

**UNIVERSIDADE MUNICIPAL DE SÃO CAETANO DO SUL  
PRÓ-REITORIA DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO  
DOUTORADO**

**Renildes Oliveira Luciardo**

**Sistema de informação contábil para a gestão pública em  
conformidade com as normas internacionais: Um estudo do modelo  
vigente**

**São Caetano do Sul  
2016**

**RENILDES OLIVEIRA LUCIARDO**

**Sistema de informação contábil para a gestão pública em conformidade com as normas internacionais: Um estudo do modelo vigente**

**Tese apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Administração da Universidade Municipal de São Caetano do Sul como requisito parcial para a obtenção do título de Doutora em Administração.**

**Área de concentração: Gestão e Regionalidade**

**Orientador: Prof. Dr. Laércio Baptista da Silva**

**APOIO FAPESP Nº 2014/12317-1 e  
CAPES (PDSE) BEX 3231/15-1**

**São Caetano do Sul  
2016**

## Ficha Catalográfica

L971s

Luciardo, Renildes Oliveira

Sistema de informação contábil para a gestão pública em conformidade com as normas internacionais: um estudo do modelo vigente / Renildes Oliveira Luciardo -- São Caetano do Sul: USCS-Universidade Municipal de São Caetano do Sul, 2016. 279p.

Orientador: Prof. Dr. Laércio Baptista da Silva

Tese (doutorado) - USCS, Universidade Municipal de São Caetano do Sul, Programa de Pós-Graduação em Administração, 2016.

1. Sistema contábil. 2. Convergência contábil. 3. Gestão pública. I. Silva, Laércio Baptista da. II. Universidade Municipal de São Caetano do Sul, Programa de Pós-Graduação em Administração. III. Título.

**Reitor da Universidade Municipal de São Caetano do Sul**

Prof. Dr. Marcos Sidnei Bass

**Pró-reitora de Pós-graduação e Pesquisa**

Prof.<sup>a</sup> Dra. Maria do Carmo Romeiro

**Gestor do Programa de Pós-graduação e Pesquisa**

Prof.<sup>a</sup> Dra. Raquel da Silva Pereira

Tese defendida e aprovada em \_\_\_/\_\_\_\_\_/\_\_\_\_\_ pela Banca Examinadora constituída pelos professores:

Prof. Dr. Laércio Baptista da Silva (orientador)

Prof. Dr. José Carlos Marion (USP e PUC/SP)

Prof. Dr. Wilson Aparecido Costa de Amorim (FEA/USP/SP)

Prof. Dr. Eduardo de Camargo Oliva (USCS)

Prof. Dr. Silvio Augusto Minciotti (USCS)

À minha mãe, D. Velú, e às minhas irmãs, Rosangela e Relinda, pelo apoio em todos os momentos nos quais foram solicitadas.

Aos meus filhos, Éric Guilherme e Érika Camilla, ao meu genro, Carlos Henrique, e aos meus netos, Matheus e Nathalia, pois sem eles este trabalho não teria sentido.

## **AGRADECIMENTO**

Agradeço primeiramente a Deus, força inspiradora que renova o espírito, transformando os nossos dias, o nosso viver terreno em estado permanente de serenidade, principalmente por meio do amor fraterno que faz com que todos os nossos atos e sentimentos sejam sempre inspirados na paz de Jesus. Ele é força inesgotável, que nos impulsiona no dia a dia, nos momentos difíceis, levando-nos a refletir sobre as experiências vividas, elevando-nos rumo ao progresso intelectual e moral, cumprindo, dessa forma, a verdadeira missão para a qual o Supremo nos designou neste mundo, que é progredir de forma harmônica e benéfica.

Aos contadores-gerais, aos contadores, às pessoas ligadas à área contábil, aos técnicos e dirigentes pertencentes às Secretarias de Fazenda nos Estados de São Paulo, Pará, Pernambuco, Santa Catarina e Mato Grosso com os quais tive contato no período de levantamento de dados, que me receberam além das minhas expectativas e se prontificaram a me apoiar, colaborando com as informações e materiais necessários para a realização deste trabalho, o meu mais sincero sentimento de gratidão e carinho.

Aos colegas de curso, pelo companheirismo e respeito que compartilharam comigo nestes anos de estudo. Em especial, aos companheiros de grupo Irani Aparecida Reinaldo, Adriana Domingues Marques de Castro, Sibelly Resch e Heitor Ferreira.

A todos os professores do Programa de Pós-graduação – Doutorado em Administração da USCS, que foram verdadeiros mestres, por transmitirem além de seus conhecimentos, suas expectativas e suas experiências, meus agradecimentos verdadeiros pelo carinho e apoio. Em especial, à Professora Doutora Izabel Cristina dos Santos e à Professora Doutora Ana Cristina de Faria, meus sinceros agradecimentos.

À Professora Doutora Maria do Carmo Romeiro, Pró-Reitora de Pós-graduação e Pesquisa, e à Professora Doutora Raquel da Silva Pereira, Gestora do Programa de Pós-graduação da USCS, que não mediram esforços, superando todos os obstáculos na condução do Programa de Doutorado em Administração, no sentido de torná-lo referência, meus sinceros agradecimentos e reconhecimento.

A todo o corpo administrativo do Programa de Pós-graduação – Doutorado em Administração da USCS e, em especial, a Marlene Forestieri de Melo, Mirtes Frignani e Denise Rossito, pelo apoio, atenção e dedicação, o meu muito obrigada.

Meus agradecimentos à magnífica Reitora da Universidade Federal de Mato Grosso, Professora Doutora Maria Lúcia Cavalli Neder, aos técnicos e à Pró-Reitoria de Pós-graduação da UFMT, ao Diretor da Faculdade de Administração, Economia e Ciências Contábeis da UFMT, Prof. Avilo Roberto de Magalhães, e aos colegas pertencentes ao corpo docente do Departamento de Ciências Contábeis da UFMT, cujo apoio muito contribuiu para a concretização deste doutorado.

Agradeço ao Professor Doutor Laércio Baptista da Silva, meu orientador, por ter estado ao meu lado em todas as fases decisivas deste doutorado, pelo grande incentivo e apoio durante esse processo, indicando o tema de pesquisa e incentivando a realização da Bolsa Sanduíche, para que eu pudesse buscar comparações com outros países. À minha orientadora externa da Bolsa Sanduíche na Espanha, Professora Doutora Ana Yetano Sánchez de Muniain, Professora Titular de Contabilidad y Finanzas do Departamento de Contabilidad y Finanzas de la Universidad de Zaragoza-ES (UNIZAR-ES), que me recebeu com todo o carinho, proporcionando apoio institucional e acadêmico na condução da minha pesquisa na Espanha, sempre pronta a dar orientações fundamentais, o meu muito obrigada pelo apoio inestimável, por sua paciência, dedicação e amizade.

Sou grata ao Professor Doutor José Carlos Marion, da USP e da PUC/SP, ao Professor Doutor Eduardo de Camargo Oliva e ao Professor Doutor Silvio Augusto Minciotti, ambos da USCS, e ao Professor Doutor Wilson Aparecido Costa de Amorim, da FEA/USP, membros da banca examinadora, pelas críticas e sugestões que contribuíram para o aprimoramento deste estudo.

A todos que, apesar de não serem lembrados nesta seção, direta ou indiretamente contribuíram para a realização deste trabalho, dividindo sonhos, discutindo ideais e que, mesmo inconsciente, transmitiram conforto e incentivo, meus sinceros agradecimentos. Fiquem com Deus.



## RESUMO

Este estudo, que questiona como ocorre a adequação do sistema contábil brasileiro aos padrões internacionais de contabilidade aplicados ao setor público, tem como objetivo principal compreender o modelo de sistema contábil vigente, à luz das normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público. Para responder tal indagação e cumprir seus objetivos secundários, este estudo, primeiramente, levantou dados mediante a realização de entrevistas com os contadores e as pessoas envolvidas com a contabilidade e o sistema contábil em cinco Secretarias de Fazenda de Estados da Federação, selecionadas por região, sendo: na Região Norte, Pará, na Região Sul, Santa Catarina, na Região Centro-Oeste, Mato Grosso, na Região Nordeste, Pernambuco, e na Região Sudeste, São Paulo. Para a avaliação dos dados coletados, usou-se a Análise de Conteúdo, com o auxílio de software QSR NVivo10. Entre o vasto material reunido, foram identificadas questões relevantes sobre o entendimento das práticas realizadas com normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público. Em seguida, por meio de levantamento de dados nos Relatórios Contábeis dos 27 Estados brasileiros e das 16 Comunidades Autônomas da Espanha, utilizando a Análise de Cluster, combinada com o Escalonamento Multidimensional (MDS) e a Análise Categórica dos Componentes Principais (CPTCA), foi possível efetuar uma comparação entre o sistema contábil brasileiro e o sistema espanhol, com base nas IPSAS do IFAC. Houve também a aplicação de um checklist, cujo objetivo era verificar a adequação do sistema às normas de contabilidade. Os resultados, além de possibilitarem uma reflexão sobre o ambiente institucional no qual acontecem mudanças e sobre a forma como os elementos normativos ocorrem, comprovam a importância do profissional de contabilidade na convergência, identificam itens facilitadores e dificultadores para a introdução das Normas Internacionais de Contabilidade no Setor Público em âmbito nacional e apresentam contribuições para um processo de melhoria e continuidade no Brasil do modelo de sistema contábil em conformidade com as normas internacionais. Com a convergência, os Entes Federativos passarão à incorporação de procedimentos patrimoniais, alterando consideravelmente o enfoque contábil no setor público, melhorando a qualidade da informação transmitida aos seus usuários. Pode-se concluir que em alguns Estados pesquisados o sistema contábil para a administração pública brasileira apresentou vulnerabilidades de integração, falta de investimentos e inexistência de planos de melhoria contínua para a área de TI, comprometendo a conversão aos padrões internacionais. Apesar de os Entes Federativos, na sua maioria, conseguirem cumprir a primeira meta proposta pela STN, em relação à implantação do novo Plano de Contas, o Sistema Contábil Público Brasileiro ainda tem um longo caminho a percorrer para a plena convergência às Normas Internacionais de Contabilidade. Portanto, além das IPSAS que já estão sendo adotadas, recomenda-se o estudo e a execução das IPSAS 05, 06, 07, 11, 16, 18, 19 e 32, para que a contabilidade aplicada ao setor público cumpra o seu principal objetivo, que é informar com alto padrão de qualidade seus usuários internos e externos.

Palavras-chave: Sistema contábil. Convergência contábil. Gestão pública.

## ABSTRACT

This paper brings the question: How is the adequacy of the Brazilian accounting system to international accounting standards applied to the public sector? This study aims to understand the model of current accounting system in the light of international accounting standards applied to the public sector. To meet this challenge and fulfill its objectives, this study primarily sought to collect data through interviews with the accountants and people involved with accounting and the accounting system in five Departments of Finance of the Federation States, selected by region: in the Northern region/ Pará, Southern region / Santa Catarina, Midwest Region / Mato Grosso, Northeastern region / Pernambuco and Southeastern region, São Paulo. For analysis of the data collected the content analysis was used with the aid of QSR NVivo10 software. Among the vast material collected, we identified relevant questions about the understanding of the practices performed with Brazilian accounting standards applied to the public sector. Subsequently, by means of data collection on Financial Reports of 27 Brazilian states and 16 autonomous communities in Spain, using the Cluster Analysis along with the Multidimensional Scaling Technique (MDS) and the Categorical Principal Components Analysis (CPTCA), it was possible to make a comparison between the Brazilian accounting system and the Spanish system based on IPSAS of the IFAC. A Checklist was applied aiming at checking the system adequacy to accounting standards. The results, besides allowing a reflection on the institutional environment in which changes occur and on how the normative elements occur, prove the importance of the accounting professional in the convergence, identify items that facilitate or hinder the introduction of International Standards Accounting in the Public Sector nationally and give contributions to a process of improvement and continuity in Brazil of the accounting system model in accordance with international standards. With convergence, Federal Entities will incorporate patrimonial procedures, considerably changing the accounting focus in the public sector by improving the quality of information to its users. It can be concluded that in some states surveyed the accounting system for the Brazilian Public Administration presented integration vulnerabilities, lack of investment, and absence of continuous improvement plans for the IT area, compromising the conversion to international standards. Although most of the Federal Entities manage to meet the first proposed goal set by STN in relation to the implementation of the new Chart of Accounts, the Brazilian Public Accounting System still has a long way to go for full convergence to the International Accounting Standards. Therefore, in addition to IPSAS that are being adopted, it is recommended the study and implementation of IPSAS 05, 06, 07,11,16, 18, 19, and 32 so that accounting applied to the public sector fulfill its main objective which is to inform with high quality standard its internal and external users.

Keywords: Accounting system. Accounting convergence. 3. Public Management.

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Mapa de Acompanhamento dos Sistemas Contábeis no Brasil .....	44
Figura 2 – O Sistema de Informação Contábil.....	56
Figura 3 – Representação do Sistema de Informação Contábil no Setor Público .....	58
Figura 4 – Sistema de Informação e os Manuais de Contabilidade da STN .....	68
Figura 5 – Processo de Elaboração de Normas do IPSASB.....	81
Figura 6 – Processo de Elaboração das NBC TSP .....	109
Figura 7 – Gráfico de Dispersão de Shepard .....	131
Figura 8 – Mapa da Frequência de Palavras das Entrevistas no Brasil .....	133
Figura 9 – Mapa da Frequência de Palavras das Entrevistas na Espanha .....	134
Figura 10 – Codificação da Categoria “A Convergência na Prática no Brasil” .....	135
Figura 11 – Codificação da Categoria “Sistema Contábil Brasileiro” .....	177
Figura 12 – Codificação da Categoria “Políticas de Convergência no Brasil” .....	191
Figura 13 – Código da Categoria “Convergência na Espanha” .....	199
Figura 14 – Resultado do MDS para Duas Dimensões.....	210
Figura 15 – Gráfico Biplot - Saída dos CATPCA .....	216

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Levantamento das Normas IPSAS/IFAC.....	83
Quadro 2 – Organização de Publicação PGCP de 1994 pela Ordem de 06/05/1994 .....	105
Quadro 3 – As Peculiaridades e Novidades Mais Significativas na PGCP de 1994, na Ordem EHA/1037/2010 e na HAP/1781/2013.....	106
Quadro 4 – As NBC TSP Editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade .....	112
Quadro 5 – Comparação das Normas Espanha e Brasil com as IPSAS.....	115
Quadro 6 – Levantamento das Principais Contas e Procedimentos Contábeis pelas IPSAS, Considerando as Evidenciações pelo Regime de Competência.....	119
Quadro 7 – Perfil dos Entrevistados.....	124
Quadro 8 – Comunidades Autônomas na Espanha Objeto de Análise do Estudo Quantitativo .....	126
Quadro 9 – Estados Brasileiros e Distrito Federal Objeto de Estudo Quantitativo ..	127
Quadro 10 – A Estrutura Básica do PCASP/STN em Nível de Classe (1º nível) e Grupo (2º nível) .....	152
Quadro 11 – Síntese de Anotações Importantes dos Estados Brasileiros Pesquisados (de 25/06/2015 a 15/07/2015) .....	207
Quadro 12 – Variáveis Utilizadas na Medição da Conformidade com as IPSAS ....	215
Quadro 13 – Checklist de Atribuição de Grau de Aderência dos Sistemas de Informações dos Estados .....	218
Quadro 14 – Resultado e Análise do checklist de Atribuição de Grau de Aderência dos Sistemas de Informações dos Estados .....	219
Quadro 15 – Destaque das Principais Evidências Verificadas na Comparação Entre os Demonstrativos Contábeis de Brasil e Espanha.....	231

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Indicadores Comparativos Brasil e Espanha - Síntese do Apêndice D em Conformidade com as IPSA .....	205
Tabela 2 – Indicadores Comparativos Brasil e Espanha - Síntese do Apêndice E “Conformidade em Relação à Demonstrações Contábeis Mínimas Exigidas pelas IPSAS” .....	206
Tabela 3 – Indicadores Comparativos Brasil e Espanha - Síntese do Apêndice F – “Conformidade em Relação a Determinadas Contas Contábeis do BP e da DRE”.208	
Tabela 4 – Resumo dos Dados Obtidos por Grupos para Análise MDS .....	211

## LISTA DE ABREVIATURAS/SIGLAS

- ADCT – Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
- BACEN – Banco Central do Brasil
- BF – Balanço Financeiro
- BP – Balanço Patrimonial
- CAPTCA – Análise de Componentes Principais Categóricas
- CASP – Contabilidade Aplicada ao Setor Público
- CFC – Conselho Federal de Contabilidade
- CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária
- CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis
- CVM – Comissão de Valores Mobiliários
- DCASP – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público
- DFC – Demonstração do Fluxo de Caixa
- DMPL – Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido
- EEs – Empresas Estatais
- FIPLAN – Sistema integrado de Planejamento, Contabilidade e Finanças
- FMI – Fundo Monetário Internacional
- GEFIN – Grupo de Gestores das Finanças Estaduais
- GTCON – Grupo Técnico de Procedimentos Contábeis
- HANDBOOK - Manual Internacional de Procedimentos Contábeis do Setor Público
- IASB – *International Accounting Standards Board* (Comitê de Normas Internacionais de Contabilidade)
- IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
- IFAC – *International Federation of Accountants* (Federação Internacional de Contabilistas)
- IFRS – *International Financial Reporting Standards* (Padrões de Relatórios Financeiros Internacional)
- IGAE - *Intervención General de la Administración del Estado* (Controladoria-Geral de Administração do Estado)
- IPSAS – *International Public Sector Accounting Standards* (Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público)
- IPSASB – *International Public Sector Accounting Standards Boards* (Comitê de Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público)

ISAs – Normas Internacionais de Auditoria

LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal

MARE – Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado

MCASP – Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público

MDS – Escalonamento Multidimensional

NBC TSP – Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público

NICSP – Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público

ONU – Organização das Nações Unidas

PCA – Análise de Componentes Principais

PCASP – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público

PCP – Procedimentos Contábeis Patrimoniais

PEF – Programa de Estabilidade Fiscal

PGC – Plano Geral de Contabilidade

PGCP – Plano Geral de Contabilidade Pública

PPP – Parceria Público Privada

RFB – Receita Federal do Brasil

RGF – Relatório de Gestão Fiscal

RPGs - *Recommended Practice Guidelines* (Orientações Práticas recomendadas)

RREO – Relatório Resumido da Execução Orçamentária

SAD – Secretaria de Administração

SCF – Sistema de Contabilidade Federal

SIAFEM – Sistema Integrado de Administração Financeira para Estados e Municípios

SICONFI – Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro

SIGEF – Sistema Integrado de Planejamento e Gestão Fiscal

SOF – Secretaria de Orçamento Federal

STN – Secretaria do Tesouro Nacional

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>37</b>
1.1 Contextualização, Problema e Objetivo .....	41
1.2 Justificativa.....	43
1.3 Organização do Trabalho .....	45
<b>2 REFERENCIAL TEÓRICO.....</b>	<b>47</b>
2.1 A Contabilidade e seu Desenvolvimento Histórico Normativo no Brasil.....	47
2.1.1 Ambiente Normativo da Contabilidade no Brasil .....	48
2.1.2 Histórico Normativo da Contabilidade Pública no Brasil.....	51
2.2 Sistema de Informação.....	54
2.2.1 Sistema de Informação Contábil .....	55
2.2.2 O Sistema de Informação Contábil na Administração Pública Brasileira.....	57
2.2.2.1 Subsistema Orçamentário .....	59
2.2.2.2 Subsistema Patrimonial.....	60
2.2.2.3 Subsistema Custos.....	61
2.2.2.4 Subsistemas de Compensação .....	62
2.2.3 Etapas para o Desenvolvimento de um Sistema de Informações .....	63
2.3 Normas Contábeis.....	64
2.3.1 Estrutura Conceitual da Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil ....	65
2.3.1.1 Objeto, Função Social e Objetivo da Contabilidade .....	66
2.3.1.1.1 Regime Contábil: Orçamentário x Patrimonial.....	67
2.3.1.1.2 Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público.....	67
2.3.1.2.1 Balanço Patrimonial.....	69
2.3.1.2.2 Balanço Orçamentário .....	70
2.3.1.2.3 Balanço Financeiro.....	71
2.3.1.2.4 Demonstração das Variações Patrimoniais.....	71
2.3.1.2.5 Demonstração dos Fluxos de Caixa.....	71



2.3.1.2.6 Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido .....	72
2.3.1.2.7 Notas Explicativas .....	72
2.3.1.2.8 Em Relação às Demonstrações Contábeis .....	72
2.3.1.2.9 Consolidações das Demonstrações Contábeis .....	73
2.3.1.3 Reconhecimento, Mensuração e Avaliação do Patrimônio Público.....	74
2.3.1.4 Transações Patrimoniais no Setor Público.....	74
2.3.1.4.1 Variações Patrimoniais.....	75
2.3.1.4.2 Transações que envolvem valores de terceiros .....	75
2.3.1.5 Procedimentos Contábeis da Depreciação, Amortização e Exaustão.....	76
2.3.1.5.1 Métodos de Depreciação, Amortização e Exaustão para o Setor Público..	77
2.3.1.5.2 Quanto à Divulgação de Depreciação, Amortização e Exaustão .....	77
2.3.2 Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.....	77
2.3.2.1 A IFAC, o IPSASB e as IPSAS.....	79
2.3.2.2 Um Levantamento das IPSAS.....	83
2.3.2.3 Destaque dos Aspectos Gerais Observados nas IPSAS .....	87
2.3.2.4 Apresentação Adequada das Demonstrações Contábeis em Conformidade com as IPSAS .....	89
2.3.3 O Processo de Convergência às Normas Internacionais na Espanha .....	102
2.3.4 A Adequação às Normas Internacionais no Brasil .....	108
2.3.5 Comparação de IPSAS Destacadas para Este Estudo com as NBCTs, os Manuais de Contabilidade do STN e a Norma Atual na Espanha .....	115
2.3.6 As IPSAS e as Contas Contábeis que Sofrem Influência com o Regime de Competência .....	118
<b>3 METODOLOGIA .....</b>	<b>121</b>
3.1 Delineamento da Pesquisa.....	121
3.1.1 Objeto de Estudo da Pesquisa .....	122
3.2 Procedimentos Metodológicos .....	122
3.2.1 Procedimentos Metodológicos da Pesquisa Qualitativa .....	122

3.2.1.1 Coleta de Dados para a Análise de Conteúdo .....	123
3.2.2 Procedimentos Metodológicos da Pesquisa Quantitativa.....	126
3.2.2.1 Análise de Cluster .....	128
3.2.3 Escalonamento Multidimensional (MDS).....	129
3.2.4 Análise de Componentes Principais Categóricas (CATPCA) com Optimal Scaling .....	131
<b>4 APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS .....</b>	<b>133</b>
4.1 Resultado e Análise Quanto ao Aspecto Qualitativo .....	133
4.1.1 A Convergência na Prática no Brasil.....	135
4.1.1.1 Sistema de Informação Contábil .....	136
4.1.1.2 Regime de Competência .....	142
4.1.1.3 Demonstrações Contábeis .....	144
4.1.1.4 Plano de Contas.....	149
4.1.1.5 Procedimentos Contábeis Específicos .....	156
4.1.1.6 Lei nº 4.320, de 1964 .....	163
4.1.1.7 Gestão do Patrimônio.....	164
4.1.2 O Sistema Contábil Brasileiro.....	176
4.1.2.1 Principais Facilidades.....	177
4.1.2.2 Principais Dificuldades .....	179
4.1.2.3 Adequações aos Padrões Internacionais .....	189
4.1.3 Políticas de Convergência no Brasil.....	191
4.1.3.1 Gestão de Custos.....	191
4.1.3.2 Capacitação – Treinamentos.....	195
4.1.3.3 Governança - Comprometimento da Liderança.....	196
4.1.3.4 Recursos Humanos na Contabilidade .....	196
4.1.4 Convergência na Espanha .....	199
4.1.4.1 Capacitação - Treinamentos .....	199

4.1.4.2 Comprometimento das Lideranças.....	200
4.1.4.3 Principais Ajustes com as Normas .....	202
4.1.4.4 Facilidades .....	203
4.1.4.5 Dificuldades.....	204
4.2 Resultado e Análise Descritiva – Aspecto Quantitativo.....	204
4.2.1 Uma Análise Descritiva das Tabelas constantes dos Apêndices D, E e F .....	205
4.2.2 Analisando MDS, Cluster e CATPCA.....	210
4.3 Resultado e Análise do Grau de Aderência dos Sistemas de Informação dos Estados Brasileiros.....	218
<b>5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES .....</b>	<b>227</b>
5.1 Contribuições para a Melhoria e a Continuidade do Modelo de Sistema Contábil Aplicado ao Setor Público no Brasil, Adequado às Normas Internacionais de Contabilidade .....	228
5.1.1 Observações Quanto à Comparação do Sistema de Informação Contábil da Espanha e do Brasil .....	230
5.2 Novas Questões de Pesquisa .....	231
5.3 Considerações Finais.....	232
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>234</b>
APÊNDICE A.....	245
APÊNDICE B.....	246
APÊNDICE C .....	248
APÊNDICE D .....	249
APÊNDICE E.....	251
APÊNDICE F.....	252
ANEXO A – Demonstrações Financeiras para o Setor Público conforme a Lei 4.320/1964 .....	254
ANEXO B – Demonstrações Financeiras para o Setor Público conforme Modelo do Manual STN/2015. ....	258

ANEXO C – Componentes das Demonstrações Contábeis e as exigências mínimas para evidenciação conforme IPSAS 1 .....	269
ANEXO D – Demonstrações Financeiras em Espanha conforme Modelo do PGCP/1994 .....	275
ANEXO E – DENDOGRAMA .....	278
ANEXO F – Matriz de Proximidade da Distância Euclidiana Quadrada .....	279

## 1 INTRODUÇÃO

As reformas ocorridas na década de 1990, ocasionadas principalmente pelas sucessivas crises financeiras pelas quais passaram os países em desenvolvimento, induziram, segundo Torres (2004), instituições internacionais como o Fundo Monetário Internacional (FMI) e a Organização das Nações Unidas (ONU) a desencadear medidas para monitorar e supervisionar a qualidade da informação financeira produzida por esses governos, visando principalmente à reconstrução e à reforma do Estado.

Essa preocupação das instituições internacionais pôde ser percebida, segundo Bresser Pereira (1997), quando os Bancos Mundial e Interamericano de Desenvolvimento tornaram prioritários os empréstimos para a reforma do Estado. “O Relatório Mundial de Desenvolvimento da ONU de 1997 (*World Development Report* de 1997) tinha originalmente o título Reconstruindo o Estado (*Rebuilding the State*). A reforma do Estado tornou-se o lema dos anos 90, substituindo a divisa dos anos 80: o ajuste estrutural” (BRESSER PEREIRA, 1997).

O gerencialismo, ou Nova Gestão Pública (*New Public Management – NPM*), teve origem, segundo Aucoin (1990), Dunsire (1995), Lueder (1996) e Gruening (2001), na teoria da escolha pública. Segundo Bresser Pereira (1997), o NPM marcou os anos 1990 pela reforma do Estado e pela recuperação da governança ou da capacidade financeira e administrativa de implementar as decisões políticas tomadas pelo governo, o que era até então um dos grandes problemas em relação à referida reforma.

Segundo Machado et al. (2012), as especificidades do setor público foram revistas, prevalecendo uma visão economicista dos organismos internacionais, cenário em que a agenda governamental passou a ser o centro, após a alta tecnocracia dos organismos multilaterais<sup>1</sup> perceber que a simples obediência às políticas do Consenso de Washington<sup>2</sup> “era insuficiente e irrealista para reformar o setor público”.

---

<sup>1</sup> Organismos multilaterais, ou organizações internacionais, são entidades criadas pelas principais nações do mundo (ONU, UNESCO, OCDE etc.), com o objetivo de trabalhar em conjunto para o pleno desenvolvimento das diferentes áreas da atividade humana: política, economia, saúde, segurança etc.

<sup>2</sup> Consenso de Washington é um conjunto de medidas composto por 10 regras básicas, formulado em novembro de 1989 por economistas de instituições financeiras situadas em Washington D.C. (FMI, Banco Mundial e Departamento do Tesouro dos Estados Unidos), fundamentadas em um texto do economista John Williamson, do *International Institute for Economy*. Tornou-se a política oficial do Fundo Monetário Internacional em 1990, quando passou a ser "receitado" para promover o "ajustamento macroeconômico" dos países em desenvolvimento que passavam por dificuldades.

O Estado moderno precisava ser mais forte, mais barato e mais eficiente na realização de suas tarefas para enfrentar o desafio da reforma e aliviar o seu custo sobre as empresas nacionais que concorriam internacionalmente (BRESSER PEREIRA, 1997). Surgiu então, ainda na década de 1990, o pré-requisito de êxito dos governos e, conseqüentemente, uma tendência de valorização das capacidades de ação estatal (MACHADO et al., 2012).

No Brasil, a agenda da reforma começou em 1985 e ganhou novo impulso com a Constituição de 1988, por conta das ideias de descentralização e desburocratização. Entretanto, foi na década de 1990, com o discurso neoliberal de desregulamentação da economia, que ocorreu a redução do tamanho do Estado, resultado da privatização de serviços e da descentralização das políticas sociais, em conjunto com a deterioração da situação fiscal e econômica (MACHADO et al., 2012; MATIAS-PEREIRA, 2012).

A primeira onda das reformas administrativas aconteceu no governo de Fernando Collor de Mello, na década de 1990. Conforme Ribeiro e Farias (2012), foi a partir desse momento, com a difusão de reformas pró-mercado, que “a agenda pública do Brasil passou a refletir a agenda internacional de reforma do Estado, difundida pelas agências multilaterais”. No governo de Fernando Henrique Cardoso, no final de 1994, a situação fiscal e financeira dos Estados brasileiros apresentava déficits primários e estoque da dívida excessivamente elevado (BRESSER PEREIRA, 1997; MACHADO et al., 2012; MATIAS-PEREIRA, 2012).

Naquele período, a administração pública estava vivendo uma fase de crises profundas, segundo Machado et al. (2012) e Matias-Pereira (2012). O Plano Diretor da Reforma do Aparelho de Estado foi apresentado pelo Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado (MARE) em 1995, pautado na crise do papel do Estado, e propunha objetivos e diretrizes para a reformulação da administração pública. O gerencialismo se delineava no Brasil, apoiado em flexibilização, ênfase nos resultados, foco no cliente e controle social, e esse novo padrão foi denominado “administração gerencial” (MATIAS-PEREIRA, 2012).

Diante desse quadro, o ajuste fiscal, a reestruturação da dívida e a reforma dos Estados brasileiros se apresentaram como condições essenciais para a recuperação das finanças públicas (LUCIARDO, 2000). O novo modelo de atuação a ser implantado pelas unidades federativas brasileiras incluía a modernização da administração financeira, que abrangia as áreas de orçamento, controles

orçamentário e financeiro, contabilidade, dívida pública, auditoria e controle interno (LUCIARDO, 2000).

"O Programa de Estabilidade Fiscal (PEF), apoiado pelo Fundo Monetário Internacional (FMI) e pelo Banco Mundial, (...) contempla medidas de curto prazo e de natureza estrutural, entre as quais se inclui a Lei Complementar nº 101 (Lei de Responsabilidade Fiscal), de 04 de maio de 2000" (MOTTA, 2000).

A promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal constituiu um marco imprescindível à gestão de despesas públicas com responsabilidade e transparência, principalmente na reordenação da escrituração contábil e na geração eficaz de informações. O processo de modernização da administração financeira dos Estados brasileiros contemplava ainda a convergência às Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público (*International Public Sector Accounting Standards – IPSAS*).

O movimento em direção à padronização internacional de relatórios financeiros do setor público teve início no final dos anos 1990. Tal processo de normalização foi liderado pela organização não-governamental Federação Internacional de Contadores (*International Federation of Accountants – IFAC*) (OULASVIRTA, 2012).

Sempre que ocorrem mudanças na legislação e nos procedimentos que regem a contabilidade surgem também dificuldades, principalmente quando esta tem que se definir e harmonizar em nível mundial e apresentar suas demonstrações financeiras sob outras normas. (FIORENTIN; RODRIGUES JUNIOR; VARELA; HEIN, 2011).

"A harmonização contábil pode ser conceituada como o processo árduo em trazer os padrões contábeis internacionais para o país, de forma que as demonstrações contábeis de diferentes países estejam em acordo com as normas estabelecidas" (FIORENTIN; RODRIGUES JUNIOR; VARELA; HEIN, 2011, p.4).

A contabilidade aplicada ao setor público brasileiro, segundo Slomski (2013, p.4), baseia-se na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, na já citada Lei Complementar nº 101/2000, nas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP) emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e nos manuais editados pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) do Ministério da Fazenda, que segue as Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público, emitidas pelo Conselho Internacional de Normas Contábeis do Setor Público (*International Public Sector Accounting Standards Board – IPSASB*), da IFAC.

O IPSASB facilitou a convergência das normas nacionais às internacionais,

melhorando assim a qualidade e a uniformidade das demonstrações contábeis ao redor do mundo. O órgão também publica documentos que oferecem orientações sobre temas e experiências relacionados à elaboração de demonstrações contábeis no setor público (IPSASB, 2012).

A IFAC, por sua vez, é uma organização de abrangência global com foco na profissão contábil (IPSASB, 2012). Edita normas internacionais contábeis referentes aos padrões éticos da profissão, às auditorias, ou seja, as Normas Internacionais de Auditoria (*International Standards on Auditing – ISAs*), à formação educacional e às Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público. Quanto à emissão das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, o Conselho Federal de Contabilidade instituiu, por intermédio da Resolução CFC nº 1.103/2007, o Comitê Gestor da Convergência no Brasil, para incorporação de procedimentos patrimoniais aplicáveis à contabilidade pública, alterando consideravelmente o enfoque contábil no setor público. Em 2008, foram editadas as primeiras normas brasileiras aplicadas especificamente para o setor público brasileiro.

O Comitê Gestor de Convergência no Brasil e o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON), com a cooperação técnica da Secretaria do Tesouro Nacional, por meio da Subsecretaria de Contabilidade, efetuaram a tradução oficial das normas editadas pela IFAC. Iniciou-se então o novo modelo de contabilidade patrimonial, bem como a convergência das normas contábeis brasileiras aos padrões internacionais (CFC, 2010).

Segundo Slomski (2013), também a partir de 2008 a Secretaria do Tesouro Nacional, usando da prerrogativa do artigo 67 da Lei Complementar nº 101/2000, deu início ao processo de convergência da contabilidade pública brasileira às IPAS, por meio da Portaria nº 184, de 25 de agosto de 2008, que dispõe sobre as diretrizes a serem observadas pelos entes públicos quanto a práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis.

