forma sistematizada.

Com a análise do conteúdo teórico e a análise documental, foram possíveis identificar as questões que ainda requerem melhorias e aperfeiçoamento, seja como as possibilidades de utilização dos dados gerados pela aplicação prática da Norma de depreciação, seu uso para fins gerenciais, além de uma análise crítica de melhorias.

Para maior clareza e visualização de valores apresentando a continuidade das aplicações, dentro dos prazos, foram obtidos relatórios do sistema SIAFI entre os anos de 2010 a 2016, referente ao Grupo do Ativo- Ativo não Circulante- Ativo Imobilizado- Bens Móveis. Estes relatórios foram emitidos pelo próprio pesquisador, que trabalha com a Direção de Administração do Campus, após aprovação da Direção geral para uso dos dados.

Nestes relatórios, foram observadas aspectos como as variações das contas e o que motivou este evento:

-Total do Ativo-identificação das variações dos valores anuais e se houve as novas reclassificações atendendo ao PCASP;

-Totais da Conta Bens Móveis- levantamento dos valores que reduzem estas contas de forma analítica, para compreender se os eventos estavam relacionados às mudanças de classificações ou outras situações;

-Reclassificações/reduções/reavaliações- se o valor residual e a vida útil económica estão a ser revistos de acordo com os valores depreciados;

-Total de depreciação anual- verificar a sua evolução e fatores relevantes para a sua aplicação integral;

-Total da depreciação acumulada- verificar se esta informação está a servir de instrumento de análise para a gestão, principalmente em relação à perda de vida útil dos bens que são utilizados nas atividades de ensino.

## 2.6 CONFIABILIDADE E VALIDADE

A confiabilidade e a validade nos estudos cujos instrumentos são o inquérito por questionário ou entrevista, utilizam-se de procedimentos e técnicas como testes de confiabilidade e amostras. Nestas técnicas de recolhas de dados, podem apresentar resultados alterados, quando há mudança nas variáveis.

Neste caso específico, dadas as características específicas dos documentos onde a informação foi recolhida, diz a literatura que o que confere credibilidade e segurança aos dados recolhidos é o facto de que, por mais que haja subjetividade nas análises, elas são efetuadas tendo como base leis, decretos, portarias e documentos institucionais, publicitados e auditados.

Com relação à confiabilidade, os dados numéricos utilizados na pesquisa que foram retirados do sistema Siafi, se forem levantados novamente, em outro momento, não apresentarão variação, pois os exercícios estão fechados e são inalteráveis os valores.

A validade existe quando o resultado representa corretamente o texto ou o seu contexto.

A partir dos dados recolhidos na pesquisa documental, foi feita uma análise de conteúdo, uma confrontação da prática com o modelo teórico, ou seja, o que foi levantado na pesquisa bibliográfica com os dados recolhidos na pesquisa documental, na forma de tabelas e quadros, com a utilização de grupos das contas, com quadros de levantamentos cronológicos dos valores das depreciações, das aquisições, dos fatos que aconteceram nestas contas e foram feitas comparações.

A apresentação e a análise de dados representam uma parte extensa e visaram a apresentação dos objetivos do trabalho.

Os dados obtidos foram analisados e relacionados com os principais problemas que permeiam o assunto, dando a fundamentação necessária para atingir os objetivos propostos na pesquisa.

### **3 CAPÍTULO III - ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS**

Após a realização da recolha dos dados e das informações, as mesmas foram analisadas de acordo com os objetivos propostos neste trabalho, com a finalidade de avaliar o impacto teórico e prático da implementação da NBC T 16.9, que é a Norma Brasileira de Contabilidade que trata da Depreciação, Amortização e Exaustão aplicada nos bens públicos.

Este capítulo foi separado em três etapas:

A primeira etapa apresenta um levantamento da evolução das aquisições de bens móveis, que são os bens sobre os quais incide a Norma de Depreciação NBC T 16.9, com dados do ano de 2010 a 2016. A amostra utilizada está contida no grupo de contas contábeis do Ativo- Ativo Imobilizado-Bens Móveis.

A escolha deste grupo deu-se pelo facto de estar ligada diretamente à Norma de Depreciação, pois ela é aplicada a bens móveis, imóveis e intangíveis; assim, neste grupo, estará demonstrada a implementação na prática das alterações.

A importância deste grupo- Bens Móveis- facilitará o levantamento de dados e análise, pois os bens classificados nestas contas estão diretamente ligados às ações administrativas e de ensino. A sua análise procura identificar a perda com a desvalorização destes bens e a sua importância para planeamentos futuros, evitando a não reposição de bens que perderam seu valor.

A segunda parte será uma análise mais específica, por conta contábil, apresentando as especificidades de cada grupo, as taxas de depreciação utilizadas, a metodologia do cálculo da depreciação e os eventos importantes nestas contas.

Na terceira parte, apresentamos um levantamento analítico das contas mais relevantes, principalmente relacionadas a ações do ensino, pois a instituição precisa de bens específicos, não apenas para as atividades diárias e práticas, mas, inclusive, para reconhecimento dos cursos pelo Ministério da Educação; no caso, destacamos as contas de: materiais bibliográficos, bens de informática. A conta contábil de veículos também será analisada, devido a sua peculiaridade se comparado com bens de mesma natureza utilizados em empresas privadas.

As categorias serão as contas no geral, as subcategorias será a análise pontual destas contas contábeis.

A Noma NBC T 16.9 tem como denominação: Depreciação, Amortização e Exaustão, mas deter-nos-emos no levantamento da Depreciação, pois a Amortização refere-se aos bens do Grupo de Intangível e a Exaustão não se aplica aos bens do IFFAR.

### 3.1 AS AQUISIÇÕES DE BENS MÓVEIS E A DEPRECIÇÃO NO IFFAR DO ANO DE 2010 AO ANO DE 2016

A depreciação já possuía previsão na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, e na Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF nº 101, de 04 de maio de 2000, mas não havia exigibilidade, nem tão pouco procedimento definido quanto à sua contabilização. Talvez, a sua pouca importância na época estivesse ligada ao histórico do Brasil, onde os fatos patrimoniais possuíam pouca importância, em detrimento das questões orçamentárias ou como forma de evitar a comprovação do descuido e deterioramento dos bens públicos, muitos sem vida útil determinada e sem reposição, quando necessário.

A mudança veio com a aprovação da Resolução CFC nº 1.136, de 25 de novembro de 2008, com a chamada Norma NBC T 16.9- Norma da Depreciação, Amortização e Exaustão e com a Portaria da Secretaria do Tesouro Nacional – STN nº 184, de 25 de agosto de 2008, editada pelo Ministério da Fazenda, as quais criaram as regras de procedimentos relacionados com a contabilização da Depreciação.

No ano de 2009, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), através da Resolução nº 467, de 06 de agosto de 2009, tornou obrigatória a evidência da depreciação nos demonstrações contábeis a partir do exercício de 2012, mas os prazos de aplicação, assim como os demais relativos às mudanças, foram prorrogados sucessivas vezes, até à publicação, em 2015, do Plano de Implementação de Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP), que procurou a uniformização dos procedimentos e os prazos para todas as esferas, ou seja, União, Estados e Municípios.

No Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP (7º Edição, pg.167), a depreciação é definida como “a perda do potencial de geração de serviços dos ativos permanentes, sendo a consequência natural do desgaste físico, uso ou obsolescência”.

Desta forma, observa-se que, antes da publicação da Norma NBC 16.9 e a padronização pertinente a esta, as informações relacionadas com a posição

patrimonial apresentada nas demonstrações contábeis da União, Estados e Municípios, não refletiam a realidade, em termos de capacidade económica, estado real e utilização dos bens públicos.

A Depreciação aplica-se a bens do Ativo, do Grupo Imobilizado: aos Bens Móveis e aos Bens Imóveis e há características específicas que separam estas classes, como o carácter de remoção, o fato de estarem ou não ligados ao solo e poderem ou não ser removidos.

Os bens que compõem as contas de móveis de uma entidade têm por principal finalidade subsidiar a produção de bens, serviços, ou atividades administrativas de acordo com a função pública do órgão que os adquiriu e tem a sua vida útil limitada.

