

A importância dos Tribunais de Contas para o processo de convergência da contabilidade aos padrões internacionais

Gustavo Felipe Ripper Chalhó Tupinambá de Souza

Graduado em Ciências Contábeis pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ); agente de Fiscalização do Tribunal de Contas do Município de São Paulo; experiência na área de auditoria externa independente em empresas nacionais e internacionais

Jorge Pinto de Carvalho Júnior

Especialista em Gestão Pública Municipal, Contabilidade Governamental, Direito Público e Controle Municipal; graduado em Ciências Contábeis pela Universidade do Estado da Bahia (UNEB); ocupou cargos de controlador e secretário de Administração, Finanças e Planejamento em municípios baianos; foi superintendente de Normas Técnicas na Secretaria de Fazenda do Estado do Rio de Janeiro. Instrutor credenciado da STN, autor de livros de contabilidade aplicada ao setor público; agente de Fiscalização do Tribunal de Contas do Município de São Paulo

Resumo: Considerando o atual cenário brasileiro de busca por informações financeiras dotadas dos atributos de fidedignidade e tempestividade, o setor público passa por um momento de desafios na adaptação da contabilidade por meio do processo de convergência dos procedimentos contábeis às normas internacionais. O presente estudo visou analisar a importância dos Tribunais de Contas brasileiros, como órgãos públicos responsáveis pela fiscalização e controle dos gastos públicos, nesse contexto de padronização às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS). Para tanto, é fundamental que os Tribunais de Contas participem ativamente desse processo para verificar o atendimento das exigências das novas normas, com o objetivo de assegurar maior adequação das demonstrações contábeis dos entes públicos aliado a uma maior transparência dos dados contábeis.

Palavras-chave: Contabilidade. IPSAS. Convergência. Padronização. Transparência.

Abstract: Considering the current Brazi-

lian scenario of search for financial information provided with attributes of faithful representation and timeliness, the public sector is going by a time of challenges in adapting accounting through accounting procedures of convergence process into international standards. This present study aimed to analyze the importance of the Brazilian Account Courts, as public agencies responsible for supervision and control of public spending, in this context of standardization to *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS). Therefore, it is essential that the Account Courts actively participate in this process to verify compliance with the requirements of the new standards, with the aim of ensuring greater adequacy of the financial statements of public entities allied to a greater transparency of accounting data.

Keywords: Accounting. IPSAS. Convergence. Standardization. Transparency.

1 Introdução

A gestão salutar de qualquer entidade, pública ou privada, perpassa pelo adequado processo de planejamento das ações a serem por ela empreendidas, buscando compatibilizar os resultados almejados aos recursos disponíveis. Para planejar é fundamental deter métodos e, principalmente, informações confiáveis que possibilitem mapear as condições presentes existentes, projetar cenários futuros e traçar estratégias para mitigação de eventuais riscos que possam comprometer o alcance dos objetivos pactuados, caso venham a se concretizar.

A geração de informações físicas e financeiras dotadas dos atributos da fidedignidade e da tempestividade é possível graças à contabilidade, ciência social que tem por objeto o patrimônio das entidades por ela alcançadas. Com uma boa contabilidade os acionistas, sócios, empregados, fornecedores, clientes, gestores públicos, sociedade e quaisquer outros interessados

na entidade analisada terão meios para tomar decisões, de acordo com as suas necessidades e intenções em relação à mesma.

Ocorre que, como qualquer outra ciência, a contabilidade também possui desafios permanentes a serem enfrentados, dentre os quais se destaca a qualificação do que deve ser registrado (avaliação qualitativa) e a atribuição do seu valor (avaliação quantitativa). Essas avaliações constituem o processo denominado como mensuração.

Segundo o Pronunciamento Conceitual Básico (CPC 00 - R1), emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis, a mensuração

[...] é o processo que consiste em determinar os montantes monetários por meio dos quais os elementos das demonstrações contábeis devem ser reconhecidos e apresentados no balanço patrimonial e na demonstração do resultado. Esse processo envolve a seleção da base específica de mensuração.

Como se percebe, a informação só será útil se o processo de mensuração for bem empregado, adotando-se técnicas precisas e conceitualmente amparadas. Tal desafio amplia-se ainda mais, ao considerar que, com a globalização, tornou-se indispensável estabelecer padrões mundialmente uniformes de contabilização para todas as entidades, de forma que os dados disponibilizados sejam compreensíveis mesmo entre empresas e governos de países distintos.

O setor público brasileiro, a exemplo do que se verificou na iniciativa privada nos anos de 2007 e 2009, também passa por um momento de adaptação dos seus procedimentos contábeis às práticas internacionalmente aceitas. Para tanto, o órgão regulador da profissão contábil no país, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), vem editando uma série de normas com base nas IPSAS – *International Public Sector Accounting Standards* – de autoria da IFAC – *International Federation of Accounting*, orientações

estas que constituem o padrão amplamente aceito em termos conceituais contábeis para governos, em escala global.