O projeto empreendido pela STN culminou na emissão dos Manuais de Contabilidade Aplicados ao Setor Público, disponíveis no site da Secretaria, os quais contêm orientações à União e a todos os Entes da Federação sobre como proceder em relação aos controles internos, planos de contas, registros contábeis e evidenciações orçamentárias e patrimoniais.



## 1.1 Contextualização, Problema e Objetivo

No Brasil, o processo de convergência aconteceu primeiramente no setor privado, por intermédio das Leis nº 11.638/2007 e 11.941/2008, que alteraram a Lei das Sociedades por Ações, incorporando procedimentos e regras contábeis contidos nas Normas Internacionais de Contabilidade.

O processo de convergência para a contabilidade aplicada ao setor público brasileiro não alterou a Lei nº 4.320/1964, que rege a contabilidade pública. As mudanças ocorreram a partir da publicação da Portaria nº 183/2008, do Ministério da Fazenda, e com a emissão das 10 primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, editadas por Resoluções do Conselho Federal de Contabilidade.

Esse processo de incorporação de novas informações na rotina da contabilidade aplicada ao setor público não se esgota simplesmente pela mera alteração na legislação. Alterações e pressões ambientais não necessariamente levam à mudança organizacional. Segundo Marinho (2011), as organizações passam por processos de mudança e, comumente, não o fazem de maneira controlada.

Fatores dos ambientes específicos de cada país e do ambiente internacional, bem como aspectos culturais, sociais e econômicos, influenciam os respectivos sistemas de contabilidade (SANTANA SANTOS, 2012, p.359). “A Contabilidade, enquanto ciência do controle patrimonial, está diretamente associada ao grau de desenvolvimento das sociedades, cidades ou nações” (HOLANDA, 2001, p.43), e as repercussões do ambiente em que essa atua são fortemente influenciadas pelas novas tecnologias de informação (SILVA, 2015).

A contabilidade aplicada ao setor público brasileiro passou por transformações substanciais, principalmente quanto ao enfoque, que sempre esteve voltado para o orçamento e hoje se volta para o patrimônio. “A contabilidade brasileira, seja no âmbito do setor privado ou da administração pública, encontra-se em processo de evolução, passando por mudanças ensejadas há décadas. Esse processo, inclusive, envolve uma profunda reflexão sobre os fundamentos e normas contábeis, bem como dos aspectos culturais” (CFC, 2009).

Segundo Martins (2001, p.16), “no contexto atual, no qual as transformações ocorrem em uma velocidade estonteante, a transparência parece tornar-se uma questão de sobrevivência para muitos empreendimentos. As informações embutem

avaliações dirigidas a um número cada vez maior de interessados”.

Verifica-se que as Normas Internacionais têm forte impacto no controle financeiro das instituições e reforçam as várias medidas já determinadas pela Lei de Responsabilidade Fiscal no Brasil.

Com a convergência do Brasil às Normas Internacionais de Contabilidade, alguns pontos que merecem atenção, e que são objetos de estudo nesta tese, são a mudança do regime misto para o regime de competência, do reconhecimento e mensuração de ativos, como bens de infraestrutura, intangíveis e passivos financeiros e a introdução do cálculo de depreciação, amortização e exaustão no setor público.

Nas rotinas da execução contábil, a classificação de documentos, os demonstrativos contábeis, os controles dos bens patrimoniais, o fluxo de caixa e os relatórios gerenciais, entre outros, visam não apenas debitar ou creditar o registro de despesa ou receita, mas também ter conhecimento de todo o caminho percorrido pelos mesmos, da origem à legalidade, da disponibilidade orçamentária à disponibilidade financeira. Enfim, o responsável pela contabilidade é aquele que finaliza, por meio de relatórios (balancetes, razões, diários, mapas gerenciais etc.), todo o histórico do universo que é a contabilização de documentos (CFC, 2009, p.17).

Quando existe a preocupação em padronizar procedimentos, a obtenção dos resultados se torna mais eficaz. Espera-se, principalmente, “demonstrações contábeis baseadas em critérios uniformes e homogêneos, de forma que os gestores, investidores e analistas de todo o mundo possam utilizar informações transparentes, confiáveis e comparáveis, nos processos de tomada de decisões” (SILVA 2012, p. 63), e, conseqüentemente, melhor desempenho do profissional responsável pela contabilidade.

Considerando que mudanças substanciais e significativas ocorrem atualmente no sistema contábil do setor público brasileiro, devido à introdução das Normas Internacionais do Campo da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, é necessário questionar:

**Como ocorre a adequação do sistema contábil brasileiro aos padrões internacionais de contabilidade aplicados ao setor público?**

Com base nesta questão de pesquisa, esta tese tem como objetivo principal:

**Compreender o modelo de sistema contábil vigente, à luz das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.**

O objetivo principal se desdobra nos seguintes objetivos específicos:

- a) Analisar como se desenvolvem as atuais adaptações da contabilidade aplicada ao setor público;**
- b) Compreender as relações organização-ambiente e as práticas adotadas pelos atores do campo da contabilidade aplicada ao setor público nos setores de contabilidade das SEFAZ estaduais;**
- c) Identificar itens facilitadores e dificultadores da adequação do sistema contábil brasileiro aos padrões internacionais;**
- d) Comparar o sistema oficial de contabilidade pública brasileiro ao sistema da Espanha, a partir das Normas Internacionais de Contabilidade.**

## **1.2 Justificativa**

As IPSAS, segundo Torres (2004), são consideradas fundamentais por organizações multilaterais tais como FMI e Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), devido à necessidade de informação para fins de tomada de decisão nas áreas de gestão financeira, de controle e de auditoria, bem como pelo fato de constituírem uma maneira de lutar contra a má gestão e a corrupção.

O estudo conduzido na Espanha por Torres (2004), que toma como referência as IPSAS nº 1, compara o conteúdo informativo das demonstrações financeiras apresentadas pelos governos de 22 países, sendo que cinco destes pertencem à tradicional contabilidade anglo-saxônica (Austrália, Canadá, Nova Zelândia, Reino Unido e Estados Unidos), quatro ao Nordic (Dinamarca, Finlândia, Suécia e Países Baixos), sete ao Continente Europeu (Bélgica, França, Alemanha, Grécia, Portugal, Espanha e Suíça) e seis à zona dos países do Mercosul (Argentina, Brasil, Paraguai, Uruguai, Chile e Bolívia). Eles também representam diferentes níveis de desenvolvimento, uma vez que alguns integram o G7, outros são desenvolvidos e outros estão em desenvolvimento.

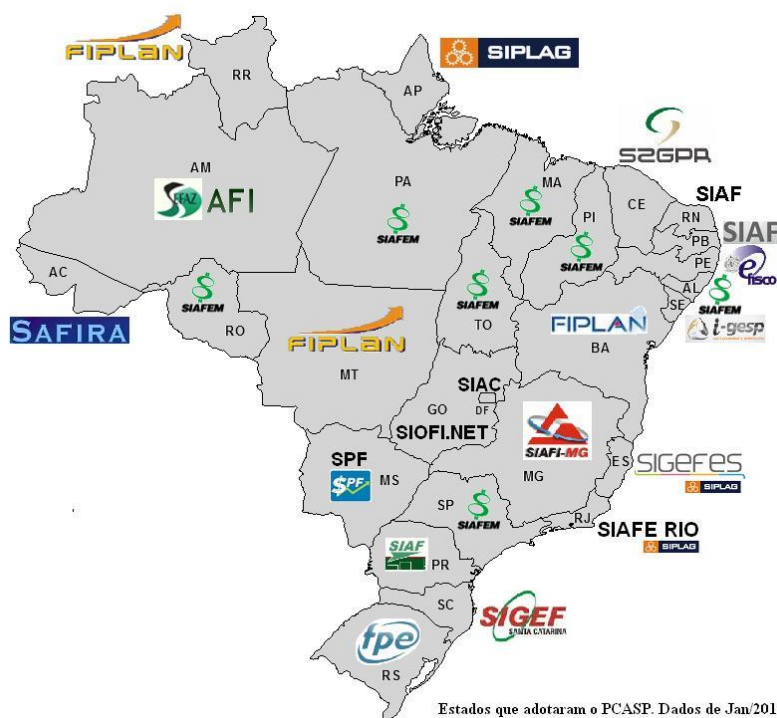
Pelo estudo elaborado por Torres (2004), pode-se verificar que apenas a Austrália, a Nova Zelândia e o Reino Unido têm um nível suficiente de divulgação em conformidade com as IPSAS nº 1. No caso de França, Espanha e Suíça, o

desenvolvimento da contabilidade pelo regime de competência parece buscar uma imagem de modernização, por meio da melhoria da transparência e da prestação de contas a nível agregado, atendendo às necessidades de gestão e à busca de eficiência. Na zona do Mercosul, a implementação do regime de competência na contabilidade governamental pode estar relacionada à pressão de instituições internacionais, como o FMI ou o Banco Mundial, uma vez que os países pobres possuem alto grau de endividamento.

Quanto à convergência às Normas Internacionais no Brasil, pelo estudo de Gama, Duque e Almeida (2014), verifica-se que o CFC optou por adotar as IPSAS parcialmente, por um processo que utiliza um regime próprio brasileiro. Há uma independência entre o CFC e a STN, apesar de estarem legalmente juntos pela força dos atos normativos. Esses autores afirmam ainda que há um longo caminho a percorrer até a convergência total, bem como sugerem novas políticas de disseminação desse processo para que o mesmo seja efetivado no Brasil.

A Figura 1 apresenta um mapa dos Estados brasileiros, sendo que em 2015 todos adotaram integralmente o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) constante do manual da STN, bem como os respectivos sistemas de informação contábil.

**Figura 1 – Mapa de Acompanhamento dos Sistemas Contábeis no Brasil**



Exatamente pelo fato de todas as unidades federativas já adotarem sistemas que contemplam as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, justifica-se a realização de uma pesquisa mais abrangente, aprofundada e que possibilite a reflexão a respeito do sistema vigente no País, como é o caso desta, que levantou dados *in loco* em cinco Secretarias de Fazenda (SEFAZ), localizadas nas cinco regiões do País.

A relevância deste estudo está no fato de ele possibilitar uma reflexão sobre o ambiente institucional no qual ocorrem mudanças e sobre a forma como os elementos normativos são colocados, além de promover a percepção da importância do profissional contábil, que normalmente é visto como um mero cumpridor da legislação. A presente análise também identifica, em âmbito nacional, itens facilitadores e dificultadores para a introdução das Normas Internacionais de Contabilidade no Setor Público.

Para a sociedade, este estudo contribui com informações relevantes sobre o sistema de informação vigente, enfatizando aspectos relacionados à maior eficiência e à transparência na execução e na alocação dos recursos públicos.

### **1.3 Organização do Trabalho**

O presente estudo está organizado em cinco seções. A primeira, intitulada “Introdução”, evidencia as questões de pesquisa e os objetivos, bem como o objeto de estudo.

A segunda seção, “Referencial Teórico”, é dividida em três seções secundárias, conforme segue:

- a) A primeira seção secundária, denominada “A Contabilidade e seu Desenvolvimento Histórico Normativo no Brasil”, traz aspectos históricos reguladores da contabilidade no País, até chegar aos aspectos referentes à contabilidade pública;
- b) A segunda seção secundária, denominada “Sistema de Informação”, traz uma breve abordagem da teoria de sistemas, sistema de informação e sistema de informação contábil para a administração pública;
- c) A terceira seção secundária, denominada “Normas Contábeis”, traz aspectos da estrutura conceitual básica da contabilidade aplicada ao setor público, tais como: 1) objeto, objetivos e enfoque do patrimônio no setor público; 2) objetivo das demonstrações contábeis; 3) natureza das transações no setor público e

seus reflexos; 4) variações patrimoniais; 5) definição, reconhecimento e mensuração dos componentes das demonstrações contábeis. Esta parte foi fundamentada nas Normas Brasileiras de Contabilidade, editadas por meio de Resoluções pelo Conselho Federal de Contabilidade. Ela aborda também os principais aspectos das Normas Internacionais da Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, o processo de convergência na Espanha e no Brasil e um comparativo entre as normas IPSAS/Espanha/Brasil, que trouxeram alterações significativas com o regime de competência.

A terceira seção, “Metodologia”, é dividida em duas seções secundárias. A primeira, denominada “Delineamento da Pesquisa”, aborda os métodos utilizados na pesquisa, enquanto a segunda aborda os procedimentos metodológicos aplicáveis a esta pesquisa.

Na quarta seção, “Apresentação e Discussão dos Resultados”, as informações obtidas por meio de múltiplas fontes passam por um processo de redução, mediante os procedimentos analíticos indicados na seção “Metodologia”. Os dados são apresentados, analisados e interpretados, a fim de que ocorra a elaboração de uma síntese, que constituirá o resultado desta tese.

A quinta seção, “Conclusões e Recomendações”, espera possibilitar à academia uma reflexão a respeito do arcabouço teórico. Na prática, objetiva identificar adaptações para o modelo de sistema contábil vigente e, a partir dos resultados obtidos, indicar proposições que contribuam para mudanças no modelo vigente.

## **2 REFERENCIAL TEÓRICO**

A presente tese tem como objeto de estudo a investigação da introdução das Normas Internacionais de Contabilidade aplicadas ao setor público brasileiro. Para isso, é necessário estabelecer um referencial teórico que contextualize, de forma rápida, a evolução histórica da normalização no Brasil e dos sistemas de informação contábil, bem como dos principais aspectos abordados pelas Normas Internacionais, que alteram consideravelmente os sistemas de informação contábil.

Com a introdução das normas internacionais de contabilidade no setor público e a alteração do regime contábil para o de competência, voltando-se para o patrimônio, os sistemas devem promover integrações, sem as quais é inviável a geração de informações fidedignas. É fundamental definir os pontos de contabilização, ou seja, os fluxos de processos necessários para promover integrações que atendam às normas atuais.

Assim, é necessário compreender como foi o processo de normalização até os dias atuais no Brasil, conhecer as normas e as principais mudanças que estas trazem aos sistemas vigentes, principalmente aos aplicados ao setor público brasileiro. Por isso, este estudo verifica como a introdução às Normas Internacionais ocorreu em outro país. Traz, portanto, uma breve abordagem sobre o processo de convergência na Espanha e uma comparação das normas brasileiras com as daquele país e com as IPSAS.

### **2.1 A Contabilidade e seu Desenvolvimento Histórico Normativo no Brasil**

Para Niyama (2010), foi na década de 1970 que teve início no Brasil a história recente da contabilidade, com o desenvolvimento ainda embrionário do mercado de capitais e com a reforma bancária.

Segundo Ribeiro Filho, Lopes e Pederneiras (2009, p.296-297), o grande marco da mudança da contabilidade no Brasil foi a Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que empregou conceitos baseados na denominada escola norte-americana, enfatizando a informação para o investidor. Os principais passos dados nesse processo de desenvolvimento foram, segundo Niyama (2010, p.1):

- a) Obrigatoriedade de as companhias abertas terem suas demonstrações contábeis auditadas por auditores independentes;

- b) Publicação da Circular nº179/1972 pelo Banco Central do Brasil, padronizando a estrutura e a forma de apresentação das demonstrações contábeis das companhias abertas;
- c) Influência da escola norte-americana de contabilidade, com o início do estudo sobre princípios contábeis e a promulgação da Lei nº 6.404/1976.

No Brasil, segundo Niyama (2005), a influência que a legislação tributária teve sobre a contabilidade exerceu impacto quanto à determinação de procedimento para classificação e apropriação das contas de receitas e despesas, nem sempre conforme o que preceitua a teoria contábil.

Outros dois fatos marcantes a serem destacados no registro do desenvolvimento histórico da contabilidade no Brasil, segundo Niyama (2010, p.3), são:

- a) Edição da Instrução nº 64, em 1987, pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM), determinando a elaboração de demonstrações contábeis complementares em moeda de poder aquisitivo constante (correção integral) para companhias abertas (é importante lembrar que, por meio da Lei nº 9.249/1995, o Governo proibiu qualquer tipo de indexação nas demonstrações financeiras);
- b) Edição da Resolução nº 750, em 1993, pelo Conselho Federal de Contabilidade, estabelecendo os princípios fundamentais de contabilidade (atual Resolução CFC nº 1.282/2010).

### **2.1.1 Ambiente Normativo da Contabilidade no Brasil**

Conforme Niyama (2005, p. 2), a contabilidade brasileira, devido à sua forte vinculação à legislação tributária, era politicamente fraca em relação à influência de órgãos de classe ou institutos representativos da profissão para a determinação dos procedimentos contábeis.

Um dos motivos era a falta de profissionais com formação adequada, tendo em vista, segundo Niyama (2010), que somente a partir de 1946 passou a haver cursos de bacharelado em ciências contábeis em nível universitário.

Conforme Marion (2012, p.33), com a inauguração da Faculdade de Economia e Administração da Universidade de São Paulo (USP), em 1946, e a vinda das multinacionais anglo-americanas, o ensino da contabilidade no Brasil sofreu influência significativa da escola contábil americana.



A partir de 1972, passou a ser usada a expressão “princípios contábeis”, divulgada pelo Conselho Federal de Contabilidade (Resolução nº 321/1972) e pelo Banco Central do Brasil (BC), por meio da Circular nº 179/1972. A observância a tais princípios era obrigatória apenas para as companhias abertas.

Niyama (2005, p.3) considera que houve um avanço na contabilidade quando o Conselho Federal, por meio da Resolução 750, em 1993, definiu os sete princípios contábeis: “Entidade, Continuidade, Custo como Base de Valor, Prudência, Competência, Objetividade e Atualização Monetária”. Esse último princípio, conforme Niyama (2005, p.3), “foi desenvolvido em decorrência da elevada inflação que o País vivenciou à época, tendo alcançado, segundo índices oficiais, mais de 1.800% ao ano em 1990”. Buscando a aderência dessas normas aos padrões internacionais, o Conselho Federal de Contabilidade criou um grupo específico de trabalho para desenvolver as Normas Brasileiras de Contabilidade (NIYAMA, 2005).

No entanto, as normas editadas pelo CFC não tinham força legal e, embora os profissionais da área contábil pudessem ser punidos pelo Conselho devido à não observância aos princípios fundamentais de contabilidade e às referidas normas, o mesmo não acontecia com as empresas, já que elas estavam sujeitas à observância de normas legais e regulamentares.

Um marco importante para o fortalecimento da classe contábil aconteceu por meio do Artigo 76 da Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010, que alterou o Artigo 12 do Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946, segundo o qual “Os profissionais a que se refere este Decreto-Lei somente poderão exercer a profissão após a regular conclusão do curso de Bacharelado em Ciências Contábeis, reconhecido pelo Ministério da Educação, e aprovação em Exame de Suficiência”.

Outro fato notório foi a ocorrência de mudanças importantes no Brasil em 1994, como a redução da taxa de inflação por conta da aplicação do Plano Real (RIBEIRO FILHO, LOPES e PEDERNEIRAS, 2009, p.297). Em 2010, a Resolução nº 1.282 do CFC, atualizou a Resolução nº 750/1993. Dentre as principais modificações, destacavam-se a eliminação do Princípio da Atualização Monetária, incorporada ao Princípio do Registro pelo Valor Original. Esse último passou a contemplar, adicionalmente, mensuração pelas variações do custo histórico: custo corrente, valor realizável, valor presente, valor justo e a mencionada atualização monetária.

Conseqüentemente, ocorreu a convergência do setor privado às Normas Internacionais de Contabilidade, primeiro pela Lei nº 11.638/2007 e, posteriormente,

com a Lei nº 11.941/2009, que alteraram a Lei nº 6.404/1976, incorporando procedimentos e regras contábeis contidas nas Normas Internacionais de Contabilidade, como as Normas Internacionais de Relatório Financeiro (*Internacional Financial Reporting Standards – IFRS*), publicadas pelo Conselho de Normas Internacionais de Contabilidade (*International Accounting Standards Board – IASB*).

Vale destacar o Artigo 177 e os seus respectivos parágrafos 5º e 6º da Lei nº 6.404/1976, após as alterações decorrentes da Lei nº 11.638/2007:

Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e **aos princípios de contabilidade geralmente aceitos**, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.

[...]

§ 5º As normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários a que se refere o § 3º deste artigo **deverão ser elaboradas em consonância com os padrões internacionais de contabilidade** adotados nos principais mercados de valores mobiliários. (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)

§ 6º As companhias fechadas poderão optar por observar as normas sobre demonstrações financeiras expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários para as companhias abertas. (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)

Com a aprovação da Lei nº 11.638/2007, surgiu a necessidade de estabelecer interpretações para essa nova legislação, que, além de convergir para a harmonização com as Normas Internacionais de Contabilidade e a transparência das demonstrações contábeis, também buscava sobrepor a essência à forma. A fim de evitar interpretações diversas que poderiam surgir, foi instituído o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), com a emissão de comunicados técnicos voltados à orientação dos profissionais de contabilidade.

A constituição do Comitê de Pronunciamento Contábil ocorreu pela Resolução do CFC nº 1.055, de 07 de outubro de 2005, e consolidou o pensamento predominante entre os profissionais da contabilidade brasileira. O CPC passou a operar efetivamente em 2006 e apresentou seu primeiro pronunciamento em 2007 (RIBEIRO FILHO, LOPES e PEDERNEIRAS, 2009, p.297). Ele é formado pelas seguintes entidades:

- a) Associação Brasileira das Companhias Abertas (ABRASCA);
- b) Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais (APIMEC NACIONAL);
- c) Bolsa de Valores de São Paulo (BOVESPA);
- d) Conselho Federal de Contabilidade (CFC);

- e) Instituto de Auditores Independentes do Brasil (IBRACON);
- f) Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras.

Seus objetivos são o estudo, o preparo e a emissão de pronunciamentos técnicos sobre procedimentos de contabilidade, além da divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e à uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da contabilidade brasileira aos padrões internacionais.

### **2.1.2 Histórico Normativo da Contabilidade Pública no Brasil**

Um dos marcos significativos em relação à normatização da contabilidade pública no Brasil se deu com a publicação do Código de Contabilidade Pública da União de 1922, organizado pelo Decreto nº 4.536, de 28 de janeiro de 1922. Tal código centralizava os serviços de contabilidade no Ministério da Fazenda, sob a direção da Diretoria de Contabilidade da República e a fiscalização do Tribunal de Contas. Entretanto, esse normativo regulava a contabilidade apenas nos órgãos da União (ARAÚJO, 2004, p.51).

Posteriormente, foi publicado o Decreto-Lei nº 2.416/1940, após algumas discussões sobre harmonização e padronização das técnicas contábeis no Brasil, inclusive com a participação da classe contábil. O decreto citado inovou com o advento de normas de contabilidade pública voltadas aos Estados e Municípios. Esse decreto definiu o modelo padrão de balanço orçamentário e as normas financeiras aplicáveis à gestão dos recursos públicos, bem como estabeleceu normas sobre a contabilidade para os Estados e Municípios (ARAÚJO, 2004; RIBEIRO; BEZERRA, 2011).

O principal marco legal na história do desenvolvimento da contabilidade pública brasileira ocorreu com a publicação, em 17 de março de 1964, da Lei nº 4.320, posteriormente recepcionada pela Constituição Federal de 1988. Segundo Araújo (2004, p.46), considerando a data de promulgação da mencionada lei, pode-se dizer que ela trouxe inovações significativas na dinâmica de elaboração e no conteúdo das peças orçamentárias e contábeis do setor governamental, principalmente quando comparada ao Código de Contabilidade Pública.

A Lei nº 4.320, de 1964, estatuiu normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, discriminando receitas e despesas de forma a

evidenciar a política econômica financeira e o programa de trabalho do Governo, com observância obrigatória dos princípios da unidade, universalidade e anualidade.

Na Constituição Federal brasileira de 1988, cabe destacar o artigo 70, que trata da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto a legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas. Essa última é exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Conforme o Artigo 84, inciso XXIV, da Constituição Federal, cabe ao Poder Executivo prestar ao Congresso Nacional, anualmente, as contas referentes ao exercício anterior, dentro de 60 dias após a abertura da sessão legislativa.

A forma como os serviços de contabilidade para o setor público devem ser organizados está prevista no artigo 85 da Lei nº 4.320/1964, que trata especificamente de procedimentos contábeis: “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”.

As principais demonstrações contábeis previstas para o setor público brasileiro estão contidas no artigo 101 da Lei nº 4.320/1964, o qual estabelece que os resultados gerais do exercício sejam demonstrados no balanço orçamentário, no balanço financeiro, no balanço patrimonial e na demonstração das variações patrimoniais. O formato de cada demonstração contábil consta nos anexos da citada lei, que este estudo apresenta em seu Anexo A.

A Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, ainda está vigente e mantém seu texto original. Porém, seus anexos foram atualizados por Portarias editadas pela Secretaria do Tesouro Nacional, conforme pode ser observado no Anexo B, que traz os Modelos de Demonstrações Financeiras para o Setor Público, de acordo com o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público, Parte V, publicado pela Portaria STN nº 437/2012, 5ª edição (STN, 2014, p.9-36).

Em decorrência da evolução ocorrida na ciência contábil, principalmente a partir de 1990, a Lei nº 4.320/1964 carece de atualização, tal como ocorreu com a Lei nº 4.604/1976. Cabe lembrar que, apesar de ter representado uma evolução para a contabilidade pública, a Lei nº 4.320 foi publicada há mais de 50 anos e, desde, então

houve muitas mudanças no cenário político e econômico do País, como o advento da Constituição Federal brasileira de 1988, os novos rumos da administração pública do País e a própria necessidade de reformas na legislação da contabilidade pública.

Em relação à regulamentação na administração pública, cabe destacar a publicação do Decreto-Lei nº 200, em 1967, cujo objetivo principal foi fixar diretrizes e princípios que conferissem funcionalidade e dinamicidade à administração federal. A busca pela descentralização como forma de alcançar a dinâmica que se vislumbrava para a administração pública criou a figura dos convênios e dos contratos, levando, ainda, à obrigatoriedade de um orçamento-programa, que é a atividade orçamentária organizada de forma sistêmica, e à supervisão ministerial por meio de aprovação do orçamento-programa das entidades da administração indireta.

Em 4 de maio de 2000, foi publicada a Lei Complementar nº 101, “conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), cujo objetivo era reforçar a obrigatoriedade de controle por parte das entidades públicas, bem como ampliar a transparência nessas organizações” (RIBEIRO e BIZERRA, 2011). A LRF estabeleceu a exigência da ampla divulgação, citando, inclusive, a utilização de meios eletrônicos de acesso público, a fim de garantir a transparência da gestão fiscal, resultado das ações dos gestores públicos, com a publicação de instrumentos que vão desde o planejamento à execução: planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias, prestações de contas e respectivo parecer prévio, Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) e Relatório de Gestão Fiscal (RGF) (RIBEIRO e BIZERRA, 2011).

Pode-se verificar que a contabilidade aplicada ao setor público por meio de técnicas e métodos contábeis evidencia os aspectos qualitativos e quantitativos dos fenômenos que afetam a gestão financeira, orçamentária e patrimonial decorrentes, normalmente, das decisões tomadas pelos gestores ou por situações inesperadas, fenômenos evidenciados nas demonstrações financeiras.

Portanto, a contabilidade governamental tem a sua atividade, quer orçamentária ou financeira, fortemente regulamentada por Leis, Portarias e Normas em relação à necessidade de acompanhar, controlar e avaliar todos os aspectos e fenômenos que afetem o patrimônio público.

Quando se fala em controlar e avaliar aspectos que afetem o patrimônio, a operacionalização e a prática das normas remetem a outras abordagens, tais como o sistema de informação, mais propriamente o sistema de informação contábil, próximo item tratado neste estudo.

## 2.2 Sistema de Informação

O mundo atual coloca em pauta a necessidade de alto relacionamento entre o homem e a máquina, além de inumeráveis problemas financeiros, econômicos, sociais e políticos e, conseqüentemente, a necessidade de um “enfoque sistêmico” para tratar esses fatos que surgem na produção, no comércio e também no setor público (BERTALANFFY, 1972; MACHADO, 2002, p. 17).

A abordagem sistêmica surgiu na década de 1950, com o biólogo Ludwing von Bertalanffy, que pretendia criar uma teoria interdisciplinar que abarcasse várias ciências, com seus princípios gerais utilizados em diversas áreas. Ele defendia a integração do conhecimento, a reciprocidade de estudos e a não separação entre as coisas tão próximas (FRANCISCO FILHO; SILVA, 2008). No entanto, “foram E. J. Miller e A. K. Rice que correlacionaram as organizações industriais e comerciais ao organismo biológico” (SILVA, 2013, p.351). As organizações possuem, no mínimo, três sistemas principais diferentes:

- a) Sistema Social, que abarca pessoas, grupos de pessoas, sentimentos, emoções, cultura etc.;
- b) Sistema Estrutural, que abrange leis, normas, regulamentos, hierarquia, abordagens etc.;
- c) Sistema Tecnológico, que envolve as ferramentas, máquinas, equipamentos em geral, conhecimentos atualizados etc. (FRANCISCO FILHO; SILVA, 2008).

Sistema de Informação Organizacional se refere a “um conjunto de partes interdependentes que atuam de modo conjunto, efetuando determinada função, formando um todo equilibrado, com objetivo específico” (SILVA, 2013, p.333).

Depreende-se que as informações em uma organização passam a fazer parte de um sistema e aos poucos vão incorporando outros elementos, formando subsídios aos seus usuários, sem perder de vista a missão e os objetivos organizacionais.

Cabe esclarecer a confusão entre noções que envolvam Sistema de Informação (SI) e Tecnologia de Informação (TI). Segundo Frago, Ribeiro Filho, Lopes e Pederneiras (2009, p.310):

SI é um sistema que coleta, grava, guarda e rearranja os dados de operação de um negócio e então oferece resultados desse processamento, fornecendo ao tomador de decisões da organização informações detalhadas. Essas informações poderão ser utilizadas para facilitar o controle e as operações tornando mais eficientes a ação organizacional. Por outro lado, uma TI representa um componente tecnológico, que dará suporte ao sistema de SI, que inclui o maquinário, as bases de dados, a rede de programas e os recursos que sustentarão o processo das informações.

O Sistema de Informação apresentado neste estudo enfoca a organização como um sistema aberto, institucional, que vai além de *hardware* e *software*. Ele é responsável pelas interações e transações da organização com o meio onde atua (FRAGOSO, RIBEIRO FILHO, LOPES, PEDERNEIRAS, 2009, p.309).

### **2.2.1 Sistema de Informação Contábil**

Ao abordar informação contábil, é necessário pontuar a diferença entre dados e informação. Os dados são elementos contábeis que em sua forma bruta não conduzem à compreensão de um determinado fato (OLIVEIRA, 2007, p.22). Eles precisam ser trabalhados de forma a se transformarem em informação. Para McGree e Prusak (1994, p. 211), “dados não se transformam em informação até que as relações entre vários fatos e suas aplicações para a organização e os indivíduos sejam descobertos, tornem-se visíveis e explícitos”.

Para coletar os dados das transações e atividades operacionais, acumulá-los, organizá-los e demonstrar a materialização dos planos, é necessário um Sistema de Informação (PEREIRA et al., 2005, p. 30).

Sistema de Informação, conforme Pereira *et.al.* (2005, p.31), pode ser conceituado “como um conjunto de componentes inter-relacionados, desenvolvido para coletar dados, processá-los, armazenar, recuperar e distribuir informações, a fim de facilitar o processo de gestão do sistema”.

Portanto, entrada, processamento e saída podem ser consideradas atividades básicas de um Sistema de Informação, pelas quais os dados originais são transformados em informações úteis ao processo de gestão (PEREIRA et al., 2005).

Por ter como objeto de estudo o patrimônio das entidades e suas variações quantitativas e qualitativas, e dessa forma obter os dados do ambiente operacional, processá-los para gerar informações organizadas com a finalidade de atender aos seus diversos usuários e apoiá-los no processo decisório, a contabilidade constitui-se fundamentalmente, segundo Pereira (2005), em um Sistema Informacional.

A concepção de um Sistema de Informações, mediante o registro das transações, consiste em organizar as operações por classes, categorias de evento econômico ou natureza e por atividade estrutural de execução. Necessário se faz, segundo Pereira et al. (2005), “um mapa, um modelo de registro por classe, categoria ou natureza de transações que as acumule em eventos e atividades às seções, aos centros de responsabilidades ou aos departamentos”. Esse modelo ou mapa de contas de

registros é denominado Plano de Contas. Um Sistema Informacional Contábil pode ser visto na Figura 2, a seguir.

**Figura 2 – O Sistema de Informação Contábil**



Fonte: Elaborado pela autora (2014).

Para a entrada dos dados no Sistema de Informações Contábeis, os atos e fatos contábeis são interpretados no processamento pelo Método das Partidas Dobradas, mediante um Plano de Contas, combinado com a técnica contábil da escrituração. O reconhecimento do que precisa ser registrado ocorre segundo os princípios da contabilidade, e os fatos são mensurados tanto qualitativamente, verificando o que deve ser registrado, quanto quantitativamente, atribuindo o respectivo valor. São técnicas contábeis, segundo Ferrari (2013, p.3) e Ribeiro (2013, p. 4):

- a) Escrituração: visa aos registros de todos os fatos contábeis, ou seja, fatos que afetem o patrimônio da entidade, em linguagem própria, com observância aos princípios contábeis, sendo seus registros realizados em livros próprios (livros de escrituração);
- b) Demonstrações contábeis (ou demonstrações financeiras): constituem quadros técnicos que evidenciem, em determinado período, a situação patrimonial, financeira ou econômica da entidade;
- c) Auditoria: visa à verificação da fidelidade das informações contábeis, detectando erros ou fraudes e, por fim, emitindo um parecer ou relatório sobre as informações fornecidas pelo sistema contábil e pelos controles internos da entidade auditada;
- d) Análise das demonstrações contábeis: compreende o exame e a interpretação individual e conjunta dos dados contidos nas demonstrações contábeis, por



meio da decomposição em índices e quocientes, a fim de transformar esses dados em informações úteis aos diversos usuários da contabilidade;

- e) **Consolidação de balanços (consolidação das demonstrações contábeis):** corresponde à unificação das demonstrações contábeis da empresa controladora e de suas controladas, visando apresentar a situação econômica e financeira de todo o grupo, como se fosse uma única empresa.

Os documentos de suporte à escrituração contábil são qualquer documento hábil, físico ou eletrônico, que comprove a transação na entidade do setor público, utilizado para sustentação ou comprovação do registro contábil (CFC, 2015). A Resolução CFC nº 1.132/2008 e alterações posteriores aprovam a NBC T 16.5, que traz as formalidades para o registro contábil no setor público.