Estes bens em conjunto têm grande representatividade no Balanço Patrimonial das entidades em geral e, no caso dos Institutos Federais de Educação, desde a proposta de criação e ampliação das escolas técnicas, grande parte dos recursos públicos, no início das atividades, foi voltada para a aquisição de bens do imobilizado, tanto construções de imóveis, quanto aquisição de móveis em geral, contemplando uma educação de qualidade e na tentativa de atingir o maior número de cidadãos possíveis.

A primeira evidenciação que faremos seria para comprovar sua utilização ou não em um balanço público, como se pode verificar na Figura 1.

Figura 1 - Balanço Patrimonial Escola Técnica de Alegrete Ano 2009

```

***** CRITERIO DE PESQUISA *****
UNIDADE GESTORA      : 153193
GESTAO               : 26303
MES DE REFERENCIA    : DEZ / 2009

TIPO DE BALANCO      : 02

AGROPAMENTO         : -
*****
POSICAO ATE: 23Jan2010 AS 10:10
UG/GESTAO: 153193/26303 - ESCOLA AGROTECNICA FEDERAL DE ALEGRETE
MES DE REF.: DEZEMBRO (FECHADO) ANO (ENCERRADO)
BALANCO - PATRIMONIAL

```

	EXERCICIO		EXERCICIO	
	2009	2008	2009	2008
<b>ATIVO</b>	<b>4.324.785,23</b>	<b>15.352.054,13</b>		
ATIVO FINANCEIRO	0,00	5.466.495,48		
CREDITOS EM CIRCULACAO	0,00	5.466.495,48		
CREDITOS A RECEBER	0,00	4.767.679,84		
LIMITE DE SAQUE C/VINC.DE PAGAMENTO	0,00	98.012,57		
RECURSOS A RECEBER PARA PAGAMENTO DE RP	0,00	600.803,07		
ATIVO NAO FINANCEIRO	4.324.785,23	8.301.940,51		
REALIZAVEL A CURTO PRAZO	0,00	224.494,81-		
CREDITOS EM CIRCULACAO	0,00	425.023,76-		
RECURSOS A RECEBER P/PACTO DE RP-RETIFIC	0,00	600.803,07-		
DIVERSOS RESPONSABILIS	0,00	50.646,48		
ADIANTAMENTOS CONCEDIDOS	0,00	125.132,83		
BENS E VALORES EM CIRCULACAO	0,00	200.528,95		
ESTOQUES	0,00	200.528,95		
REALIZAVEL A LONGO PRAZO	0,00	1.117,63		
CREDITOS REALIZAVEIS A LONGO PRAZO	0,00	1.117,63		
CREDITOS A RECEBER	0,00	1.117,63		
PERMANENTE	4.324.785,23	8.525.317,69		
IMOBILIZADO	4.324.785,23	8.520.756,62		
BENS MOVEIS E IMOVEIS	4.324.785,23	8.520.756,62		
INTANGIVEL	0,00	4.561,07		
ATIVO REAL	4.324.785,23	13.768.435,99		
ATIVO COMPENSADO	0,00	1.583.618,14		
COMPENSACOES ATIVAS DIVERSAS	0,00	1.583.618,14		
DIREITOS E OBRIGACOES CONVENIADOS	0,00	341.180,09		
DIREITOS E OBRIGACOES CONTRATUAIS	0,00	795.682,71		
OUTRAS COMPENSACOES	0,00	446.755,34		
<b>PASSIVO</b>	<b>4.324.785,23</b>	<b>15.352.054,13</b>		
PASSIVO FINANCEIRO	0,00	5.241.207,64		
OBRIGACOES EM CIRCULACAO	0,00	4.902.360,79		
RESTOS A PAGAR PROCESSADOS	0,00	28.367,39		
FORNECEDORES - DO EXERCICIO	0,00	28.127,58		
FORNECEDORES - DE EXERC.ANTERIORES	0,00	239,81		
RESTOS A PAGAR NAO PROCESSADOS	0,00	4.873.993,40		
A LIQUIDAR	0,00	4.873.993,40		
VALORES PENDENTES A CURTO PRAZO	0,00	338.846,85		
VALORES DIFERIDOS	0,00	338.846,85		
PASSIVO NAO FINANCEIRO	0,00	4.873.993,40-		
OBRIGACOES EM CIRCULACAO	0,00	4.873.993,40-		
RETIFICACAO DE RP NAO PROCESSADOS A LIQUID	0,00	4.873.993,40-		
PASSIVO REAL	0,00	367.214,24		
PATRIMONIO LIQUIDO	4.324.785,23	13.401.221,75		
PATRIMONIO/CAPITAL	7.375.595,77	10.576.768,16		
PATRIMONIO	7.375.595,77	10.576.768,16		
RESERVAS	0,00	100.000,00		
LUCROS OU PREJUIZOS ACUMULADOS	7.375.595,77	0,00		
AJUSTES DO PATRIMONIO/CAPITAL	20.406.414,84-	0,00		
RESULTADO DO PERIODO	9.980.008,53	2.724.453,59		
SITUACAO PATRIMONIAL ATIVA	4.324.785,23	13.768.435,99		
SITUACAO PATRIMONIAL PASSIVA	5.655.223,30	11.043.982,40-		
PASSIVO COMPENSADO	0,00	1.583.618,14		
COMPENSACOES PASSIVAS DIVERSAS	0,00	1.583.618,14		
DIREITOS E OBRIGACOES CONVENIADOS	0,00	341.180,09		
DIREITOS E OBRIGACOES CONTRATADAS	0,00	795.682,71		
COMPENSACOES DIVERSAS	0,00	446.755,34		

\*\*\*\*\* FIM \*\*\*\*\*

Fonte:

[http://w2.iffarroupilha.edu.br/site/midias/arquivos/20110674955477prestacao\\_de\\_contas\\_e\\_xercicio\\_\\_2009.pdf](http://w2.iffarroupilha.edu.br/site/midias/arquivos/20110674955477prestacao_de_contas_e_xercicio__2009.pdf)

O Balanço Patrimonial utilizado foi extraído do Relatório de Gestão de 2009, do Campus Alegrete, que é um dos Campus mais antigos do IFFAR, pois Panambi não havia iniciado as suas atividades.

Assim, comprova-se que, no exercício de 2009, não se apresenta a conta Depreciação, que é uma conta redutora dos bens do Ativo, desta forma não havia cálculos da depreciação sobre os bens do Ativo Imobilizado (móveis ou imóveis) e não houve menção à Depreciação, Amortização ou Exaustão nas informações contábeis e patrimoniais, contidas no relatório de Gestão. Esta era a realidade na maioria das instituições públicas.

Desta forma, antes da aplicação da NBC T 16.9, os bens estavam contabilizados e apresentavam-se no balanço Patrimonial pelos seus valores totais sem mencionar a depreciação, ou seja, pelos seus valores originais de aquisição, sem demonstrar o desgaste, a desvalorização e a obsolescência, como consequência de seu uso.

Podemos exemplificar como bens móveis indispensáveis e que sofrem depreciação: os equipamentos dos laboratórios, os móveis e equipamentos das salas administrativas e dos professores, entre outros bens de outros ambientes.

Com a entrada em vigor da Norma de Depreciação, houve a determinação de que deveria incidir uma percentagem de perda individualmente sobre cada bem, calculados e demonstrados mensalmente.

As informações sobre o apuramento da depreciação, como as taxas, as formas de cálculo, entre outros, devem constar nas Notas Explicativas do Órgão, pois vários fatos podem interferir nos seus valores, como baixa de bens, por perdas, transferências, reavaliações ou a reduções a valor recuperável, que se refere à outra NBC 16.10 (Norma Brasileira de Contabilidade de Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público).

Desta forma, a depreciação, aprovada em 2008 para compor a situação patrimonial, trouxe uma grande alteração em relação à vida útil dos bens.

Houve dificuldades de implementação, como demonstram as próprias Portarias emitidas pela STN, onde se pode destacar a falta de pessoal, capacitações, falta de atualização dos programas, entre outras situações, que motivaram aos sucessivos períodos de prorrogações de prazos.

Um facilitador ao utilizarmos os dados via SIAFI do Campus Panambi refere-se ao fato de que as atividades começaram em 2010, inclusive a aquisição de bens móveis.

Os dados do quadro abaixo foram recolhidos através do Sistema SIAFI, sistema governamental, alimentado diariamente com informações contábeis e financeiras e apresentam os totais do grupo do ativo e especificamente o crescimento dos bens móveis, utilizados nas atividades da instituição, os valores da depreciação anual deste grupo e os valores que foram se acumulando ano a ano.