Silva (2015, p. 09) aduz, nesse sentido, que:

[...] com a expansão dos mercados e a globalização da economia, surge a necessidade, nas entidades, da elaboração de demonstrações contábeis baseadas em critérios uniformes e homogêneos, de modo que os gestores, investidores e analistas de todo o mundo possam utilizar informações transparentes, confiáveis e comparáveis, nos processos de tomadas de decisões.

O principal órgão preocupado com essa necessidade na área pública e, portanto, com a convergência das normas contábeis internacionais é o IFAC – *International Federation of Accounting*, uma organização de abrangência global com foco na profissão contábil, que edita normas contábeis referentes ao padrão ético da profissão ao setor público, as IPSAS – *International Public Sector Accounting Standards*, que são voltadas à qualidade, à auditoria, à formação educacional.

As primeiras dez normas de contabilidade aplicadas ao setor público foram publicadas pelo CFC no ano de 2008; a décima primeira norma foi lançada em 2011; e neste ano de 2016, iniciou-se um novo ciclo de revisão e convergência de IPSAS que culminará na disponibilização de trinta e duas normas internacionais adaptadas à realidade brasileira até o ano de 2021.

Aliada ao CFC na implementação das IPSAS convergidas, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) também vem editando diversos atos, a exemplo de portarias fixando prazos para adoção de boas práticas contábeis, manuais e instruções de procedimentos, com o fito de auxiliar os profissionais da área no “fazer contábil”. O Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, um dos principais normativos elaborados pela STN, encontra-se atualmente na sexta edição, já tendo sido colocados em consulta pública alguns capítulos da sétima edição, que terá

vigência a partir de 2017.

Se o processo de mensuração dos fatos contábeis por si só já é desafiador, em um ambiente de mudanças as dificuldades se tornam ainda maiores. É necessário modificar a cultura dos profissionais *pari passu* à sua capacitação profissional para adequação à nova realidade normativa. Esse processo não é usualmente rápido e demanda a participação ativa dos órgãos reguladores e, especialmente na área governamental, dos fiscalizadores.

É nesse contexto que se inserem os Tribunais de Contas, órgãos de controle externo que possuem dentre as suas funções a de apreciar a qualidade das contas prestadas pelos seus jurisdicionados. Para bem desempenhar o seu mister institucional, os Tribunais deverão fomentar a adoção das práticas contábeis internacionais pelos órgãos e entidades a eles sujeitos, orientando e exigindo o cumprimento das normas e prazos vigentes nesse sentido.

2 Geração de informações governamentais no contexto atual

A contabilidade aplicada ao setor público (CASP) tem como objeto o patrimônio das entidades do referido setor, mas não se limita a este, no que tange à captura de dados e geração de informações. De acordo com o art. 85 da Lei Federal nº 4.320/64, marco regulatório das finanças públicas nacionais

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

Assim, além de evidenciar a situação patrimonial das entidades governamentais, deve a contabilidade aplicada ao setor público possibilitar o acompanhamento do planejamento e da

execução do orçamento, bem como evidenciar a situação dos chamados “atos potenciais”, assim entendidos aqueles que, apesar de já materializados, ainda não tenham afetado o patrimônio público, mas que detêm certo grau de probabilidade de vir a impactá-lo.

A maior diferença entre as contabilidades societária e governamental reside na presença do orçamento, nesta última, como elemento obrigatório no que concerne ao registro contábil e à sua respectiva evidenciação. O orçamento tem grande importância no setor público, já que representa o meio legal para a execução das despesas. Sem orçamento não se pode gastar e, principalmente por este motivo, a contabilização dos aspectos orçamentários sempre foi priorizada na iniciativa governamental, em detrimento do tratamento patrimonial, apesar da exigência constante da já referendada Lei nº 4.320/64.

A forte cultura orçamentária decorrente da interpretação isolada, por grande parte dos contabilistas brasileiros, de alguns artigos da Lei Federal nº 4.320/64, em prejuízo daqueles que versam sobre a contabilidade com foco no patrimônio, terminou por acarretar uma grande distorção na aplicação da Ciência Contábil: no lugar do real objeto da contabilidade aplicada ao setor público – o patrimônio público – figurou, durante longos anos, o orçamento das entidades governamentais.

Para Feijó (2013, p. 42):

[...] quando se tem somente o orçamento como instrumento de acompanhamento da gestão, se enxerga apenas aquele exercício (um ano) e não os reflexos que sua execução vai trazer sobre exercícios seguintes. Na lógica orçamentária, é como se tudo se iniciasse em 1º de janeiro e terminasse em 31 de dezembro. E isso despreza outro princípio de contabilidade, que é o da continuidade. Logo, verifica-se a necessidade de se separar os “dois mundos”: orçamento e contabilidade. [...]