Segundo Fragoso, Ribeiro Filho, Lopes e Pederneiras (2009, p.308), um “sistema de informação contábil precisa ser projetado no sentido de refletir as escolhas de parâmetros de mensuração e evidenciação contábeis, com vistas a atender às necessidades diversas dos usuários” (LUCIARDO, 2000). Vale ressaltar que, para a Administração Pública, o principal usuário é o cidadão.

Um Sistema de Informação deve, segundo Pereira et al. (2005), “refletir a estrutura ou a arquitetura da organização, suas transações com o ambiente externo e o ambiente interno, revelando à empresa o valor produzido em seus processos e áreas de responsabilidade”.

### **2.2.2 O Sistema de Informação Contábil na Administração Pública Brasileira**

De acordo com a Resolução nº 1.135/2008, do Conselho Federal de Contabilidade, que aprova a NBC T 16.8 – Controle Interno, item 12:

O sistema de informação e comunicação da entidade do setor público deve identificar, armazenar e comunicar toda informação relevante, na forma e no período determinados, a fim de permitir a realização dos procedimentos estabelecidos e outras responsabilidades, orientar a tomada de decisão, permitir o monitoramento de ações e contribuir para a realização de todos os objetivos de controle interno.

No setor público, o Sistema de Informação Contábil está estruturado em subsistemas de informação, com funções bem definidas pela Resolução CFC nº 1.129/2008, sendo eles: orçamentário, patrimonial, custos e compensação. Tal resolução aprova a NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis, item 10, e traz a estrutura do Sistema Contábil Público:

O sistema contábil representa a estrutura de informações sobre identificação, mensuração, registro, controle, evidenciação e avaliação dos atos e dos fatos da gestão do patrimônio público, com o objetivo de orientar e suprir o processo de decisão, a prestação de contas e a instrumentalização do controle social.

Slomski (2013, p.5-9) classifica o Sistema de Informação Contábil aplicado ao setor público em:

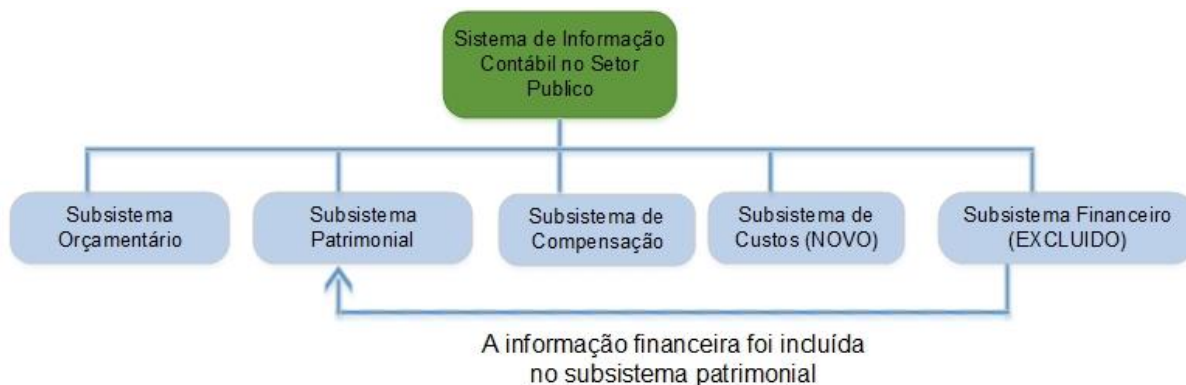
- a) Sistema Contábil: composto pelos subsistemas orçamentário e financeiro-patrimonial;
- b) Sistema de Gestão Pública ou Controles Analíticos: composto pelos subsistemas de planejamento governamental, gestão financeira, informação de custos, controle de ativos e passivos contingentes, controle de créditos tributários e não tributários, controle da dívida fundada, controle de patrimônio, gestão de compras, controle de estoques, gestão de pessoas e gestão de cadastro do cadastro geral de cidadãos.

Iudícibus (2010), de maneira geral, afirma que o Sistema Contábil deve ter capacidade de produzir, em intervalos periódicos, um conjunto simplificado e padronizado de dados e informações úteis para seus usuários. Visando à comparabilidade e ao controle dos gastos públicos, impõe-se a necessidade de padrões contábeis eficientes, que permitam aos usuários das demonstrações avaliarem a execução da gestão governamental.

Um Sistema Integrado para a Contabilidade envolve lançamentos automáticos nos sistemas Patrimonial, de Resultado, Complementar e de Contas de Controle, ficando, dessa forma, em evidência a existência de subsistemas de contas dentro de um Sistema mais abrangente, por envolver número maior e mais complexo de variáveis (MOTA, 2009, p.332).

O Sistema Contábil para o setor público está estruturado nos seguintes subsistemas de informações: orçamentário, patrimonial, custos e compensação. O Sistema de Informação da Contabilidade aplicada ao setor público, conforme o CFC, está representado na Figura 3:

### **Figura 3 – Representação do Sistema de Informação Contábil no Setor Público**



Fonte: Gama, Duque e Almeida (2014), com adaptação da autora.

Esses subsistemas contábeis devem ser integrados entre si e a outros subsistemas de informação, de modo a subsidiar a Administração Pública sobre o desempenho da unidade contábil no cumprimento da sua missão e a avaliação dos resultados obtidos na execução dos programas de trabalho com relação à economicidade, à eficiência, à eficácia, à efetividade, à avaliação das metas estabelecidas pelo planejamento e à avaliação dos riscos e das contingências (GAMA; DUQUE; ALMEIDA, 2014, p. 187).

Tomando-se como base a NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis (CFC, 2015), as subseções a seguir trazem mais detalhes sobre os subsistemas contábeis do setor público.

### 2.2.2.1 Subsistema Orçamentário

Esse subsistema objetiva registrar, processar e evidenciar os atos e os fatos relacionados ao planejamento e à execução orçamentária. Contempla contas destinadas ao controle dos atos e fatos provenientes do orçamento público, compreendendo lei orçamentária, programação e execução orçamentária, incluindo as alterações orçamentárias por meio dos créditos adicionais, especiais e extraordinários, bem como o resultado orçamentário (MOTA, 2009, p.345; DEUSVALVO, 2014, p.649).

Com relação à execução orçamentária, são registrados nesse subsistema os atos relativos à autorização orçamentária, tais como a fixação da despesa e a previsão da receita, além da descentralização de créditos. A emissão de empenhos, o contingenciamento de créditos e os fatos referem-se à liquidação dos empenhos, ao pagamento da despesa, à arrecadação e ao recolhimento da receita.

As contas desse subsistema funcionam da mesma forma que as do subsistema de compensação, pois ambas se destinam a efetivar controles. No registro da aprovação orçamentária, deve ser adicionada a débito como conta de ativo, e a contrapartida é uma conta de passivo, ambas criadas especialmente para controle do orçamento (MOTA, 2009, p.345).

Esse subsistema se transforma em uma importante fonte de informações gerenciais para a tomada de decisões acerca de disponibilidades orçamentárias, empenhos emitidos pendentes de liquidação, empenhos liquidados pendentes de pagamento, receitas previstas pendentes de arrecadação, receitas arrecadadas pendentes de recolhimento e, principalmente, controle dos programas governamentais.

#### **2.2.2.2 Subsistema Patrimonial**

Conforme o CFC (2015), o subsistema patrimonial registra, processa e evidencia os fatos financeiros e não financeiros relacionados às variações qualitativas e quantitativas do patrimônio público. São fatos financeiros os que envolvem os recebimentos de receitas e pagamentos de despesas, bem como todos os ingressos, ou seja, movimentação de caixa (entrada e saída de numerários) ou equivalência de caixa, tais como a incorporação e o cancelamento de créditos e débitos de natureza financeira.

As contas de fatos financeiros, conforme Mota (2009, p. 333), evidenciam o resultado financeiro e são utilizadas na composição do ativo e do passivo financeiro, permitindo o cálculo do superávit financeiro, fonte de recurso disponível para abertura de crédito adicional.

São fatos não financeiros os itens que dependem de autorização legislativa, que pode estar representada pela própria lei de orçamento ou por lei especial. Podem ocorrer fatos que independam da execução orçamentária revelada pelas superveniências ou insubsistências ativas e passivas (MOTA, 2009).

Pelas contas do subsistema patrimonial obtêm-se o balanço patrimonial e a demonstração das variações patrimoniais, evidenciando o resultado patrimonial pela comparação das variações patrimoniais quantitativas aumentativas e das variações patrimoniais quantitativas diminutivas. Segundo Deusvaldo (2014, p.649), esse subsistema subsidia a administração com informações tais como: alterações nos elementos patrimoniais, resultado econômico e resultado nominal.

### 2.2.2.3 Subsistema Custos

O subsistema de custos registra, processa e evidencia os custos dos bens e serviços produzidos e ofertados à sociedade pela entidade pública, consoante à NBC T 16.11 - Subsistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP), aprovada em 25 de novembro de 2011 pela Resolução CFC nº 1.366 (CFC, 2015). O SICSP de bens, serviços e outros objetos de custos públicos tem por objetivo:

- a) Mensurar, registrar e evidenciar os custos dos produtos, serviços, programas, projetos, atividades, ações, órgãos e outros objetos de custos da entidade;
- b) Apoiar a avaliação de resultados e desempenhos, permitindo a comparação entre os custos da entidade e os custos de outras entidades públicas, estimulando a melhoria de resultados;
- c) Auxiliar a tomada de decisão em processos, tais como comprar ou alugar, produzir internamente ou terceirizar determinado bem ou serviço;
- d) Embasar as funções de planejamento e orçamento, fornecendo informações que permitam projeções mais aderentes à realidade, com base em custos incorridos e projetados;
- e) Apoiar programas de redução de custos e de melhoria da qualidade do gasto.

A evidenciação dos objetos de custos pode ser efetuada sob a ótica institucional, funcional e programática, com atuação interdependente dos órgãos centrais de planejamento, orçamento, contabilidade e finanças. Para atingir seus objetivos, o SICSP deve ter tratamento conceitual adequado e abordagem tecnológica apropriada que propicie atuar com as múltiplas dimensões (temporais, numéricas e organizacionais etc.), permitindo a análise de séries históricas de custos sob a ótica das atividades-fim ou administrativas do setor público (CFC, 2015). É recomendável o uso de ferramentas que permitam acesso rápido aos dados, conjugado com tecnologias de banco de dados, de forma a facilitar a criação de relatórios e a análise das informações.

O SICSP, obrigatório em todas as entidades do setor público, traz dispositivos legais, determinando a apuração de custos na administração pública como requisito de transparência e prestação de contas, seja para controle interno, externo ou social (CFC, 2015). Destaca-se ainda nessa norma, segundo o CFC (2015), a importância da informação de custos para fins gerenciais, além dos aspectos legais, impactando a gestão pública tanto em relação à legalidade dos atos quanto à utilidade.

Segundo o CFC (2015), os serviços públicos devem ser identificados, medidos e relatados em sistema projetado para gerenciamento de seus custos. Esses serviços possuem características peculiares, como a universalidade e a obrigação de fornecimento, encaradas na maioria das vezes como direito social. Em muitas situações, têm apenas o Estado como fornecedor (monopólio do Estado). O serviço público fornecido sem contrapartida ou por custo irrisório diretamente cobrado do beneficiário tem, geralmente, o orçamento como principal fonte de alocação de recursos.

Cabe destacar que o Sistema de Custos, de acordo com Machado e Holanda (2010, p.796), traz as principais finalidades do Sistema de Informação de Custos do Governo Federal e maior eficiência do processo alocativo, maior eficiência operacional e fixação de preços públicos e taxas.

Destacam-se ainda outras finalidades do Sistema de Custos do Governo Federal, entre elas as que subsidiam o processo de planejamento e orçamentação e apoiam o processo decisório, principalmente para definir se o Governo continua ou não responsável pela produção de determinado bem, serviço ou atividade ou se deve entregá-lo a entidades externas. O Sistema também permite a melhoria das informações internas gerenciais, para possibilitar a medição de resultados e desempenhos e proporcionar controles mais orientados a resultados (MACHADO e HOLANDA, 2010, p. 796-797).

#### **2.2.2.4 Subsistemas de Compensação**

O subsistema de compensação, conforme o CFC (2015), 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. Segundo Mota (2009, p.431), esse subsistema se destina precipuamente a efetuar controle de eventos que não produzem, de imediato, variação quantitativa ou qualitativa no patrimônio, bem como representam atos administrativos que envolvam bens de terceiros em poder dos órgãos públicos e vice-versa. Incluem-se também os direitos e obrigações potenciais, tais como os decorrentes de cauções em títulos, fianças e avais recebidos ou concedidos, além de contratos e convênios de receita ou despesas celebrados e ainda responsabilidades de terceiros por suprimento de fundos.

Segundo Deusvaldo (2014, p.650), o subsistema de compensação subsidia a administração com as seguintes informações:

- a) Alterações potenciais nos elementos patrimoniais;
- b) Acordos, garantias e responsabilidades.

Na prática, “o registro dos atos administrativos no subsistema de compensação deve ser debitado em conta de ativo compensado e a crédito de uma conta de passivo compensado. Na baixa ocorre o inverso, de forma que seja mantida a igualdade entre ativo e passivo compensado” (MOTA, 2009, p. 341).

### **2.2.3 Etapas para o Desenvolvimento de um Sistema de Informações**

No desenvolvimento de um Sistema de Informação, é necessário considerar os elevados custos de implantação e a metodologia para esse fim deve ser amplamente discutida com os envolvidos antes de sua operacionalização. Segundo Riccio (2001), um Sistema de Informação Contábil deve “prover informações monetárias e não monetárias destinadas às atividades e decisões dos níveis operacional, tático e estratégico da empresa, e também para os usuários externos a ela”.

Um Sistema de Informações, segundo Campos Filho (1999) apud Beuren e Silva (2009, p.310), consubstancia-se de quatro componentes que, integrados em rede de informações, subsidiam os gestores nas organizações. São eles:

- a) Informação, dados formatados, imagens, sons e textos livres;
- b) Recursos humanos, que coletam, armazenam, recuperam, processam, disseminam e utilizam as informações;
- c) Tecnologias: o *hardware* e o *software*;
- d) Práticas de trabalho, métodos utilizados.

É recomendável que em um desenvolvimento de Sistema o objetivo esteja claramente definido, bem como as configurações do *hardware* e do *software*, e que seja feito em módulos, assegurando a continuidade do projeto. Beuren e Silva (2009, p.310) abordam as etapas subdivididas em:

- a) Estudo preliminar ou anteprojeto;
- b) Análise do sistema atual ou reconhecimento do ambiente;
- c) Projeto lógico ou especificação do projeto e projeto físico;
- d) Implementação do projeto.

Pelo fato de o Sistema estar em constante processo de mudança e em ambiente turbulento, é necessário entender todo o contexto desse ambiente em relação aos

papéis dos envolvidos, às normas e aos valores dos agentes das organizações. Os papéis, que possuem caráter de exigência, nortearão as formas específicas de comportamento e orientação aos atores sobre as tarefas a serem desenvolvidas, as normas e as expectativas relacionadas às instruções de trabalho, reforçando os requisitos de desempenho do Sistema. Segundo Katz, Kahn (1987, p.54) apud Beuren e Silva (2009, p.309), “normas é uma questão de seguir os requisitos legítimos do sistema”. Os valores indicarão o grau de aceitação da obediência. “A ideia de obediência a partir do consenso geralmente obedece aos preceitos dos valores do indivíduo” (BEUREN e SILVA, 2009, p.309).

Verifica-se também uma inter-relação entre Sistema de Informação e Tecnologia de Informação, incluindo-se os fatores técnicos, humanos e organizacionais, sendo que esse fluxo é contínuo e dinâmico. A tecnologia oferece componentes que dão suporte ao Sistema de Informação e incluem maquinário, bases de dados, rede de programas e recursos, inclusive os humanos.

### **2.3 Normas Contábeis**

A contabilidade aplicada ao setor público sofreu alterações profundas e fundamentais a partir de meados dos anos 1980, especialmente quando vários países desenvolvidos, como Nova Zelândia, Estados Unidos, Canadá e Austrália, começaram a modernizar os seus Sistemas Contábeis (LEANDRO, 2011).

A forma como vem se desenvolvendo esse processo tem introduzido inovações nos Sistemas de Contabilidade Governamental e aumentado o interesse de organizações que desenvolvem a regulamentação e a normalização da profissão contábil em nível nacional ou internacional. Ao mesmo tempo, estudiosos e pesquisadores vêm multiplicando publicações sobre o tema, nas quais apoiam o desenvolvimento para a normalização aos padrões internacionais para a contabilidade governamental.

Conforme Leandro (2011), esses estudiosos e pesquisadores têm chegado à conclusão de que as diferenças significativas em relação aos Sistemas em vigor entre os países ou entre níveis de governo em um mesmo país são originadas por várias razões. Por um lado, as normas e leis próprias de cada nação, que regem a contabilidade aplicada ao setor público, e, por outro lado, o ambiente que sofre melhorias por conta das mudanças provocadas pelos Sistemas de Contabilidade.

Essa heterogeneidade que caracteriza os Sistemas de Contabilidade de um



governo para o outro, ou de um país para o outro, levanta a oportunidade de compará-los, com base na descrição detalhada dos mesmos, e conhecer o que pode ocorrer em um determinado ambiente que possa proporcionar melhorias em outro.

Da mesma forma, Luder (1988) estabelece que, antes de iniciar uma melhoria de processo nos Sistemas de Contabilidade do governo, é necessário fazer um inventário das práticas atuais em diferentes países e investigar diferenças fundamentais que surgem, sejam jurídicas, políticas, econômicas ou de informações necessárias por diferentes grupos de usuários.

A próxima subseção deste trabalho irá, portanto, discorrer primeiro sobre a estrutura conceitual básica de contabilidade para o setor público no Brasil e, a seguir, abordar as Normas Internacionais de Contabilidade, enfocando o processo de convergência na Espanha e no Brasil, efetuando também um estudo com as normas vigentes naquele país, além de apresentar um estudo comparativo Espanha/Brasil/IPSAS, com normas que causam mudanças significativas por conta do uso do regime de competência.

### **2.3.1 Estrutura Conceitual da Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil**

A subseção abordará conceitos constantes das Resoluções do Conselho Federal de Contabilidade acerca dos objetivos da contabilidade, com enfoque em patrimônio, demonstrações contábeis e transações no setor público, estrutura conceitual básica da contabilidade que é essencial para fundamentar sistemas de informações contábeis.

A parte sobre a estrutura conceitual se baseia nas Resoluções do Conselho Federal de Contabilidade e trata de aspectos que dizem respeito a:

- a) Objeto, objetivos e enfoque do patrimônio no setor público;
- b) Objetivo das demonstrações contábeis;
- c) Natureza das transações no setor público e seus reflexos;
- d) Variações patrimoniais;
- e) Definição, reconhecimento e mensuração dos componentes das demonstrações contábeis.

A contabilidade aplicada ao setor público se estrutura com base nas Normas Brasileiras de Contabilidade, editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade, considerando a Portaria nº 184/2008, editada pela Secretaria do Tesouro Nacional, que dispõe sobre as diretrizes a serem observadas quanto a procedimentos, práticas,

elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-las convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

Conforme a Resolução CFC nº 1.128/2008, que aprova a NBC T 16.1, a contabilidade aplicada ao setor público tem como campo de atuação o estudo, a interpretação, a identificação, a mensuração, a avaliação, o registro, o controle e a evidenciação de fenômenos contábeis, decorrentes de variações patrimoniais em:

- a) Entidades do setor público;
- b) Entidades que recebam, guardem, movimentem, gerenciem ou apliquem recursos públicos na execução de suas atividades, no tocante aos aspectos contábeis da prestação de contas.

Ainda de acordo com a Resolução citada, entende-se por entidade do setor público os órgãos, fundos e pessoas jurídicas de direito público ou que, possuindo personalidade jurídica de direito privado, recebam, guardem, movimentem, gerenciem ou apliquem dinheiro, bens e valores públicos na execução de suas atividades. Equiparam-se, para efeito contábil, às pessoas físicas que recebam subvenção, benefício ou incentivo, fiscal ou creditício, de órgão público.

#### **2.3.1.1 Objeto, Função Social e Objetivo da Contabilidade**

O objeto da contabilidade aplicada ao setor público é o patrimônio público. Entende-se por patrimônio público o conjunto de direitos e bens, tangíveis ou intangíveis, onerados ou não, adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelas entidades do setor público, que seja portador ou represente um fluxo de benefícios, presente ou futuro, inerente à prestação de serviços públicos ou à exploração econômica por entidades do setor e suas obrigações (BEZERRA SILVA, 2014; CFC, 2014; SILVA, 2012).

Faz-se necessário ressaltar que, tradicionalmente, o orçamento era também considerado objeto da contabilidade, e não se registravam os bens de domínio público, como ruas, praças, estradas etc., fato totalmente modificado com o advento da NBCT 16.10, aprovada pela Resolução do CFC nº 1.137/2008 (BEZERRA FILHO, 2014).

De acordo com o CFC (2015), a função social da contabilidade aplicada ao setor público deve refletir, sistematicamente, o ciclo da administração pública, para evidenciar informações necessárias à tomada de decisões, à prestação de contas e à

instrumentalização do controle social. Tal compromisso é fundamentado na ética profissional, que pressupõe o fornecimento de informações que sejam compreensíveis e úteis aos cidadãos no desempenho da soberana atividade de controle do uso de recursos e do patrimônio público pelos agentes públicos.

O objetivo da contabilidade aplicada ao setor público é fornecer aos usuários informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade do setor público e suas mutações, em apoio ao processo de tomada de decisão, à adequada prestação de contas e ao necessário suporte para a instrumentalização do controle social (BEZERRA SILVA, 2014; CFC, 2014; SILVA, 2012).

#### **2.3.1.1.1 Regime Contábil: Orçamentário x Patrimonial**

A doutrina contábil sempre consagrou, com base em interpretações do artigo 35 da Lei nº 4.320/1964, a obrigatoriedade de adoção de um “regime Misto: de Caixa, também chamado de gestão anual, para a Receita e de Competência, também conhecido como de exercício para a Despesa” (SILVA, 2012 p. 73).

Conforme Bezerra Silva (2014), a ciência contábil aplicada ao setor público, ao resgatar seus princípios e postulados próprios a qualquer ramo de uma ciência, passou a aplicar o Princípio da Competência em sua integralidade, tanto para as receitas como para as despesas. Ainda segundo o autor, o artigo 35 da Lei nº 4.320/1964 se refere ao Princípio Orçamentário e não ao regime patrimonial com enfoque patrimonial, que deve observar a ciência contábil e o Sistema de Informação.

#### **2.3.1.1.2 Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público**

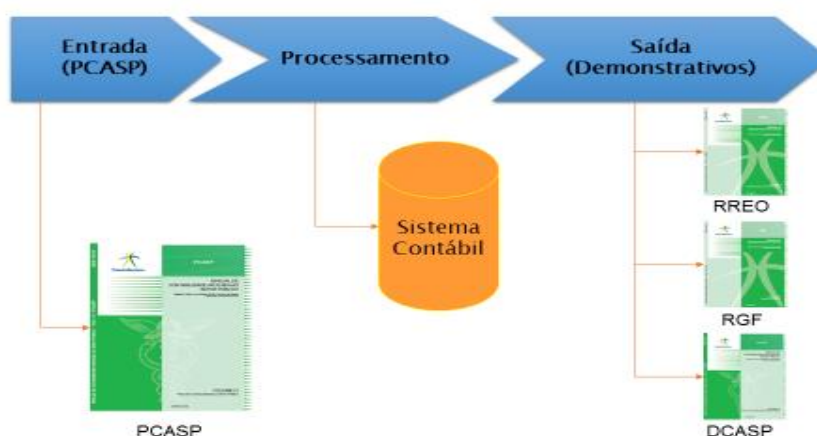
As demonstrações contábeis aplicadas ao setor público são abordadas pela Resolução CFC nº 1.133/2008 e alterações posteriores, que aprovam a NBC T 16.6. São elas:

- a) Balanço patrimonial;
- b) Balanço orçamentário;
- c) Balanço financeiro;
- d) Demonstração das variações patrimoniais;
- e) Demonstração dos fluxos de caixa;
- f) Demonstração das mutações do patrimônio líquido;
- g) Notas explicativas.

Cabe destacar que a Resolução citada não apresenta o modelo para elaboração das demonstrações contábeis. Ele é expresso pela Portaria STN nº 437/2012, 6ª edição, conforme o Anexo B deste estudo, e editado em manuais de contabilidade aplicados ao setor público, conforme a Figura 4.

Segundo a Lei Complementar nº 101/2000, em seu artigo 49, são instrumentos de transparência da gestão fiscal: o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal, além dos documentos orçamentários e de prestação de contas.

**Figura 4 – Sistema de Informação e os Manuais de Contabilidade da STN**



Legendas: PCASP: Plano de Contas Aplicado ao Setor Público.  
RREO: Relatório Resumido da Execução Orçamentária.  
RGF: Relatório de Gestão Fiscal.  
DCASP: Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público.

Fonte: STN, 2009.

De acordo com a Resolução CFC nº 1.133/2008 e alterações posteriores, que aprovam a NBC T 16.6, as demonstrações contábeis:

- a) Apresentam informações extraídas dos registros e dos documentos que integram o sistema contábil da entidade;
- b) Devem conter a identificação da entidade do setor público, da autoridade responsável e do contabilista. As demonstrações contábeis devem ser divulgadas com a apresentação dos valores correspondentes ao período anterior;
- c) Nelas, as contas semelhantes podem ser agrupadas e os pequenos saldos, agregados. Para isso, é necessário que esteja indicada a natureza de cada uma e que não ultrapassem 10% (dez por cento) do valor do respectivo grupo

de contas, sendo vedadas a compensação de saldos e a utilização de designações genéricas;

- d) Para fins de publicação, as demonstrações contábeis podem apresentar os valores monetários em unidades de milhar ou em unidades de milhão, devendo indicar a unidade utilizada;
- e) Os saldos devedores ou credores das contas retificadoras devem ser apresentados como valores redutores das contas ou do grupo de contas que lhes deram origem.

A divulgação das demonstrações contábeis e de suas versões simplificadas, considerada pela Resolução CFC nº 1.133/2008 como o ato de disponibilizá-las para a sociedade, compreende, entre outras, as seguintes formas:

- a) Publicação na imprensa oficial, em qualquer das suas modalidades;
- b) Remessa aos órgãos de controle interno e externo, a associações e a conselhos representativos;
- c) Disponibilização das demonstrações contábeis para acesso da sociedade em local e prazos indicados;
- d) Disponibilização em meios de comunicação eletrônicos de acesso público.

A seguir, este estudo fará uma breve descrição de cada uma das demonstrações contábeis que o poder público deve disponibilizar à sociedade.

#### **2.3.1.2.1 Balanço Patrimonial**

O balanço patrimonial, segundo o CFC (2014), estruturado em ativo, passivo e patrimônio líquido, evidencia qualitativa e quantitativamente a situação patrimonial da entidade pública:

- a) Ativo é um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que fluam futuros benefícios econômicos;
- b) Passivo é uma obrigação presente da entidade, derivada de eventos passados, cuja liquidação deve resultar na saída de recursos capazes de gerar benefícios econômicos;
- c) Patrimônio líquido é o interesse residual nos ativos da entidade depois de deduzidos todos os seus passivos;
- d) Contas de compensação são os atos que possam afetar o patrimônio.

No patrimônio líquido, conforme o CFC (2015), deve ser evidenciado o resultado do período segregado dos resultados acumulados de períodos anteriores. A

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

Segundo a Resolução nº 1.437/2013 (CFC, 2015):

Os ativos devem ser classificados como “circulante” quando satisfizerem pelo menos um dos seguintes critérios:

- a) Estar disponíveis para realização imediata;
- b) Ter a expectativa de realização em até 12 meses a partir da data das demonstrações contábeis.

Os demais ativos devem ser classificados como “não circulante”. Os passivos devem ser classificados como “circulante” quando satisfizerem pelo menos um dos seguintes critérios:

- a) Corresponder a valores exigíveis em até 12 meses a partir da data das demonstrações contábeis;
- b) Corresponder a valores de terceiros ou retenções em nome deles, quando a entidade do setor público for a fiel depositária, independentemente do prazo de exigibilidade.

Os demais passivos devem ser classificados como “não circulante”. As contas do ativo devem ser dispostas em ordem decrescente de grau de conversibilidade; as contas do passivo, em ordem decrescente de grau de exigibilidade (CFC, 2015).

### **2.3.1.2.2 Balanço Orçamentário**

O balanço orçamentário evidencia as receitas e as despesas orçamentárias, detalhadas em níveis relevantes de análise, confrontando o orçamento inicial e suas alterações com a execução, demonstrando o resultado orçamentário. Ele é estruturado de forma a evidenciar a integração entre o planejamento e a execução orçamentária (CFC, 2015).

Conforme o Manual STN (2015), o balanço orçamentário demonstrará as receitas detalhadas por categoria econômica e origem, especificando a previsão inicial, a previsão atualizada para o exercício, a receita realizada e o saldo, que corresponde ao excesso ou ao déficit de arrecadação. Demonstrará, também, as despesas por categoria econômica e grupo de natureza da despesa, discriminando a dotação inicial, a dotação atualizada para o exercício, as despesas empenhadas, as despesas liquidadas, as despesas pagas e o saldo da dotação. O balanço orçamentário é composto por:

- a) Quadro principal;
- b) Quadro da execução dos restos a pagar não processados;
- c) Quadro da execução dos restos a pagar processados.

### **2.3.1.2.3 Balanço Financeiro**

O balanço financeiro evidencia as receitas e as despesas orçamentárias, bem como os ingressos e os dispêndios extraorçamentários, conjugados com os saldos de caixa do exercício anterior e os que se transferem para o início do exercício seguinte (CFC, 2015).

### **2.3.1.2.4 Demonstração das Variações Patrimoniais**

A demonstração das variações patrimoniais evidencia as variações quantitativas, o resultado patrimonial e as variações qualitativas decorrentes da execução orçamentária (CFC, 2015).

As variações quantitativas são decorrentes de transações no setor público que aumentam ou diminuem o patrimônio líquido. Já as variações qualitativas são decorrentes de transações no setor público que alteram a composição dos elementos patrimoniais sem afetar o patrimônio líquido. Para fins de apresentação na demonstração das variações patrimoniais, as variações devem ser segregadas em quantitativas e qualitativas (CFC, 2015).

O resultado patrimonial do período é apurado pelo confronto entre as variações quantitativas aumentativas e as diminutivas (CFC, 2015).

### **2.3.1.2.5 Demonstração dos Fluxos de Caixa**

A demonstração dos fluxos de caixa permite aos usuários projetar cenários de fluxos de caixa futuros e analisar eventuais mudanças em torno da capacidade de manutenção do regular financiamento dos serviços públicos (CFC, 2015).

A demonstração dos fluxos de caixa, conforme o CFC (2015), deve ser elaborada pelo método direto ou indireto e evidenciar as movimentações havidas no caixa e em seus equivalentes, nos seguintes fluxos:

- a) Das operações;
- b) Dos investimentos;
- c) Dos financiamentos.

O fluxo de caixa das operações compreende os ingressos, inclusive decorrentes de receitas originárias e derivadas, os desembolsos relacionados com a ação pública e os demais fluxos que não se qualificam como de investimento ou financiamento. O fluxo de caixa dos investimentos inclui os recursos relacionados à aquisição e à alienação de ativo não circulante, bem como recebimentos em dinheiro por liquidação

de adiantamentos ou amortização de empréstimos concedidos e outras operações da mesma natureza. O fluxo de caixa dos financiamentos inclui os recursos relacionados à captação e à amortização de empréstimos e financiamentos (CFC, 2015).

#### **2.3.1.2.6 Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido**

A demonstração das mutações do patrimônio líquido evidencia a movimentação havida em cada componente do patrimônio líquido com a divulgação, em separado, dos efeitos de eventuais alterações nas políticas contábeis e da correção de erros. Ela deve ser elaborada apenas pelas empresas estatais dependentes e pelos entes que a incorporarem no processo de consolidação das contas (CFC, 2015).

#### **2.3.1.2.7 Notas Explicativas**

A Resolução CFC nº 1.133/2009, que aprova a NBCT 16.6, traz em seu texto um tratamento especial em relação às notas explicativas e confirma que estas são partes integrantes das demonstrações contábeis. Também afirma que as informações contidas nelas devem ser relevantes, complementares ou suplementares àquelas não suficientemente evidenciadas ou não constantes nas demonstrações contábeis. As notas explicativas incluem os critérios utilizados na elaboração das demonstrações contábeis, as informações de naturezas patrimonial, orçamentária, econômica, financeira, legal, física, social e de desempenho e outros eventos não suficientemente evidenciados ou não constantes nas referidas demonstrações (CFC, 2015).

#### **2.3.1.2.8 Em Relação às Demonstrações Contábeis**

Cabe destacar que uma demonstração importante no Sistema de Informações é a demonstração do resultado econômico, que foi excluída pela Resolução CFC nº 1.437/2013. Tal demonstração foi introduzida como aquela que deveria evidenciar ações do setor público, considerando sua interligação com o sistema de custos, e apresentar na forma dedutiva, pelo menos, a receita econômica (benefícios gerados à sociedade pela ação pública) dos serviços prestados e dos bens ou dos produtos fornecidos, além de custos e despesas identificados com a execução da ação pública e o resultado econômico apurado (CFC, 2015).



### **2.3.1.2.9 Consolidações das Demonstrações Contábeis**

A Resolução CFC nº 1.134/2008 e alterações posteriores, que aprovam a NBC T 16.7, trazem conceitos, abrangência e procedimentos para a consolidação das demonstrações contábeis no setor público.

A consolidação das demonstrações contábeis objetiva o conhecimento e a disponibilização de macroagregados do setor público, a visão global do resultado e a instrumentalização do controle social. O processo ocorre pela soma ou pela agregação de saldos ou grupos de contas, excluídas as transações entre entidades contidas na consolidação, formando uma unidade contábil consolidada (CFC, 2015).

No processo de consolidação de demonstrações contábeis, devem ser consideradas as relações de dependência entre as entidades do setor público. As demonstrações consolidadas precisam abranger as transações contábeis de todas as unidades contábeis incluídas na consolidação. Os ajustes e as eliminações decorrentes do processo de consolidação devem ser realizados em documentos auxiliares, não originando nenhum tipo de lançamento na escrituração das entidades que formam a unidade contábil (CFC, 2015).