Tabela 3 - Depreciação anual e acumulada sobre ativo total e bens móveis

ANO	ATIVO TOTAL	BENS MÓVEIS	NBC 16.9 DEP ANUAL	NBC 16.9 DEP ACUM
2010	R\$ 11.628.644,35	R\$ 1.903.474,52	R\$ 112.396,87	R\$ 112.396,87
2011	R\$ 19.360.403,23	R\$ 2.561.690,70	R\$ 243.373,23	R\$ 355.770,10
2012	R\$ 23.981.050,19	R\$ 3.034.994,52	R\$ 294.942,80	R\$ 650.713,40
2013	R\$ 24.132.556,05	R\$ 4.100.538,88	R\$ 375.814,45	R\$ 1.026.527,85
2014	R\$ 26.343.053,47	R\$ 4.693.457,13	R\$ 444.926,82	R\$ 1.471.454,67
2015	R\$ 17.333.358,99	R\$ 6.825.523,47	R\$ 461.572,05	R\$ 1.933.026,72
2016	R\$ 19.412.889,16	R\$ 7.492.365,62	R\$ 482.118,17	R\$ 2.415.144,89

Fonte : SIAFI

Em relação à implementação da Norma NBC 16.9- Depreciação, podemos observar que ela foi crescendo anualmente, representando valores significativos para a composição patrimonial e de resultado da entidade.

No ano de 2010, em consulta ao balancete analítico do sistema SIAFI da Unidade de Panambi, observa-se o registo da depreciação num lançamento único, feito no dia 23 de dezembro de 2010 no valor total de R\$ 112.396,87.

Nas ações de cunho contábil do IFFAR de 2010, o registo da depreciação foi um passo rápido e significativo, pois esta é uma despesa peculiar, onde não há desembolso financeiro, mas há influência no resultado do exercício, lembrando que a aplicação do MCASP era facultativa para este exercício em análise.

Em consulta analítica dos fatos contábeis e lançamentos, no ano de 2011 via SIAFI, verificou-se que, no dia 31 de janeiro de 2011, foram detalhados os valores de depreciação por conta contábil, desmembrando o lançamento único feito em dezembro de 2010.

Assim, no último dia útil de cada mês eram feitos os lançamentos das depreciações por contas, durante todo exercício, partindo dos primeiros lançamentos por conta, efetuados em 31/01/2011.

Ainda neste ano, o instituto providenciou a atualização e aperfeiçoamento do SIGA (Sistema Integrado de Gestão Acadêmica). Este é o programa utilizado pelo IFFAR, para várias ações, inclusive lançamentos e controlo de bens do Almoxarifado e do Património. Os cálculos passaram a ser feitos automaticamente, através dos dados alimentados no sistema, como a data de aquisição do bem, o valor que deveria ficar como residual e a taxa de depreciação. Os cálculos de depreciação eram individualizados.

Importante esclarecer que, no ano de 2011, houve a compra de *softwares*, que são bens que compõe o Grupo Intangível do Ativo Não Circulante. Estes bens não fazem parte do Ativo Imobilizado- Bens Móveis.

A princípio, foi calculado o valor de Amortização destes *softwares* e os valores foram somados aos totais de Depreciação, com lançamentos nas contas: Débito- Depreciações, Amortizações e Crédito- Depreciações e Amortizações Acumuladas.

Para não haver conflitos de análise, pois são dois grupos distintos (Imobilizado e Intangível), optou-se, neste estudo, pela exclusão dos valores de

amortização anual da conta de depreciação, para que estes valores fossem apenas os referentes a bens móveis.

Neste ano, não houve reclassificações de bens, de contas ou baixas.

Procurando informações complementares via Relatório de Gestão do IFFAR, do exercício de 2011, encontra-se destaque, como parte das ações anuais, que houve a implementação integral da Depreciação e Amortização (NBC T 16.9) das contas, inclusive constando neste relatório, uma tabela com a vida útil e percentagem de valor residual de cada conta contábil, referentes aos bens móveis e imóveis.

Houve também a análise pelos gestores dos impactos desta implementação:

Os impactos causados conforme a utilização das referidas normas, ficaram diretamente ligados às variações patrimoniais, uma vez que, houve o decréscimo patrimonial no exercício decorrente dos registros da depreciação ou amortização (RELATÓRIO DE GESTÃO IFFAR, 2011).

Já no ano de 2012, ao realizarmos a procura analítica de informações junto ao Sistema Siafi, observou-se que houve uma baixa de bens em Março/2012 referente a um bem da conta Veículos.

O bem saiu pelo valor bruto, sem redução, mas já neste mês, no lançamento mensal, houve redução dos valores, para ajuste do bem e da conta de Depreciação.

Em 2013, houve a transferência de bens (computadores) para outro Campus, a ser ajustada no lançamento de baixa a depreciação, apurada de forma analítica no Sistema SIGA.

Para poder atender as determinações e prazos da Portaria STN nº 753, de 21 de dezembro de 2012, referente à implementação da Parte IV-PCASP (Implementação do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público) e a Parte V (Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público - DCASP), até o final do exercício de 2014, neste exercício, houve a reclassificação de bens, para ajuste e para adequar-se as novas classificações, atendendo aos cinco critérios que

foram estabelecidos: durabilidade, fragilidade, perecibilidade, incorprabilidade e transformabilidade. Foi aberto pela Coordenação de Patrimônio do Campus, o processo nro 23.240.00646/2014-73 onde foram reclassificados os bens, tornando os valores de ativos mais reais.

As reclassificações de bens de permanente para consumo totalizaram o valor de R\$ 88.874,86 a ser feita conjuntamente as baixas de depreciação.

Foram reclassificados os bens móveis das seguintes contas contábeis:

1.4.2.1.2.04.00 APARELHOS DE MEDIÇÃO E ORIENTAÇÃO

1.4.2.1.2.06.00 APARELHOS E EQUIPAMENTOS DE COMUNICAÇÃO

1.4.2.1.2.08.00 APAR. ,EQUIP.E UTENS.MED.,ODONT.,LABOR.E HOSP.

1.4.2.1.2.12.00 APARELHOS E UTENSÍLIOS DOMÉSTICOS

1.4.2.1.2.18.00 COLECOES E MATERIAIS BIBLIOGRÁFICOS

1.4.2.1.2.24.00 EQUIPAMENTO DE PROTEÇÃO, SEGURANCA E SOCORRO

1.4.2.1.2.30.00 MAQUINAS E EQUIPAMENTOS ENERGÉTICOS

1.4.2.1.2.34.00 MAQUINAS, UTENSÍLIOS E EQUIPAMENTOS DIVERSOS

1.4.2.1.2.35.00 EQUIPAMENTOS DE PROCESSAMENTOS DE DADOS

1.4.2.1.2.36.00 MÁQUINAS, INSTALAÇÕES E UTENS. DE ESCRITÓRIO

1.4.2.1.2.38.00 MÁQUINAS, FERRAMENTAS E UTENSÍLIOS DE OFICINA

1.4.2.1.2.39.00 EQUIPAMENTOS HIDRÁULICOS E ELÁTRICOS

1.4.2.1.2.40.00 MAQ.EQUIP.UTENSÍLIOS AGRI/AGROP.E RODOVIARIOS

1.4.2.1.2.42.00 MOBILIÁRIO EM GERAL

No ano de 2015, houve a reclassificação das contas de todos os grupos, atendendo às mudanças do PCASP.

Desta forma, no IFFAR, houve as implementações quanto ao novo plano de contas e atendendo aos prazos estabelecidos.

Pode-se observar uma redução significativa do valor de Ativo Total (Quadro nº1) entre o ano de 2014 e 2015. Isto refere-se às reclassificações e ao fato do

Grupo Ativo Compensado, que antes fazia parte do Ativo Total, ter sido retirado pelo novo PCASP, procurando atender às mudanças da Nova Contabilidade.

Nesta reclassificação, foram transferidos os valores pelos totais para as novas contas, assim como o saldo das depreciações dos bens, calculados até esta data, atendendo a NBC T 16.9.

No ano de 2016, houve, no IFFAR, a migração dos dados do sistema SIGA para o novo sistema, adquirido pela reitoria, o Sistema Integrado de Património, Administração e Contratos (SIPAC), utilizado até aos dias atuais.