Este cenário permeado pela supervalorização do orçamento culminou no quase que completo abandono de alguns aspectos inerentes à Ciência Contábil no setor público, tais como a adequada mensuração dos elementos patrimoniais, notadamente os ativos, o registro dos fenômenos patrimoniais de acordo com o princípio da competência (despesas por competência tais como férias e décimo terceiro salário a pagar), a adoção de sistema de custos, a geração de informações úteis e tempestivas à tomada de decisão, através de demonstrações com estruturas que atendam às necessidades dos usuários, entre outros.

O resultado disso não poderia ter sido outro: as demonstrações contábeis perderam relevância e, há muito, deixaram de ser utilizadas pelos gestores para fins de tomada de decisão. Em verdade, os relatórios contábeis no setor público têm servido quase que exclusivamente para o cumprimento das exigências de prestação de contas, sujeitos às frequentes críticas dos órgãos de fiscalização, por não representarem com exatidão a realidade patrimonial das entidades.

São corriqueiras as ausências dos elementos patrimoniais a seguir dispostos nas demonstrações contábeis elaboradas pelas entidades governamentais na atualidade:

- registro dos ativos correspondentes a direitos oriundos de tributos e demais receitas cujo fato gerador tenha ocorrido, mas que a arrecadação ainda se encontra pendente (receitas por competência);
- registro dos ajustes para perdas sobre os direitos registrados, com base em metodologia adequada, para que não sejam ofertadas informações superestimadas acerca da real capacidade de conversibilidade dos ativos;
- registro das obrigações e provisões por competência, independentemente do cumprimento dos aspectos legais e de forma dissociada

à execução orçamentária, quando por qualquer razão esta não puder ser efetuada, mas estiverem presentes as condições para reconhecimento de um passivo;

- reconhecimento e evidenciação de todos os bens móveis, imóveis e intangíveis, bem como da sua respectiva depreciação e amortização, de sorte que todo o patrimônio imobiliário e intangível da entidade se encontre devidamente evidenciado pela contabilidade;

- registro dos ativos de infraestrutura, assim denominados os bens que compõem um sistema ou uma rede, especializados por natureza e que não possuam usos alternativos, tais como redes rodoviárias, sistemas de esgoto, sistemas de abastecimento de água e energia, rede de comunicação, pontes, calçadas, calçadas dentre outros.

Sem a evidenciação dos elementos supracitados pela contabilidade, não há como se ter a posição real de todos os ativos e passivos de uma entidade e, por conseguinte, resta inviável a análise de qualquer dado gerencial para fins de tomada de decisão que tenha como supedâneo uma demonstração contábil elaborada nesses termos.

Como obter, por exemplo, o exato índice de solvência de um determinado órgão público, se este é calculado com base na divisão do ativo total em relação ao passivo total? Ora, no momento em que um elemento patrimonial não esteja presente, ou que tenha sido mensurado incorretamente, o dado resultará incorreto, podendo levar a interpretações equivocadas. Nesse particular, é de bom alvitre citar que, mesmo que as instituições públicas não se submetam ao processo de falência das empresas privadas, seus indicadores econômicos são sempre avaliados por investidores, economistas e imprensa, dentre outros.

Não só as informações patrimoniais carecem de aperfeiçoamento, no tocante à evidenciação

contábil na área governamental. Mesmo no viés orçamentário, que desde a edição da Lei nº 4.320/64 tem recebido maior atenção pelos profissionais do ramo, ainda se verificam significativas distorções entre o resultado alcançado frente ao planejamento original, quando do encerramento dos ciclos operacionais das entidades, motivadas, sobretudo, pelo emprego de métodos inconsistentes na estimativa das receitas, via de regra superestimando-as, elevando consequentemente o lastro para realização de despesas orçamentárias. Assim, a melhoria de performance contábil se denota necessária também nesse sentido.

A busca por uma contabilidade de excelência deve ser uma constante, principalmente no setor público, em que a principal fonte de financiamento advém dos tributos recolhidos pela sociedade. Portanto, é crucial que esta, como maior interessada, saiba onde e como estão sendo aplicados os recursos que investe e, para tanto, deve possuir acesso a demonstrações contábeis oportunas e fidedignas. Segundo Feijó (2013, p. 75):

A implantação dos padrões internacionais na contabilidade pública brasileira contribuirá de forma significativa para melhorar o processo de elaboração das estatísticas fiscais do país, dos demonstrativos da LRF, das demonstrações contábeis e, consequentemente, dos controles internos, externos e sociais. [...]

3 A convergência da contabilidade aplicada ao setor público aos padrões internacionais

Cada vez mais se torna premente a necessidade de uniformização dos demonstrativos e relatórios financeiros em escala internacional, haja vista o permanente relacionamento econômico entre países, sendo indispensável, para a segurança dos negócios, a disponibilização de informações fidedignas, oportunas e compreensíveis acerca da realidade financeira dos entes governamentais.