As demonstrações contábeis das entidades do setor público, para fins de consolidação, precisam ser levantadas na mesma data, admitindo-se a defasagem de até três meses, desde que os efeitos dos eventos relevantes entre as diferentes datas sejam divulgados em notas explicativas (CFC, 2015).

As demonstrações contábeis consolidadas, segundo o CFC (2015), necessitam de complementação de notas explicativas que contenham, pelo menos, as seguintes informações:

- a) Identificação e características das entidades do setor público incluídas na consolidação;
- b) Procedimentos adotados na consolidação;
- c) Razões pelas quais os componentes patrimoniais de uma ou mais entidades do setor público não foram avaliados pelos mesmos critérios, quando for o caso;
- d) Natureza e montantes dos ajustes efetuados;
- e) Eventos subsequentes à data de encerramento do exercício, que possam ter efeito relevante sobre as demonstrações contábeis consolidadas.

### **2.3.1.3 Reconhecimento, Mensuração e Avaliação do Patrimônio Público**

As transações no setor público devem ser reconhecidas e registradas integralmente no momento em que ocorrerem e, segundo a Resolução CFC nº 1.132/2008, o patrimônio das entidades do setor público, o orçamento, a execução orçamentária e financeira e os atos administrativos que provoquem efeitos de caráter econômico e financeiro no patrimônio da entidade devem ser mensurados ou avaliados monetariamente e registrados pela contabilidade.

Os registros da entidade, desde que estimáveis tecnicamente, devem ser efetuados, mesmo na hipótese de existir razoável certeza de sua ocorrência. É necessário que seus efeitos estejam evidenciados nas demonstrações contábeis do período com os quais se relacionam, reconhecidos, portanto, pelos respectivos fatos geradores, independentemente do momento da execução orçamentária. Os registros contábeis das transações das entidades do setor público devem considerar as relações jurídicas, econômicas e patrimoniais, prevalecendo nos conflitos entre elas a essência sobre a forma (CFC, 2015).

É fundamental que a entidade do setor público aplique métodos de mensuração ou avaliação dos ativos e dos passivos que possibilitem o reconhecimento dos ganhos e das perdas patrimoniais. O reconhecimento de ajustes decorrentes de omissões e erros de registros ocorridos em anos anteriores ou de mudanças de critérios contábeis deve ser realizado à conta do patrimônio líquido e evidenciado em notas explicativas. Na ausência de norma contábil aplicada ao setor público, o profissional da contabilidade pode utilizar, subsidiariamente e nesta ordem, as normas nacionais e internacionais que tratem de temas similares, evidenciando o procedimento e os impactos em notas explicativas (CFC, 2015).

### **2.3.1.4 Transações Patrimoniais no Setor Público**

A Resolução CFC nº 1.131/2008 e alterações posteriores, que aprovam a NBC T 16.4, trazem conceitos em relação à natureza e às tipicidades das transações no setor público que ocorrem quando os atos e fatos promovem alterações qualitativas ou quantitativas, efetivas ou potenciais, no patrimônio objeto de registro contábil, sempre observando os Princípios de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

De acordo com o CFC (2015), conforme suas características e os seus reflexos no patrimônio público, as transações no setor público podem ser classificadas nas seguintes naturezas:

- a) Econômico-financeira – corresponde às transações originadas de fatos que afetem o patrimônio público, em decorrência ou não da execução de orçamento, podendo provocar alterações qualitativas ou quantitativas, efetivas ou potenciais;
- b) Administrativa – corresponde às transações que não afetem o patrimônio público, originadas de atos administrativos, com o objetivo de cumprir as metas programadas e manter em funcionamento as atividades da entidade do setor público.

#### **2.3.1.4.1 Variações Patrimoniais**

As variações patrimoniais, pela NBC T 16.4, são transações que promovam alterações nos elementos patrimoniais da entidade do setor público, mesmo em caráter compensatório, afetando ou não o seu resultado.

As variações patrimoniais que afetem o patrimônio líquido, segundo o CFC (2015), devem manter correlação com as respectivas contas patrimoniais. Entende-se por correlação a vinculação entre as contas de resultado e as patrimoniais, de forma a permitir a identificação dos efeitos nas contas patrimoniais produzidos pela movimentação das contas de resultado. Conforme o CFC (2015), as variações patrimoniais classificam-se em quantitativas e qualitativas:

- a) Variações quantitativas são aquelas decorrentes de transações no setor público que aumentem ou diminuam o patrimônio líquido;
- b) Variações qualitativas são aquelas decorrentes de transações no setor público que alterem a composição dos elementos patrimoniais sem afetar o patrimônio líquido.

#### **2.3.1.4.2 Transações que envolvem valores de terceiros**

Transações que envolvem valores de terceiros são aquelas em que a entidade do setor público responde como fiel depositária e que não afetam o seu patrimônio líquido. As transações que envolvam valores de terceiros devem ser demonstradas de forma segregada (CFC, 2015).

### **2.3.1.5 Procedimentos Contábeis da Depreciação, Amortização e Exaustão**

A Resolução CFC nº 1.136/08 e alterações posteriores, que aprovam a NBC T 16.9, estabelecem critérios e procedimentos de mensuração e reconhecimento a serem observados para o registro contábil de depreciação, amortização e exaustão, tais como:

- a) Obrigatoriedade de seu reconhecimento;
- b) Valor da parcela, que deve ser reconhecida no resultado como decréscimo patrimonial e, no balanço patrimonial, representada em conta redutora do respectivo ativo;
- c) Circunstâncias que possam influenciar seu registro.

O valor depreciado, amortizado ou exaurido, apurado mensalmente, deve ser reconhecido nas contas de resultado do exercício. O valor residual e a vida útil econômica de um ativo devem ser revisados, pelo menos, no final de cada exercício. Quando as expectativas diferirem das estimativas anteriores, será necessário efetuar alterações (CFC, 2015).

A depreciação, a amortização e a exaustão devem ser reconhecidas até que o valor líquido contábil do ativo seja igual ao valor residual. A depreciação, a amortização ou a exaustão de um ativo começa quando o item estiver em condições de uso. A depreciação e a amortização não cessam quando o ativo se torna obsoleto ou é retirado temporariamente de operação (CFC, 2015).

Conforme o CFC (2015), os seguintes fatores devem ser considerados ao se estimar a vida útil econômica de um ativo:

- a) Capacidade de geração de benefícios futuros;
- b) Desgaste físico decorrente de fatores operacionais ou não;
- c) Obsolescência tecnológica;
- d) Limites legais ou contratuais sobre o uso ou a exploração do ativo.

A vida útil econômica deve ser definida com base em parâmetros e índices admitidos em norma ou laudo técnico específico (CFC, 2015). Nos casos de bens reavaliados, a depreciação, a amortização ou a exaustão devem ser calculadas e registradas sobre o novo valor, considerada a vida útil econômica indicada em laudo técnico específico. Segundo o CFC (2015), não estão sujeitos ao regime de depreciação:

- a) Bens móveis de natureza cultural, tais como obras de arte, antiguidades, documentos, bens com interesse histórico, bens integrados em coleções, entre outros;
- b) Bens de uso comum, que absorveram ou absorvem recursos públicos, considerados, tecnicamente, de vida útil indeterminada;
- c) Animais que se destinem à exposição e à preservação;
- d) Terrenos rurais e urbanos.

#### **2.3.1.5.1 Métodos de Depreciação, Amortização e Exaustão para o Setor Público**

Os métodos de depreciação, amortização e exaustão, segundo o CFC (2015), devem ser compatíveis com a vida útil econômica do ativo e aplicados uniformemente. Sem prejuízo da utilização de outros métodos de cálculo dos encargos de depreciação, podem ser adotados:

- a) Método das quotas constantes;
- b) Método das somas dos dígitos;
- c) Método das unidades produzidas.

A depreciação de bens imóveis deve ser calculada com base, exclusivamente, no custo de construção, deduzido o valor dos terrenos.

#### **2.3.1.5.2 Quanto à Divulgação de Depreciação, Amortização e Exaustão**

As demonstrações contábeis, conforme o CFC (2015), devem divulgar, para cada classe de imobilizado, em nota explicativa:

- a) Método utilizado, vida útil econômica e taxa utilizada;
- b) Valor contábil bruto e depreciação, amortização e exaustão acumuladas no início e no fim do período;
- c) Mudanças nas estimativas em relação a valores residuais, vida útil econômica, método e taxa utilizados.

#### **2.3.2 Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público**

A busca por uma harmonização contábil internacional tem envolvido iniciativas de diversos organismos em nível mundial, bem como esforços de algumas entidades profissionais de classe de âmbito regional (NIYAMA, 2010, p.39).

Vale lembrar, antes de abordar especificamente as normas do setor público, que no setor privado o órgão normalizador é o Conselho de Normas Internacionais de

Contabilidade (*International Accounting Standards Board – IASB*), colegiado de padrões contábeis internacionais criado em 1973, por ocasião do Congresso Internacional de Contadores, em Melbourne (Austrália). Foi fundado pelos seguintes países: Austrália, Canadá, França, Alemanha, Japão, México, Holanda, Grã-Bretanha, Irlanda e Estados Unidos da América.

O IASB é um órgão independente do setor privado que se destina ao estudo de padrões contábeis, com sede em Londres, Grã-Bretanha. É formado por um conselho de membros, constituído por representantes de mais de 140 entidades profissionais de todo o mundo, inclusive o Brasil, que está representado pelo Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON) e pelo Conselho Federal de Contabilidade (NIYAMA, 2010, p.39).

Cabe destacar também que os Estados Unidos da América não seguem as normas do IASB. Segundo Schimidt, Santos e Fernandes (2006, p.21), as normas daquele país, principalmente para as companhias de capital aberto, determinam que as demonstrações financeiras sigam o formato e o conteúdo regulados pela SEC, que é a comissão de valores mobiliários norte-americana. A SEC, por sua vez, delegou muitas de suas responsabilidades ao *Financial Accounting Standards Board* (Conselho de Padrões de Contabilidade Financeira – FASB).

O FASB é uma entidade desvinculada do mercado de capitais, cujos integrantes são, tradicionalmente, antigos membros do conselho de auditores, funcionários de grandes corporações mundiais, servidores governamentais e membros da academia, pois a atuação no órgão exige vasto conhecimento (SCHIMIDT; SANTOS e FERNANDES, 2006, p.22).

Os pronunciamentos, antes de serem emitidos, frequentemente são trabalhados por uma força-tarefa composta por Contadores Públicos Certificados (*Certified Public Accountants – CPA*) representativos da indústria, acadêmicos e usuários das demonstrações financeiras, que desenvolvem um memorando de discussão.

Conforme Schimidt, Santos e Fernandes (2006, p.22), após ouvir a opinião pública, o FASB prepara uma proposta de padrões de contabilidade e a disponibiliza para apreciação, de forma que a sociedade possa opinar sobre o projeto antes que ele seja finalizado e transformado em um pronunciamento. Cada novo pronunciamento é incluído em uma base conceitual denominada Declaração de Conceitos de Contabilidade Financeira (*Statement of Financial Accounting Concepts – SFAC*), criando assim uma espécie de estrutura conceitual básica usada pelo Conselho para

estabelecer padrões de contabilidade. É importante ressaltar que, segundo Niyama e Silva (2013, p.44):

A importância das normas nos dias atuais deve-se a dois fatos: ao apoio dado pelo IASB [International Organization of Securities Commissions] às normas editadas pelo IASB; e aos problemas ocorridos com a Contabilidade das empresas norte-americanas, particularmente a partir de 2001. Por essa razão, a IFRS está sendo utilizada em muitas partes do mundo, incluindo a União Europeia, a Rússia, a África do Sul, Hong Kong, Austrália e Cingapura. A União Europeia determinou a adoção de IFRS para demonstrações consolidadas encerradas em dezembro de 2005.

Os Estados Unidos também começaram recentemente um processo de convergência das suas normas contábeis, editadas pelo FASB, com as normas do IASB. “Esta aproximação fez com que se firmasse sobremaneira a legitimidade do IASB como único organismo de emissão de Normas Internacionais de Contabilidade” (NIYAMA e SILVA 2013, p45).

Já a edição de normas para o setor público compete à IFAC. Uma de suas missões é promover a aderência à elevada qualidade técnica dos padrões profissionais, além de buscar a convergência internacional desses padrões, mediante a publicação de recomendações por intermédio de seus Comitês.

Vale destacar que o Comitê de Padrões para Contabilidade Pública Internacional, atuante desde 1986, é o responsável pela edição dos padrões contábeis internacionais do setor público, incluindo aspectos de auditoria para os governos locais, regionais e nacionais. “Dentre os inúmeros órgãos profissionais mundiais e regionais da área contábil, é um dos únicos voltados especificamente para a área pública” (NIYAMA, 2005, p.44).

A primeira etapa do programa Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público (IPSASs), de 1996 a 2001, foi financiada pela *International Federation of Accountants*, pelo Banco Mundial, pelo *Asian Development Bank*, pelo Programa de Desenvolvimento das Nações Unidas e pelo Fundo Monetário Internacional. Essas organizações também forneceram parte do financiamento para o programa de normalização, em curso de 2002 a 2005 (TORRES, 2004).

### **2.3.2.1 A IFAC, o IPSASB e as IPSAS**

Fundada em 1977, a Federação Internacional de Contadores (*International Federation of Accountants* – IFAC) é uma organização global para a profissão contábil, que tem por missão:

Servir ao interesse público, fortalecer a profissão contábil ao redor do mundo e contribuir ao desenvolvimento de economias internacionais fortes pelo estabelecimento e pela promoção da adesão a normas profissionais de alta qualidade, estimulando a convergência internacional dessas normas, e pronunciando-se sobre temas de interesse público onde o conhecimento especializado da profissão tem alto grau de relevância (CFC, 2010, P. 12).

A IFAC é de natureza não-governamental, sem fins lucrativos e não política. Está sediada em Nova York (Estados Unidos da América) e conta com a participação de 179 membros de 129 países (o Brasil está presente por meio do Instituto Brasileiro de Contadores e do Conselho Federal de Contabilidade), que representam quase 2,5 milhões de contadores (NIYAMA, 2010, p.41).

Em 2004, a IFAC substituiu o antigo Comitê do Setor Público (*Public Sector Committee – PSC*) pelo Conselho Internacional de Normas Contábeis do Setor Público (*International Public Sector Accounting Standards Board – IPSASB*).

O IPSASB é um conselho da IFAC que desenvolve, sob sua própria autoridade, temas de interesse público e normas contábeis de alta qualidade, além de outras publicações, para o uso de entidades do setor público (IPSASB, 2014). Com isso, norteia a elaboração de demonstrações contábeis, facilitando a convergência das normas nacionais às internacionais, o que melhora a qualidade e a uniformidade das demonstrações contábeis ao redor do mundo. (CFC, 2010; IPSASB, 2014).

Segundo o CFC (2010, p.20-21) e o IPSASB (2014), o IPSASB alcança seus objetivos das seguintes formas:

- a) Emitindo Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público;
- b) Editando Orientações Práticas Recomendadas (*Recommended Practice Guidelines – RPGs*) para fornecer orientações que as entidades do setor público possam seguir;
- c) Prestando assessoria mediante estudos, baseando-se nas melhores práticas e nos mais eficazes métodos para relatórios financeiros do setor público;
- d) Promovendo a aceitação e a convergência internacional às Normas;
- e) Publicando outros documentos que ofereçam orientações sobre temas e experiências na elaboração de demonstrações contábeis no setor público.

As Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público são diretrizes oficiais, normas globais de alta qualidade para a elaboração de demonstrações contábeis por entidades do setor público, diferentes de Empresas Estatais (EE). Essas normas foram desenvolvidas com a finalidade de normatizar questões que dizem respeito a demonstrações contábeis para fins gerais de todas as entidades do setor

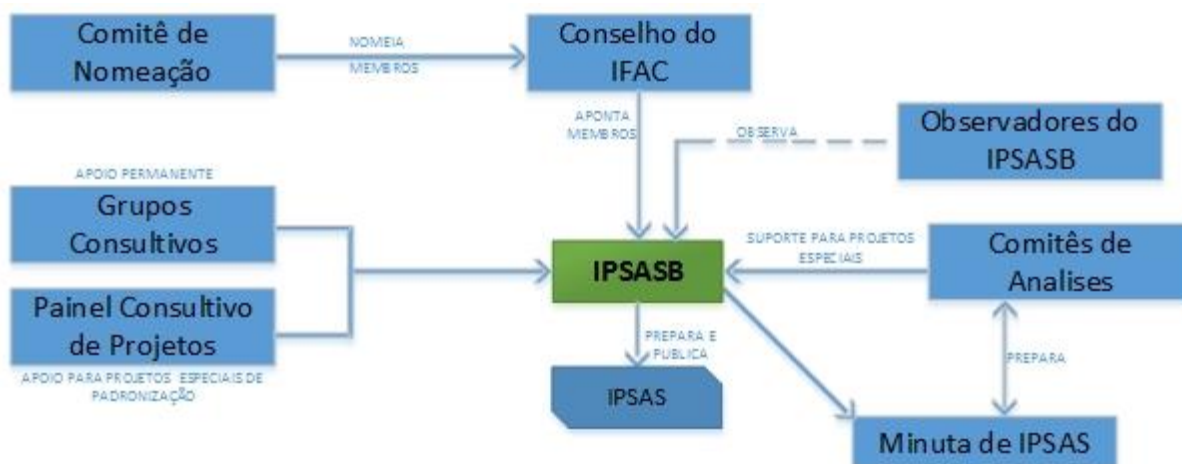


público. O texto oficial das IPSAS e de outras publicações é escrito pelo IPSASB no idioma inglês.

O IPSASB, além de desenvolver as IPSAS, emite outras publicações não mandatórias, incluindo estudos, relatórios de pesquisas e artigos pontuais sobre temas específicos relacionados a questões que dizem respeito à elaboração das demonstrações contábeis do setor público.

A página [ifac.org/publications-resources/2014](http://ifac.org/publications-resources/2014) traz a edição atual do Manual Internacional de Pronunciamentos Contábeis do Setor Público - I e II (*Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements - I and II*) e inclui Diretrizes Práticas Recomendadas (*Recommended Practice Guidelines – RPG*), com a introdução da RPG 1 - *Relatório sobre a Sustentabilidade a Longo Prazo das Finanças de uma Entidade* e da RPG 2 - *Discussão e Análise das Demonstrações Financeiras*, ambas aprovadas em junho de 2013 e emitidas em julho de 2013. Esses manuais contêm o conjunto completo das Normas Internacionais de Contabilidade do Setor, editadas pelo Conselho de Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público, conforme estruturado na Figura 5.

**Figura 5 – Processo de Elaboração de Normas do IPSASB**



Fonte: STN (2012), com adaptação da autora.

O IPSASB desenvolve normas e orientações para a utilização de contabilidade por entidades do setor público. Ele recebe apoio incluindo-se financeiro, do Banco Mundial, do Banco Asiático de Desenvolvimento, dos Revisores Oficiais de Contas Profissionais do Canadá, do Conselho Sul-Africano de Normas de Contabilidade, do Canadá, da Nova Zelândia e da Suíça. As estruturas e processos que suportam as operações do IPSASB são facilitadas pela IFAC (IPSASB, 2014).

Os membros do IPSASB, incluindo o Presidente e o Vice-Presidente, são nomeados pelo Conselho da IFAC sobre a recomendação de seu Comitê de Nomeação.

No desenvolvimento das suas normas, o IPSASB, conforme o CFC (2010), busca a contribuição do seu Grupo Consultivo, e faz uso de pronunciamentos emitidos por:

- a) *International Accounting Standards Board*, até o ponto em que se apliquem ao setor público;
- b) Órgãos normalizadores nacionais, autoridades reguladoras e outros órgãos competentes;
- c) Órgãos profissionais contábeis;
- d) Outras organizações interessadas na elaboração de demonstrações contábeis no setor público.

O IPSASB garantirá a consistência entre seus pronunciamentos e os do IASB até o ponto em que sejam aplicáveis e apropriados para o setor público. O objetivo do Grupo Consultivo do IPSASB é poder consultar representantes com diferentes visões para obter contribuições e *feedback* sobre seu programa de trabalho, projetos prioritários, questões técnicas, processo legal e atividades em geral. O Grupo Consultivo não vota em questões referentes às Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público ou a outros documentos emitidos pelo IPSASB (CFC, 2010, IPSASB, 2014).

O IPSASB coopera com órgãos normalizadores nacionais na preparação e na emissão de Normas, para compartilhar recursos, minimizar a duplicação de esforços e alcançar consenso e convergência na fase inicial do desenvolvimento das referidas Normas. Também promove o endosso das IPSAS por órgãos normalizadores nacionais e outros órgãos competentes e estimula debates com usuários, inclusive representantes eleitos e nomeados, Secretarias da Fazenda, Ministérios de Finanças e órgãos competentes semelhantes e profissionais ao redor do mundo, a fim de identificar as necessidades dos usuários por novas Normas e orientações (CFC, 2010; IPSASB, 2014).

Em seu procedimento de trabalho, o IPSASB publica minutas para discussão de todas as Normas propostas para consulta pública durante um período, usualmente de quatro meses. Em alguns casos, também pode lançar uma chamada para comentários antes do desenvolvimento de uma minuta para discussão. Isso oferece uma oportunidade para que aqueles afetados pelos pronunciamentos do IPSASB

contribuam e apresentem suas perspectivas antes da finalização e da aprovação dos textos. O IPSASB considera no desenvolvimento de uma IPSAS todas as opiniões recebidas (CFC, 2010).

O quórum para cada reunião do IPSASB é de, no mínimo, 12 membros nomeados, presencialmente ou por meio de telecomunicação simultânea. Cada membro do IPSASB tem um voto. Para fins de aprovação de chamadas a comentários, minutas para discussão e IPSAS, são necessários votos a favor de pelo menos dois terços dos participantes. Um membro do IPSASB pode autorizar uma pessoa presente em uma reunião do IPSASB a votar em seu nome (CFC, 2010).

Reuniões do IPSASB com o objetivo de discutir o desenvolvimento e aprovar a emissão de Normas ou outros documentos técnicos são abertas ao público. Documentos discutidos nas reuniões, inclusive as minutas das reuniões do IPSASB, são publicados no *site* do IPSASB (CFC, 2010).

Conforme o CFC (2010), um relatório anual é publicado pelo IPSASB, destacando seu programa de trabalho, suas atividades e o progresso alcançado em relação aos seus objetivos para aquele ano. Conjuntamente, a cada três anos, a IFAC efetua uma revisão em relação à eficácia dos processos do IPSASB. “Órgãos membros da IFAC têm autorização para preparar, após aprovação, traduções desses pronunciamentos a custo próprio, a serem publicadas em seus respectivos países” (CFC, 2010).

### 2.3.2.2 Um Levantamento das IPSAS

Ao efetuar a leitura das IPSAS, pode-se perceber a aproximação destas com as normas do setor privado. Isso ocorre porque a globalização impõe às entidades públicas a adequação às boas práticas de governança, ao mesmo tempo em que surgem *stakeholders* interessados na qualidade das prestações de contas e aumentam as parcerias público-privadas.

Até 2014, o IPSASB publicou 32 IPSAS. A seguir, este estudo apresenta um levantamento das Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público extraídas do *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*, volumes I e II, publicado em 2012 pela IFAC, conforme o Quadro 1.

**Quadro 1 – Levantamento das Normas IPSAS/IFAC**

Vigência em	IPSAS/IFAC	Objetivo
2008	<b>IPSAS 1</b> - Apresentação das Demonstrações Financeiras	Estabelecer requisitos gerais para a apresentação de demonstrações contábeis e definir a maneira pela qual

		as demonstrações contábeis são elaboradas, para assegurar a comparabilidade. Aconselham claramente a utilização do regime de competência puro.
2001	<b>IPSAS 2</b> - Demonstração dos Fluxos	Garantir aos usuários o fornecimento de informação acerca das alterações históricas de caixa e equivalentes de caixa de uma entidade, por meio de uma demonstração de fluxo de caixa que classifique os fluxos de caixa do exercício financeiro, de acordo com as atividades da entidade, a saber: operacionais, de investimento e de financiamento.
	<b>IPSAS 3</b> - Políticas Contábeis, Mudanças de Estimativas e Retificação de Erro	Definir critérios para a seleção e a mudança de políticas contábeis, juntamente com tratamento contábil e evidenciação de mudança nas políticas contábeis, mudança nas estimativas contábeis e retificações de erros.
2010	<b>IPSAS 4</b> - Os Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis	Determinar como incluir transações em moeda estrangeira de entidades no exterior nas demonstrações contábeis de outra companhia e como converter as demonstrações contábeis desta entidade em outra moeda (moeda de apresentação).
2001	<b>IPSAS 5</b> - Custos de Empréstimos	Exigir o reconhecimento imediato no resultado do exercício dos custos dos empréstimos. Permite, como um tratamento alternativo, a capitalização dos custos dos empréstimos que são diretamente atribuíveis à aquisição, à construção ou à produção de um ativo qualificável (ativo de longa maturação).
	<b>IPSAS 6</b> - Demonstrações Consolidadas e Separadas	Estabelecer requisitos para a elaboração e a apresentação das demonstrações financeiras consolidadas. Aplica-se na elaboração e na apresentação de demonstrações consolidadas para uma entidade econômica.
2008	<b>IPSAS 7</b> - Investimentos em Coligadas e Controladas	Estabelecer as diretrizes para a contabilidade de ganhos decorrentes da propriedade de entidades coligadas.
2008	<b>IPSAS 8</b> - Investimentos em Empréstimos Controlados em Conjunto ( <i>Joint Venture</i> )	Estabelecer as diretrizes para a contabilidade de ganhos decorrentes da propriedade de negócios conjuntos ( <i>joint ventures</i> ).
2002	<b>IPSAS 9</b> - Receita de Transação com Contraprestação	Estabelecer o tratamento contábil de receitas provenientes de transações e eventos com contraprestação, quando reconhecê-la, e identificar as circunstâncias em que esses critérios são satisfeitos e, por isso, a receita deve ser reconhecida. Também fornecem orientação prática sobre a aplicação desses critérios.
2002	<b>IPSAS 10</b> - Contabilidade e Evidenciação em Economias Altamente Inflacionárias	Determinar uma taxa definitiva que caracterize o surgimento de hiperinflação. É necessário avaliar quando a atualização monetária das demonstrações contábeis se torna necessária.
2002	<b>IPSAS 11</b> - Contratos de Construção	Prescrever o tratamento contábil de custos, receitas e despesas associados a contratos de construção. (a) Identifica os acordos que são classificados como contratos de construção; (b) Proporciona orientação para os tipos de contratos de construção que podem surgir no setor público; (c) Especifica a base de reconhecimento e divulgação das despesas do contrato e, se for relevante, das receitas do contrato.
2008	<b>IPSAS 12</b> - Estoques	Proporcionar orientação sobre a determinação do valor de custo dos estoques e sobre o seu subsequente reconhecimento como despesa em resultado, incluindo qualquer redução ao valor realizável líquido. Também

		proporciona orientação sobre o método e os critérios usados para atribuir custos aos estoques.
2008	<b>IPSAS 13</b> - Operações de Arrendamento Mercantil	Regular, para arrendadores e arrendatários, as políticas contábeis e a evidenciação das operações de arrendamento mercantis.
2008	<b>IPSAS 14</b> - Eventos Subsequentes	Indicar quando uma entidade deve ajustar suas demonstrações contábeis, conforme eventos subsequentes à data de apresentação destas, e quais divulgações uma entidade deve fazer sobre a data de autorização da emissão das demonstrações contábeis e sobre eventos que ocorram após a data da apresentação destas.
N/A	<b>IPSAS 15</b> - Instrumentos Financeiros: Divulgação e Apresentação	A IPSAS 15 foi substituída pela IPSAS 28 - Instrumentos Financeiros: Apresentação, pela IPSAS 29 - Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração e pela IPSAS 30 - Instrumentos Financeiros: Divulgações. Essas normas aplicam-se para as demonstrações financeiras anuais que cubram períodos com início em ou após 1º de janeiro de 2013. Como resultado, a IPSAS 15 não é mais aplicável.
2008	<b>IPSAS 16</b> - Propriedade de Investimento	Estabelecer o tratamento contábil de propriedades para investimento e respectivos requisitos de divulgação.
2008	<b>IPSAS 17</b> - Imobilizado e Equipamentos	Estabelecer o tratamento contábil para ativos imobilizados, de forma que os usuários das demonstrações contábeis possam discernir a informação sobre o investimento da entidade em seus ativos imobilizados, bem como suas mutações.
2013	<b>IPSAS 18</b> - Relatórios por Segmento	Evidenciar informações financeiras por segmento que ajudem os usuários a entender melhor o desempenho passado da entidade e a identificar os recursos alocados para suportar as principais atividades contábeis, além de aprimorar a transparência das demonstrações contábeis.
2004	<b>IPSAS 19</b> - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes	Definir provisões, passivos contingentes e ativos contingentes, identificar as circunstâncias nas quais as provisões devam ser reconhecidas, como devem ser mensuradas e as evidenciações que devam ser feitas em notas explicativas, a fim de permitir aos usuários entender sua natureza, vencimento e valores.
2004	<b>IPSAS 20</b> - Divulgação sobre Partes Relacionadas	Dispõe sobre a exigência de evidenciação de partes relacionadas quando há controle e de informações sobre transações entre a entidade e suas partes relacionadas em determinadas circunstâncias para fins de <i>accountability</i> (prestação de contas e cumprimento de responsabilidades).
2006	<b>IPSAS 21</b> - Imparidade de Ativos não - geradores de Caixa	Definir os procedimentos que uma entidade deve adotar para determinar se um ativo não gerador de caixa sofreu redução ao valor recuperável e garantir que as perdas por redução ao valor recuperável sejam reconhecidas.
2008	<b>IPSAS 22</b> - Divulgação de Informação Financeira sobre o Setor Governo Geral	Estabelecer regras de evidenciação para os governos que optem por apresentar a informação sobre o Setor do Governo Geral (SGG) em suas demonstrações contábeis consolidadas, melhorando a transparência.
2008	<b>IPSAS 23</b> - A Receita de Transações sem Contraprestação (Impostos e Transferências)	Estabelecer exigências, para fins de demonstrações contábeis, para a receita proveniente das transações sem contraprestação, exceto para transações sem contraprestação que originem uma combinação de entidades.

2009	<b>IPSAS 24</b> - Apresentação da Informação Orçamentária nas Demonstrações Financeiras	Requer uma comparação dos valores orçados e dos valores realizados decorrentes da execução do orçamento a ser incluído nas demonstrações contábeis das entidades que são requeridas ou eleitas a tornar publicamente disponível seu orçamento(s) aprovado(s) e, portanto, àquelas que são publicamente responsáveis. Também exige a evidenciação das razões para as diferenças materiais entre os valores realizados e orçados.
2011	<b>IPSAS 25</b> - Benefícios Empregados	Estabelecer a contabilização e a divulgação dos benefícios concedidos aos empregados.
2009	<b>IPSAS 26</b> - Redução a Valor Recuperável de Ativo Gerador de Caixa	Definir os procedimentos que uma entidade adota para determinar se um ativo gerador de caixa sofreu redução ao valor recuperável e garantir que as perdas por tal redução sejam reconhecidas.
2011	<b>IPSAS 27</b> - Agricultura	Estabelecer o tratamento contábil e a evidenciação das atividades agrícolas.
2013	<b>IPSAS 28</b> - Instrumentos Financeiros: Apresentação	Estabelecer princípios para a apresentação de instrumentos financeiros como passivo ou ativo líquido/patrimônio e para a compensação de ativos financeiros.
2013	<b>IPSAS 29</b> - Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração	Estabelecer princípios para o reconhecimento e a mensuração de ativos financeiros, dívidas financeiras e alguns contratos de compra e venda com itens não financeiros.
2013	<b>IPSAS 30</b> - Instrumentos Financeiros: Evidenciação	Divulgar a significância do instrumento financeiro para a posição financeira e para o desempenho da entidade, bem como a natureza e a extensão dos riscos resultantes de instrumentos financeiros a que a entidade esteja exposta durante e após o período contábil. Também evidencia como a entidade administra esses riscos.
2011	<b>IPSAS 31</b> - Ativos Intangíveis	Definir o tratamento contábil dos ativos intangíveis que não são abrangidos especificamente em outra Norma. Estabelece que uma entidade deva reconhecer um ativo intangível somente se determinados critérios forem atendidos. Também especifica como mensurar o valor contábil dos ativos intangíveis, exigindo divulgações específicas sobre eles.
	<b>IPSAS 32</b> - Contratos de Concessão de Serviço: Concedente	Prescrever a contabilização de serviço em contratos de concessão por uma entidade do setor público.

Fonte: CFC (2010), CFC (2015) e IPSASB, volumes I e II (2014).

Em linhas gerais, as IPSAS se preocupam com a evidenciação e a padronização de procedimentos de mensuração que auxiliem a obtenção de informações. Esse caráter pode ser percebido na definição da finalidade das demonstrações contábeis, que, conforme o IPSASB (2014, p.41-42), é “fornecer informações agregadas úteis para a avaliação do desempenho da entidade em termos de custos de seus serviços, eficiência e realizações”.