Todos os bens móveis foram importados para este novo sistema, juntamente com os dados das depreciações, para seguirem a sua progressividade normal.

Perante os dados de 2010 a 2016, identifica-se que a aplicação da NBC T 16.9 - Norma de Depreciação, trazida pela Nova Contabilidade, tem importância na identificação da perda de valores dos bens móveis (depreciação acumulada) e o seu reconhecimento como despesa (despesa de depreciação), que influenciam nas demonstrações contábeis, como no Balanço Patrimonial e no Demonstrativo de Variações Patrimoniais de cada exercício, tornando mais reais as informações sobre cada bem, utilizados para atingir os objetivos da entidade.

No momento da compra de um bem móvel, esta aquisição é classificada como Despesas de Capital, constando no Balanço Orçamentário (identificação despesa orçamentária), no Balanço Financeiro (desembolso de caixa) e Balanço Patrimonial (entrada de bens no ativo).

Neste aspecto, pode-se identificar a diferença entre o sistema orçamentário e o sistema patrimoniais trazidos pela Nova Contabilidade, pois no sistema orçamentário é uma despesa de capital no exercício de sua aquisição e no sistema patrimonial o bem passa a integrar o grupo de ativo, como um bem pertencente ao Governo, mas a desvalorização ou despesa será calculada mensalmente, a partir do início de sua utilização e esta despesa fará parte do resultado do exercício anualmente, sem haver nenhum desembolso financeiro

e será redutora do ativo, demonstrando o valor real do bem, para a sua futura reavaliação ou necessidade de reposição.

Desta forma, o acompanhamento das informações geradas pela aplicabilidade da NBC T 16.9 pode servir para várias análises, onde podemos destacar o acompanhamento das despesas com os bens móveis, as necessidades de reposições ou reavaliações, o que evitaria que bens totalmente depreciados se mantivessem contabilizados e também os desperdícios, evitando aquisições desnecessárias e um melhor planeamento de compras, entre outros aspectos.

### 3.2 DEPRECIAÇÃO POR CONTAS DO ATIVO IMOBILIZADO- BENS MÓVEIS - IFFAR DE 2010 A 2016

O Instituto Federal Farroupilha (IFFAR) foi adotando progressivamente e constantemente as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, conforme cronograma estabelecido pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e Conselho Federal de Contabilidade (CFC), desde 2011.

A NBC T 16.9 conceitua a depreciação como a redução do valor dos bens tangíveis pelo desgaste ou perda de utilidade pelo uso, ação da natureza ou obsolescência.

A implementação da NBC T16.9, no que se refere ao método de cálculo da Depreciação utilizado pelo Campus Panambi, segue o adotado pela Reitoria do instituto, que é o Método das Quotas Lineares (constantes), tendo como bases para o cálculo o valor contábil do bem e a sua expectativa de vida útil. Como exemplo, podemos dizer que se um bem tem 20 anos de vida útil estimada, ele terá que ser depreciado em 5% ao ano e para chegar a este total a taxa de 0,42% de depreciação mensal.

Para padronização dos critérios de mensuração e como forma de viabilizar a divulgação das informações contidas no Balanço Geral da União, foi editada, na

Macrofunção 020330- Depreciação, Amortização e Exaustão, emitida pela Secretaria do Tesouro Nacional, uma tabela de vida útil para cada conta contábil e seu respectivo valor residual, que foi o parâmetro usado pelo IFFAR para o registo da Depreciação dos seus bens móveis, classificados como bens permanentes.

Conforme determinação da STN, através da Macrofunção 020330, as taxas utilizadas para o cálculo da depreciação, exaustão ou amortização nos órgãos da Administração Pública Direta, Autarquias e Fundações Públicas serão realizadas pelo sistema de controlo patrimonial de cada órgão, que no caso do IFFAR foi pelo Sistema SIGA e atualmente é pelo programa SIPAC.

Dos anos de 2010 a 2016, foram utilizadas, aproximadamente, 21 contas do rol de contas do PCASP, para a classificação dos bens móveis do Campus Panambi.

As contas tiveram as suas classificações e nomenclaturas ajustadas e alteradas de acordo com o novo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) e foram reclassificados em 2015.

Para todas as contas utilizadas anteriormente, houve uma nova conta correspondente, como demonstrado abaixo:

Tabela 4 - Novas classificações das contas contábeis pelo PCASP

<b>CONTAS DO GRUPO DE BENS MÓVEIS</b>	<b>CONTAS ANTERIORES</b>	<b>CONTAS NOVO PCASP</b>
Aparelhos de medição e Orientação	1.4.2.1.2.04.00	1.2.3.1.1.01.01
Aparelhos e equipamentos de comunicação	1.4.2.1.2.06.00	1.2.3.1.1.01.02
Apar equip e utens médicos, odont e laboratoriais	1.4.2.1.2.08.00	1.2.3.1.1.01.03
Aparelhos e equip de esporte e diversão	1.4.2.1.2.1.000	1.2.3.1.1.01.04
Equip de proteção, segurança e socorro	1.4.2.1.2.24.00	1.2.3.1.1.01.05
Máquinas e aparelhos de natureza industrial	1.4.2.1.2.28.00	1.2.3.1.1.01.06
Máquinas e equipamentos energéticos	1.4.2.1.2.30.00	1.2.3.1.1.01.07
Máquinas e equipamentos gráficos	1.4.2.1.2.32.00	1.2.3.1.1.01.08
Máquinas ferramentas e utensílios de oficina	1.4.2.1.2.38.00	1.2.3.1.1.01.09

Maq, equip, utensílios agrícolas agrop e rodoviários	1.4.2.1.2.40.00	1.2.3.1.1.01.20
Equipamentos hidráulicos e elétricos	1.4.2.1.2.39.00	1.2.3.1.1.01.21
Máquinas, utensílios e equipamentos diversos	1.4.2.1.2.34.00	1.2.3.1.1.01.25
Equipamento de processamento de dados	1.4.2.1.2.35.00	1.2.3.1.1.02.01
Aparelhos e utensílios domésticos	1.4.2.1.2.12.00	1.2.3.1.1.03.01
Maq, instalações e utens de escritório	1.4.2.1.2.36.00	1.2.3.1.1.03.02
Mobiliário em geral	1.4.2.1.2.42.00	1.2.3.1.1.03.03
Coleções e materiais bibliográficos	1.4.2.1.2.18.00	1.2.3.1.1.04.02
Instrumentos musicais e artísticos	1.4.2.1.2.26.00	1.2.3.1.1.04.04
Equipamento para áudio, vídeo e foto	1.4.2.1.2.33.00	1.2.3.1.1.04.05
Veículos diversos	1.4.2.1.2.48.00	1.2.3.1.1.05.01
Veículos de tração mecânica	1.4.2.1.2.52.00	1.2.3.1.1.05.03

Em relação à NBC T 16.9, os prazos de vida útil e as percentagens de valores residuais dos bens móveis mantiveram-se os mesmos, mesmo com a revisão efetuada em 2015, conforme se apresenta na tabela abaixo:

Tabela 5 - Vida útil dos bens móveis e taxas de valores residuais, macrofunção 020330 - depreciação, amortização e exaustão

<b>CONTAS DO GRUPO DE BENS MÓVEIS</b>	<b>VIDA ÚTIL (ANOS)</b>	<b>VALOR RESIDUAL (%)</b>
Aparelhos de medição e Orientação	15	10
Aparelhos e equipamentos de comunicação	10	20
Apar equip e utens médicos, odont e laboratoriais	15	20
Aparelhos e equip de esporte e diversão	10	10
Equip de proteção, segurança e socorro	10	10
Máquinas e aparelhos de natureza industrial	20	10
Máquinas e equipamentos energéticos	10	10
Máquinas e equipamentos gráficos	15	10
Máquinas ferramentas e utensílios de oficina	10	10
Maq, equip, utensílios agrícolas agrop e rodoviários	10	10
Equipamentos hidráulicos e elétricos	10	10
Máquinas utensílios e equipamentos diversos	10	10
Equipamento de processamento de dados	5	10

Aparelhos e utensilios domesticos	10	10
Maq, instalações e utens de escritório	10	10
Mobiliário em geral	10	10
Coleções e materiais bibliograficos	10	
Instrumentos musicais e artisticos	20	10
Equipamento para áudio, vídeo e foto	10	10
Veículos diversos	15	10
Veiculos de tração mecânica	15	10