Nesse contexto, a contabilidade governamental praticada no Brasil passou a vislumbrar a adoção de um novo modelo que propicie a inserção do país nos padrões internacionais, a implantação de sistema de custos no setor público, a melhoria da qualidade da informação contábil e a evidenciação dos impactos da gestão na variação do patrimônio líquido. A Revista das Demonstrações Contábeis da União (2013, p. 13) traz importante passagem acerca de tal temática:

[...] a Secretaria do Tesouro Nacional, na qualidade de órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, iniciou um conjunto de mudanças na contabilidade pública trazendo uma nova concepção, e exigindo nova postura e visão sobre os atos e fatos praticados pelo setor público. Tais mudanças provocam mais um efeito: a melhoria do nível de qualificação dos servidores envolvidos, **contribuindo assim para o cumprimento do Princípio da Eficiência na gestão do patrimônio público.** (grifo nosso)

Com o propósito de elevar o Brasil ao *status* de referência global em contabilidade governamental, iniciou-se, em termos práticos, a partir de 2008, o processo de adoção dos padrões internacionais na referida área. Dessa forma,

acompanhando as alterações anteriormente engendradas na contabilidade societária, que culminaram nas sanções das Leis Federais nº 11.638/07 e 11.941/09, o setor público brasileiro, sob a condução do Conselho Federal de Contabilidade e da Secretaria do Tesouro Nacional, deu um importante passo rumo à melhoria da qualidade da informação contábil. De acordo com Feijó (2013, p. 34):

[...] pode-se dizer que 2008 foi o ano em que o Brasil efetivamente caminhou para padrões internacionais de contabilidade, primeiramente no setor privado, com as alterações promovidas na Lei nº 6.404/76. Em agosto de 2008, durante o 19º Congresso Brasileiro de Contabilidade, em Gramado/RS, foi anunciado, por meio da publicação da Portaria MF nº 184, que o setor público brasileiro também seguiria rumo aos padrões internacionais.

A base conceitual escolhida como referência para o processo de adoção do novo modelo de contabilidade aplicável ao setor governamental reside nas IPSAS, normas internacionais editadas pela IFAC, considerada como a entidade que detém o *status* de reguladora internacional em termos de contabilidade pública. As IPSAS publicadas pela IFAC são as seguintes:

Quadro 1 – Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS – IFAC)

Sigla	Assunto
IPSAS 1	Apresentação das demonstrações contábeis
IPSAS 2	Demonstração de fluxos de caixa
IPSAS 3	Políticas contábeis, mudança de estimativa e retificação de erro
IPSAS 4	Efeitos das mudanças nas taxas de câmbio e conversão de demonstrações contábeis
IPSAS 5	Custos de empréstimos
IPSAS 6	Demonstrações consolidadas
IPSAS 7	Investimento em coligada (investimento em coligada e controlada)
IPSAS 8	Investimento em empreendimento controlado em conjunto (<i>Joint Venture</i>)
IPSAS 9	Receita de transações com contraprestação
IPSAS 10	Demonstrações contábeis em economias hiperinflacionárias
IPSAS 11	Contratos de construção
IPSAS 12	Estoques

IPSAS 13	Operações de arrendamento mercantil
IPSAS 14	Evento subsequente
IPSAS 16	Propriedade para investimento
IPSAS 17	Ativo imobilizado
IPSAS 18	Informações por segmento
IPSAS 19	Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes
IPSAS 20	Divulgações sobre partes relacionadas
IPSAS 21	Redução ao valor recuperável de ativos não geradores de caixa
IPSAS 22	Divulgação de informação contábil sobre o setor do Governo Geral
IPSAS 23	Receita de transações sem contraprestação (tributos e transferências)
IPSAS 24	Apresentação de informações orçamentárias nas demonstrações contábeis
IPSAS 25	Benefícios a empregados
IPSAS 26	Redução ao valor recuperável de ativos geradores de caixa
IPSAS 27	Ativo biológico e produto agrícola
IPSAS 28	Instrumentos financeiros: apresentação
IPSAS 29	Instrumentos financeiros: reconhecimento e mensuração
IPSAS 30	Instrumentos financeiros: divulgação
IPSAS 31	Ativo intangível
IPSAS 32	Contratos de concessão de serviços: concedente
IPSAS 33	Adoção Inicial – Base Contábil

Fonte: os próprios autores

Com base nas IPSAS, o Conselho Federal de Contabilidade editou, em 2008, as dez primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), às quais foi incorporada a NBC T 16.11 em 2011, através de Resolução específica. Segundo a Revista das Demonstrações Contábeis (2013, p. 13):

Para o aperfeiçoamento da contabilidade pública brasileira, foram editadas e publicadas pelo CFC, em 2008, as primeiras normas agrupadas na NBC T 16 – Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, que implicam em significativas alterações de procedimentos e em importantes interações e impactos sobre as normas atuais. Tais normas visam contribuir para o fortalecimento e uniformização de procedimentos contábeis patrimoniais em âmbito nacional, de forma que sirvam não só ao cumprimento dos aspectos legais, mas reflitam com fidedignidade o impacto das transações governamentais no patrimônio público.