### 2.3.2.3 Destaque dos Aspectos Gerais Observados nas IPSAS

Esta subseção traz, com base na leitura das IPSAS constantes do *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*, volumes I e II, publicados em 2012 pela IFAC, os principais aspectos gerais a serem destacados em relação às normas para elaboração de demonstrações contábeis para o setor público:

- a) Visando contribuir com o funcionamento eficiente da economia internacional, busca, entre outras coisas, melhorar a confiança e a qualidade das demonstrações contábeis, estimulando a produção de informações financeiras e não financeiras, de alta qualidade, sobre o desempenho das organizações;
- b) O IPSASB é o organismo responsável pelo desenvolvimento de normas para a elaboração de demonstrações contábeis de alta qualidade para o uso de entidades do setor público no mundo e em muitas jurisdições. A aplicação das exigências das IPSAS favorecerá a prestação de contas, o *accountability* e a transparência das demonstrações contábeis;
- c) A publicação das IPSAS no *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements* edição 2008 estabelece para cada norma os objetivos e os procedimentos do IPSASB, além de explicar o alcance das mesmas;
- d) As IPSAS foram desenvolvidas com a finalidade de normatizar questões que dizem respeito a demonstrações contábeis para fins gerais de todas as entidades do setor público;
- e) Entende-se por entidades do setor público: governos nacionais, governos regionais (por exemplo, estadual, provincial e territorial), governos locais (por exemplo, municipal) e suas entidades componentes (por exemplo, departamentos, agências, conselhos, comissões, ministérios, secretarias, autarquias, fundações e fundos);
- f) As Normas não se aplicam às Empresas Estatais (EE). A elas se aplicam as Normas Internacionais de Contabilidade (*International Financial Reporting Standards – IFRS*) emitidas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB). As IPSAS incluem uma definição de EE;
- g) Usa-se o termo “demonstrações contábeis para fins gerais” para definir as demonstrações voltadas a usuários que não possuam poderes para exigir informações contábeis, por exemplo, os cidadãos comuns;
- h) O termo “demonstrações contábeis”, usado nas normas, abrange não só todas

as demonstrações, como também as notas explicativas identificadas como parte das demonstrações contábeis para fins gerais;

- i) Quando a preparação das demonstrações contábeis for baseada no regime de competência, as demonstrações contábeis incluirão o balanço patrimonial, a demonstração do resultado do exercício, a demonstração dos fluxos de caixa e a demonstração das mutações do patrimônio líquido (ativo líquido);
- j) Quando a preparação das demonstrações for baseada no regime de caixa, a demonstração contábil será a demonstração de fluxos de caixa;
- k) O IPSASB estimula o uso de preparação das demonstrações contábeis para fins específicos. São demonstrações elaboradas para atender necessidades de informações específicas para outras instituições ou entidades, ou até mesmo para órgãos internos diretivos, normativos, Poder Legislativo e instituições com poder de supervisão;
- l) O IPSASB desenvolve IPSAS baseadas no regime de competência, tomando como base as Normas Internacionais de Contabilidade emitidas pelo *International Accounting Standards Board*, adaptando-as ao contexto do setor público, quando conveniente. Ao empenhar-se nesse processo, o IPSASB tenta, sempre que possível, manter o tratamento contábil e o texto original das IFRS, a não ser que haja algum aspecto peculiar ao setor público que justifique um posicionamento diferente, bem como trazer temas relacionados à elaboração de demonstrações contábeis para o setor público que não foram tratados de forma abrangente em IFRS desenvolvidas pelo IASB;
- m) O IPSASB recomenda a publicação das demonstrações contábeis baseadas nas IPSAS pelo regime de competência, apesar de publicar IPSAS baseadas no regime de caixa. Reconhece que os governos e os normatizadores em âmbito nacional possuem direito de estabelecer normas e diretrizes contábeis para a elaboração de demonstrações contábeis dentro de suas jurisdições;
- n) Nem o IPSASB nem o órgão normativo brasileiro da profissão contábil, o CFC, têm o poder de exigir conformidade com as IPSAS. A aceitação das IPSAS em todos os países depende muito mais do reconhecimento e do apoio de diferentes grupos de interesse ativos dentro dos limites de suas respectivas esferas de ação do que do poder de influência do IPSASB e dos órgãos normativos nacionais da profissão contábil.



#### **2.3.2.4 Apresentação Adequada das Demonstrações Contábeis em Conformidade com as IPSAS**

As demonstrações contábeis são uma representação estruturada da posição patrimonial e financeira e do desempenho financeiro de uma entidade. O objetivo das demonstrações contábeis destinadas a atender propósitos gerais é proporcionar informações acerca da posição patrimonial e financeira, do desempenho financeiro e dos fluxos de caixa da entidade, de maneira que sejam úteis a um grande número de classes de usuários em suas avaliações e tomada de decisões econômicas sobre alocação de recursos (CFC, 2010, IPSASB, 2014).

Conforme o CFC (2010) e o IPSASB (2014), o intuito dessas demonstrações também é comprovar a existência de *accountability* da entidade quanto aos recursos que lhe foram confiados, além de fornecer informações:

- a) Sobre fontes, destinação e uso de recursos financeiros;
- b) Sobre como a entidade financiou suas atividades e reuniu os recursos financeiros necessários;
- c) Úteis na avaliação da habilidade da entidade de financiar suas atividades e cumprir suas obrigações e compromissos;
- d) Sobre a condição financeira da entidade e mudanças adotadas que contribuíram para a consolidação dessa condição;
- e) Agregadas úteis para a avaliação do desempenho da entidade em termos de custos de seus serviços, eficiência e realizações.

De acordo com o IPSASB (2014), o conjunto completo de demonstrações contábeis deve incluir:

- a) Uma demonstração da posição financeira (balanço patrimonial);
- b) Uma demonstração do desempenho financeiro (demonstração do resultado do exercício);
- c) Uma demonstração das mutações dos ativos líquidos/patrimônio líquido (demonstração das mutações do patrimônio líquido);
- d) Uma demonstração dos fluxos de caixa;
- e) Uma comparação entre o orçamento e os montantes realizados, seja como demonstração contábil adicional ou como coluna para o orçamento nas demonstrações contábeis, caso a entidade divulgue publicamente seu orçamento aprovado;
- f) Notas explicativas, compreendendo um resumo das políticas contábeis

significativas e outras informações explanatórias.

A responsabilidade pela elaboração e apresentação das demonstrações contábeis varia dentro de cada jurisdição e de uma jurisdição para a outra. Deve-se estabelecer uma distinção clara entre quem é responsável por elaborar as demonstrações contábeis e quem é responsável por aprovar e apresentar as demonstrações contábeis.

A responsabilidade pela elaboração das demonstrações contábeis consolidadas do governo como um todo geralmente repousa conjuntamente sobre o chefe da agência central (Órgão Central) de finanças do governo (ou o gerente sênior, por exemplo: o controlador ou contador-geral) e sobre o Ministro das Finanças ou equivalente (IPSASB, 2014).

Políticas contábeis inadequadas não são retificadas por meio da divulgação das políticas contábeis utilizadas, por notas explicativas ou qualquer outro material explicativo (IPSASB, 2014). Segundo o CFC (2010) e o IPSASB, em circunstâncias extremamente raras, nas quais a administração conclua que o cumprimento de uma exigência em uma Norma conduziria a uma apresentação tão enganosa que entraria em conflito com o objetivo das demonstrações contábeis estabelecido pelas IPSAS, a entidade deverá evidenciar (caso esse procedimento não seja terminantemente vedado do ponto de vista legal e regulatório):

- a) Que a administração concluiu que as demonstrações contábeis apresentam de forma apropriada a posição financeira e patrimonial, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa da entidade;
- b) Que aplicou as IPSAS, exceto pela não aplicação de um requisito específico com o propósito de obter representação adequada;
- c) O título (tópico) da IPSAS que a entidade não aplicou, a natureza desse descumprimento, incluindo o tratamento que a Norma exigiria, a razão pela qual esse tratamento seria inadequado e o tratamento efetivamente adotado;
- d) Para cada período apresentado, o impacto financeiro da não aplicação da Norma vigente sobre cada item nas demonstrações contábeis.

Se tal descumprimento da Norma, conforme o CFC (2010), for material, a entidade não pode alegar que está em conformidade com as IPSAS.

Os responsáveis pelas demonstrações contábeis devem avaliar, no momento de elaborá-las, se a entidade terá capacidade para continuar em operação no futuro. Os pressupostos da continuidade devem ser bases para a elaboração das

demonstrações contábeis segundo as normas do CFC (2015), a não ser que a administração da entidade tenha a intenção de vender ou cessar seus negócios.

Quando os responsáveis pela elaboração das demonstrações contábeis tiverem ciência de incertezas relevantes relacionadas com eventos ou condições que possam lançar dúvidas acerca da continuidade das operações da entidade, tais incertezas devem ser evidenciadas, juntamente com as razões pelas quais não se pressupõe a sobrevivência da entidade. (CFC, 2010; IPSASB, 2014).

A apresentação e a classificação de itens nas demonstrações contábeis, de acordo com o CFC (2010) e o IPSASB (2014), devem ser mantidas de um período para o próximo, salvo se:

- a) For evidente, após alteração significativa na natureza das operações da entidade ou após revisão das respectivas demonstrações contábeis, que outra apresentação ou classificação seja mais apropriada, tendo em vista os critérios para seleção e aplicação de políticas contábeis contidas na IPSAS 3;
- b) Outra IPSAS requerer alteração na apresentação.

Cada classe de natureza material relevante de itens semelhantes deve ser apresentada separadamente nas demonstrações contábeis. Os itens de naturezas ou funções diferentes também devem ser apresentados separadamente, salvo se forem itens imateriais (CFC, 2010; IPSASB, 2014).

Ativos e passivos e receitas e despesas não devem ser compensados, exceto quando exigido ou permitido por uma IPSAS (CFC, 2010; IPSASB, 2014). A menos que uma IPSAS permita ou exija de outra forma, a informação comparativa deve ser evidenciada em relação ao período anterior para todos os valores apresentados nas demonstrações contábeis do período corrente. Também deve ser apresentada de forma comparativa a informação narrativa e descritiva, quando for relevante para a compreensão do conjunto das demonstrações do período corrente (CFC, 2010; IPSASB, 2014).

As demonstrações contábeis, de acordo com o CFC (2010) e o IPSASB (2014), devem ser identificadas claramente e distinguidas de qualquer outra informação que, porventura, conste no mesmo documento publicado. Cada componente das demonstrações contábeis deve ser identificado claramente. Além disso, as seguintes informações devem ser evidenciadas de forma destacada e repetida, quando necessário, para a devida compreensão:

- a) Nome das entidades às quais as demonstrações contábeis dizem respeito ou

outro meio que permita sua identificação, bem como qualquer alteração de informação que possa ter ocorrido desde a data das demonstrações contábeis do período anterior;

- b) Especificação se as demonstrações contábeis se referem a uma entidade individual ou a uma entidade econômica;
- c) Data-base das demonstrações contábeis e das notas explicativas ou o período abrangido pelas demonstrações contábeis, qualquer uma das duas informações que seja apropriada ao item de demonstração contábil que esteja em evidência;
- d) Moeda de apresentação, tal como definido na IPSAS nº 4, Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis (*The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates*);
- e) Nível de arredondamento usado na apresentação dos valores nas demonstrações contábeis.

Segundo o CFC (2010) e o IPSASB (2014), as demonstrações contábeis devem ser apresentadas, pelo menos, anualmente. Quando as demonstrações contábeis são apresentadas para um período mais longo ou mais curto do que um ano, a entidade deve informar, além do período abrangido pelas demonstrações contábeis:

- a) Por qual razão usou um período mais longo ou mais curto;
- b) Que não são inteiramente comparáveis os montantes comparativos apresentados em certas demonstrações, tais como demonstração do desempenho financeiro (demonstração do resultado do exercício), demonstração das mutações dos ativos líquidos/patrimônio líquido, demonstração dos fluxos de caixa e respectivas notas explicativas.

A utilidade das demonstrações contábeis é prejudicada quando estas não forem disponibilizadas aos usuários dentro de um período razoável após a data-base, por isso a entidade deve estar em posição de evidenciar suas demonstrações até seis meses a partir da data-base. Fatores constantemente presentes, tais como a complexidade das operações da entidade, não são suficientes para deixar de divulgar as demonstrações dentro de um prazo aceitável. Prazos dilatados mais específicos são tratados por legislações e regulamentos em várias jurisdições (CFC, 2010; IPSASB, 2014).

Tomando como base as publicações emitidas no manual da IFAC das Normas Internacionais de Contabilidade, este estudo detalha a seguir os aspectos mais significativos em relação ao conjunto completo de demonstrações contábeis:

1. Demonstração da posição financeira (balanço patrimonial)

No mínimo, essa demonstração deve incluir itens que apresentem os seguintes montantes:

- a) Ativo imobilizado;
- b) Propriedades para investimento;
- c) Ativos intangíveis;
- d) Ativos financeiros (exceto os mencionados nas alíneas e, g, h e i);
- e) Investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial;
- f) Estoques;
- g) Valores a receber de transações sem contraprestação (impostos e transferências);
- h) Contas a receber de transações com contraprestação;
- i) Caixa e equivalentes de caixa;
- j) Tributos e transferências a pagar;
- k) Contas a pagar oriundas de transações com contraprestação;
- l) Provisões;
- m) Passivos financeiros (exceto os mencionados nas alíneas j, k e l);
- n) Participação de não controladores apresentada de forma destacada dentro dos ativos líquidos/patrimônio líquido;
- o) Ativos líquidos/patrimônio líquido atribuíveis aos proprietários da entidade controladora.

Contas adicionais, cabeçalhos e subtotais devem ser incluídos na demonstração da posição financeira (balanço patrimonial) sempre que tais apresentações forem relevantes para o entendimento da posição financeira e patrimonial da entidade (CFC, 2010, IPSASB, 2014).

A entidade deve evidenciar, seja na demonstração da posição financeira, seja nas notas explicativas, subclassificações adicionais das contas apresentadas, classificadas de forma adequada às operações da entidade (CFC, 2010, IPSASB, 2014).

A entidade deve apresentar ativos circulantes e não circulantes e passivos circulantes e não circulantes como grupos de contas separados na demonstração da posição financeira, exceto quando uma apresentação baseada na liquidez proporcionar informação confiável e mais relevante. Quando essa exceção for aplicável, todos os ativos e passivos devem ser apresentados por ordem de liquidez (CFC, 2010, IPSASB, 2014).

Qualquer que seja o método de apresentação adotado, para cada item de ativo e passivo classifica-se como Circulante aquele que reunir valores esperados a serem realizados ou liquidados (pagos) em até 12 meses após a data-base das demonstrações contábeis ou mais do que 12 meses após a data-base das demonstrações contábeis. A entidade deverá evidenciar como Não Circulante o montante esperado a ser realizado ou liquidado após mais de 12 meses (CFC, 2010, p.56-57, IPSASB, 2014).

## 2. Demonstração de desempenho financeiro (demonstração do resultado do exercício)

Todos os itens de receita e de despesa reconhecidos no período contábil devem ser incluídos no superávit ou déficit (precisam de evidenciação na demonstração do resultado), a menos que outra IPSAS requeira um tratamento diferente (CFC, 2010, IPSASB, 2014).

Segundo o CFC (2010) e o IPSASB (2014), a demonstração do desempenho financeiro (demonstração do resultado do exercício) deve incluir, no mínimo, itens que apresentem os seguintes montantes do período contábil:

- a) Receita;
- b) Despesas financeiras;
- c) Parcela do superávit ou déficit de coligadas, controladas e *joint ventures* (entidades de controle conjunto), mensuradas pelo método da equivalência patrimonial;
- d) Ganhos ou perdas antes dos tributos reconhecidos na alienação de ativos ou liquidação de passivos relativos a operações em descontinuidade;
- e) Superávit ou déficit.

Além disso, os itens a seguir devem ser evidenciados na referida demonstração como alocações do superávit ou déficit do período:

- a) Superávit ou déficit atribuível aos acionistas não controladores;

b) Superávit ou déficit atribuível aos acionistas controladores da entidade.

Outros itens e contas, títulos e subtotais devem ser apresentados na demonstração quando relevante para a compreensão do desempenho financeiro da entidade (CFC, 2010, IPSASB, 2014). Quando os itens de receitas e despesas são materiais, sua natureza e montantes devem ser evidenciados separadamente (CFC, 2010, IPSASB, 2014).

A entidade deve apresentar, seja na demonstração do desempenho financeiro ou nas notas explicativas, uma subclassificação do total das receitas, classificadas de acordo com as operações da entidade (CFC, 2010, IPSASB, 2014). É necessário incluir ainda uma análise das despesas, utilizando a classificação baseada na sua natureza ou na sua função dentro da entidade, devendo eleger o critério que proporcionar informação confiável e mais relevante (CFC, 2010, IPSASB, 2014).

As entidades que classifiquem os gastos por função devem evidenciar informação adicional sobre a natureza das despesas, incluindo as despesas com depreciação, amortização e benefícios aos empregados (CFC, 2010, IPSASB, 2014).

Quando a entidade distribui dividendos ou outro item similar para os seus proprietários e possui capital representado por ações, deve evidenciar, seja na demonstração do desempenho financeiro, na demonstração das mutações dos ativos líquidos/patrimônio líquido ou nas notas explicativas, o montante de dividendos ou outro item similar distribuído e reconhecido como distribuição aos proprietários durante o período e o respectivo montante por ação (CFC, 2010, IPSASB, 2014).

### 3. Demonstração das Mutações dos Ativos Líquidos/ Patrimônio Líquido

A entidade deve apresentar, de acordo com o CFC (2010) e o IPSASB (2014), a demonstração das mutações dos ativos líquidos/patrimônio líquido, evidenciando:

- a) Superávit ou déficit do período;
- b) Cada item de receita e de despesa do período que, conforme exigido por outras IPSAS, seja reconhecido diretamente nos ativos líquidos/patrimônio líquido, além do total desses itens;
- c) Total de receitas e de despesas do período (calculados como a soma de (a) e (b)), demonstrando separadamente o montante total atribuível aos proprietários da entidade controladora e o montante correspondente à participação de não controladores;
- d) Para cada componente dos ativos líquidos/patrimônio líquido separadamente

evidenciado, os efeitos das alterações nas políticas contábeis e da correção de erros reconhecidas de acordo com a IPSAS 3.

Conforme o CFC (2010) e o IPSASB (2014), a entidade também precisa apresentar, na demonstração das mutações dos ativos líquidos/patrimônio líquido ou nas notas explicativas, as seguintes informações:

- a) Montantes das transações com os proprietários, demonstrando as distribuições separadamente;
- b) Saldo de superávits e déficits acumulados no início do período e na data-base da demonstração, bem como as alterações durante o período;
- c) Conciliação entre o valor contábil de cada componente dos ativos líquidos/patrimônio líquido no início e final do período, evidenciando cada alteração separadamente.

As alterações nos ativos líquidos/patrimônio líquido da entidade entre duas datas de demonstrações contábeis refletem o aumento ou a redução nos seus ativos líquidos durante o período (CFC, 2010, IPSASB, 2014).

A alteração total nos ativos líquidos/patrimônio líquido durante um período representa o montante total de superávit ou déficit desse período, adicionado a outras receitas e despesas reconhecidas diretamente como alterações nos ativos líquidos/patrimônio líquido (sem passar pelo resultado do período), junto com qualquer contribuição dos proprietários e deduzindo-se as distribuições para eles, que agem como detentores do capital próprio da entidade (CFC, 2010, IPSASB, 2014).

#### 4. Demonstração dos Fluxos de Caixa

A informação sobre fluxos de caixa proporciona aos usuários das demonstrações contábeis uma base para avaliar a capacidade da entidade para gerar caixa e seus equivalentes e as necessidades da entidade para utilizar esses recursos. A IPSAS 2 estabelece os requisitos para a apresentação da demonstração dos fluxos de caixa e evidenciações relacionadas (CFC, 2010, IPSASB, 2014).

Uma entidade que elabore e divulgue demonstrações contábeis seguindo o regime de competência deve preparar a demonstração dos fluxos de caixa de acordo com os requisitos da Norma citada e apresentá-la como parte das demonstrações contábeis divulgadas ao final de cada exercício financeiro (CFC, 2010, IPSASB, 2014).

A demonstração dos fluxos de caixa deve classificar os fluxos do exercício financeiro por atividades operacionais, de investimento e de financiamento (CFC,



2010, IPSASB, 2014). De acordo com o CFC (2010) e o IPSASB (2014), a entidade pode elaborar a referida demonstração das atividades operacionais usando:

- a) O método direto, segundo o qual as principais classes de recebimentos brutos e pagamentos brutos são informadas;
- b) O método indireto, segundo o qual o superávit líquido ou déficit é ajustado levando em conta os efeitos de transações de natureza diferente de caixa, quaisquer diferimentos ou valores a receber ou a pagar decorrentes de eventos passados ou futuros identificados como fluxo operacional e contabilizados pelo regime de competência (utilizando o método “pro-rata-tempore”). Também itens de receitas ou despesas associados a fluxos de caixa das atividades de investimento ou de financiamento.

Os fluxos de caixa referentes a dividendos recebidos e pagos devem ser apresentados separadamente e classificados de maneira uniforme, de período a período, da mesma forma como são tratados os fluxos decorrentes de atividades operacionais, de investimento ou de financiamento (CFC, 2010, IPSASB, 2014).

Por sua vez, os fluxos de caixa referentes ao tributo incidente sobre o superávit líquido devem ser apresentados separadamente e classificados como fluxos de caixa das atividades operacionais, a menos que possam ser especificamente relacionados e identificados como atividades de financiamento e de investimento (CFC, 2010, IPSASB, 2014).

Já os fluxos de caixa totais consolidados decorrentes da obtenção e da perda de controle sobre controladas ou outras unidades de negócios devem ser apresentados separadamente e classificados como atividades de investimento (CFC, 2010, IPSASB, 2014).

Segundo o CFC (2010) e o IPSASB (2014), a entidade controladora deve evidenciar, de forma consolidada no total, com respeito tanto à obtenção quanto à perda do controle sobre controladas ou outras unidades de negócios que operarem durante o período, os seguintes itens:

- a) Montante total pago para obtenção do controle ou o montante total recebido na perda do controle;
- b) Parcela do montante total de compra (obtenção de controle) ou de venda (perda de controle) que foi paga ou recebida exclusivamente por meio de caixa e equivalentes de caixa;
- c) Saldo de caixa e equivalentes de caixa existentes na controlada ou outra

unidade de negócios sobre a qual o controle foi obtido ou perdido;

- d) Valores dos ativos e passivos (exceto caixa e equivalentes de caixa) reconhecidos pela controlada ou por outra unidade de negócios sobre a qual o controle foi obtido ou perdido, sendo que a apresentação dos montantes será efetivada de forma sintética, fornecendo-se os valores de cada uma das principais classificações.

Transações de investimento e financiamento que não envolvam o uso de caixa ou equivalentes de caixa não devem ser incluídas na demonstração dos fluxos de caixa. Tais transações devem ser divulgadas nas notas explicativas nas demonstrações contábeis, de modo que forneçam todas as informações relevantes sobre essas atividades de financiamento e de investimento (CFC, 2010, IPSASB, 2014).

A entidade deve divulgar os componentes de caixa e equivalentes de caixa e apresentar uma conciliação dos valores em sua demonstração dos fluxos de caixa com os respectivos itens divulgados na demonstração da posição financeira (CFC, 2010, IPSASB, 2014).

A entidade deve evidenciar, juntamente com um comentário da administração em nota explicativa, os valores significativos de saldo de caixa e equivalentes de caixa que não estejam disponíveis para uso pela entidade econômica (CFC, 2010, IPSASB, 2014).

## 5. Notas Explicativas

Conforme o CFC (2010) e o IPSASB (2014), a estrutura das notas explicativas deve:

- a) Apresentar informação acerca da base para a elaboração das demonstrações contábeis e das políticas contábeis específicas utilizadas;
- b) Evidenciar a informação requerida pelas IPSAS que não tenha sido apresentada em demonstração da posição financeira, demonstração do desempenho financeiro (demonstração do resultado do exercício), demonstração das mutações dos ativos líquidos/patrimônio líquido ou demonstração dos fluxos de caixa;
- c) Prover informação adicional que não tenha sido apresentada em demonstração da posição financeira, demonstração do desempenho financeiro (demonstração do resultado do exercício), demonstração das mutações dos ativos líquidos/ patrimônio líquido ou demonstração dos fluxos de caixa, mas

que seja relevante para a compreensão de quaisquer dessas demonstrações contábeis.

As notas devem ser apresentadas, tanto quanto seja praticável, de forma sistemática. Cada item da demonstração da posição financeira, da demonstração do desempenho financeiro, da demonstração das mutações dos ativos líquidos/patrimônio líquido ou da demonstração dos fluxos de caixa deve ter referência cruzada entre informações relativas a cada uma dessas demonstrações e informações correspondentes apresentadas nas notas explicativas (CFC, 2010, IPSASB, 2014).

A entidade deve evidenciar, conforme o CFC (2010) e o IPSASB (2014, no resumo de políticas contábeis significativas):

- a) A(s) base(s) de mensuração utilizada(s) na elaboração das demonstrações contábeis;
- b) O grau em que a entidade tem aplicado qualquer disposição transitória de qualquer IPSAS;
- c) Outras políticas contábeis utilizadas que sejam relevantes para a compreensão das demonstrações contábeis.

A entidade deve evidenciar, no resumo das políticas contábeis significativas ou em outras notas explicativas, os julgamentos realizados, com exceção dos que envolvam estimativas que a administração fez no processo de aplicação das políticas contábeis da entidade e que têm efeito mais significativo nos montantes reconhecidos nas demonstrações contábeis (CFC, 2010, IPSASB, 2014).

A entidade deve evidenciar, nas notas explicativas, informação acerca dos principais pressupostos relativos ao futuro e outras abordagens principais a respeito da incerteza das estimativas à data das demonstrações contábeis, que tenham risco significativo de provocar ajuste material nos valores contábeis de ativos e passivos durante o próximo período (CFC, 2010, IPSASB, 2014). Com respeito a esses ativos e passivos, as notas explicativas, segundo o CFC (2010) e o IPSASB (2014), devem incluir detalhes informativos acerca:

- a) De sua natureza;
- b) De seu valor contábil à data das demonstrações contábeis.

Uma entidade deve evidenciar informação que possibilite aos usuários das suas demonstrações contábeis a avaliação de objetivos, políticas e processos de gestão do capital dessa entidade (CFC, 2010, IPSASB, 2014).

Para apresentar a informação acima descrita, conforme o CFC (2010) e o IPSAS

(2014), a entidade evidencia o seguinte:

- a) Informação qualitativa sobre seus objetivos, políticas e processos de gestão do capital, incluindo (mas não limitado a),
  - I. Uma descrição do que ela administra como capital;
  - II. Quando uma entidade está sujeita a exigências impostas externamente sobre o capital, a natureza dessas exigências e como elas são incorporadas dentro da gestão do capital;
  - III. Como ela satisfaz seus objetivos por meio da gestão do capital;
- b) Sumário de dados quantitativos sobre o que ela administra como capital. Algumas entidades consideram alguns passivos financeiros (por exemplo, dívidas subordinadas) como parte do capital. Outras entidades consideram que o capital não inclui certos itens do patrimônio líquido (por exemplo, componentes decorrentes dos *hedges* de fluxos de caixa);
- c) Quaisquer mudanças em (a) ou (b) provenientes de períodos anteriores;
- d) Se durante o período cumpriu com qualquer exigência imposta externamente sobre o capital ao qual estava sujeita;
- e) Quando a entidade não cumpriu exigências externamente impostas sobre o capital, as consequências desse não cumprimento.

Essas evidenciações devem se basear nas informações fornecidas internamente pelo pessoal-chave da gestão da entidade (CFC, 2010, IPSASB, 2014). Para os instrumentos financeiros resgatáveis (cláusula *put*) classificados como instrumentos patrimoniais, a entidade deve evidenciar (à medida não for informado em outro documento), segundo o CFC (2010) e o IPSASB (2014):

- a) O resumo dos dados quantitativos sobre o montante classificado como ativo líquido/patrimônio líquido;
- b) Os objetivos, políticas e processos de gestão da sua obrigação de recompra ou resgate dos instrumentos, quando solicitado pelos detentores de instrumento, incluindo quaisquer mudanças de períodos anteriores;
- c) O fluxo de saída de caixa esperado no resgate ou recompra dessa classe de instrumentos financeiros;
- d) As informações sobre como o fluxo de saída de caixa esperado no resgate ou recompra foi determinado.

Outras evidenciações, segundo o CFC (2010) e o IPSASB (2014), que a entidade deve incluir nas notas explicativas:

- a) O montante de dividendos ou outras distribuições similares, propostos ou declarados antes da data em que a emissão das demonstrações contábeis foi autorizada e não reconhecida como uma distribuição aos proprietários durante o período abrangido pelas demonstrações contábeis, bem como o respectivo valor por ação ou equivalente;
- b) A quantia de qualquer dividendo preferencial cumulativo ou outras distribuições similares não reconhecidas.

A entidade, segundo o CFC (2010) e o IPSASB (2014), deve evidenciar, caso não o faça em outro local no formato de informações publicadas junto com as demonstrações contábeis, as seguintes informações:

- a) O domicílio e a forma jurídica da entidade e a jurisdição onde ela opera;
- b) A descrição da natureza das operações da entidade e de suas principais atividades;
- c) Referência à legislação relevante que rege as operações da entidade;
- d) O nome da entidade controladora e a entidade controladora da entidade econômica em última instância (onde for aplicável);
- e) Se for uma entidade com prazo de duração limitado, a informação sobre o tempo da sua duração.

#### 6. Características Qualitativas das Demonstrações Contábeis (Parte Integral da IPSAS 1)

Esta parte é um Apêndice da IPSAS 1, pois o seu parágrafo 29 exige que a entidade apresente informações, incluindo as políticas contábeis, de maneira a alcançar uma pluralidade de características qualitativas (CFC, 2010, IPSASB, 2014).

#### 7. Estrutura Ilustrativa das Demonstrações Contábeis

As IPSAS 1 e 3 trazem um exemplo ilustrativo das demonstrações contábeis, apresentado no Anexo C deste estudo. Outros formatos podem ser igualmente apropriados, desde que a distinção seja clara.

As demonstrações contábeis foram elaboradas para um governo nacional e a demonstração do desempenho financeiro/demonstração de resultado do exercício (por função) ilustra as funções das classificações do governo utilizadas nos seus relatórios (estatísticas) financeiros. Essas classificações funcionais provavelmente não têm aplicabilidade para todas as entidades do setor público (CFC, 2010, IPSASB, 2014).

Os exemplos não têm a intenção de ilustrar todos os aspectos das IPSAS. Também não abrangem um conjunto completo de demonstrações contábeis, as quais também incluem uma demonstração dos fluxos de caixa, um sumário das políticas contábeis significativas e outras notas explicativas (CFC, 2010, IPSASB, 2014).

Essas demonstrações contábeis, segundo o CFC (2010) e o IPSASB (2014), são destinadas a entidades do setor público (governo nacional do País). As demonstrações contábeis englobam a entidade objeto das demonstrações contábeis, conforme especificado na legislação pertinente (Lei de Finanças Públicas), abrangendo Ministérios do governo central e empresas estatais.

As demonstrações contábeis obedecem às IPSAS no que diz respeito ao regime de competência. A base de mensuração adotada é o custo histórico ajustado para a reavaliação de ativos (CFC, 2010, IPSASB, 2014). As demonstrações contábeis têm sido elaboradas sob o pressuposto da continuidade e as políticas contábeis têm sido aplicadas consistentemente ao longo do período (CFC, 2010, IPSASB, 2014).

### **2.3.3 O Processo de Convergência às Normas Internacionais na Espanha**

A contabilidade pública na Espanha tem se convertido nos últimos anos em uma importante disciplina, visto ser fundamental o controle dos gastos. Também tem aumentado o interesse em aproximar os sistemas contábeis da administração pública aos do setor empresarial, com a finalidade de facilitar a prestação de contas e a tomada de decisão dos diferentes usuários da informação contábil. Por isso, as reformas e a modernização do setor público têm se generalizado (TORRES PRADA; PINA MARTÍNEZ, 2014, p. 7).

A administração pública na Espanha se agrupa em três níveis: a Administração Geral do Estado (AGE), as Comunidades Autônomas e as Corporações Locais. A Seguridade Social também se assemelha à administração pública e estão incluídos nesse nível os órgãos constitucionais autônomos, tais como os Parlamentos, Tribunais de Contas etc.

Surgem também entidades intermediárias, tais como as empresas públicas, que compartilham características de ambas quanto à atividade, à forma jurídica e à obtenção de recursos financeiros (TORRES PRADA; PINA MARTÍNEZ, 2014, p. 10). Assim, no setor público estatal, é possível encontrar entidades públicas administrativas, empresariais e fundações:

- a) Administração Geral do Estado (AGE);

- b) Organismos Autônomos dependentes das AGE;
- c) Entidades públicas empresariais, dependentes da AGE;
- d) Seguridade Social em transferência de autonomia;
- e) Sociedades mercantis estatais;
- f) Fundações do setor público estatal;
- g) Entidades estatais de direito público;
- h) Consórcios dotados de personalidade jurídica própria.

Todas as entidades, conforme Torres Prada e Pina Martínez (2014, p.11), estão sujeitas ao Plano Geral de Contas Públicas (PGCP), com exceção das entidades públicas empresariais e sociedades mercantis, sujeitas ao Plano Geral de Contas (PGC) de empresas, e as fundações, que também têm um plano de contas específico.

A normalização contábil na Espanha tem sido marcada tradicionalmente por iniciativas das autoridades públicas e materializada com efetividade a partir de sua publicação no *Boletín Oficial del Estado* (Boletim Oficial do Estado – BOE), seguindo a tradição do continente europeu (DÍAZ, 2011, p.95). Conforme ALIJARDE e JULVE (2012, p. 179):

La armonización de las normas nacionales con los pronunciamientos del IASB y del IFAC, constituye uno de los retos más importantes de los gobiernos nacionales, requisito indispensable para alcanzar la necesaria transparencia y con ello la confianza de los mercados. En este orden de ideas, España, dentro de la Unión Europea, adoptó en el año 2010 las normas internacionales dentro de su contabilidad gubernamental, mediante la aprobación de un nuevo Plan General de Contabilidad Pública, logrando con esto reforzar la confianza de los ciudadanos en la administración pública.

Mas, os primeiros passos rumo à normalização contábil no setor público na Espanha tiveram início com a aprovação da Lei Geral do Orçamento nº 11/1977, de 04 de janeiro de 1977, quando foram introduzidas as bases para o desenvolvimento de um novo sistema de informação contábil para o setor público.

Segundo Díaz (2011, p. 96), a Lei Geral Orçamentária de 1977 trouxe grande avanço para a contabilidade pública, como as técnicas orçamentárias aplicadas às administrações, e ampliou a concepção de sistema de informação contábil necessário ao controle e registro do orçamento, para refletir a composição patrimonial, suas variações, o resultado da gestão e determinar os custos da prestação dos serviços para a tomada de decisão. Com isso, facilitou a integração dos dados do setor público na contabilidade nacional.

O artigo 125 da Lei de 1977 atribuía à Intervenção Geral da Administração do

Estado (*Intervención General de la Administración del Estado – IGAE*) a gestão da contabilidade pública e, entre suas competências, estava submeter ao Ministério de Economia e Fazenda a aprovação do Plano Geral de Contabilidade Pública (DÍAZ, 2011).

Com a lei geral do orçamento, todo o sistema de contabilidade público espanhol passou a incluir definitivamente as tendências internacionais, designadamente processos de reforma e modernização (CASAL, GOMES 2006, p.3; CUNHA, 2011).

Em 14 de outubro de 1981, com a aprovação do Plano Geral de Contabilidade Pública, cuja base foi o Plano Geral de Contas (PGC) de 1973 para o setor privado, teve início a grande reforma na contabilidade pública na Espanha. Dessa forma, em 1983, foi aprovada uma nova versão, a fim de conseguir a harmonização da informação entre o setor público e o setor privado (DÍAZ, 2011; TORRES PRADA; PINA MARTÍNEZ, 2014).