(Fonte: Macrofunção STN Depreciação)

Na tabela abaixo, do ano de 2010 a 2016, temos os valores de depreciações anuais por conta contábil e o total depreciado neste mesmo período:

Tabela 6 - Depreciação anual de 2010 a 2016 por contas de bens móveis

CONTAS DO GRUPO DE BENS MÓVEIS	2010	2011	2012	2013
Aparelhos de medição e Orientação	R\$ 2.596,17	R\$ 4.210,87	R\$ 4.316,20	R\$ 4.749,27
Aparelhos e equipamentos de comunicação	R\$ 419,45	R\$ 1.127,81	R\$ 2.388,53	R\$ 2.535,66
Apar equip e utens médicos, odont e laboratoriais	R\$ 4.555,01	R\$ 12.106,44	R\$ 17.033,24	R\$ 20.268,29
Aparelhos e equip de esporte e diversão	R\$ -	R\$ -	R\$ 1.691,76	R\$ 4.652,19
Equip de proteção, segurança e socorro	R\$ 3.290,60	R\$ 5.582,21	R\$ 5.582,19	R\$ 5.582,17
Máquinas e aparelhos de natureza industrial	R\$ 525,93	R\$ 949,90	R\$ 958,89	R\$ 6.941,95
Máquinas e equipamentos energéticos	R\$ 1.367,43	R\$ 2.500,30	R\$ 4.294,01	R\$ 4.514,59
Máquinas e equipamentos gráficos	R\$ 55,88	R\$ 84,15	R\$ 84,13	R\$ 84,13
Máquinas ferramentas e utensílios de oficina	R\$ 1.161,20	R\$ 1.939,77	R\$ 2.528,38	R\$ 4.154,09
Maq, equip, utensílios agrícolas agrop e rodoviários	R\$ 2.696,00	R\$ 7.455,38	R\$ 7.497,40	R\$ 8.473,94
Equipamentos hidráulicos e elétricos	R\$ 4,88	R\$ 32,21	R\$ 642,00	R\$ 707,54
Máquinas utensilios e equipamentos diversos	R\$ 1.487,76	R\$ 2.521,84	R\$ 4.559,50	R\$ 3.922,93
Equipamento de processamento de dados	R\$ 62.149,94	R\$ 101.125,18	R\$ 133.531,72	R\$ 151.943,53
Aparelhos e utensilios domésticos	R\$ 8.447,58	R\$ 16.769,06	R\$ 21.699,94	R\$ 22.547,15

Maq, instalações e utens de escritório	R\$ 43,94	R\$ 252,65	R\$ 418,63	R\$ 729,83
Mobiliário em geral	R\$ 17.414,04	R\$ 36.350,51	R\$ 47.854,55	R\$ 82.188,62
Coleções e materiais bibliográficos	R\$ 571,40	R\$ 11.259,80	R\$ 24.040,09	R\$ 31.338,29
Instrumentos musicais e artísticos	R\$ 333,11	R\$ 460,84	R\$ 460,81	R\$ 545,50
Equipamento para áudio, vídeo e foto	R\$ 3.704,05	R\$ 7.633,51	R\$ 8.781,66	R\$ 9.199,34
Veículos diversos	R\$ 3,28	R\$ 36,08	R\$ 39,36	R\$ 39,36
Veiculos de tração mecânica	R\$ 1.592,50	R\$ 30.120,97	R\$ 7.370,78	R\$ 10.696,08
Outros bens móveis- reclassificado 2012-para 34	-R\$ 23,28	R\$ 854,25	-R\$ 830,97	
TOTAIS DEPRECIACÃO DO GRUPO BENS MÓVEIS POR ANO	R\$ 112.396,87	R\$ 243.373,73	R\$ 294.942,80	R\$ 375.814,45
TOTAIS ACUMULADOS	R\$ 112.396,87	R\$ 355.770,60	R\$ 650.713,40	R\$ 1.026.527,85

CONTINUAÇÃO CONTAS GRUPO BENS MÓVEIS	2014	2015	2016	TOTAIS
Aparelhos de medição e Orientação	R\$ 4.051,90	R\$ 5.565,97	R\$ 6.831,24	R\$ 32.321,62
Aparelhos e equipamentos de comunicação	R\$ 192,01	R\$ 1.575,86	R\$ 1.873,56	R\$ 10.112,88
Apar equip e utens médicos, odont e laboratoriais	R\$ 22.204,99	R\$ 23.600,29	R\$ 25.207,57	R\$ 124.975,83
Aparelhos e equip de esporte e diversão	R\$ 5.416,62	R\$ 5.416,65	R\$ 5.416,68	R\$ 22.593,90
Equip de proteção,segurança e socorro	R\$ 5.584,07	R\$ 5.592,93	R\$ 5.592,96	R\$ 36.807,13
Máquinas e aparelhos de natureza industrial	R\$ 11.723,06	R\$ 11.723,07	R\$ 11.723,04	R\$ 44.545,84
Máquinas e equipamentos energéticos	-R\$ 6.689,64	R\$ 1.908,62	R\$ 2.240,46	R\$ 10.135,77
Máquinas e equipamentos gráficos	R\$ 84,19	R\$ 84,15	R\$ 84,12	R\$ 560,75
Máquinas ferramentas e utensílios de oficina	R\$ 3.514,44	R\$ 63.246,60	R\$ 182.201,73	R\$ 258.746,21
Maq, equip, utensílios agrícolas agrop e rodoviários	R\$ 8.594,40	R\$ 9.886,85	R\$ 11.431,32	R\$ 56.035,29
Equipamentos hidráulicos e elétricos	-R\$ 990,76	R\$ 244,89	R\$ 244,92	R\$ 885,68
Máquinas utensílios e equipamentos diversos	R\$ 4.786,75	R\$ 5.371,96	R\$ 5.717,69	R\$ 28.368,43
Equipamento de processamento de dados	R\$ 188.296,77	R\$ 99.830,23	R\$ 87.990,65	R\$ 824.868,02
Aparelhos e utensílios domésticos	R\$ 22.100,78	R\$ 22.603,76	R\$ 22.535,74	R\$ 136.704,01

Maq, instalações e utens de escritório	-R\$ 743,98	R\$ 335,16	R\$ 335,16	R\$ 1.371,39
Mobiliário em geral	R\$ 100.646,41	R\$ 119.512,99	R\$ 118.149,26	R\$ 522.116,38
Coleções e materiais bibliográficos	R\$ 43.007,92	R\$ 56.884,35	R\$ 64.899,48	R\$ 232.001,33
Instrumentos musicais e artísticos	R\$ 562,46	R\$ 562,45	R\$ 562,44	R\$ 3.487,61
Equipamento para áudio, vídeo e foto	R\$ 9.749,09	R\$ 11.086,33	R\$ 10.821,56	R\$ 60.975,54
Veículos diversos	R\$ 1.289,36	R\$ 3.039,36	-R\$ 4.210,64	R\$ 236,16
Veiculos de tração mecânica	R\$ 21.545,98	R\$ 13.499,58	-R\$ 77.530,77	R\$ 7.295,12
Outros bens móveis-reclassificado 2012-para 34				R\$ -
TOTAIS DEPRECIÇÃO DO GRUPO BENS MÓVEIS POR ANO	R\$ 444.926,82	R\$ 461.572,05	R\$ 482.118,17	R\$ 2.415.144,89
TOTAIS ACUMULADOS	R\$ 1.471.454,67	R\$ 1.933.026,72	R\$ 2.415.144,89	

(Fonte: Siafi)

Pode-se verificar que os valores de depreciação das contas foram crescentes e que nos anos em que tiveram os seus valores negativos, foi para ajuste devido às baixas dos bens, principalmente no ano de 2014 devido às reclassificações necessárias para atender o MCASP.

Assim, subiu de R\$ 112.396,87 em 2010, para R\$ 243.373,23 em 2011, e seguiram os cálculos anualmente até chegar ao valor de R\$ 2.415.144,89, no ano de 2016.

Pode-se observar que as informações sobre a aplicação da Norma NBC T 16.9 quanto à depreciação está apresentada e confirmada, na sua evolução em valores por contas, mesmo com a mudança de programa (SIGA para SIPAC), onde houve a migração de dados houve continuidade nos procedimentos.