As NBCASP que se encontram em vigor são as seguintes:

Quadro 2 – Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público

Sigla	Ementa
NBC T 16.1	Conceituação, objeto e campo de aplicação
NBC T 16.2	Patrimônio e sistemas contábeis
NBC T 16.3	Planejamento e seus instrumentos sob o enfoque contábil
NBC T 16.4	Transações no setor público
NBC T 16.5	Registro contábil
NBC T 16.6	Demonstrações contábeis
NBC T 16.7	Consolidação das demonstrações contábeis
NBC T 16.8	Controle interno
NBC T 16.9	Depreciação, amortização e exaustão
NBC T 16.10	Avaliação e mensuração de ativos e passivos em entidades do setor público
NBC T 16.11	Sistema de informação de custos do setor público

Fonte: os próprios autores

Atualmente o CFC vem promovendo uma revisão das normas já aprovadas frente ao texto das IPSAS, tendo estabelecido cronograma para convergência da quase totalidade dos normativos internacionais (a IPSAS 10 – Economias Hiperinflacionárias – não será convergida):

Quadro 3 – Cronograma do CFC para Convergência das IPSAS

Ano	IPSAS a serem corrigidas
2016	IPSAS 9 (receita de transações com contraprestação), IPSAS 12 (estoques), IPSAS 19 (provisões, passivos e ativos contingentes), IPSAS 23 (receitas de transações sem contraprestação) e IPSAS 32 (concessões e PPP) – total de 5 IPSAS
2018	IPSAS 5 (custos de empréstimos); IPSAS 11 (contratos de construção); IPSAS 13 (leasing); IPSAS 16 (propriedades de investimento); IPSAS 17 (imobilizado); IPSAS 21 (<i>impairment</i> de ativos não geradores de caixa); IPSAS 26 (<i>impairment</i> de ativos geradores de caixa); IPSAS 31 (ativos intangíveis); IPSAS 30 (instrumentos financeiros: evidenciação); IPSAS 35 (demonstrações consolidadas); IPSAS 36 (investimentos em entidades associadas e negócios conjuntos); IPSAS 37 (contratos conjuntos); IPSAS 38 (evidenciação de participações em outras entidades) e IPSAS 25 (benefícios a empregados) – total de 14 IPSAS
2021	IPSAS 1 (apresentação das demonstrações contábeis); IPSAS 2 (DFC); IPSAS 3 (políticas contábeis, mudanças em estimativas e erros); IPSAS 4 (efeito de mudanças cambiais); IPSAS 14 (eventos após a data de divulgação das demonstrações); IPSAS 18 (informação por segmento); IPSAS 20 (partes relacionadas); IPSAS 22 (informação sobre o governo geral); IPSAS 24 (informações orçamentárias); IPSAS 27 (agricultura); IPSAS 28 e 29 (instrumentos financeiros) e IPSAS 33 (adoção inicial) – total de 13 IPSAS

Fonte: os próprios autores

Além das IPSAS e das NBCASP, constitui elemento normativo da mais alta relevância, o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), editado pela Secretaria do Tesouro Nacional. Sobre o MCASP, discorre Feijó (2013, p. 73):

O MCASP se tornou, ao longo desses anos, a principal referência para aqueles que desejam se atualizar sobre os procedimentos da contabilidade aplicada ao setor público, pois serve de elo entre o conceitual e o operacional, considerando as premissas das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) e os procedimentos para registro contábil dos principais fatos relacionados com a Administração Pública, segundo as regras do PCASP.

A Secretaria do Tesouro Nacional, na condição de condutor do processo de convergência das práticas contábeis brasileiras às normas internacionais, por força da Portaria MF nº 184/2008 e do Decreto Federal nº 6.976/2009, recebeu a incumbência de identificar as necessidades de adaptação da realidade brasileira aos padrões preconizados nas IPSAS, editar normativos, manuais, instruções de procedimentos contábeis e plano de contas nacional, objetivando a elaboração e publicação de demonstrações contábeis consolidadas, já que a ela compete tal atribuição, conforme previsto na legislação vigente.

Para que seja possível a confecção das citadas demonstrações de forma consolidada e em obediência às normas editadas pela IFAC, é preciso que todos os entes federados observem as

disposições constantes das orientações publicadas pelo Conselho Federal de Contabilidade, bem como as regras e procedimentos previstos nos atos normativos editados pela Secretaria do Tesouro Nacional.

Dessa forma, buscando retirar do campo da discricionariedade de cada gestor público a escolha do momento mais oportuno para a implantação das mudanças contábeis, o que fatalmente

ocasionaria considerável atraso no alcance dos objetivos pré-fixados no âmbito da convergência, a STN estabeleceu prazo para que os entes federados adotassem os novos procedimentos contábeis. Após a edição de alguns atos regulamentares e sucessivas prorrogações, o prazo atualmente estabelecido para implantação dos novos aspectos contábeis, de acordo com a Portaria STN nº 634/2013, ficou assim definido:

Quadro 4 – Prazos Legais para Adoção dos Novos Procedimentos Contábeis

Tipo de Procedimento	Prazo	Ato Legal Regulamentador
Procedimentos Contábeis Orçamentários	Desde 2012	Portaria STN nº 437/2012
Procedimentos Contábeis Específicos	Desde 2012	Portaria STN nº 437/2012
Procedimentos Contábeis Patrimoniais	Gradual	Portaria STN nº 548/2015
Plano de Contas Aplicado ao Setor Público	Até o final de 2014	Portaria STN nº 634/2013
Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público	Até o final de 2014	Portaria STN nº 634/2013

Fonte: os próprios autores

O mais recente ato nesse ínterim foi a Portaria nº 548, de 24 de setembro de 2015, a qual dispôs sobre prazos-limite de adoção dos procedimentos contábeis patrimoniais aplicáveis aos entes da Federação. Seu maior objetivo é que gradualmente sejam implementadas boas práticas no tratamento do patrimônio, alçando-o à sua condição de objeto maior da contabilidade, ao término do prazo estabelecido.

Essa foi a estratégia adotada pelo CFC e pela STN para normatização e embasamento teórico necessários à convergência da contabilidade aplicada ao setor público brasileiro aos padrões internacionais. Já sob o aspecto operacional, buscou-se priorizar, num primeiro momento, a implementação de um plano de contas único (o PCASP – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público) e a elaboração de demonstrações contábeis padronizadas para, em seguida, direcionar esforços em campos de atuação específicos, tais como o tratamento patrimonial e adequações orçamentárias necessárias por força de mudança de procedimentos. Feijó (2013, p. 77) afirma que:

Não obstante as normas brasileiras já estarem em vigor, os principais alavancadores das mudanças serão a adoção do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) e as novas demonstrações contábeis, que têm prazo de implantação estabelecido pela STN para todos os entes da Federação.

No tocante à implantação de um plano de contas único, insta salientar que o resgate do patrimônio como real objeto da Ciência Contábil trouxe a necessidade do aperfeiçoamento da estrutura contábil até então utilizada para registro dos atos e dos fatos incorridos nas entidades públicas. Assim, a escrituração contábil que antes da adoção dos padrões internacionais de contabilidade era realizada nos “sistemas” patrimonial, financeiro, orçamentário e de compensações, passou a ser efetuada nos seguintes subsistemas, assim conceituados pela NBCT 16.2:

- patrimonial: registra, processa e evidencia os fatos financeiros e não financeiros relacionados com as variações qualitativas e quantitativas do patrimônio público;

- orçamentário: registra, processa e evidencia os atos e fatos relacionados ao planejamento e à execução orçamentária;
- custos: registra, processa e evidencia os custos dos bens e serviços, produzidos e ofertados à sociedade pela entidade pública, consoante a NBC T 16.11;
- compensação: registra, processa e evidencia os atos de gestão cujos efeitos possam produzir modificações no patrimônio da entidade do setor público, bem como aqueles com funções específicas de controle.

Os fatos que promovam alterações qualitativas ou quantitativas nos Ativos, Passivos e Patrimônio Líquido das entidades públicas, por possuírem natureza de informação patrimonial, serão registrados no subsistema patrimonial. Já os fenômenos correlacionados à aprovação e à execução do planejamento e do orçamento devem ser escriturados no subsistema orçamentário, que evidencia as informações que tenham tal natureza. Por fim, nos subsistemas de custos e de compensação, que possuem natureza de controle, serão contabilizados os atos potenciais, controles da administração financeira (disponibilidades de recursos e programação financeira), encaminhamento e inscrição da dívida ativa, riscos fiscais, controles inerentes a consórcios públicos, custos e demais controles.

Os lançamentos são estanques dentro de cada natureza de informação (registros balanceados, com total de débitos igual ao total de créditos na respectiva natureza de informação), mas uma única situação pode ensejar registros nas três naturezas simultaneamente. É o que ocorre quando se arrecada uma receita orçamentária, por exemplo, situação na qual se torna necessário evidenciar a afetação patrimonial (na natureza de informação patrimonial do PCASP), a execução orçamentária (na natureza de informação orçamentária) e a disponibilidade por destinação de recursos (na natureza de informação típica de controle).

Com essa estrutura de contabilização propiciada pelo PCASP, os profissionais da área passaram a ter condições efetivas de aplicar, na prática, os mandamentos teóricos consignados nas normas, manuais e demais atos regulamentares, destacando-se a dissociação dos “mundos” patrimonial e orçamentário, que possibilita o reconhecimento de cada situação respeitando-se os regimes balizadores das respectivas visões oportunizadas pela contabilidade do setor público: a competência para os fenômenos patrimoniais e o regime de base modificada para o orçamento.