A aplicação do PGCP exigia a modernização dos processos contábeis. Com isso, desenhou-se um Sistema de Informação Contábil-Orçamentário para a Administração do Estado (SICOP), com suporte de informática, um Sistema de Informação Contábil para a Administração Institucional (SICAI), um Sistema de Informação Contábil para a Seguridade Social (SICOSS) e um Sistema de Informação Contábil para a Administração Local (SICAL). Paralelamente a essas adaptações, foi trabalhado um marco conceitual que, com as experiências da aplicação do PGCP de 1983, tornou-se base para a elaboração do PGCP de 1994.

Em 1990, com a aprovação de um novo PGC para as entidades privadas, o setor público passou a ser regido por um novo PGCP (PGCP'94), publicado pelo Ministério de Economia e Fazenda em 6 de maio de 1994. Sua aplicação tornou-se obrigatória a todos os organismos públicos estatais, autônomos e locais a partir de 1 de janeiro de 1995 (CUNHA, 2011).

Segundo Cunha (2011), o Ministério de Economia e Fazenda, em relação à contabilidade local, aprovou em 2004 três instruções específicas para o setor público (básico, normal e simplificado). A partir daquele ano, os trabalhos desenvolvidos pela Comissão de Contabilidade Pública na área da contabilidade pública espanhola tiveram três documentos aprovados: o primeiro, em 2004; os dois últimos, no ano de 2007:

- a) Princípios gerais sobre contabilidade analítica da administração pública;
- b) Consolidação das contas anuais do setor público;



c) Indicadores de gestão no âmbito do setor público.

Dando continuidade ao processo de normalização da contabilidade, a *Intervención General de la Administración del Estado* iniciou o processo de modificação do PGCP'94, culminando na aprovação de um novo plano, em 13 de abril de 2010, mediante a Ordem nº EHA/1037/2010, do Ministério de Economia e Fazenda: o PGCP'10, que constitui uma adaptação às IPSAS (CUNHA, 2011; DÍAZ, 2011).

Com a aplicação do novo PGCP, uma nova etapa começa para a contabilidade pública, principalmente com a incorporação de substanciais diferenças em relação ao PGCP anterior, tanto no que se refere ao marco conceitual da contabilidade como em relação às regras de reconhecimento e valoração e das contas anuais.

Em 20 de setembro de 2013 foi aprovada, para entrar em vigor em 1 de janeiro de 2015, a instrução de contabilidade local denominada Ordem HAP/1781/2013, que revogou a anterior e foi destinada às entidades locais, seus organismos autônomos, sociedades mercantis locais e entidades públicas empresariais locais. Seu objetivo era atualizar os conteúdos da contabilidade local para adaptá-las ao PGCP de 2010 e, portanto, aproximá-las do plano de contas da empresa para 2007 e das Normas Internacionais de Contabilidade Pública.

As Comunidades Autônomas, que são objeto de estudo nesta tese, conforme Torres Prada e Pina Martínez (2014), em linhas gerais, estão se orientando primeiro pelos sistemas de informação contábil similares ao SICOP e ao SICAI, com uma segunda versão adaptada ao PGCP do ano de 1994 e ao de 2010, ainda em implantação.

O PGCP de 1994, que tem o seu modelo de Demonstração Contábil conforme Anexo D, e em utilização atualmente pelas comunidades autônomas, aprovado em 6 de maio de 1994 pela Ordem 11421, está organizado conforme o Quadro 2:

#### **Quadro 2 – Organização de Publicação PGCP de 1994 pela Ordem de 06/05/1994**

<p>Introducción.  Primera parte. <i>Principios contables</i>.  Segunda parte. <i>Cuadro de cuentas</i>.  Tercera parte. <i>Definiciones y relaciones contables</i>.  Grupo 1. Financiación básica.  Grupo 2. Inmovilizado.  Grupo 3. Existencias.  Grupo 4. Acreedores y deudores.  Grupo 5. Cuentas financieras.  Grupo 6. Compras y gastos por naturaleza.  Grupo 7. Ventas e ingresos por naturaleza.  Grupo O. Cuentas de control presupuestario.</p>
---

Cuarta parte. *Cuentas anuales*.

1. Normas de elaboración de las cuentas anuales.
2. Modelos de cuentas anuales.
  - Balance.
  - Cuenta del resultado económico-patrimonial.
  - Estado de liquidación del presupuesto.
  - Memoria.

Quinta parte. *Normas de valoración*.

1. Desarrollo de principios contables.
2. Inmovilizado material.
3. Normas particulares sobre inmovilizado material.
4. Inversiones destinadas al uso general e inversiones gestionadas.
5. Inmovilizado inmaterial.
6. Gastos a distribuir en varios ejercicios.
7. Valores negociables.
8. Créditos y demás derechos a cobrar no presupuestarios.
9. Obligaciones propias.
10. Deudas y demás obligaciones no presupuestarias.
11. Derechos a cobrar presupuestarios y obligaciones presupuestarias.
12. Existencias.
13. Diferencias de cambio en moneda extranjera.
14. Impuesto sobre el Valor Añadido.
15. Compras y otros gastos.
16. Ventas y otros ingresos.
17. Cambios en criterios contables y estimaciones.
18. Principios y normas de contabilidad generalmente aceptados.

Fonte: BOE-Ordem de 06/05/1994, com adaptações da autora (2015).

Cabe destacar as principais características da norma PGCP de 1994, em virtude de serem teorias trabalhadas neste estudo, bem como apresentar uma comparação da referida norma com a com Ordem EHA/1037/2010 e a Ordem HAP/1781/2013:

### **Quadro 3 – As Peculiaridades e Novidades Mais Significativas na PGCP de 1994, na Ordem EHA/1037/2010 e na HAP/1781/2013**

<b>Conteúdo e Características da Lei PGCP/1994</b>	<b>Conteúdo e Características da Ordem EHA/1037/2010</b>	<b>Conteúdo e Característica da Ordem HAP/1781/2013</b>
Aprovação da Lei de acordo com o regime de competência	Apesar da não obrigatoriedade da IPSAS, considera oportuno adaptar o Plano Geral de Contabilidade Pública, por conta da necessidade de avançar no processo de normas de contabilidade, para a melhoria da qualidade da informação contabilística no setor público espanhol.	Aprova as Instruções para Modelo Normal de Contabilidade Local. Foi aplicada às entidades locais, seus organismos autônomos e entidades públicas empresariais locais a partir de 2015. Substitui e revoga a Ordem EHA/4041/2004, de 23 de novembro.
Reconhecimento dos princípios contábeis	Com o objetivo de continuar com o processo de normalização contábil iniciado pela Controladoria-Geral da Administração do Estado em 1994, cria um grupo de trabalho composto por representantes da administração do Estado, regional e local e das universidades, a fim de analisar	Foi elaborado pela Intervenção Geral da Administração do Estado um guia para facilitar a abertura do exercício da contabilidade a partir de janeiro de 2015.

	e discutir as propostas de alterações inseridas no projeto anterior.	
Apresenta um plano de contas com uma estrutura que obedece aos princípios contábeis públicos e serve de filosofia subjacente para compor as outras partes da norma. O Imobilizado no subgrupo "Inversões de Uso Geral", as Contas: terrenos e bens naturais; infraestrutura e bens destinados a uso geral; bens comuns e bens de patrimônio histórico, artístico e natural. Segundo subgrupo: "Imobilizações imateriais" (intangíveis).	Substitui o Plano aprovado pela Ordem de 1994 e estabelece que é obrigatório para as entidades do setor público administrativo do Estado. Afetando as entidades que compõem o Sistema de Segurança Social, a implementação deste plano requer o desenvolvimento, pela Controladoria-Geral da Segurança Social, de uma adaptação do Plano Geral de Contabilidade Pública, para aprovação da Intervenção Geral Administração Estatal.	Apresenta um novo Plano de Contas. Na apuração das contas do exercício de 2017, as entidades que apliquem esta Ordem têm a obrigação de incluir "Informação sobre o Custo das Atividades" e "Indicadores de Gestão", conforme as Notas em Memória 26 e 27.
Definições e transações contábeis	Prevê, no Plano Geral de Contabilidade, mensuração subsequente dos imóveis, investimentos imóveis e ativos intangíveis, com autorização prévia da Controladoria Geral do Estado. Contém regras de transição para o PGCP no primeiro ano de implantação. Afeta a avaliação dos ativos, com uma ideia de simplificação. As NEs das Demonstrações financeiras deverão trazer uma seção com "Os assuntos relacionados com a transição para as novas regras de contabilidade", explicando as principais diferenças relativos a Princípios Contábeis aplicados no ano anterior em relação ao atual e quantificar o impacto dessa mudança de prática contábil dos ativos líquidos da entidade	Bens de infraestrutura, bens do patrimônio histórico e outros ativos existentes no Estado antes de 1 de janeiro de 2015, que não foram ativados de acordo com as disposições da adaptação prévia do Plano Geral de Contabilidade Pública, segundo o qual não é possível juntar ao ativo quando a sua avaliação não pode ser feita de forma confiável. Define o modelo do Sistema de Informação Contábil (SICAL Normal).
Modelo de contas anuais: balanço patrimonial; demonstração do resultado econômico; demonstrações orçamentárias e memória (notas explicativas)	Incluem normas para elaboração das contas anuais e apresentam os modelos conforme o novo PGCP: balanço patrimonial; demonstração do resultado econômico patrimonial; demonstração do patrimônio líquido; demonstração do fluxo de caixa; demonstração da execução orçamentária e memória (notas explicativas).	As contas anuais que devem apresentar as entidades locais e seus organismos autônomos compreendem: balanço patrimonial; demonstração do resultado econômico-patrimonial; demonstração do patrimônio líquido; demonstração do fluxo de caixa; demonstrações da execução orçamentária e memória (notas explicativas).
Regras, critérios de valorização	Regras provisórias de avaliação e registo de certos	A valoração de todos os bens patrimoniais se fará pelos seus

	<p>itens para os quais os critérios de registo e reconhecimento sofrem mudanças no Plano Geral de Contas Públicas são contabilizados, como investimentos em infraestrutura e patrimônio militar especializado existentes antes da sua entrada e com efeito, certos ativos e passivos financeiros e os investimentos realizados pela empresa no capital de entidades públicas, entidades conjuntamente com as controladas e associadas.</p>	<p>valores contábeis de 31 de dezembro de 2014, com algumas exceções.</p>
--	--	---

Fontes: BOE-Ordem de 06/05/1994, Ordem EHA/1037/2010 e Ordem HAP/1781/2013. Elaborado pela autora (2015).

A publicação do PGCP de 1994 deixou, porém, lacunas na Instrução para a Contabilidade da Administração Local (SICAL), exigindo a publicação de uma nova instrução, o que ocorreu em 2004 como uma adaptação da contabilidade local ao mencionado PGCP.

Com o surgimento, em 2010 do novo PGCP, teve início uma nova etapa para a contabilidade pública, por conta da incorporação de marco conceitual, com as normas de reconhecimento e valoração e de novos modelos de contas anuais.

A instrução de contabilidade local pela Ordem HPA/1781, em 20 de setembro de 2013, revogou a anterior e entrou em vigor em 2015, atualizando substancialmente os conteúdos da contabilidade local e aproximando-se do Plano de Contas das empresas, editado em 2007, e das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, as IPSAS.

As Comunidades Autônomas, as quais são objeto de estudo nesta tese, não são reguladas pela IGAE. Cada uma delas elabora seus próprios sistemas de informação contábil e, portanto, tem sua própria norma de gestão econômico-financeira.

Porém, em linhas gerais, as Comunidades Autônomas têm sido orientadas pelo sistema de informação contábil de características similares ao SICOP-SICAL e ao PGCP de 1994, e estão em fase de implantação da Ordem EHA/1037/2010 (TORRES PRADA; PINA MARTÍNEZ, 2014).

#### **2.3.4 A Adequação às Normas Internacionais no Brasil**

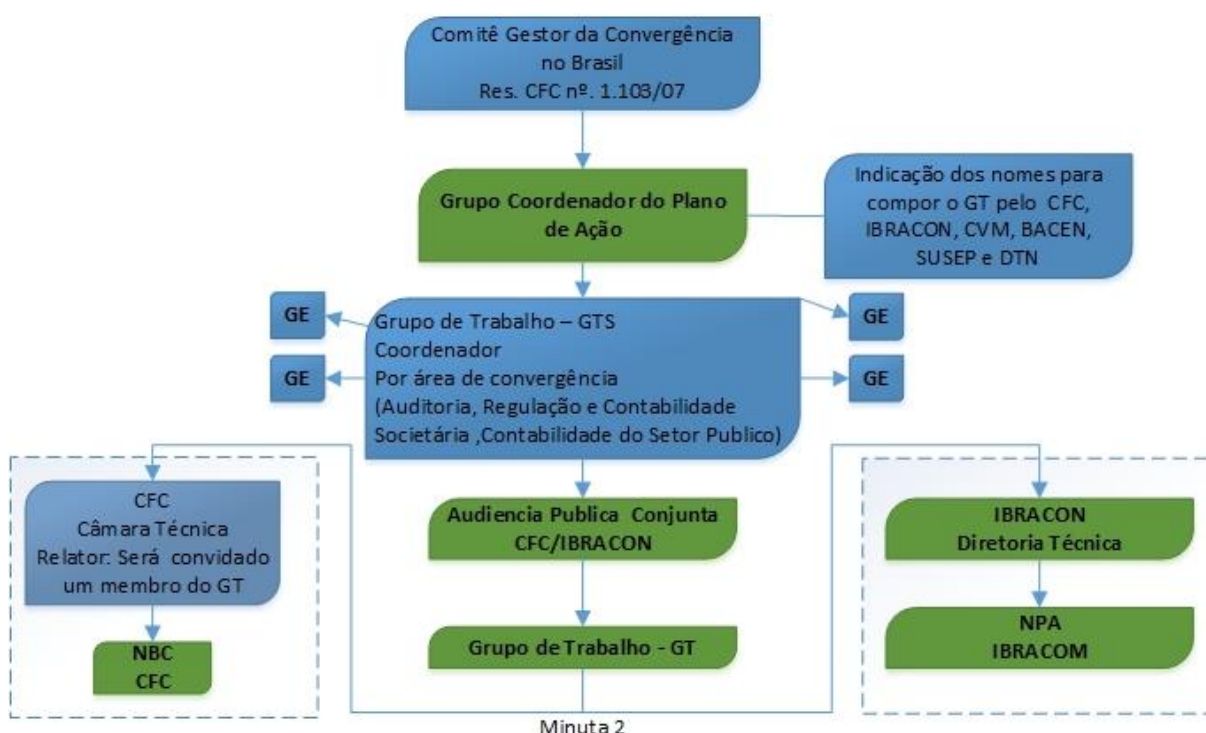
A contabilidade governamental brasileira tem como base a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, que estabelece normas gerais de orçamento e contabilidade pública. Mudanças substanciais ocorreram na contabilidade pública com a introdução da Lei nº 101/2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, que trouxe metas de

resultados primário e nominal, limites para endividamento e gastos com pessoal. Seu objetivo é estabelecer “normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal” (MOTTA, 2000).

No Brasil, o processo de convergência foi iniciado em 2007 com o apoio do Conselho Federal de Contabilidade e da Secretaria do Tesouro Nacional, que a partir de 2008 o introduziram de forma obrigatória para a União, os Estados e os Municípios.

Segundo Gomes (2012, p.29-30), em 2007 tem início uma mudança na contabilidade pública brasileira, e esse processo vêm sendo construído desde então. A Resolução CFC nº 1.103/2007 cria o Comitê Gestor da Convergência no Brasil, composto pelas seguintes entidades: CFC, Banco Central do Brasil, Instituto dos Auditores Independentes do Brasil e Comissão de Valores Mobiliários, conforme a Figura 6. Segundo o CFC (2015), o plano de ação para a convergência do sistema contábil brasileiro às Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público definiu que a adequação ocorreria a partir de 2012 para a União e a partir de 2013 para Estados e Municípios.

**Figura 6 – Processo de Elaboração das NBC TSP**



Fonte: STN (2012), com adaptação da autora.

Em 2008, o Ministério da Fazenda editou a Portaria nº 184, que deu competência à STN para:

a) Identificar as necessidades de convergência às Normas Internacionais de

- Contabilidade publicadas pela IFAC e às normas brasileiras editadas pelo CFC;
- b) Editar normativos, manuais, instruções de procedimentos contábeis e plano de contas nacional, objetivando a elaboração e a publicação de demonstrações contábeis consolidadas, em consonância com os pronunciamentos da IFAC e com as normas do CFC aplicadas ao setor público;
  - c) 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 (GOMES, 2012).

Em 2009, o Decreto Federal nº 6.976 estabeleceu o Sistema de Contabilidade Federal (SCF), com as seguintes funções:

- a) Identificar as necessidades de convergência aos padrões internacionais de contabilidade aplicados ao setor público;
- b) Editar normativos, manuais, instruções de procedimentos contábeis e plano de contas aplicado ao setor público, objetivando a elaboração e a publicação de demonstrações contábeis consolidadas, em consonância com os padrões internacionais de contabilidade aplicados ao setor público;
- c) Adotar os procedimentos necessários para atingir os objetivos de convergência aos padrões internacionais de contabilidade aplicados ao setor público. A adoção das Normas Internacionais de Contabilidade tem, como ponto principal, a implementação do regime de competência puro (GOMES, 2012).

Exercendo suas funções, a STN, por meio do SCF e com o auxílio do CFC, tem divulgado o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público. Esse documento faz parte das ações desenvolvidas para padronizar procedimentos de consolidação das contas públicas e apresentar entendimentos gerais sobre os procedimentos contábeis nos três níveis de governo (GOMES, 2012). Segundo estudos realizados por Gama Duque e Almeida (2014, p.185):

Para implementar um novo sistema de informação é necessário fazer escolhas da abordagem mais adequada para conduzir incertezas durante o processo” e usualmente o governo federal opta pela abordagem *top-down*, em que o processo de desenvolvimento da arquitetura é realizado com base no entendimento do contexto, das condições do ambiente, do conteúdo, dos tipos de informações que precisam ser geradas e das necessidades dos usuários.

De acordo com as pesquisas dos autores, o Brasil, “apesar de optar pela adoção de um modelo internacional, e se aproximar da abordagem *top-down*, essa abordagem não foi a escolhida na sua completude para implementação do novo

sistema de informação contábil na administração pública”.

Isso pode ser confirmado pela estratégia do governo federal em não impor novas mudanças no processo antes da discussão e aceitação por parte dos órgãos de execução e controle que implementarão as novas políticas. Também não adotou a abordagem *bottom-up* já que não foi realizado um mapeamento do contexto cultural e organizacional dos atores envolvidos na base do modelo, antes da decisão de implementá-lo. Esses atores é que irão operacionalizar as novas políticas adotadas no processo. Assim, a abordagem adotada está numa etapa intermediária denominada *middle-up-down*, quando o conhecimento é gerado do meio para cima e para baixo (GAMA; DUQUE; ALMEIDA, 2014, p. 201).

A abordagem *middle-up-down*, os conceitos e os meios para implementação do sistema são elaborados pelos atores intermediários responsáveis pelo processo (NONAKA, 1988; GAMA, DUQUE, ALMEIDA, 2014). Essa é uma abordagem importante, que será confirmada na análise dos dados deste estudo.

O Sistema de Contabilidade aplicado ao setor público brasileiro para todos os Entes da Federação tem como base as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP), bem como a incorporação de procedimentos patrimoniais para possibilitar a convergência da contabilidade pública aos padrões internacionais. De 2008 até agora, foram editadas onze NBC TSP, conforme o Quadro 4.

**Quadro 4 – As NBC TSP Editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade**

Ano	Resolução	Descrição	Data
2008	001128	NBC T 16.1 - Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação.	25/11/2008
2008	001129	NBC T 16.2 - Patrimônio e Sistemas Contábeis.	25/11/2008
2008	001130	NBC T 16.3 - Planej. e seus Instrumentos sob Enfoque Contábil.	25/11/2008
2008	001131	NBC T 16.4 - Transações no Setor Público.	25/11/2008
2008	001132	NBC T 16.5 - Registro Contábil.	25/11/2008
2008	001133	NBC T 16.6 - Demonstrações Contábeis.	25/11/2008
2008	001134	NBC T 16.7 - Consolidação das Demonstrações Contábeis.	25/11/2008
2008	001135	NBC T 16.8 - Controle Interno.	25/11/2008
2008	001136	NBC T 16.9 - Depreciação, Amortização e Exaustão.	25/11/2008
2008	001137	NBC T 16.10-Aval. e Mens. Ativos e Passivos Ent. Setor Público.	25/11/2008
2011	001366	NBC T 16.11- Sist.de Informação de Custos do Setor Público.	02/12/2011

Fonte: Elaborado pela autora (2015).

As Normas Brasileiras de Contabilidade editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade classificam-se em Profissionais e Técnicas e devem seguir os mesmos padrões de elaboração e estilo utilizados nas Normas Internacionais. Elas compreendem as Normas propriamente ditas, as Interpretações Técnicas e os Comunicados Técnicos (CFC, 2015).



As Normas, sejam elas Profissionais ou Técnicas, estabelecem preceitos de conduta profissional e padrões e procedimentos técnicos necessários para o adequado exercício profissional (CFC, 2015).

As Normas Internacionais de Contabilidade para o setor privado dão orientações para os Relatórios Financeiros Governamentais (IFAC, 1998), destinados a ajudar os governos em todos os níveis na preparação de seus relatórios financeiros pelo regime de competência, além de fornecerem a base para a IPSAS 1.

Estudo realizado por Fragoso, Ribeiro Filho e Lopes (2009) sobre normas brasileiras e internacionais, analisando as IPSAS e as NBCTSP, concluiu que:

Os resultados encontrados destacam que ainda há diversos aspectos a serem discutidos para uma efetiva convergência às normas internacionais, esta convergência atual é parcial. No entanto, verifica-se que as NBCTSP apresentam uma exposição conceitual de qualidade enquanto os IPSAS apresentam um conteúdo mais focado em procedimentos operacionais.

Em relação às Normas Internacionais, Christiaens, Reyniers e Rollé (2010), que escreveram sobre o impacto das IPSAS na reforma dos Sistemas Governamentais de Informações Financeiras, revelam:

A diversidade no processo de IPSAS e adoção da contabilidade de exercício. Alguns governos ainda usam contabilidade de caixa. Apenas uma minoria aplica a IPSAS. A maioria dos governos locais e central aplica a contabilidade desconsiderando IPSAS. A tendência para contabilidade de exercício pode ser explicada pela necessidade de transparência e eficiência. O fato de que as IPSAS são únicas e oferece know-how específico é o principal argumento para fazer uso das mesmas. No entanto, um número de jurisdições não adota IPSAS porque eles transferem as suas próprias regras locais de contabilidade da empresa.

Em relação ao tema, a dissertação de Mestrado de Cunha (2011) complementa: “O trabalho desenvolvido permitiu identificar numerosas divergências entre as IPSAS e o Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL), designadamente ao nível da apresentação das demonstrações financeiras, da valorimetria e das divulgações exigidas”.

Recentemente, trabalho de Gama, Duque e Almeida (2014) publicado pela Revista da Administração Pública apresentou um mapeamento do novo sistema de informação da STN aplicado ao setor público, convergente aos padrões internacionais de Contabilidade Pública:

O modelo desenvolvido pela STN apresenta um processo simples, mas que não condiz com a real implementação da convergência contábil no setor público brasileiro, já que não leva em consideração a atuação do GTCON<sup>3</sup>. [...] Ao analisar o processo foram identificadas divergências entre o modelo exposto e o que ocorre na prática por meio da documentação analisada. [...] Na análise dos modelos de implementação do novo sistema de informação da contabilidade aplicada ao setor público, percebe-se que a STN apresentou um modelo sem considerar um ator fundamental no processo, o GTCON. [...]. Além disso, o modelo também não apresenta a participação da STN no CFC no processo de criação das novas normas contábeis. [...] Por fim, com base no modelo identificado, percebe-se que o modelo apresentado pela STN não considerou pontos essenciais do processo como: interligação entre o CFC e a STN em grupos de estudos; contribuição do GTCON como mediador da informação entre os atores da cúpula e da base do modelo; retroalimentação das informações discutidas no GTCON na elaboração dos novos produtos contábeis da STN (GAMA; DUQUE; ALMEIDA, 2014, p.198).

Em suas considerações finais, os autores acrescentam:

Deve-se ressaltar que, como todo modelo teórico, esse modelo também apresenta fragilidades, dentre as quais cabe destacar: i) Não existe um comitê específico no setor público criado para o desenvolvimento deste trabalho, como existe no setor privado o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), ou seja, o processo por parte do CFC não possui representação legítima dos órgãos, nem entes públicos, somente representantes indicados a convite do próprio CFC; ii) o setor público, ao propor a alteração da contabilidade governamental, não atendeu por completo ao princípio da legalidade, ao desconsiderar o fato da não alteração da Lei no 4.320/1964; iii) O CFC, no processo de implementação, não considerou divulgar à classe contábil que tem adotado um modelo transitório próprio e não a adoção total das Ipsas como previsto inicialmente na Portaria MF no 184/2008; e iv) na abordagem *middle-up-down* qualquer mudança nas normas implementadas ensejaria a volta ao grupo para rediscussão do processo novamente. [...] Apesar da ligação entre os órgãos reguladores, STN e CFC, há independência entre eles, e o CFC optou por adotar as Ipsas parcialmente, iniciando o processo com um regime próprio brasileiro. Por fim, pode-se considerar que o processo de convergência das normas contábeis brasileiras às internacionais ainda irá percorrer um longo caminho até que todo o processo de implementação do novo sistema de informação contábil no setor público esteja completo. Essas evidências sugerem que novas políticas de disseminação do sistema sejam adotadas pelo governo para que a convergência seja de fato concluída. (GAMA; DUQUE; ALMEIDA, 2014, p. 201-202)

Além das normas editadas pelo CFC, a Secretaria do Tesouro Nacional, a partir de 2008, deu início ao processo de convergência da Contabilidade Pública brasileira aos padrões internacionais (IPAS), por meio da Portaria nº 184, de 25 de agosto de 2008.

O início da obrigatoriedade para o uso do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) e da elaboração das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP) estava previsto para 2012 para a União e para 2013 para os Municípios. A Portaria STN nº 753, de 21 de dezembro de 2012, prorrogou o prazo para 2014 e a Portaria STN 643/2013 adiou em mais um ano o período para adequação.

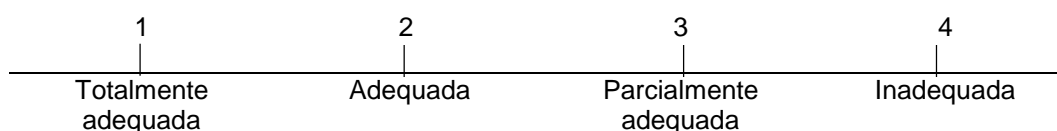
---

<sup>3</sup> GTCON – Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis

### 2.3.5 Comparação de IPSAS Destacadas para Este Estudo com as NBCTs, os Manuais de Contabilidade do STN e a Norma Atual na Espanha

A seguir, será apresentado um estudo comparando as IPSAS/IFAC com as Normas vigentes na Espanha. Ou seja, a Ordem HAP/1781/2013 com as NBCTs 16 e o Manual/STN do Brasil. Para efetuar tal comparação, este estudo adota a metodologia utilizada Fragoso et al. (2012).

A fim de realizar a comparação das IPSAS/IFAC com as Normas da Espanha e do Brasil, este estudo destaca as IPSAS que realmente trouxeram mudanças conceituais importantes, principalmente a introdução de regime de competência, e as classificara de acordo com a escala abaixo:



**Quadro 5 – Comparação das Normas Espanha e Brasil com as IPSAS**

ITENS – IPSAS/IFAC		ADEQUAÇÃO		
		BRASIL		ESPANHA
		CFC	STN	
v1	<b>IPSAS 1</b> – Recomenda a utilização do regime de competência e estabelece requisitos gerais para apresentação de demonstrações contábeis, a fim de assegurar a comparabilidade.	2	2	1
v2	<b>IPSAS 5</b> – Exige conhecimento imediato no resultado do exercício dos custos dos empréstimos, permitindo a capitalização dos custos dos empréstimos e atribuindo-os diretamente à aquisição, à construção ou à produção de um ativo de longa maturação.	4	2	1
v3	<b>IPSAS 9</b> – Aborda tratamento contábil sobre quando reconhecer e identificar as circunstâncias e em que critérios a Receita deve ser reconhecida.	1	1	1
v4	<b>IPSAS 11</b> – Prescreve o tratamento contábil de custos e das receitas associadas a contratos de construção.	4	3	1
v5	<b>IPSAS 12</b> – Determina o valor de custo dos estoques e sobre o seu subsequente reconhecimento como despesa em resultado, incluindo qualquer redução ao valor realizável líquido. Também proporciona orientação sobre o método e os critérios usados para atribuir custos aos estoques.	1	1	1
v6	<b>IPSAS 16</b> – Estabelece o tratamento contábil de propriedade de investimento e respectivos requisitos de divulgação.	4	2	1
v7	<b>IPSAS 17</b> – Traz procedimentos contábeis para ativos imobilizados, a fim de distinguir investimentos de ativo imobilizado, bem como suas mutações.	3	1	1
v8	<b>IPSAS 19</b> – Define provisões, passivos contingentes e ativos contingentes. Identifica as circunstâncias nas quais as provisões devam ser reconhecidas, como devem ser mensuradas e as evidenciações que devem ser feitas em notas explicativas.	2	1	1

<b>v9</b>	<b>IPSAS 21</b> – Garante que as perdas por redução ao valor recuperável sejam reconhecidas.	1	1	1
<b>v10</b>	<b>IPSAS 22</b> – Estabelece regras de evidenciação para governos que optem por apresentar a informação sobre o Setor do Governo Geral (SGG) em suas demonstrações contábeis consolidadas, melhorando a transparência.	2	2	1
<b>v11</b>	<b>IPSAS 26</b> – Garante que as perdas por redução ao valor recuperável de ativo gerador de caixa sejam reconhecidas.	1	1	1
<b>v12</b>	<b>IPSAS 28</b> – Estabelece princípios para apresentação de instrumentos financeiros como passivo ou ativo líquido/patrimônio e para compensação de ativos financeiros e passivos financeiros.	1	1	1
<b>v13</b>	<b>IPSAS 29</b> – Estabelece princípios para reconhecimento e mensuração de ativos financeiros, dívidas financeiras e alguns contratos de compra e venda com itens financeiros.	1	1	1
<b>v14</b>	<b>IPSAS 30</b> – Evidenciação da posição financeira e desempenho da entidade, bem como da extensão dos riscos resultantes de instrumentos financeiros que a entidade está exposta em período contábil e como administrar esses riscos.	2	1	1
<b>v15</b>	<b>IPSAS 31</b> – Define ativos intangíveis e também especifica como mensurar o valor contábil dos ativos intangíveis, exigindo divulgações específicas sobre eles.	1	1	1
<b>v16</b>	<b>IPSAS 32</b> – Prescreve a contabilização de serviço e contratos de concessão pelo poder concedente, para uma entidade do setor público.	2	1	1

Fonte: IPSASB volumes I e II (2014); CFC (2015), STN (2014), Ordem EHA/1037 (2010) e Ordem HAP/1781 (2013).

Em relação à IPSAS nº 1, tanto o Brasil como a Espanha afirmam em suas normas que usarão o método das partidas dobradas e o de competência. Quando o regime for de competência, a IPSAS nº 1 recomenda o mínimo de demonstrações contábeis:

- a) Balanço patrimonial.
- b) Demonstração do resultado, que pode ser por função ou por categorias econômicas.
- c) Demonstração dos fluxos de caixa.
- d) Demonstração do patrimônio líquido;
- e) Um demonstrativo de comparação entre o orçamento e os montantes realizados quando a entidade divulga seu orçamento aprovado, quer seja como uma demonstração adicional ou uma coluna das demonstrações contábeis;
- f) Notas explicativas, compreendendo um resumo das políticas contábeis significativas e outras informações explanatórias, sempre com o objetivo de gerar informações úteis para a tomada de decisões e da *accountability*.

A IPSAS 1 exige que “uma entidade use a ordem de liquidez para apresentar ativos e a ordem de exigibilidade para apresentar passivos somente quando a apresentação por liquidez e exigibilidade fornecer uma informação mais confiável e mais relevante do que a apresentação que faça apenas a separação entre circulante/não circulante”.

Estimula-se também a preparação de demonstrações contábeis para fins específicos, elaboradas para atender às necessidades de informações específicas para outras instituições, entidades ou órgãos internos diretivos e normativos, como o Poder Legislativo e instituições com poder de supervisão.

Na Espanha, a Ordem HAP/1781 (2013) homogeneiza o conteúdo da normativa contábil às diferentes administrações públicas, aplicando-as às entidades locais, seus organismos autônomos, em termos que respeitem o que estabelece a Instrução.

A partir de 2015, os serviços de contabilidade na Espanha passaram a incorporar as infraestruturas dos bens do patrimônio histórico e demais elementos patrimoniais existentes na entidade, com materialidade do referido exercício, que estiver ativado em virtude do que estabelece o Plano Geral de Contabilidade Pública.

A Ordem HAP/1781 (2013) traz também a obrigatoriedade de inclusão de informações sobre o custo das atividades e os indicadores da gestão nas contas anuais dos exercícios de 2015 e 2016.

No Brasil, o Conselho Federal de Contabilidade, por meio de Resoluções, edita as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Elas trazem disposições gerais, conceitos, definições e os Manuais de Contabilidade Aplicados ao Setor Público, editados pela Secretaria do Tesouro Nacional, além de abordarem as disposições gerais e os conceitos e buscarem padronizar os procedimentos contábeis para os três níveis de governo, com o objetivo de orientar e dar apoio à gestão patrimonial.

Tais Normas trazem orientações comuns, mediante consolidação de conceitos, regras e procedimentos de reconhecimento e apropriação contábil de operações típicas do setor público, dentre as quais se destacam aquelas relativas às Operações de Crédito, à Dívida Ativa, às Parcerias Público-Privadas (PPP), ao Regime Próprio de Previdência Social (RPPS), ao Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (FUNDEB), aos Precatórios e aos Consórcios Públicos.

O Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) é composto por seis cadernos:

- a) Procedimentos Contábeis Patrimoniais;
- b) Procedimentos Contábeis Específicos;
- c) Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP);
- d) Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público;
- e) Perguntas e Respostas;
- f) Exercício Prático.