Todas as regras para os cálculos e atendimento da implementação da NBC T 16.9 utilizadas seguiram a Macrofunção da Depreciação, emitida pela STN, sem haver uma análise individual se estariam ou não condizentes com a realidade de uma instituição de ensino, pois é uma regra geral, sem cuidar das especificidades de cada função das entidades públicas.

### 3.3 ANÁLISE DAS CONTAS MAIS SIGNIFICATIVAS PARA AS AÇÕES DO ENSINO - IFFAR DE 2010 A 2016

Neste estudo, que visa demonstrar as mudanças advindas da Nova Contabilidade, principalmente procurando informações quanto aos aspectos da implementação da NBC T 16-9- Norma de Depreciação, Amortização e Exaustão que auxiliem na análise de como estão a ser utilizadas as informações geradas, se elas estão ou não a servir para as ações dos gestores, torna-se importante estudar as contas de funções mais expressivas, dos bens móveis do Campus Panambi, principalmente a bens relacionados às atividades de ensino, pesquisa e extensão, a fim de verificar se as informações apuradas com a aplicação da norma de depreciação estão a ser válidas e coerentes com a realidade da instituição.

Neste aspecto, procuramos informações em primeiro lugar referente às contas: Coleções e Materias Bibliográficos e Equipamentos de Processamento de Dados.

Quanto à necessidade de uma comparação entre a legislação e taxas utilizadas nas empresas privadas com as taxas contidas na Macrofunção 020300, utilizadas na esfera pública, no decorrer deste estudo, chama a atenção a necessidade de uma análise da conta Veículos de Tração Mecânica.

Começaremos pela primeira conta, a aquisição de Coleções e Materiais Bibliográficos, que é essencial às atividades da Instituição, pois são bens extremamente necessários para os alunos, professores e para as avaliações realizadas por órgãos de controlo, como o Ministério da Educação e Cultura (MEC).

Em termos de aquisições, anualmente, os coordenadores de cursos devem verificar a bibliografia mínima e básica, que é pré-requisito para aprovação dos cursos que passaram pelo processo de reconhecimento do MEC.

Os valores de aquisições foram crescentes ao longo dos anos de 2010 a 2016, de acordo com os dados abaixo:

Tabela 7 - Aquisições por ano de coleções e materiais bibliográficos

Aquisições por Conta Contábil	2010	2011	2012	2013
Coleções e materiais bibliográficos	R\$ 77.867,07	R\$ 152.553,75	R\$ 38.642,40	R\$ 76.623,24

(Fonte : Siafi)

Na continuidade do período tabela 7:

Aquisições por Conta Contábil	2014	2015	2016	Total Acumulado
Coleções e materiais bibliográficos	R\$ 203.740,63	R\$ 44.585,96	R\$ 74.157,84	R\$ 668.170,89

(Fonte : Siafi)

Desta forma, temos o total de aquisições, até 2016, o valor de R\$ 668.170,89.

Este valor representa 8,92% do valor total de bens móveis, ou seja, quase 10% do Ativo Imobilizado do Grupo de Móveis são de Coleções e Materiais Bibliográficos.

Quanto à depreciação temos:

Tabela 8 - Depreciações por ano de coleções e materiais bibliográficos

Depreciação Conta Contábil	2010	2011	2012	2013
Coleções e materiais bibliográficos	R\$ 571,40	R\$ 11.259,80	R\$ 24.040,09	R\$ 31.338,29

(Fonte : Siafi)

Dando continuidade dos levantamentos da tabela 8:

Dpreciação Conta Contábil	2014	2015	2016	total acumulado
Coleções e materiais bibliográficos	R\$ 43.007,92	R\$ 56.884,35	R\$ 64.899,48	R\$ 232.001,33

(Fonte : Siafi)

Assim, apresenta-se que deste total de R\$ 668.170,89, respeitando a macrofunção 020300 que determina não necessitar de valor residual, mas com prazo de vida útil de 10(dez) anos, podemos verificar que sofreu uma

depreciação de R\$ 232.001,33, ou seja, 34,72% do total de bens já estão depreciados.

A contabilização desta conta: Coleções e Materiais Bibliográficos têm regras que constam na lei específica, no caso a Lei Federal 10.753/2003 e também está contemplado no MCASP 7ª edição, na página nº 109, pois há regras para serem classificadas ou em bens móveis permanentes ou em bens de consumo.

Para serem classificados como bens de consumo, conforme a Lei Federal seriam livros e materiais didáticos e paradidáticos para bibliotecas públicas. Para serem estes bens classificados como bens permanentes, as Coleções e Materiais Bibliográficos deveriam ser adquiridos para acervos de bibliotecas de propósitos específicos.

Assim, quando há aquisição destes materiais bibliográficos, o Campus Panambi adota os procedimentos para registo de cada livro, classificando como materiais permanentes.

As informações apresentadas a partir da aplicabilidade da NBC T 16.9, requereriam uma análise sobre o fluxo de pessoas que utilizam estes materiais, identificando se não seria o mais viável a classificação como material de consumo, como forma de facilitar a aquisição e o planeamento orçamentário anual, pois há mais facilidade em conseguir orçamento para manutenção de bens do que para investimentos (despesas de capital para aquisição de bens permanentes).

Mesmo passando para nova classificação como material de consumo, haveria formas de controlo dos bens, pois são utilizados programas, no caso o Pergamum é utilizado no Campus, para registar empréstimos, devoluções, emissão de multas nos casos de atraso, entre outros aspectos.

Outra análise necessária seria a verificação a cada ano, junto ao inventário, se os livros estão a ser substituídos e se a depreciação está compatível com o estado e utilização destes bens.

Perante isto e em relação à conta Coleções e Materiais bibliográficos, o estudo e análise das informações de depreciação que afetam esta conta abrem

uma série de possibilidades de análises para melhorias da gestão e planejamento.

Passando para a conta Equipamento para Processamento de Dados, do ano de 2010 a 2016 houve aquisições, mas também baixas (por exemplo em 2015 houve R\$ 52.124,00 em aquisições e baixas de R\$ 51.940,70 ficando o saldo de R\$ 183,25) e reclassificações, de forma a refletir com a realidade patrimonial, conforme demonstrado na tabela.

Tabela 9 - Aquisições por ano de equipamentos de processamento de dados

Aquisições Conta Contábil	2010	2011	2012	2013
Equipamento de processam. de dados	R\$ 555.667,85	R\$ 71.112,90	R\$ 200.663,70	R\$ 151.034,40

Dando prosseguimento aos levantamentos de aquisições da tabela 9:

Aquisições Conta Contábil	2014	2015	2016	Total Acumulado
Equipamento processam. de dados	R\$ 141.442,67	R\$ 183,25	R\$ 416.096,90	R\$ 1.536.201,67

(Fonte: Siafi)

Os bens que compõem esta conta têm o prazo de vida útil e valor residual mais condizente com a realidade, pois seguem quase que integralmente as taxas utilizadas para as empresas privadas.

Os valores anuais de depreciação constam na tabela nº 10.

Tabela 10 - Depreciações por ano de equipamentos de processamento de dados

Depreciação conta contábil	2010	2011	2012	2013
Equipamento processam. de dados	R\$ 62.149,94	R\$ 101.125,18	R\$ 133.531,72	R\$ 151.943,53

(Fonte: Siafi)

Complementando a sequência da tabela nº 10:

Dpreciação Conta Contábil	2014	2015	2016	total acumulado
Equipamento processam. de dados	R\$ 188.296,77	R\$ 99.830,23	R\$ 87.990,65	R\$ 824.868,02

(Fonte: Siafi)

Há um aspecto interessante ao analisar esta conta em nosso Campus, que se refere ao fato de não haver separação dos itens que estão a ser utilizados nos setores administrativos ou de ensino.

Como forma de explicar, temos os Cursos de Integrado em Manutenção e o Curso Superior em Sistemas para Internet e como forma de atender às ações de ensino, temos laboratórios de informática para estes cursos.

Não há separação no sistema atualmente utilizado (SIPAC) entre os bens utilizados para o ensino e os bens para fins administrativos, todos compoendo a mesma conta, a ser o controlo apenas por “Termo de Responsabilidade” afixado nas salas.