Deve-se enfatizar que a adoção dos padrões internacionais de contabilidade no setor governamental tem objetivos específicos, quais sejam, o registro de todos os ativos e passivos, a efetiva consolidação das contas públicas, a melhoria da qualidade da transparência de informações, a implantação de um sistema de custos e a promoção do Brasil a um nível de referência global na área contábil, o que resultará na disponibilização de dados e indicadores que contribuirão decisivamente para a formulação de políticas públicas sustentadas em elementos concretos. Nesse sentido, assevera Feijó (2013, p. 209):

[...] A melhoria gradativa das informações contábeis e de estatísticas fiscais no setor público é pré-requisito para a formulação das políticas públicas e a promoção de estudos e pesquisas por diversos segmentos da sociedade. A meta é atingir um estágio de desenvolvimento da contabilidade equivalente aos países de maior maturidade, onde a Contabilidade é uma ciência que tem como objeto de estudo o patrimônio da entidade pública.

4 O papel dos Tribunais de Contas no processo de convergência da CASP às normas internacionais

No setor público, a informação contábil objetiva viabilizar o controle para garantir uma maior segurança na aplicação dos recursos públicos, além de poder embasar as tomadas de decisão dos gestores. No contexto brasileiro, o

processo de convergência da CASP aos padrões internacionais contribuirá para uma atuação mais transparente e fidedigna da administração pública. Nesse processo, as entidades governamentais devem atentar às mudanças oriundas da convergência para a geração tempestiva de informações, escrituração dos atos e fatos de acordo com os novos padrões e elaboração dos demonstrativos contábeis.

A Portaria do Ministério da Fazenda nº 184/08 dispõe que:

A importância de que os entes públicos disponibilizem informações contábeis transparentes e comparáveis, que sejam compreendidas por analistas financeiros, investidores, **auditores**, contabilistas e demais usuários, independentemente de sua origem e localização; [...] (grifo nosso)

Um dos principais desafios é a necessidade da mudança da cultura dos profissionais da área por meio de capacitação profissional para adequação aos novos padrões normativos. Esse processo demanda a participação ativa dos órgãos reguladores e fiscalizadores.

Nesse diapasão, verifica-se a fundamental participação dos Tribunais de Contas como órgãos responsáveis pela fiscalização dos gastos públicos. A auditoria contábil a ser realizada pelos Tribunais de Contas visa verificar, dentre outros aspectos, o atendimento das exigências propostas pelas novas normas de contabilidade aplicada ao setor público quanto à veracidade e conformidade dos registros contábeis. A fiscalização pelos Tribunais de Contas no tocante à auditoria contábil permite: assegurar maior adequação dos demonstrativos contábeis; inibir a ocorrência de fraudes e erros; apontar falhas de sistema de controle interno; fornecer uma maior credibilidade dos dados contábeis; dentre outros.

Ressalta-se, nesse contexto, a atuação de alguns Tribunais de Contas do Brasil que, por meio de determinações consignadas nos pareceres emitidos

sobre as prestações de contas dos seus jurisdicionados, já vêm atentando para a adoção das boas práticas contábeis, fomentando assim a efetiva implantação das novas normas de contabilidade. Podem ser destacadas, como exemplo, as seguintes decisões:

Tribunal de Contas do Município de São Paulo – Contas da Prefeitura Municipal de São Paulo (Exercício Financeiro de 2015):

16.13.6 - Efetuar a escrituração contábil da baixa do passivo decorrente da confirmação de pagamento pelo Poder Judiciário referente a Precatórios, de forma a não impactar quantitativamente a Demonstração das Variações Patrimoniais. (item 5.19) (SF)

16.13.10 - Reconhecer a baixa contábil referente ao custo do bem alienado e utilizar o grupo de contas Ganhos com Alienação ou Perdas com Alienação, quando o valor de venda for diferente do valor líquido contábil. (subitem 5.19.3) (SF)

Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro – Contas do Governo do Estado do Rio de Janeiro (Exercício Financeiro de 2015):

DETERMINAÇÃO Nº 7: À SECRETARIA DE ESTADO DE FAZENDA.

[...] b) manter atualizado o estoque da Dívida Ativa, objetivando aplicar, na apuração do ajuste para perdas dos Créditos Inscritos em Dívida Ativa, metodologia baseada no grau de recuperabilidade do crédito inscrito, de forma a espelhar sua real possibilidade de recuperação, considerando o perfil da dívida inscrita e o devedor titular, bem como manter fidedignos os registros contábeis da Dívida Ativa e de suas Provisões para Perda; CONTAS DO GOVERNO DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO - EXERCÍCIO 2015 TCE-RJ Processo Nº: 102.203-6/16 Rubrica: Fls. 6991 JOSÉ GOMES GRACIOSA Conselheiro-Relator

e) considerar, no reconhecimento, mensuração e evidenciação de Provisões e Passivos contingentes, os valores previstos no Anexo de Riscos Fiscais, apresentado na Lei de Diretrizes Orçamentárias, tendo em vista que tais valores são passíveis de interferir no equilíbrio das contas públicas.

Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais

– Contas do Governo do Estado de Minas Gerais (Exercício Financeiro de 2014):

6- Contabilizar e evidenciar os valores referentes às renúncias de receitas, na forma preconizada nos manuais de contabilidade aplicada ao setor público.