Com a finalidade de orientar os entes federativos na adoção de procedimentos contábeis, a STN edita também as Instruções de Procedimentos Contábeis (IPCs), conforme segue:

- a) IPC 00 - Plano de Transição para Implantação da Nova Contabilidade;
- b) IPC 01 - Transferência de Saldos Contábeis e Controle de Restos a Pagar;
- c) IPC 02 - Reconhecimento dos Créditos Tributários pelo Regime de Competência;
- d) IPC 03 - Encerramento de Contas Contábeis no PCASP;
- e) IPC 04 - Metodologia para Elaboração do Balanço Patrimonial;
- f) IPC 05 - Metodologia para Elaboração da Demonstração das Variações Patrimoniais;
- g) IPC 06 - Metodologia para Elaboração do Balanço Financeiro;
- h) IPC 07 - Metodologia para Elaboração do Balanço Orçamentário;
- i) IPC 08 - Metodologia para Elaboração da Demonstração dos Fluxos de Caixa.

Segundo Fragoso et al. (2012), em estudo que verificou a aderência entre as normas brasileiras e as internacionais aplicadas ao setor público, “verifica-se que as NBCTSP apresentam uma exposição conceitual de qualidade, enquanto as IPSAS apresentam um conteúdo mais focado em procedimentos operacionais” e as normas na Espanha, bem como os Manuais de Contabilidade da STN, já seguem mais os procedimentos das IPSAS.

Após o referencial teórico, que dará suporte ao estudo desta tese, serão descritos os procedimentos metodológicos seguidos para a concretização dos reais objetivos a serem atingidos com este trabalho.

### **2.3.6 As IPSAS e as Contas Contábeis que Sofrem Influência com o Regime de Competência**

Este estudo, tendo como base as IPSAS constantes do Quadro 6, identifica que as mudanças ocorridas nas normas contábeis em função da convergência às normas

internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público, com enfoque patrimonial e uso do regime de competência de forma integral, trarão alterações significativas em contas contábeis com determinadas características, conforme os exemplos a seguir:

- a) Reconhecimento dos créditos fiscais, considerando as receitas incertas;
- b) Adoção de ajustes para devedores duvidosos;
- c) Contabilização de ativos não financeiros, tais como: infraestrutura, patrimônio histórico e patrimônio artístico;
- d) Inclusão de depreciação, amortização e exaustão;
- e) Critérios de contabilização de avaliação e reavaliação de ativos (transações financeiras não incluídas no orçamento com impacto no resultado econômico);
- f) Aplicação rigorosa do reconhecimento da despesa (registro das provisões, dos riscos e das contingências);
- g) Importância das notas explicativas.

Dessa forma, faz-se necessário destacar, conforme o Quadro 6, as principais contas contábeis constantes das evidenciações contábeis mínimas, segundo a IPSAS 1 e as IPSAS relacionadas. Cumpre destacar que tais contas serão também objeto de estudo nas seções seguintes.

#### **Quadro 6 – Levantamento das Principais Contas e Procedimentos Contábeis pelas IPSAS, Considerando as Evidenciações pelo Regime de Competência**

<b>ITENS IDENTIFICADOS</b>	<b>IPSAS RELACIONADAS</b>
<b>INFORMAÇÕES GERAIS</b>	
Observância ao requisito geral de comparabilidade	IPSAS 1- item 53
Declaração de conformidade com as IPSAS	IPSAS 1- item 28
<b>BALANÇO PATRIMONIAL</b>	
Créditos em curto prazo	IPSAS 1-Item 94/b, IPSAS 9 e IPSAS 23
Ajuste de perdas de créditos em CP	IPSAS 1- Itens 75 e 94 e IPSAS 30-item 20
Estoques	IPSAS 1-Item 94/c e IPSAS 12
Realizável em longo prazo	IPSAS 1- Itens 76 a 79
Ajuste de perdas de créditos em LP	IPSAS 1-Item 94/e
Outros investimentos em LP	IPSAS 1-Itens 79 e 95 a 98, IPSAS 16 e IPSAS 29
Instalações e equipamentos	IPSAS 1-Item 94/a e IPSAS 17
Terrenos e edifícios	IPSAS 1-Item 94/a e IPSAS 17
Ativos de infraestrutura	IPSAS 1-Item94/a e IPSAS 17
Depreciação acumulada	IPSAS 17- Itens 59 a 79
Ativos intangíveis	IPSAS 31
Amortização acumulada	IPSAS 31- Itens 96 a 98
Empréstimos em curto prazo	IPSAS 1 - Item 80
Provisões em curto prazo	IPSAS 1-Item 94/e e IPSAS 19 e 30
Empréstimos de longo prazo	IPSAS 1-Item 82 a 87 e IPSAS 5
Provisões em longo prazo	IPSAS 1-Item94/e e IPSAS 19 e 30
Provisões para riscos e encargos	IPSAS 1-Item94/e e IPSAS 19 e 30

Empréstimos em valores negociáveis em LP	IPSAS 1- Itens 82, 85, 86, 87 e 88 e IPSAS 28
Outras provisões passivas	IPSAS 1-Item94/e
<b>DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO</b>	
Despesa com depreciação e amortização	IPSAS 17
Valorização e ganhos com ativos (reavaliação de ativos)	IPSAS 29
Desvalorização e perda de ativos (redução a valor recuperável e provisão para perdas)	IPSAS 21 e IPSAS 26
<b>DEMAIS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS</b>	
Balço patrimonial	IPSAS 1-Item 21 e IPSAS 22
Demonstração do resultado econômico	IPSAS 1- Itens 21 e 112 a 117
Demonstração das mutações do patrimônio líquido	IPSAS 1-Itens 21 e 118
Demonstração do fluxo de caixa	IPSAS 1- Itens 21 e 126 e IPSAS 2
Demonstração contábil de comparação do orçamento e os montantes realizados	IPSAS 1-Itens 21/e e IPSAS 24
<b>NOTAS EXPLICATIVAS</b>	
Apresentação ter referência cruzada com cada uma das demonstrações contábeis	IPSAS 1-Item 53;
Resumo de políticas contábeis significativas	IPSAS 1-Itens 21/f e 132
Passivos contingentes e compromissos contratuais não reconhecidos	IPSAS 1-Item 129(d) i e ii, IPSAS 19 e IPSAS 30
Evidenciações não financeiras	IPSAS 1-Itens 127/c e 129/d/ii e IPSAS 21
Outras evidenciações	IPSAS 1- Itens 127/c, 129/d/ii, 130 e 131
Informações sobre alterações em variações patrimoniais	IPSAS 1-Itens 133 e 141, IPSAS 17- Itens 88 a 94, 59 a 79, IPSAS 29 e IPSAS 31- itens 26 a 65
Critérios de avaliação e reavaliação de bens de imobilizado	IPSAS 1- Item 133, IPSAS 17-Itens 37 a 58 e 82 e IPSAS 29

Fonte: IPSAS (2010, 2014). Elaborado pela autora (2015).

Após o referencial teórico, que dará suporte ao estudo desta tese, serão descritos os procedimentos metodológicos seguidos para a concretização dos objetivos deste trabalho.



### 3 METODOLOGIA

Esta seção aborda os aspectos metodológicos que nortearam a pesquisa desta tese. Apresenta-se, inicialmente, o delineamento da pesquisa. A seguir, tem-se a abordagem dos procedimentos metodológicos adotados tanto para a pesquisa qualitativa quanto para a quantitativa.

#### 3.1 Delineamento da Pesquisa

No que se refere ao delineamento da pesquisa, este trabalho faz uso da classificação apresentada por Gil (2002; 2008) quanto aos objetivos, à área de conhecimento, à natureza da pesquisa e aos procedimentos técnicos. Dessa forma, tendo como base as questões descritas no tópico 1.1 deste trabalho, apresenta-se a seguinte classificação para esta pesquisa:

- a) Quanto à área de conhecimento e à natureza desta pesquisa, pode-se classificá-la como uma Pesquisa em Ciências Sociais e Aplicadas;
- b) Quanto aos procedimentos técnicos, trata-se de um Estudo de Campo (GIL, 2002, p.52; SILVA, 2006, p.57) e Documental (SILVA, 2006, p.55);
- c) Quanto ao desenho metodológico empregado, pode-se classificá-la como uma Pesquisa de Métodos Mistos.

No tocante aos procedimentos técnicos adotados, esta pesquisa pode ser denominada como um Estudo de Campo, que, conforme Gil (2002, p.53), focaliza “uma comunidade, não necessariamente geográfica, [...] que pode ser uma comunidade de trabalho”. Ainda segundo Gil (2002, p.53), tal

“pesquisa é desenvolvida por meio da observação direta das atividades do grupo estudado e de entrevistas com informantes para captar suas explicações e interpretações do que ocorre no grupo. Esses procedimentos são geralmente conjugados com muitos outros, tais como a análise de documentos etc.”

A Pesquisa de Campo, conforme Silva (2006, p.57), consiste na coleta direta de informação no local em que acontecem os fenômenos. Na pesquisa de campo os dados são coletados *in loco*, com objetivos preestabelecidos, discriminando suficientemente o que é coletado. Inclui-se nessa modalidade de pesquisa a realização de entrevistas. Por sua vez, a Pesquisa Documental, conforme Silva (2006), tem a finalidade de reunir e classificar os documentos de acordo com o objetivo do estudo. Esse tipo de pesquisa faz uma análise racional e objetiva dos documentos, desenvolvendo imparcialidade e reconhecendo o grau de veracidade do material estudado. Para uma definição da Pesquisa de Métodos Mistos, a que mais se adequa

a este estudo, cabe destacar a de Tashakkori e Creswell (2007b, p.4) apud Creswell e Clark (2013, p.21), segundo os quais é “[...] aquela em que o investigador coleta e analisa os dados, integra os achados e extrai inferências usando abordagens ou métodos qualitativos e quantitativos em um único estudo ou programa de investigação”.

### **3.1.1 Objeto de Estudo da Pesquisa**

O objeto principal desta pesquisa é a contabilidade aplicada ao setor público, por intermédio do sistema contábil vigente, que utiliza Normas Brasileiras de Contabilidade editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade, em conformidade com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, mediante levantamento de dados em cinco Secretarias de Fazenda de Estados da Federação, selecionadas por região, conforme segue: Região Norte (Belém-PA), Região Sul (Florianópolis-SC), Região Centro-Oeste (Cuiabá-MT), Região Nordeste (Recife-PE) e Região Sudeste (São Paulo-SP), bem como o levantamento nos demonstrativos contábeis publicados por todos os Estados brasileiros e todas as Comunidades Autônomas na Espanha.

O sujeito da pesquisa qualitativa são os contadores e as pessoas envolvidas com a contabilidade e o com o sistema contábil das Secretarias de Fazenda dos Estados. Os contadores são aqueles que, no dia a dia, fazem e compartilham com outros setores as práticas do sistema contábil vigente.

## **3.2 Procedimentos Metodológicos**

Esta subseção tem por objetivo apresentar os passos dados a fim de cumprir os objetivos geral e específicos desta tese. Para tal, primeiro serão apresentados os procedimentos em relação ao desenho da Pesquisa Qualitativa e, a seguir, da Pesquisa Quantitativa.

### **3.2.1 Procedimentos Metodológicos da Pesquisa Qualitativa**

Esta parte da pesquisa foi realizada no Brasil, sendo a coleta de dados efetuada mediante a utilização de entrevistas semiestruturadas nas Secretarias de Fazenda de cinco Estados objeto deste estudo:

- Região Norte (Belém), Região Sul (Florianópolis), Região Centro-Oeste (Cuiabá), Região Nordeste (Recife) e Região Sudeste (São Paulo).

A técnica de análise utilizada é a Análise de Conteúdo, que, segundo Bardin (2011, p.15 e 44):

Enquanto esforço de interpretação, a análise de conteúdo oscila entre dois polos do rigor da objetividade e da fecundidade da subjetividade. [...] parece como um conjunto de técnicas de análise das comunicações que utiliza procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens. [...] A intensão da análise de conteúdo é a inferência de conhecimentos relativos às condições de produção (ou eventualmente, de recepção), inferência esta que recorre a indicadores (quantitativos ou não).

### 3.2.1.1 Coleta de Dados para a Análise de Conteúdo

A concretização dos objetivos do estudo teve início entre novembro de 2014 e janeiro de 2015, com o cumprimento do Cronograma de Atividades proposto no projeto inicial:

- a) Preparação do material necessário para a coleta de dados;
- b) Contato com as Secretarias de Estado de Fazenda e os contadores;
- c) Agendamento com os contadores gerais das Secretarias de Estado de Fazenda.

A coleta dos dados começou com a realização da Pesquisa de Campo, após o agendamento para a coleta de dados em cada Região/Estado, realizada nos seguintes períodos:

REGIÃO/CIDADE/ESTADO	PERÍODO DE REALIZAÇÃO
1. Sudeste/São Paulo-SP	19/01/15 a 23/01/15
2. Centro-Oeste/Cuiabá-MT	02/03/15 a 07/03/15
3. Sul/Florianópolis-SC	08/03/15 a 14/03/15
4. Nordeste/Recife-PE	05/04/15 a 11/04/15
5. Norte/Belém-PA	02/08/15 a 08/08/15

A convergência das normas da contabilidade pública brasileira, estabelecidas em 1964, para as normas internacionais de contabilidade representou uma mudança de alta relevância.

Normas e práticas vigentes por mais de quatro décadas estão arraigadas nos profissionais há mais de uma geração.

Investigar como as normas internacionais, até então não praticadas por todas as esferas das entidades públicas, federais, estaduais e municipais, foram absorvidas pelos profissionais responsáveis por sua aplicação é um grande desafio para qualquer pesquisador.

Observar e investigar esses procedimentos em diferentes regiões brasileiras, por meio da visitação a Secretarias de Fazenda de cinco Regiões, foi a forma escolhida. Todavia, isso não seria possível sem ajuda institucional.

Para a concretização desta fase, na qual foi necessária a realização das viagens para efetuar as entrevistas, a pesquisa documental e a observação, foi fundamental o apoio recebido pelo Processo FAPESP: 2014/12317-1.

Foram realizadas 38 entrevistas, sendo 37 entrevistas no Brasil com contadores e pessoas ligadas à área da contabilidade pública das Secretarias de Fazenda de cinco Estados brasileiros, além de uma entrevista com o diretor de contabilidade da *Diputación Provincial de Zaragoza*, na Comunidade Autônoma de Aragón (Espanha). O Quadro 7 apresenta o perfil dos entrevistados.

#### Quadro 7 – Perfil dos Entrevistados

Nº Ordem	Item	Total
01	Sexo:	
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Masculino.....</li> <li>• Feminino.....</li> </ul>	21 17
02	Idade:	
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• De 20 a 30 anos.....</li> <li>• De 31 a 40 anos.....</li> <li>• De 41 a 50 anos.....</li> <li>• De 51 a 60 anos.....</li> <li>• De 61 a 70 anos.....</li> </ul>	01 12 10 14 01
	Grau de Escolaridade:	
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Superior Completo.....</li> <li>• Especialização.....</li> <li>• Mestrado.....</li> </ul>	15 19 04
	Tempo de Serviço:	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• De 1 a 5 anos.....</li> <li>• De 10 a 20 anos.....</li> <li>• De 20 a 30 anos.....</li> </ul>	12 12 14	
05	Contadores que participam do GEFIN.....	12

Fonte: Elaborada pela autora com base em dados da pesquisa (2015).

Todas as entrevistas aconteceram no local de trabalho dos participantes e foram gravadas, totalizando 2.479,5 horas de gravação, posteriormente transcritas, sendo atribuído um código numérico precedido do sufixo “Ent” para cada um dos entrevistados. O material foi posteriormente tratado para análise com o auxílio do *software* QSR NVivo10.

É importante destacar que o uso do *software* de informática em análise de conteúdo é útil nos seguintes casos:

- a) Análise da frequência de palavras;
- b) Registro de grande número de categorias e unidades a registrar;

- c) Análise de coocorrências (aparência de duas ou várias unidades de registro na mesma unidade de contingência);
- d) Preparação dos dados e armazenamento para usos sucessivos;
- e) Realização de operações estatísticas e numéricas complexas ao final da investigação.

Por outro lado, conforme Bardin (2011, p. 175), o uso de *software* de computador é inútil nos seguintes casos:

- a) Quando a análise é exploratória e a técnica não é ainda definitiva;
- b) Quando a análise é única e debruça-se sobre documentos especializados;
- c) Quando a unidade de codificação é grande (discurso ou artigo, por exemplo) espacial ou temporal.

O *software* não pode fazer tudo, pois o material coletado necessita de várias operações prévias, tais como revisão do material verbal e sua preparação e previsão das regras de codificação. Porém, o uso do computador aumenta a rapidez e acresce rigor à organização da investigação (BARDIN, 2011).

Para a realização das entrevistas, este estudo utilizou um roteiro, conforme descrito no Apêndice B. O entrevistado teve inteira liberdade para expor sua atividade, seus procedimentos, os processos de seu dia a dia, enfim, a sua vivência com as mudanças que estão ocorrendo devido à introdução das normas contábeis para o setor público.

Os dados obtidos por meio das entrevistas permitiram o levantamento de informações relevantes, que podem levar ao melhor entendimento das práticas hoje realizadas para a implantação das normas de contabilidade aplicadas ao setor público brasileiro. Também permitiram identificar as facilidades e as maiores dificuldades existentes para a adequação ao novo modelo. Assim, este estudo poderá fazer recomendações importantes com base nas evidências identificadas para o sistema de informação contábil para a administração pública no Brasil.

Durante a visita *in loco* da pesquisa de campo, foi efetuado o levantamento do perfil dos respondentes, conforme o Quadro 7, bem como a aplicação do *checklist*, conforme o Quadro 13 e o Quadro 14, apresentados na subseção 4.3, com a finalidade de verificar o grau de aderência do sistema contábil em uso às normas brasileiras de contabilidade e, conseqüentemente, às normas internacionais de contabilidade.

### 3.2.2 Procedimentos Metodológicos da Pesquisa Quantitativa

Este estudo, com orientação para pesquisa quantitativa, é aplicado com a finalidade de efetuar uma comparação entre a implantação das normas internacionais no Brasil e na Espanha<sup>4</sup>.

#### 3.2.2.1 Coleta de Dados da Pesquisa Quantitativa

A coleta de dados em Espanha foi realizada no período de 02/06/2015 a 30/06/2015. Os dados foram obtidos em consulta aos últimos Demonstrativos Contábeis disponíveis em sites oficiais das *Haciendas* Públicas das Comunidades Autônomas da Espanha e das Secretarias de Fazenda dos Estados no Brasil. Na Espanha, são 19 Comunidades Autônomas, conforme o Quadro 8, sendo que três não disponibilizam Demonstrações Contábeis via web (País Basco, Ceuta e Melilla). No Brasil, são 26 Estados e um Distrito Federal, como mostra o Quadro 9.

**Quadro 8 – Comunidades Autônomas na Espanha Objeto de Análise do Estudo Quantitativo**

Nº	Comunidades Autônomas na Espanha
1	Andalúcia
2	Aragon
3	Asturias
4	Ballears
5	Canarias
6	Cantabria
7	Castilla La Mancha
8	Castilla Y León
9	Cataluna
10	Extremadura
11	Galicia
12	Madri
13	Murcia
14	Navarra
15	País Vasco
16	Rioja
17	Valência
18	Ceuta
19	Melilla

Fonte: Elaborado pela autora (2015).

<sup>4</sup> No período de 01/05/2015 a 31/07/2015 a autora desta tese foi bolsista do Programa de Doutorado Sanduíche no Exterior (PDSE), conforme Processo BEX 3231/15-1, na Espanha, junto à Universidade de Zaragoza (UNIZAR), sob a orientação externa da Dra. Ana Yetano Sánchez de Muniain, *Profesora Titular de Contabilidad y Finanzas do Departamento de Contabilidad y Finanzas de la Universidad de Zaragoza*, na Espanha.

Nas comunidades Autônomas em Espanha, os Balanços disponíveis correspondem ao exercício financeiro de 2013, já nos estados da república do Brasil, os Balanços correspondem ao exercício financeiro de 2014.

#### Quadro 9 – Estados Brasileiros e Distrito Federal Objeto de Estudo Quantitativo

Nº	ESTADO	CAPITAL
1	Acre	Rio Branco
2	Alagoas	Maceió
3	Amapá	Macapá
4	Amazonas	Manaus
5	Bahia	Salvador
6	Ceará	Fortaleza
7	Distrito Federal	Brasília
8	Espírito Santo	Vitória
9	Goiás	Goiânia
10	Maranhão	São Luís
11	Mato Grosso	Cuiabá
12	Mato Grosso do Sul	Campo Grande
13	Minas Gerais	Belo Horizonte
14	Pará	Belém
15	Paraíba	João Pessoa
16	Paraná	Curitiba
17	Pernambuco	Recife
18	Piauí	Teresina
19	Rio de Janeiro	Rio de Janeiro
20	Rio Grande do Norte	Natal
21	Rio Grande do Sul	Porto Alegre
22	Rondônia	Porto Velho
23	Roraima	Boa Vista
24	Santa Catarina	Florianópolis
25	São Paulo	São Paulo
26	Sergipe	Aracaju
27	Tocantins	Palmas

Fonte: Elaborado pela autora (2015).

O senso totalizou, portanto, 43 casos válidos, das demonstrações contábeis de 27 estados correspondentes, ao Brasil e 16 comunidades Autônomas em Espanha. O Quadro 6 da seção 2.3.6 elenca as contas contábeis que sofrem influência com a introdução do Regime de Competência e com as alterações das normas internacionais. Sendo assim, baseando-se nas contas contábeis elencadas no Quadro 6, construiu-se para o levantamento de dados das demonstrações contábeis as três tabelas constantes dos Apêndices “D”, “E” e “F”, conforme descrição abaixo:

- a) O Apêndice “D” traz uma Tabela com as principais evidenciações em relação a orientações gerais e notas explicativas da IPSAS 1, recomendadas pela IFAC em suas normativas pelo regime de competência na Espanha e no Brasil. Para medição, foi atribuído “0” quando a informação “Não foi perfeitamente evidenciada” e “1” quando “SIM, foi evidenciada”;

- b) O Apêndice “E”, traz uma Tabela com as principais evidenciações contábeis recomendadas pela IFAC em suas normativas pelo regime de competência na Espanha e no Brasil. Para medição, foi atribuído “0” quando o Demonstrativo Contábil “NÃO está publicado”; “1” quando “SIM, está publicado, mas não está de acordo com a norma local vigente, e “2” quando “SIM, está publicado de acordo com a norma local vigente”;
- c) O Apêndice “F”, traz uma Tabela com uma análise das contas contábeis nas principais evidenciações recomendadas pela IFAC em suas normativas pelo regime de competência na Espanha e no Brasil. Para medição, foi atribuído “0” quando a demonstração contábil “NÃO apresenta a conta contábil; “1” quando “SIM, apresenta a conta contábil e NÃO tem valoração” e “2” quando “SIM, apresenta a conta contábil e SIM, tem valoração”.

Para a análise dos dados, foi necessária a combinação entre *Análise de Cluster*, Escalonamento Multidimensional (*Multidimensional Scaling – MDS*) e *Análise de Componentes Principais Categóricas (Categorical Principal Components Analysis – CATPCA)* com *Optimal Scaling*, visando aprimorar a redução de dados, com a identificação dos componentes subjacentes de um conjunto de variáveis, maximizando a quantidade de variância explicada das variáveis. A combinação dessas técnicas, todas com o uso do pacote estatístico SPSS V. 20.0, ajuda a interpretar melhor os resultados e os procedimentos metodológicos apresentados nas subseções a seguir.

### 3.2.2.1 Análise de Cluster

A *Análise de Agrupamento*, ou *Cluster*, e o Escalonamento Multidimensional (MDS) têm sido aplicados para identificar grupos homogêneos entre os governos locais estudados na União Europeia, a fim de testar medidas de estilos de administração pública com implementação do regime de competência na contabilidade do governo local (PINA; TORRES; YETANO, 2009).

Para determinar a existência de grupos homogêneos em relação ao uso das recomendações mínimas para implementação do regime de competência pelas IPSAS, foi efetuada a *Análise de Cluster*, usando o Modelo Hierárquico Aglomerativo (que aceita número de casos inferior a 50), o método Ward, que busca minimizar o quadrado da distância euclidiana às médias dos *clusters*, calculado sobre todas as variáveis, e a Distância Euclidiana, que é a raiz quadrada da soma dos quadrados das



diferenças dos valores para cada variável (CORRAR, PAULO e DIAS FILHO, 2012; HAIR JR et al., 2005; MALHETRA, 2012).

O método de Ward, segundo Corrar, Paulo e Dias Filho (2012, p. 347), “baseia-se na perda de informação decorrente do agrupamento de objetos em conglomerados, medida pela soma total dos quadrados dos desvios de cada objeto em relação à média do conglomerado no qual o objeto foi inserido”.

Essas estatísticas, usando o pacote estatístico SPSS V. 20.0, tiveram como base os dados das Tabelas dos Apêndices D, E e F. Antes de realizar o agrupamento, foram feitos os seguintes procedimentos:

- a) Padronização das variáveis de modo que, segundo Malhotra (2012, p.502), tenham média zero e desvio padrão um, “removendo influência da unidade de medida e reduzindo as diferenças entre grupos em variáveis que melhor discriminem os *clusters*”.
- b) Para verificação de valores atípicos (*outliers*), foi utilizado “o procedimento mais objetivo, que é calcular o *escore* padronizado Z e considerar como *outliers* as observações cujos *escores*, em valores absolutos, sejam maiores do que 3” (CORRAR, PAULO e DIAS FILHO, 2012, p. 332-333). Foi detectado que os casos 11, 15, 17, 24, 27, 29, 32, 33, 35, 39 e 40 apresentaram média acima de 3. No entanto, optou-se por não retirá-los, pois, segundo Corrar, Paulo e Dias Filho (2012, p.331), “a triagem preliminar em busca dos *outliers* é necessária [...] e as observações identificadas como *outliers* devem ser avaliadas pelo grau de representatividade da população e excluídas da análise se julgadas não representativas”.
- c) Na verificação da tabela de correlação, observou-se que os dados não apresentam problemas de multicolinearidade.

### **3.2.3 Escalonamento Multidimensional (MDS)**

Em seguida, rodou-se o Escalonamento Multidimensional (MDS), a fim de permitir o desenho dos grupos em uma exposição, numa base estatística que contribui para explicar os quatro quadrantes da figura MDS (PINA; TORRES; YETANO, 2009).

Segundo Hair et al. (2005, p. 423), “Escalonamento multidimensional (MDS), também conhecido como mapeamento perceptual, é um procedimento que permite a um pesquisador determinar a imagem relativa percebida de um conjunto de objetos (empresas, produtos, ideias ou outros itens associados a percepções comumente consideradas)”. Tem-se como resultado o mapa percentual, também conhecido como mapa espacial, que mostra a posição relativa de todos os objetos.

Para esta análise, também foram consideradas as Tabelas dos Apêndices D, E e F. Antes, realizou-se a avaliação de confiabilidade e validade dos dados de entrada às soluções de MDS:

- a) Faz-se necessária a transformação dos dados para *input* no *software* estatístico, representada por meio de uma Matriz Simétrica de Proximidade. Utilizou-se, portanto, a Matriz da Distância Euclidiana rodada na Análise de *Cluster*, pelo método hierárquico com dados padronizados, e foram transformados para *input* conforme o Anexo F;
- b) Após rodar a Matriz de Simetria de Proximidade para quatro dimensões, foram verificados:

Young's S-stress formula 1 is used

Iteration	S-Stress	Improvement
1	0,16924	
2	0,12514	0,04410
3	0,12237	0,00277
4	0,12185	0,00052

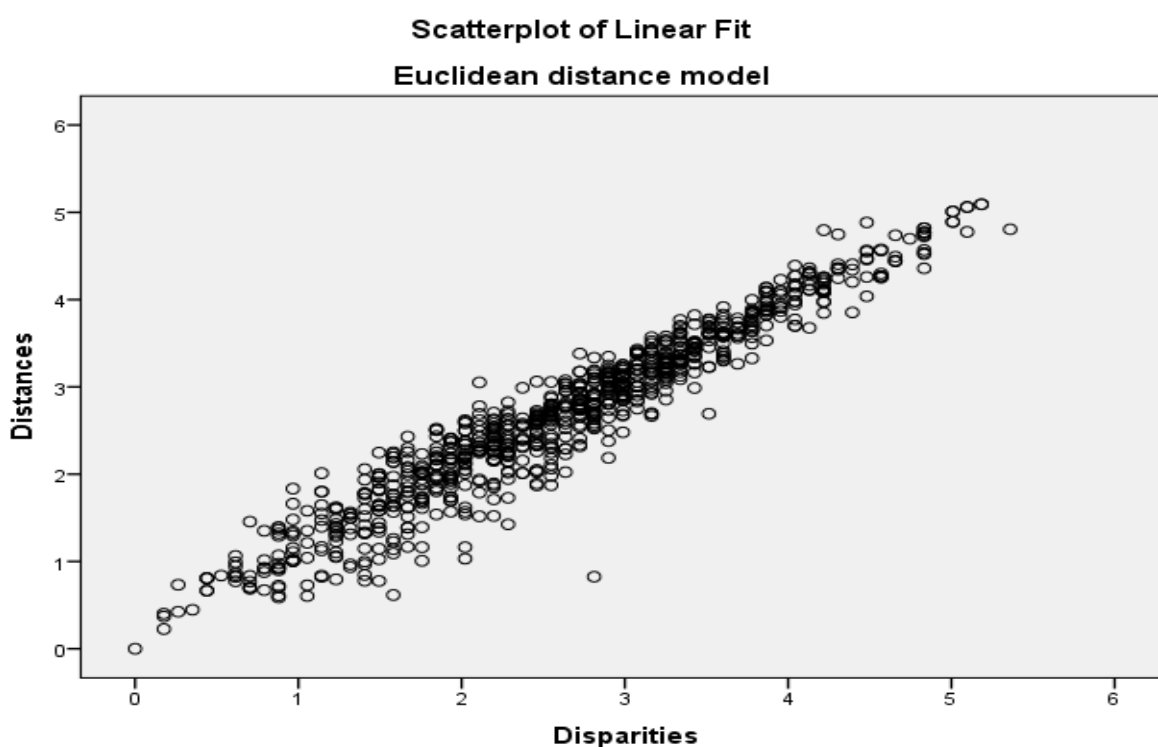
Iterations stopped because  
S-stress improvement is lest than ,001000  
For Matrix

Stress = 0,09022	RSQ = 0,92953
------------------	---------------

E os resultados mostram que a medida (S-Stress Young) com quatro interações foi 0,12185 (próximo de 0,10), que segundo Corrar, Paulo e Dias Filho (2012, p.408) representa um ajuste JUSTO. A de Kruskall (Stress) foi igual a 0,09022, próximo de 10 (aderência justa). Outro indicador para diagnóstico do modelo é o índice de qualidade de ajuste (RSQ) que “em condições gerais, valores acima de 0,80 tendem a indicar boa aproximação para configuração de dados originais” e o RSQ foi de 0,92953 ou 92,95% representando um ajustamento extremamente alto (CORRAR, PAULO e DIAS FILHO, 2012, p.408).

- c) Outro procedimento técnico para avaliação da qualidade de ajuste de um modelo pode ser verificado pelo gráfico de dispersão Shepard (Figura 7), que, segundo Corrar, Paulo e Dias Filho (2012, p.408), “associa disparidade e dissimilaridades reescaladas com distâncias ajustadas pelo modelo e uma reta de pontos alinhados com baixa dispersão é esperada para modelos bem ajustados”.

**Figura 7 – Gráfico de Dispersão de Shepard**



Fonte: SPSS Statistic, MSD rodada pela autora (2015).

### **3.2.4 Análise de Componentes Principais Categóricas (CATPCA) com Optimal Scaling**

A análise de Componentes Principais Categóricas (CATPCA) quantifica as variáveis categóricas, utilizando o *optimal scaling* do pacote estatístico SPSS V. 20.0. Dessa forma, atribui quantificações numéricas às categorias de cada uma das variáveis qualitativas, possibilitando uma análise posterior dos componentes principais das variáveis transformadas (MOREIRA, 2007).

A CATPCA é apropriada “quando se pretende reduzir dimensionalidades de variáveis medidas em escalas diferentes em um ou mais índices”. Quando as variáveis são todas numéricas, “a CAPTCA é equivalente à Análise dos Componentes Principais (PCA)” (MOREIRA, 2007, p.168). A CATPCA deve ser abordada de forma

semelhante a uma Análise dos Componentes Principais (PCA) tradicional. Tanto a CATPCA quanto a PCA são técnicas de redução de dados e, muitas vezes, exigem várias execuções da análise com diferentes números de variáveis e diferentes números de dimensões acumulados.

A fim de chegar a uma solução significativa, verifica-se a saída do *Model Summary*, que após a remoção das variáveis 1.2, 2.3 e 2.4 obteve um *Alpha de Cronbach* de 0,952 e a combinação para cada uma dessas dimensões. Então, esse modelo mostra que há, na primeira dimensão, 26,205% da variância explicada e, na segunda dimensão, 13,062%, assim, as duas dimensões são responsáveis por 39,267% da variância das variáveis de forma otimizada em escala.

A saída da variância explicada, que é denominada *Variance Accounted For*, exhibe as coordenadas de cada item em cada dimensão em relação ao centroide (0, 0). Esses itens são representados nas dimensões 1 (eixo x) e 2 (eixo y) e os itens que podem não contribuir de forma substancial para os componentes principais foram as variáveis Var1.7; Var3.4, Var3.6, Var3.13, Var3.15, Var3.17 e Var3.19, por suas médias estarem perto ou abaixo de 0,100. Essas variáveis foram retiradas e foi rodado novamente o CATPCA *optimal scaling* do pacote estatístico SPSS V. 20.0, obtendo-se novo resultado:

<b>Model Summary</b>			
Dimension	Cronbach's Alpha	Variance Accounted For	
		Total (Eigenvalue)	% of Variance
1	0,917	8,423	32,397
2	0,777	3,957	15,220
Total	0,956 <sup>a</sup>	12,380	47,617

a. Total Cronbach's Alpha is based on the total Eigenvalue.

Essa nova Tabela *Model Summary* mostra o coeficiente de consistência interna *Alpha de Cronbach* para cada dimensão que especifica duas dimensões e a combinação para cada uma dessas dimensões. Então, verifica-se que a primeira dimensão tem 32,397% da variância explicada e a segunda, 15,220%. Assim, as duas dimensões são responsáveis por 47,617% da variância das variáveis de forma otimizada em escala.