Como análise desta conta, poderíamos destacar que seria pertinente no momento de a reavaliação dos bens móveis verificarem se a depreciação do bem ocorre ou não em menos tempo, por haver especificidades em nossas atividades, como exemplo se os computadores dos laboratórios de informática que têm prazo de depreciação de 5 (cinco) anos está coerente e demonstrando realmente o património. Se estivesse em desacordo, poderia haver regras, taxas e valores residuais mais específicos de depreciação para bens de informática, podendo ser usada inclusive a depreciação acelerada.

Numa visão geral, quanto à classificação correta dos bens de uma instituição de ensino, pesquisa e extensão, no novo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), existem duas contas que podem ser utilizadas como forma de separar bens utilizados em ações de ensino, mas devem ser analisados na experiência prática, no dia-a-dia e nas reavaliações, se os bens estão ou não

coerentes quanto à sua utilização e com as taxas previstas na macrofunção. Até este momento, são apresentadas apenas duas opções, com as contas abaixo:

- Máquinas e Equipamentos para fins didáticos e outros materiais culturais educacionais e de comunicação (regista valores relativos a máquinas e equipamentos utilizados para fins didáticos, tais como módulos e bancadas didáticas) com vida útil 10 anos e valor residual 10%.

- Outros Materiais Culturais, Educacionais e de Comunicação (regista os valores referentes a materiais culturais, educacionais e de comunicação não classificados em contas anteriores) com vida útil 10 anos e valor residual 10%.

Para bens de informática não seria interessante a utilização destas contas, pois aumenta o tempo de depreciação, mas quanto aos outros bens de laboratório, que têm prazo de depreciação de 10(dez) anos valeria a pena fazer o seu estudo e aprofundamento.

Partindo para mais um aspecto da aplicação da NBC T 16.9, que chama à atenção, tem relação a diferença de critérios para empresas públicas e privadas, quanto ao prazo de vida útil e taxa de depreciação da conta Veículos de Tração Mecânica.

Há uma diferença muito acentuada entre os valores permitidos na esfera privada em comparação com a esfera pública. Nas empresas privadas, o prazo de vida útil dos veículos utilizados na mesma função que no IFFAR, ou seja, o transporte de passageiros, é de 5(cinco) anos e a taxa de depreciação anual é 20%. Na esfera pública o prazo é de 15(quinze)anos e taxa de depreciação é de 6,67% ao ano e como dito anteriormente, entende-se que a função é a mesma, pois os veículos servem para as atividades fim e como meio de condução de servidores e por vezes alunos, que diariamente se dirigem a Reitoria do IFFAR para participar de reuniões, já que todos os campus são em outras cidades, incluindo o Campus Panambi.

Em termos de tempo nas empresas privadas em 5 (cinco) anos um veículo se desvaloriza e os veículos de Órgãos Públicos em 15(quinze) anos.

Pelos dados do sistema, houve aquisições/entrada por transferência em 2010, 2011, 2013 e 2014 e a transferência por saída de um bem em 2012 para

a Reitoria. Nos anos de 2015 e 2016 não houve aquisições e em 2016 houve reavaliações e reclassificações.

Tabela 11 – Aquisições, transferências, reclassificações e reavaliações por ano de veículos de tração mecânica

Aquisições por Conta Contábil	2010	2011	2012	2013
Veículos de Tração Mecânica	R\$ 119.268,00	R\$ 91.580,00	- 55.580,00	R\$ 39.740,00

(Fonte: Siafi)

Na continuidade do período da tabela 11:

Aquisições por Conta Contábil	2014	2016	total
Veículos de Tração Mecânica	R\$ 33.950,00	Reclassificações/reavaliações	R\$ 208.432,00

(Fonte: Siafi)

Quanto aos valores de Depreciação, atendendo a NBC T 16.9 de 2010 a 2016 temos:

Tabela 12 - Depreciações por ano de veículos de tração mecânica

Depreciação conta contábil	2010	2011	2012	2013
Veículos de Tração Mecânica	R\$ 1.592,50	R\$ 30.120,97	R\$ 7.370,78	R\$ 10.696,08

(Fonte: Siafi)

Complementando a sequência da tabela nº 12:

Dpreciação Conta Contábil	2014	2015	2016	Total final de 2016
Veículos de Tração Mecânica	R\$ 21.545,98	R\$ 13.499,58	Baixa reavaliação	R\$ 7.295,12

(Fonte: Siafi)

A depreciação em 2011 foi elevada devido a um veículo em 2010 ter vindo de outro campus já depreciado, por isto ajustado neste exercício e a depreciação em 2014 ficou acima dos 6,67% devido a ajustes.

Com base nas informações acima, o total da conta veículo em Dez/2016 totaliza R\$ 208.432,00 e depreciação acumulada de R\$ 7.295,12.

O valor de depreciação ficou neste valor, devido à reavaliação feita, pois estes bens já sofreram reavaliação, por conta da NBC T 16.10. Os valores foram zerados e relançados. Houve reclassificação entre contas veículos diversos e veículos de tração mecânica ainda no exercício de 2016.

Desta forma observa-se a importância desta Norma NBC T 16.9 aplicada, seja para uma análise mais geral, numa análise por contas ou mais especificamente por bens analíticos, pela especificidade de cada conta, pois há regras específicas para cada bem móvel, ou seja estudando a função e utilização dos bens e a importância do acompanhamento de sua desvalorização, podendo dar dados confiáveis para ações de gestão, quanto ao planejamento.

Na prática, a Norma de Depreciação foi implementada, mas muitas informações ainda não são utilizadas, e a análise das contas devem ser individuais.



## 4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo procurou apresentar quais as mudanças advindas da “Nova Contabilidade”, e como estão a ocorrer as implementações, equilibrando as questões teóricas com a realidade prática.

Para atingir os objetivos propostos, pesquisou-se o histórico da contabilidade pública no Brasil, com destaque para as principais leis, e apresentamos as Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC T) e as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), finalizando a parte teórica com a demonstração do trabalho desenvolvido pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) tendo-se procurado colocar em prática estas alterações.

Em termos de contexto histórico, ficou claro que a mudança de objeto e foco da contabilidade como ciência começou a ser modificada, passando do patrimônio para o orçamento, corrigindo distorções que iniciaram com as publicações da Lei nº 4320 de 17 de março de 1964 e a Lei de Responsabilidade Fiscal de 04 de maio de 2000.

Ambas as leis faziam menção a informações contábeis relacionadas com o patrimônio, mas não havia um regulamento e nem mesmo exigências relativas a estas ações de cunho patrimonial, pois as questões de controle de orçamento estavam sempre a ser aperfeiçoadas.

A Nova contabilidade fundamenta-se na necessidade de padronização de normas de contabilização entre países, trouxe uma série de mudanças, onde Normas do Conselho Federal de Contabilidade passaram a ser trabalhadas em conjunto com portarias, orientações e manuais emitidos pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN).

Estas grandes mudanças na Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP), foram profundas, com difícil aplicabilidade, de difícil acompanhamento e com muitos resultados ainda não visíveis.

No caso da Norma NBC T 16.9 - Norma de Depreciação, Exaustão e Amortização, que foi publicada em 2008, levando em consideração o prazo em que está vigente, pode-se verificar que já está totalmente aplicada no IFFAR, por consequência em nosso Campus, mas as informações geradas ainda não estão a ser analisadas de forma crítica, inclusive questionando as orientações quanto a prazos de vida útil, de valores residuais e taxas relacionadas, nem servindo de informação para a tomada de decisão pelos gestores.

Neste estudo, procedemos a um levantamento de informações sobre as contas mais significativas em termos de valores e ações de ensino, a ser a conta de Livros e Coleções Bibliográficas, onde se identifica a necessidade de um estudo aprofundado pela gestão, analisando a possibilidade e legalidade da sua classificação como bens de consumo, devido à necessidade crescente de compras e de reposições e por questões orçamentárias, pois é mais difícil conseguir orçamento para investimento do que para despesas gerais e de manutenção, além de ser observado que estamos a entrar numa era digital.

Em relação aos bens de informática utilizados nos laboratórios de ensino identifica-se a necessidade de que seja analisada a adequação dos prazos que determinam a vida útil, evitando a perda de valor e falta de reposição devida de bens fundamentais para uma aprendizagem prática, tornando o ensino mais efetivo. O fato de não haver separação em bens de utilização no ensino e bens de utilização administrativa, dificulta inclusive o futuro controlo de custos. Finalizando, com os Veículos de Tração Mecânica, há uma grande distância entre o prazo de depreciação utilizado e permitido nas entidades públicas de privadas, e nesta última em 5(cinco) anos os veículos estão totalmente depreciados.