É fundamental que os Tribunais de Contas (TCs) acompanhem ativamente todo o processo de convergência das novas normas aplicadas ao setor público, inclusive os prazos legais para a adoção de procedimentos contábeis patrimoniais estabelecidos pela Portaria STN nº 548/15, pois através da função fiscalizadora inerente aos mesmos, deve ser estimulado o cumprimento de todos os aspectos correlacionados à incorporação dos parâmetros contábeis internacionais, pelos seus jurisdicionados.

Paralelamente à fiscalização quanto à adoção das novas normas contábeis, é importante que os órgãos de controle externo se engajem na capacitação dos profissionais militantes nos setores de contabilidade das entidades sob sua jurisdição, promovendo eventos permanentes que objetivem qualificá-los. Da mesma forma, devem os TCs alçarem um olhar cada vez mais inclusivo para a sociedade civil, buscando incorporá-la como agente ativo no controle das finanças públicas, sendo indispensável para tanto, aproximá-la das terminologias e conceitos próprios da gestão governamental.

5 Conclusão

A contabilidade pública nacional voltou-se, durante longas décadas, para o registro dos atos e fatos relacionados ao planejamento e à execução orçamentária, sem a devida mensuração dos elementos patrimoniais das entidades integrantes do seu campo de aplicação, ensejando, como resultado, na precariedade de evidenciação fidedigna de todos os ativos e passivos. Com a significativa mudança estrutural do tratamento patrimonial, o processo de

convergência das normas contábeis aplicadas ao setor público em andamento objetiva resgatar a essência da contabilidade nesse ramo, dando o devido foco ao seu objeto, o patrimônio público.

Portanto, o escopo da nova estrutura da CASP é a melhoria da qualidade da informação contábil, principalmente sob o aspecto patrimonial, e tal avanço é fundamental para que a sociedade possa exercer plenamente o controle social.

O processo de convergência às normas internacionais apresenta uma série de desafios a serem enfrentados pelos usuários da contabilidade aplicada ao setor público, aos quais se integram os órgãos de controle externo. Estes, como diretamente interessados na permanente melhoria das gestões de governo, devem estimular a incorporação das novas práticas, tanto através da função fiscalizatória, quanto da orientadora.

A partir dos relatórios anuais de prestação de contas de alguns Tribunais, já é possível verificar o estímulo, por parte dos respectivos órgãos de controle externo, à adoção das boas práticas contábeis seguindo os novos padrões internacionais de contabilidade pública, restando claro o exercício da função fiscalizadora voltado a tal aspecto.

Os Tribunais de Contas, enquanto órgãos de controle dos gastos públicos, devem participar ativamente desse processo de harmonização aos padrões internacionalmente aceitos por que passa a contabilidade no setor público, para que o objetivo da nova estrutura da CASP tenha o devido êxito. Com isto, a sociedade terá um grande benefício, já que os requisitos de fidedignidade e tempestividade passarão a ser uma constante nas demonstrações contábeis, possibilitando uma transparência efetiva e viabilizando, por conseguinte, o pleno exercício do controle social.

Referências

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **DCON em Revista**. v. 1, n. 2 (jul. 2013) – Brasília: STN, 2013. Anual.

_____. _____. _____. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – 6ª Edição (Válido a partir de 2015)**. Disponível em: <<https://www.tesouro.fazenda.gov.br/en/manuais-contabilidade>>. Acesso em: 5 jul. 2016.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm>. Acesso em: 5 jul. 2016.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **CPC 00 (R1)**: - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro. **2011**. Disponível em: <<https://www.cpc.org.br>>. Acesso em: 5 jul. 2016.

FEIJÓ, Paulo Henrique. **Entendendo as Mudanças na Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. 1.ed. Brasília: Gestão Pública Ed., 2013.

_____; RIBEIRO, Carlos Eduardo. **Entenden-**

do o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público: PCASP – Exercícios e Estudo de Caso com Lançamentos Típicos. Série Entendendo CASP. 1.ed. Brasília: Gestão Pública Ed., 2014.

MINAS GERAIS. Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais. **Relatório da Prestação de Contas do Governo do Estado de Minas Gerais (Exercício de 2014)**. Disponível em: <<http://www.tce.mg.gov.br/img/PrestacaoContasEstado/2014/ParecerPrevio.pdf>>. Acesso em: 6 jul. 2016.

RIO DE JANEIRO (Estado). Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro. **Relatório da Prestação de Contas do Governo do Estado do Rio de Janeiro (Exercício de 2015)**. Disponível em: <<http://www.tce.rj.gov.br/web/guest/contas-de-governo-do-estado-do-rio-de-janeiro>>. Acesso em: 6 jul. 2016.

SÃO PAULO (SP). Tribunal de Contas do Município de São Paulo. **Relatório Anual de Fiscalização do Município de São Paulo (Exercício de 2015)**. Disponível em: <<http://www.tcm.sp.gov.br/relatorios/AnualFiscalizacao/anualfiscalizacao.html>>. Acesso em: 6 jul. 2016.

SILVA, Valmir Leôncio da. **Contabilidade pública para os municípios**. 1. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2015.