Houve uma reavaliação, tendo-se atualizado os valores, mas deve-se considerar o risco de servidores e alunos se deslocarem nas estradas com bens depreciados.

Tratamos destas contas, mas a análise pode ser muito maior, e o estudo mais aprofundado, e não apenas desta norma; mas todas as demais normas vigentes

devem ser analisadas individualmente e com cuidado, identificando as melhorias, as dificuldades e se estão a atingir os seus propósitos.

Há muitas linhas possíveis de pesquisa na Nova Contabilidade, em relação às Normas, às Portarias, ao Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP), aos sistemas que são necessários para a utilização conjunta com o Siafi, como é o caso do Sipac, além de todo estudo na área de custos que está a ser implementado.

Assim, além de gerar novos conhecimentos, proporcionando o crescimento pessoal e profissional, poderá servir de registo histórico, das etapas e dificuldades de implementação da Nova Contabilidade, no Instituto Federal de Educação Farroupilha.



## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Andrade, A. & Faria, M. (2015). As Mudanças na Contabilidade Pública e seus Reflexos nos Tribunais de Contas. Belo Horizonte: Forum.

Araújo, I.P.S., Arruda, D.G., & Barretto, P.H.T. (2009). O Essencial da Contabilidade Pública: Teoria e exercícios de concursos públicos resolvidos. São Paulo: Saraiva.

ATLAS, Manuais (1996). Lei nº 4.320 de 17 de março de 1964. (20ª edição). São Paulo: Atlas.

Barbosa, M., & Ott, E. (2013) A história da Contabilidade no Rio Grande do Sul: Primeiras evidências, fortalecimento e consolidação. (1ª Edição). Porto Alegre: Conselho Federal de Contabilidade.

Bezerra, J. (2008). Contabilidade Pública: teoria, técnica de elaboração de balanços e questões. (3ª edição). Rio de Janeiro: Elsevier.

Carvalho, J. (2009). Orçamento Público: Teoria e questões atuais comentadas. (3ª edição). Rio de Janeiro: Elsevier.

Costa, G. (2018). Contabilidade Pública 3D. Salvador: Juspodivm.

Constituição da República Federativa do Brasil de 05 de outubro de 1988 Recuperado <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/consti/1988/constituicao-1988-5-outubro-1988-322142-publicacaooriginal-1-pl.html>

Feijó, P. (2013). Entendendo as Mudanças na Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Brasília: Gestão Pública.

Feijó, P. (2014). Curso de Siafi: uma abordagem prática da execução orçamentária e financeira. (3ª edição). Brasília: Gestão Pública.

Feijó, P. Ribeiro, C.E (2014). Entendendo o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público. Brasília: Gestão Pública.

Feijó, P. (2016). Entendendo as Mudanças na Contabilidade Aplicada ao Setor Público – Caderno de Slides, Resumos e Exercícios. Brasília: Gestão Pública.

Feijó, P. (2017a). Entendendo as Demonstrações Aplicadas ao Setor Público. Brasília: Gestão Pública.

Feijó, P. (2017b). Entendendo a Contabilidade Patrimonial Aplicada ao Setor Público: do ativo ao patrimônio líquido. Brasília: Gestão Pública.

Gil, A. (2008). Métodos e técnicas de pesquisa social. (6ª edição). São Paulo: Atlas.

Gil, A. (2010). Como Elaborar Projetos de Pesquisa. (5ª edição). São Paulo: Atlas.

Jund, S. (2006). Administração Financeira e Orçamentária: legislação atualizada e aplicável ao setor público. Rio de Janeiro: Elsevier.

Lei nº 101 de 04 de maio de 2000- Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) Recuperado [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/LCP/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp101.htm).

Macrofunção 020330 - Depreciação, Amortização e Exaustão na Adm.Dir.União, Aut e Fund. Recuperado <http://manualsiafi.tesouro.fazenda.gov.br/020000/020300/020330/>

Marconi, M. & Lakatos, E. (2011). Metodologia Científica. (6ª edição). São Paulo: Atlas.

Marconi, M. & Lakatos, E. (2015). Metodologia do Trabalho Científico. (7ª edição). São Paulo: Atlas.

Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público publicadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) Recuperado <https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-tsp-do-setor-publico>.

Oliveira, M. (1955). Lições de Contabilidade Pública. (7ª edição). São Paulo: Atlas.

Portaria nº 184 de 25 de agosto de 2008 do Ministério da Fazenda- Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público Recuperado <http://www.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/legislacao/portarias-ministeriais/2008/portaria184>.

Portaria STN nº 664 de 30 de novembro de 2010 Aprovou o MCASP 3º Edição Recuperado <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=227027>.

Portaria STN nº 828 de 2011 – Altera MCASP e determina prazos de obrigatoriedade dos novos procedimentos contábeis Recuperado [http://www.atibaia.sp.gov.br/transparencia/novacontabilidade/PortSTN\\_828\\_2011.pdf](http://www.atibaia.sp.gov.br/transparencia/novacontabilidade/PortSTN_828_2011.pdf).

Portaria conjunta STN/SOF nº 437 de 12 de julho de 2012 – Aprovou a 5ª Edição MCASP Recuperado [http://www.lex.com.br/legis\\_23510682\\_PORTARIA\\_N\\_437\\_DE\\_12\\_DE\\_JULH\\_O\\_DE\\_2012.aspx](http://www.lex.com.br/legis_23510682_PORTARIA_N_437_DE_12_DE_JULH_O_DE_2012.aspx).

Portaria 548 de 24 de setembro de 2015- Aprova o PIPCP- Plano de Implantação de Procedimentos Contábeis Patrimoniais Recuperado <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/653221/Item+1+-+PIPCP+-+Anexo+Portaria+548-2015.pdf/02621710-aeb1-43ca-8289-db115cf68356>.

Portaria Conjunta STN/SOF nº 02, de 22 de dezembro de 2016 e Portaria STN nº 840, de 21 de dezembro de 2016- Publica o Manual de Contabilidade

Aplicado ao Setor Público- 7ª edição Recuperado  
<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/456785/MCASP+7%C2%AA%20edi%C3%A7%C3%A3o+Vers%C3%A3o+Final.pdf/6e874adb-44d7-490c-8967-b0acd3923f6dmpcasp>

Reis, H. & Machado, J. (2015). A Lei 4.320 comentada e a Lei de Responsabilidade Fiscal. (35ª edição). Rio de Janeiro: IBAM.

Relatório de Gestão 2011- Instituto Federal de Educação Farroupilha Recuperado [http://w2.iffarroupilha.edu.br/site/midias/arquivos/20123915329808relatorio\\_de\\_gestao\\_de\\_2011\\_\\_iffarroupilha.pdf](http://w2.iffarroupilha.edu.br/site/midias/arquivos/20123915329808relatorio_de_gestao_de_2011__iffarroupilha.pdf)

Resolução nº 820 de 17 de dezembro de 1997, do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) de 17 de dezembro de 1997- Cria o Controle Interno Recuperado <http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/t11.htm>

Resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº 1.055 de 24 de outubro de 2005- - Cria o Comitê de pronunciamentos Contábeis Recuperado de <http://www.portaldecontabilidade.com.br/legislacao/cfc1055.htm>.

Resolução CFC nº 1.103 de 28 de setembro de 2007 – Cria o Comitê Gestor de Convergência do Brasil Recuperado [http://www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucao/cfc1103\\_2007.htm](http://www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucao/cfc1103_2007.htm).

Silva, L. (2004). Contabilidade Governamental: um enfoque administrativo. (7ª edição). São Paulo: Atlas.

Silva, L. (2009). Contabilidade Governamental: um enfoque administrativo da nova contabilidade pública. (8ª edição). São Paulo: Atlas.

Slomski, V. (2007). Controladoria e Governança na Gestão Pública. São Paulo: Atlas.

Slomski, V. (2013). Manual de Contabilidade Pública: de acordo com as normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público. (3ª edição). São Paulo: Atlas.

Wilken, E. (1956). Manual de Contabilidade Pública. (4ª edição). Rio de Janeiro: Aurora.