A seguir, serão detalhados a apresentação e a discussão dos resultados observados nesta pesquisa. Primeiramente, serão abordados os resultados quanto ao aspecto qualitativo e, em seguida, quanto ao aspecto quantitativo.



conforme a Figura 9, sendo que as palavras mais citadas foram “contabilidade”, “contábeis”, “processo”, “informática”, “patrimônio” e “contas”.

**Figura 9 – Mapa da Frequência de Palavras das Entrevistas na Espanha**



Fonte: Modelo NVivo.10, gerado com base nos dados da pesquisa. Elaborado pela autora (2015).

O uso dessa tecnologia ajuda a gerir e a codificar as categorias de análise e a produzir relatos de investigação.

Após a transcrição das entrevistas, a análise foi feita por meio do “processo de codificação”, que consiste em agrupar as evidências e efetuar rotulação de ideias para que elas reflitam perspectivas cada vez mais amplas (CRESWELL e CLARK, 2013).

A codificação, como diz O. R. Holsti (1969) apud Bardin (2011, p.133), “é o processo pelo qual os dados brutos são transformados sistematicamente e agregados em unidades, as quais permitem uma descrição exata das categorias pertinentes do conteúdo”.

Neste estudo, os códigos criados foram agrupados em torno dos temas que se relacionam com os objetivos específicos propostos, e se tornaram categorias.

Categorização consiste em classificar elementos comuns e agrupá-los segundo critérios previamente definidos. As categorias “são rubricas ou classes, as quais reúnem um grupo de elementos sob um título genérico, agrupamento esse efetuado em razão das características comuns destes elementos” (BARDIN, 2011, 147).

É necessário, segundo Marconi e Lakatos (2005), verificar a validação da codificação pela intensidade da relação entre os codificadores e, quanto mais simples forem as categorias, mais segurança se obterá. Nesse sentido, a simplicidade foi adotada na elaboração das categorias, validando-as, segundo Godoi, Bandeira-de-Mello e Silva (2010), pelo nível de ocorrência dos códigos, considerando que alguns

segmentos de dados podiam ser classificados ao mesmo tempo em dois códigos diferentes.

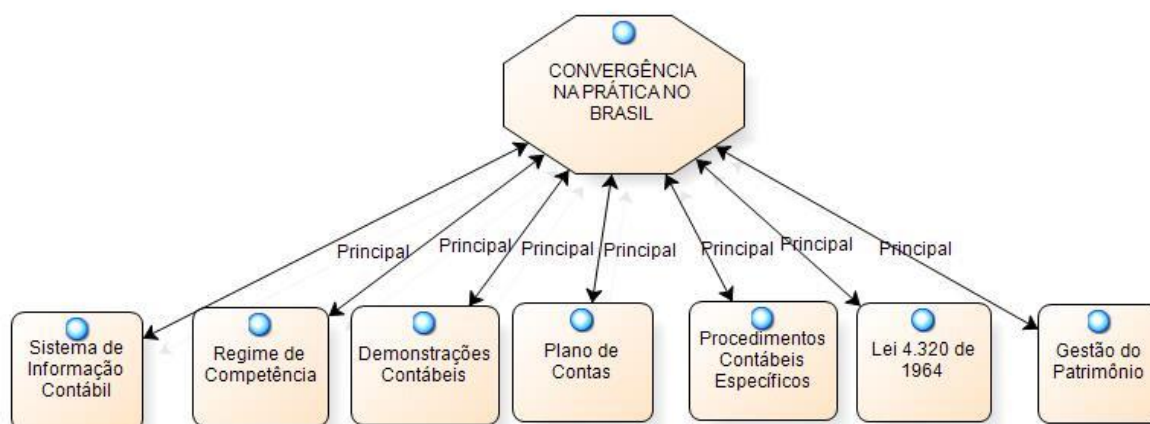
Para realizar a análise do conteúdo, a amostra utilizada, conforme o Quadro 7 da subseção 3.2.1.1, e considerando que a entrevista realizada na Espanha está em espanhol, a autora apresentará a análise da entrevista realizada na Espanha em uma categoria diferenciada. A seguir, são apresentadas as quatro categorias a serem analisadas neste estudo:

- a) A Convergência na Prática no Brasil;
- b) O Sistema Contábil Brasileiro;
- c) Políticas de Convergência no Brasil;
- d) A Convergência na Espanha.

#### 4.1.1 A Convergência na Prática no Brasil

Esta categoria busca compreender as adaptações atuais da contabilidade aplicada ao setor público, as relações organização-ambiente e os entendimentos na prática nos setores de contabilidade das Secretarias de Fazenda com a introdução das normas internacionais de contabilidade para o setor público. A Figura 10, abaixo, mostra a saída do modelo NVivo para esta categoria, com os seus respectivos "sete nós", que este estudo chamará de subcategorias. As subcategorias são consequência do nível de ocorrência delas nas falas dos entrevistados. A fim de facilitar a apresentação da categoria e das subcategorias, as citações mais representativas são apresentadas no decorrer das análises.

**Figura 10 – Codificação da Categoria “A Convergência na Prática no Brasil”**



Fonte: Modelo NVivo.10, gerado com base nos dados da pesquisa. Elaborado pela autora (2015).

#### 4.1.1.1 Sistema de Informação Contábil

Esta subcategoria teve mais de 100 citações e destacá-la é de fundamental importância, pois a contabilidade, por ter como objeto de estudo o patrimônio das entidades, constitui-se basicamente em um sistema informacional que executa atividades na transformação de insumos em produtos, ou seja, dados em informação. Os processos precisam ser revistos continuamente, em busca de melhoria constante. Dentre as citações mais significativas, cabe elencar:

**Ent.<sup>5</sup> 3** – Os poderes, todos eles, aqui, desde a implantação do SIAFEM, em 96, adotaram o sistema, quer dizer, não é como alguns Estados que os outros poderes têm outro sistema contábil que conversa com o sistema do Estado, aqui graças a Deus, todos trabalham com o SIAFEM. É, acho que desde 2000, 2001, por aí, nós começamos a ter o SIAFEM via internet, que a gente chama de SIAFEM-NET, e hoje, pelo SIAFEM-NET, para a administração direta, que a Secretaria da Fazenda controla a Folha de Pagamento do Estado todo, da direta, né, eles têm um sistema hoje que, em coisa de minutos, eles fazem a Folha de Pagamento, quando antes você dependia de duas, três Unidades, dependia de uma Unidade fazer, passar, lançar saldo para outro fazer, passar, lançar saldo para outro, para outro terminar, e hoje não, uma pessoa só, em coisa de minutos, ele roda a Folha de Pagamento inteira, é bem rápido, é bem tranquilo.

**Ent. 18** – Só que o SIAFI era um sistema antigo, eles falaram que tinha que melhorar a tecnologia, porque a tecnologia dele já era antiga. Então o FIPLAN já era mais novo, mais moderno, você sabe que hoje a tecnologia evolui a cada dia, então o mal do governo, eu falo que os governos são assim você faz uma coisa, já gera o resultado, já tá bom, eles acham que é suficiente, e não, tem que tá evoluindo cada vez mais, melhorando, então tem que perseguir metas pras coisas irem evoluindo cada vez mais.

**Ent. 10** – Na verdade, é assim, o SIGEF, que é o nosso sistema, ele é um sistema integrado, mas ele tem algumas limitações nessas integrações, por exemplo, a gente tem integração com o sistema da folha, mas nem todas as informações que estão lá registradas no sistema que apura a Folha de Pagamento estão lá pro SIGEF, elas vêm, as informações que vêm, basicamente, o valor do vencimento, as consignações, enfim, mas não vem, por exemplo, a lotação do servidor, não vem o exercício...

**Ent. 11** – O Sistema SIGEF é uma empresa que o mantém. É uma empresa contratada, que no início ali que desenvolveu o sistema e a gente foi fazendo, fiz as contestações nas despesas de administração, despesas de atividades pra eu tocar a parte de manutenção enquanto estava terminando o desenvolvimento, porque aí recentemente a gente fez uma licitação, uma concorrência, e só essa empresa apresentou proposta e ela ganhou, apresentou os critérios mínimos e ela ganhou, mas ela que mantém o sistema, então a gente tem o contrato de usuário pra manter o sistema funcionando e evoluindo. Porque por mais que o sistema funcione, ele tem que evoluir pra diminuir os erros que acontecem, consistência...

**Ent. 19** – A gente vai dar um panorama geral, sabe, desde 2008 nós já utilizamos o sistema EFISCO da contabilidade, até 2007 a gente utilizava o SIAFEM, que ele foi desenvolvido pelo Serpro, é um filhote do SIAF, e ele

---

<sup>5</sup> As entrevistas serão indicadas pela sigla "Ent.".



acabou ficando ultrapassado e desde 1999, 2000, olha assim sistema, sabe? Aí, o Estado começou a estudar um novo modelo, mas não da contabilidade, mas um novo modelo operacional que acabou sendo desenhado e foi implementado através do EFISCO.

**Ent. 34** – Em 2012, nós participamos, lá em Curitiba, no SERPRO, do ajuste do sistema. Ajustamos a tabela de eventos, ajustamos planos de contas, fizemos depara depois plano de contas, esse depara de plano de contas tomou uns 6 meses do nosso tempo pra fazer e o ajustamento da tabela de eventos também. Quando nós implantamos em 2014 foi difícil duplamente, porque além da gente estar implantando um novo plano de contas nós mudamos a plataforma do nosso sistema. Nós trabalhávamos com a plataforma baixa, que era uma plataforma antiga, e saímos do SIAFEM de uma plataforma básica, como eles chamam, para uma plataforma alta. Isso foi um complicador maior pra nós, porque toda a parte de programas que estava dentro do sistema teve que ser readaptada para a nova plataforma e isso gerava muito problema operacional.

Dos cinco Estados brasileiros pesquisados, São Paulo e Pará usam o Sistema Integrado de Administração Financeira para Estados e Municípios (SIAFEM), Mato Grosso usa o Sistema integrado de Planejamento, Contabilidade e Finanças (FIPLAN), Pernambuco, desenvolveu o sistema de informação denominado E-FISCO e Santa Catarina, o Sistema Integrado de Planejamento e Gestão Fiscal (SIGEF). Todos os sistemas nos Estados pesquisados são utilizados por todos os poderes, o que facilita a gestão das informações. Outro fato importante a ser considerado é que todos mantêm os mesmos sistemas, procurando causar o mínimo de impacto ao usuário da ponta, o pessoal administrativo das unidades orçamentárias que alimenta o sistema.

**Ent. 2** – Agora num sistema novo com tudo, com tudo novo, modelagem nova, eu acho que ia causar muito impacto, ia dar uma emperrada na execução do Estado, nessa parte de execução.

**Ent. 4** – Com a implantação das mudanças, e pelo fato de o SIAFEM, não ter sido uma substituição de sistema completo, ele tratou uma mesma linguagem, os mesmos formulários de preenchimento, então não alterou ainda a rotina, em si, toda a rotina da unidade. Mas alterou alguns pontos, sabe, questões pontuais, por exemplo, um formulário incluído mais um campo, teve conta contábil, aonde é que está a informação, essa não está mais aqui, está ali, entendeu? E aí, de certa forma, por alteração, que eu falei pro contador geral, pros coordenadores daqui, que a intenção deles era trocar o sistema, por um outro novo, comprado de empresa específica, eu falei para eles que se houvesse esse caso a dor de cabeça do Estado de São Paulo poderia ser muito maior, e ainda poderia entrar em colapso. Eu falei em questão de colapso. Porque o sistema SIAFEM não é um sistema...é... como é que fala... que chamam de..., que integra a outros sistemas mais relevantes [grifo nosso].

**Ent. 5** – Então, primeiramente, é um pessoal da ponta que alimenta o sistema, que tem conhecimento administrativo, tem ensino médio, não tem conhecimento de contabilidade. Por isso que na hora que você vai, apesar de você querer padronizar a política contábil, os procedimentos contábeis,

você tem que ver como é que você vai transformar essa política contábil em termos de sistema, se você vai deixar o sistema mais aberto para aquela pessoa da contabilidade ou você vai trabalhar com sistema, com contas mais fechadas, justamente para evitar erros.

Aqui, vê-se que os sistemas estão cada vez mais fechados, isso porque o pessoal da ponta, que alimenta o sistema, não necessariamente precisa ter conhecimento de contabilidade, porque o próprio sistema automatiza aqueles registros o máximo possível. Quando ele vai desempenhar a função, passam a ele um evento e pronto, ele não sabe nem por que faz e nem a consequência do que faz, e o sistema de senhas é que dá abertura a este ou àquele usuário.

**Ent. 11** – A grande mudança com a convergência às normas, deve ter ocorrido, vou dizer deve porque na minha visão então é, minha visão é bem particular relativa ao uso do sistema, usabilidade do sistema, então na minha visão para o usuário, aquele que vai lá faz empenho, faz liquidação, na verdade diminui a quantidade de procedimentos contábeis que tinham, que haviam relacionados, porque a gente fez um trabalho, porque o trabalho que foi feito aqui com o PCASP, foi um trabalho, primeiro de planejamento, um projeto muito grande que durou, se não me engano três anos, e esse trabalho de planejamento permitiu que ao chegar ao final a gente evoluísse o sistema, fizesse a adaptação com o novo Plano de Contas e evoluísse todas as telas do sistemas que tinham relacionados aqueles eventos, que tinha novidades, para que o usuário não sentisse como nós sentimos, o usuário não percebeu a mudança, a mudança ocorreu, se transformou em relatórios melhores, transformou nos relatórios que o STN pediu, adaptados, mas não foi sentido pelo usuário. Esse é o meu ângulo de visão, a minha preocupação é sempre o usuário não ter mais trabalho, ter menos trabalho, vai ter, é, vai conseguir se adaptar a essa nova cultura, ele não percebeu, porque o negócio foi bem por dentro do sistema, fez o sistema entender a lógica solicitada pelo PCASP [gripo nosso].

Outro aspecto com relação ao sistema de informação se refere às mudanças que devem ser realizadas.

**Ent. 11** – A dificuldade grande que a gente teve foi realmente de entender..., não foi entender foi trabalhar com as versões diferentes que a STN produziu do PCASP, foi..., a gente já chegou a desenvolver trabalho e quase terminado e a STN ia lá e jogava nova versão, aí essa nova versão dificultou muitas coisas porque a gente já tinha planejado todo o trabalho, já tinha feito todo o desenho e quando a gente ia entrar com aquela...,

**Ent. 11** – a gente estava pronto pra trabalhar no código mesmo do sistema, a STN mudava e aí a gente sofreu algumas vezes com isso, essa foi a grande dificuldade e, também, juntar um equipe de contadores ali que conseguissem fazer esse depara das contas, essa visualização de rotinização do sistema

**Ent. 11** – gastou-se muito, a grande dificuldade, também, foi ... o maior orçamento foi gastar tudo isso, gastou-se bastante no sistema para o PCASP sair do papel, e a gente não para de gastar até hoje porque os relatórios vivem mudando, do ano passado o STN esse ano vai mudar de

novo, acabamos de receber uma notícia que vai mudar de novo, então vamos gastar mais um tanto pra poder montar os relatórios no layout que a STN está pedindo.

O que se percebe é que os sistemas de informação contábil têm que ser priorizados nos orçamentos, com investimentos para a sua melhoria constante, porém, há Estados brasileiros com dificuldades nesse aspecto. As coisas não acontecem de forma repentina, por isso é necessário um planejamento de melhoria contínua dos sistemas de informação. Como diz Pereira et al. (2015), um dos pilares do sistema informacional é 'melhorar', o que representa a busca frequente por aperfeiçoamento nos processos de conversão dos insumos em produto.

O FIPLAN enfrenta sérios problemas em relação a investimentos na melhoria contínua, e isso gera inúmeros obstáculos para o sistema:

**Ent. 8** – O difícil é achar porque são poucas pessoas que conhecem e entendem esse mundo do sistema por dentro então não é pra qualquer pessoa que a gente tem que pedir e, é uma pessoa ocupada assim, é a pessoa que criou o sistema na verdade que tem todo o sistema na cabeça então a pessoa que vai achar é sempre a mesma pessoa depois de ir embora ninguém acha mais aí por mais que ele já esteja já, a gente tem bastante, mas assim é muita coisa é muito detalhezinho, ele é o único que vai simular, e ele não tem muito tempo, não dá pra ficar à disposição atendendo a Contabilidade. Problemas da prática.

**Ent. 16** – Problema, nós não temos um sistema de informática que nos dê um suporte. Então a gente pega, uma parte de um sistema, outra parte de outro sistema, e se socorre por planilha Excel, É penoso, é trabalhoso e no final das contas agente verifica que os valores não estão corretos. Ai a gente tem que voltar, fazer uma análise, fazer uma conciliação pra verificar aonde é que está o erro o que ocorreu. E agente detecta que as vezes é uma Nota de Lançamento Contábil (NLC) que não obedeceu um procedimento correto. Daí sensibiliza um relatório contábil ou uma conta que deixou de fazer em outra e daí fica um desequilíbrio, um descompasso, uma conta de controle, ou uma conta patrimonial, a gente não consegue ver.

**Ent. 16** – Não, não é nada fácil, o relatório que nós tiramos é, por exemplo, assim com base na receita e despesa orçamentária. É o que a STN pede nos manuais. Acabei de tirar um aqui referente ao mês de março e vou imprimir eu converto isso para um arquivo em PDF uma planilha de Excel e vou informando para a STN faço um recorte, uma versão preliminar, porque a gente tem muito problema de sistema nem sempre a gente consegue fechar em tempo hábil nós estamos com a receita e despesa de janeiro e fevereiro em aberto, março aberto, já estamos em 17 de abril e eu não consigo fechar indefinitivamente janeiro.

**Ent. 16** – Olha a solução perpassa toda uma questão de informática Ter um técnico aqui auxiliaria muito para que ele entendesse a evolução no próprio sistema, hoje eu não sei qual que é a versão que está vigente na FIPLAN se é versão 1, a versão 2, a versão 3, ele não está evoluindo nós estamos tirando bug, estamos tirando erro, quer dizer ele não está totalmente maduro para que possa evoluir, para fazer um interface, por exemplo, o SEAP (Gestão de Pessoas) eu recebo informações brutas mas eu não

consigo validar, uma base de dados do SEAP não conversa com a outra. Eu tenho o SIGPAT (gestão de Patrimônio) tenho um sistema que não conversa com o outro.

**Ent. 18** – O problema do FIPLAN é por causa do investimento que eu te falei, faz uma parte, vamos supor, aí apresenta aquela parte coloca em produção já atende naquele momento, a pessoa acha que é só aquilo e, não é, tem várias outras coisas que precisam ser feitas melhoria contínua, a mudança da tecnologia.

**Ent. 18** – E aí, essas coisas assim você nunca vê num sistema definitivo, toda hora fazendo novo pra poder fazer o que não foi feito no outro, a ideia FIPLAN era essa, mas infelizmente ficou igual ao SIAFI, enquanto ele atendia, as pessoas ficavam satisfeitas e não faziam investimento, aí quando ele começou a pedir e não tinha, ah o SIAFI não tem isso, o SIAFI ... não fez investimento então, tudo depende de investimento, mão de obra, tecnologia. No FIPLAN já melhorou mais, só que aconteceu que eu vejo o mesmo problema, quando precisa de alguma coisa ele entra na prioridade, ele já deveria estar no planejamento pra coisa evoluir, mudou uma tecnologia o sistema já tinha que estar preparado pra ter uma nova tecnologia

Alguns Estados enfrentam problemas por falta de suporte do pessoal de TI, que não desenvolve adequadamente o sistema de informação. Outros Estados, por sua vez, querem a implantação de uma solução que nem sempre pode ser operacionalizada pelo sistema em uso. Há casos, por exemplo, em que o banco de dados é muito “pesado” e, por isso, o usuário precisa aguardar até que possa extrair as informações de que necessita.

**Ent. 18** – A alteração das normas internacionais trouxe uma mudança profunda principalmente na filosofia do sistema e exigiu mais integração. Só que o pessoal não se conscientizou que foi melhor que você precisa se conscientizar, se não tiver integração não tem como cumprir a Norma, como pede.

**Ent. 18** – No contábil, por exemplo, chegou no dia 31 vocês fez todos os lançamentos, fechou o mês, o mês tá fechado.

**Ent. 18** – Esta Coordenadoria é nova, ela, por exemplo, o objetivo maior é a conciliação bancária em tempo real, ser eletrônica que a gente tem trabalhado vários projetos também, foi pra frente, não sei se você se lembra, desde ... que a gente tentou, a coisa vai e para, vai e para o Centro de Processamento de Dados é tudo feito lá, tem rotinas que, às vezes, eles demoram a fazer tem prioridade, trabalham com várias coisas ao mesmo tempo e, às vezes, não só as prioridades nossas são, às vezes, as deles. Então, tem esse choque de situações até a gente fez uma reunião pra voltar você lembra que no passado quando você estava aqui tinha uma pessoa grupo do Sepromat que facilitava mais pra resolver as coisas. Ou então pelo menos alguém do setor estar aqui pra falar isso é necessário.

**Ent. 20** – Aí, o problema da criação é o seguinte, quando a gente vai criar é outra questão que aparece a gente tem que entrar com o pessoal do EFISCO, pra ver se o EFISCO permite aquele tipo de elaboração, porque, às vezes, o ideal acaba encontrando algum tipo de obstáculo de operacionalização no sistema, aí nesse caso, se houver possibilidade, a

gente fala com o mantenedor do sistema para ele criar uma funcionalidade que permita aquela inovação.

**Ent. 20** – Existem outras questões de natureza técnica que o sistema pode ou não proporcionar e outras até funcional mesmo, vamos ver se isso atende ou é funcional é funcional é razoável. Porque senão pode ser que se busca um caminho, que pode ser impraticável o registro daquele trabalho.

**Ent. 4** – Pra T.I. não existe, vamos dizer assim, é a questão de lógica, o trato do documento. Lógica, quando você pede uma coisa, uma solução, ela não pode ter dois resultados verdadeiros, ou dois resultados falsos, entendeu? Ela não pode ser verdadeiro ou falso, é uma questão de lógica, ou um ou outro. Se você, ah, mas, às vezes, eu quero isso, às vezes, aquilo, o cara vai falar não dá. Aí vira um monte de, aquele negócio embaralhado lá, sempre vai ter resultado inesperado.[...] eu acho que é um absurdo você investir numa empresa de T.I., aqui na Fazenda. Criar uma instituição pra ter aqui na Fazenda, se você tem uma empresa, que você institucionalizou, que serve pra isso, a de T.I. [...] Criar uma instituição pra ter aqui na Fazenda, se você tem uma empresa, que você institucionalizou, que serve pra isso, a de T.I. Você ter uma empresa pra fazer isso aqui, você vai precisar que seja criada, então, existe um conflito de interesse nesse meio tempo aí. Não sei se quem traz mais economia é essa instituição que a gente criou, lá embaixo, que tem, ou se a Prodesp, que na verdade, hoje, está uma bagunça, às vezes, faz trabalhos concomitantes, paralelos, ou traz uma coisa e deixa de fazer outra lá. Aí fica esse toque de bola, ficou meio estranho essa questão. Mas, a Prodesp é nossa instituição oficial, do Estado de São Paulo, pra desenvolver programas de sistemas de T.I., mas a Secretaria da Fazenda tem outra de T.I. aí.

Alguns aspectos importantes a respeito dessas citações devem ser considerados. Primeiro, há Estados que decidiram permanecer com o mesmo sistema, enquanto outros desenvolveram sistemas novos, porém antes da implantação das mudanças propostas pela STN. Há também Estados que contrataram empresas para o desenvolvimento de seus sistemas e outros nos quais as próprias empresas estatais cuidam do processamento de dados que elas mesmas desenvolveram ou adaptaram. É importante frisar que desde 2008, quando foram editadas as primeiras normas, todos os Estados brasileiros sabiam que haveria mudanças na contabilidade.

**Ent. 21** – Os balanços que a gente mantenha nosso balanço totalmente elaborado pelo sistema tem alguns quadros que a gente faz fora a gente faz as extrações item EFD extrator de dados seria um trabalho imenso Qual a quantidade de pessoas que não esquecemos seria quase impossível a gente fazer isso

**Ent. 21** – não os relatórios da Lei de Responsabilidade Fiscal são feitos todos pela distração, extração, a gente extrai os dados e trabalha em Excel, aí o grande impacto que na implantação NBCASP a gente tinha as consultas todas prontas com o novo modelo Datamart e esses módulos tiveram que ser refeitos também usando as novas contas contábeis e a série de mudanças que houve aí a gente por conta disso tivemos que refazer todas as consultas nesse outro Datamart que foi uma trabalhadeira grande. Hoje mesmo estava fazendo uma consulta refazendo pra preencher o Siconf de

2014 a gente tem até o final de Maio para redigir. É muito difícil da gente compatibilizam isso no sistema

**Ent. 21** – Porque pra você ter uma ideia o plano de contas com 10 dígitos detalhando item de despesa os sistemas não estão preparados para você detalhar itens de despesa aí quando eu trouxe esse problema para nós área não diretamente de informática nós temos uma área que cuida de sistemas comparativo mas área de TI Eles é que o mantenha essa conexão mas a dificuldade do SICONF é muito grande não vejo isso a gente consiga resolver esse problema nenhum 2015.

Nesta subcategoria, verifica-se que os sistemas não conseguem gerar todos os relatórios contábeis de forma automática. Há grande dificuldade na alimentação do SICONF, sistema que captura dados da União para consolidar os Balanços. Além disso, a STN realiza alterações frequentes em seus manuais, o que dificulta a relação entre a contabilidade e a área de T.I. nos Estados pesquisados. É importante mencionar ainda que cada alteração gera custos muito altos, principalmente para os Estados que mantêm contratos para esses serviços.

#### 4.1.1.2 Regime de Competência

A IPSAS 1 se estende a todas as demonstrações contábeis elaboradas de acordo com o regime de competência. Segundo a referida norma, regime de competência “é o regime contábil segundo o qual transações e outros eventos são reconhecidos quando ocorrem. Portanto, as transações e eventos são registrados contabilmente e reconhecidos nas demonstrações contábeis referentes aos respectivos períodos” (IPSASB, 2014).

No total, esta subcategoria teve 11 citações em relação ao regime de competência, ou a princípios de competência, e as mais significativas são destacadas abaixo:

**Ent. 23** – Então, nós tivemos que implantar basicamente dois regimes, dois princípios Contábeis que foram os mais demandados. O Princípio da Competência dos exercícios, que diz que nós precisamos contabilizar ou reconhecer receita e despesa no momento da ocorrência do fato gerador, e o outro é o Princípio da Oportunidade que diz que se eu tenho razoável certeza da concretude do fato, eu devo reconhecer, independente de existir documento que o respalde. Essa contabilização então nós começamos a levantar o que seria o que isso significava para o estado no caso de Pernambuco nós precisamos levantar provisões de férias e 13o salário folha de pagamento e licença prêmio que sabe estado não fazia estado nenhum não fazia porque era a visão orçamentária ou seja o que eu tenho para pagar o que? Qual o recurso que eu tenho para pagar o que era isso que se focava e, quando eu falei de provisão de férias, provisão não é pagamento, provisão é eu reconhecer que a partir daquele momento estou devendo um quinhão daquele fato quando eu provisiono o 13o salário, a cada mês, eu estou devendo 1/12 avos a mais para o funcionário, o Estado.

**Ent. 23** – Tivemos também que fazer o reconhecimento da receita tributária na competência, então, começamos a trabalhar área tributária, eu sou originário da área tributária, isso facilitou, além de ser Contador e montamos um sistema de créditos a receber, porque pela convergência a receita tem que ser contabilizada não só pelo regime de caixa, mas competência também, aquilo que nós aprendemos na Contabilidade que Caixa deveria ser contabilizada por Regime de Caixa a Receita e a Despesa por regime de competência cai por água abaixo.

**Ent. 9** – O que muda realmente [...] o 1º impacto e a questão também dessa visão patrimonial, de repente quer um relatório com a visão orçamentária ou com a visão patrimonial, regime de competências é diferente ali, principalmente a parte de despesas, então, isso mudou um pouco assim de sentido, isso a gente conseguiu contornar.

**Ent. 30** – Independente de qualquer coisa é a visão do Princípio da competência, não é uma caixa, e a visão também não é só assim, acentuadamente orçamentária, Que ANTES ERA o orçamento era todo poderoso e o patrimônio ficava descaracterizado, informações não confiáveis, aquele negócio de bem de uso comum, isso aí ninguém sabe, e a convergência vai ter que ter a complementação de toda essa informação

A contabilidade pública sempre seguiu a Lei nº 4.320/1964 e seu artigo 35, segundo o qual as receitas seriam registradas quando fossem arrecadadas e as despesas, quando fossem empenhadas. Portanto, as receitas seriam pelo regime de caixa e as despesas, pelo regime de competência.

A mudança do foco para o patrimônio com o uso do princípio ou regime de competência tanto para as receitas como para as despesas públicas causou impacto nas pessoas que, normalmente, estão diretamente em contato com o processo da contabilidade.

**Ent. 8** – O controle das Contas a Receber com o Regime de Competência, Isso é uma dificuldade. É uma dificuldade porque como fazer ICMS a receber enquanto competência enquanto os sistemas de arrecadação estão separados, o sistema de arrecadação mais um sistema de contabilidade, tu vais lá e compra uma geladeira, aquele momento ali se tivesse uma troca de informação com o site, conversasse o site com o sistema de arrecadação tributário do Estado e o site conversasse com o SIGEF e montasse um a receber, aí sim eu tenho um crédito a receber. Mas a partir do momento que o meu crédito a receber depende de uma declaração do próprio contribuinte que tem a pagar e essa declaração vence no dia 10 e a minha contabilidade fecha no terceiro dia útil não tem como, não é competência, então, a gente faz por estimativa o ICMS declarado a partir do momento que ele entra no sistema de arrecadação tributária a gente tem algumas fases você declara o seu imposto depois se você não paga, você vai ser notificado, dentro do sistema você muda o seu status, declarado para notificado, aí você vem negociar com o Fisco o seu ICMS notificado, pode ser parcelado, o notificado pode ser parcelado e ainda assim tu deixou de pagar, com tempo ele entra em desativo, pode entrar em discussão, vai ser o contencioso. E aí dependendo do prazo, ele pode ser de curto, médio ou longo prazo, isso estou falando de um notificado, de um parcelado da Dívida ativa, ele é um contencioso.

**Ent. 23** – Então, tivemos que montar um Crédito a Receber, no momento em que o contribuinte informa que deve ao Estado, que é o imposto por homologação, ele informa que deve ao Estado ICMS, nesse momento tenho que reconhecer uma receita patrimonial,

**Ent. 11** – Em relação ao Regime de Competência. Então o acréscimo dos conceitos relativos ao Regime de Competências, como que eu posso dizer, a gente adaptou algumas funcionalidades do sistema para que o usuário colocasse, para que essa informação fosse mais paripasso. Algumas coisas relativas à Receita que são mais complexas, tipo previsão de ICMS, previsão de algumas dessas receitas aí de impostos que pelo regime a gente tem que conhecer todo mês antes de receber, pelo fato gerador, isso aí a gente ainda tem um trabalho, é, um trabalho bem manual, que é receber um arquivo do outro sistema, que é o sistema de arrecadação, pra poder reconhecer isso antes que entre a arrecadação efetivamente, e aí se faz os lançamentos, esse não é um processo totalmente integrado, é um trabalho que ainda a gente tem que desenvolver essa parte. Em relação à Despesa não houve grande mudanças, apenas o aspecto da liquidação.

A alteração do regime de competência fez com que várias adequações fossem necessárias, e uma delas é a busca pela integração de sistemas, visto que a área tributária precisa estar interligada à contabilidade e encontrar meios para fazê-lo.

**Ent. 26** – Em relação ao princípio de competência, o que impactou mesmo a Folha, de imediato, foram as provisões, a parte de provisões, provisão do décimo terceiro, provisão de férias. No Estado a gente tem aquela licença prêmio e a gente teria que reconhecer esses valores, isso não era feito. Então, o que é que a gente já implantou? Que já iniciou neste ano de 2015 pra Fazenda? Começou em dezembro de 2014 porque a gente fez Provisão de Férias para 2015, isso já está implantado e o décimo terceiro é isso que a gente está fazendo. A grande dificuldade que nós temos hoje acredito, não sei dos outros Estados, é a provisão da licença prêmio.

Com a introdução do regime de competência, vários outros processos internos precisaram ser revistos. Como consequência, Estados como Pernambuco, São Paulo e Santa Catarina criaram grupos de trabalho, cada qual com temas específicos, a fim de estudar as normas e trabalhar junto com as empresas de que desenvolvem seus sistemas.

#### **4.1.1.3 Demonstrações Contábeis**

Esta subcategoria é muito relevante, pois, com a introdução das Normas Internacionais de Contabilidade, as alterações nas Normas Brasileiras de Contabilidade e o uso dos Manuais da STN aplicáveis ao setor público, ocorreram mudanças profundas no formato de saída dos relatórios contábeis, conforme pode ser visto nos anexos A e B. Por isso, é necessária a análise das principais práticas observadas em relação a esses demonstrativos contábeis. As citações mais



significativas verificadas nas entrevistas realizadas estão destacadas abaixo:

**Ent. 2** – O Balanço Anual do Estado, ele tem um prazo para estar disponível até 31 de maio. Não, 30 de abril.

**Ent. 2** – Até 30 de abril a gente tem que mandar para a Assembleia, tudo mais com mensagem... então a gente tem todo aquele trabalho de encerramento para gente poder produzir o resultado, a informação final. Acho que a engenharia maior foi implantar a estrutura do SIAFEM.

Em relação ao prazo para encaminhamento dos demonstrativos contábeis ao Tribunal de Contas, os Estados brasileiros obedecem aos prazos determinados na Constituição Federal e nas legislações estaduais.

As observações feitas sobre as demonstrações contábeis foram mais focadas nas dificuldades para geração automática de relatórios nos sistemas.

**Ent. 4** – Demonstração Contábil, todas as demonstrações que são geradas servem de ligação entre administração nas áreas executivas, ou seja, o sistema, você tem um órgão central e órgãos divididos, setoriais, locais. Então, você tem setorial, central, você tem o executivo, isso funciona no Estado.

**Ent. 4** – Demonstrações. A única demonstração que a gente tá com problema, não é que não é possível de ser feita, mas a gente apresentou problemas de sistema, que aí como Demonstrações Contábeis mudou, o sistema SIAFEM ele é bem rígido, a programação dele não é alterada pela gente. Então, a gente teve que ter participação da SEPRO pra desenvolver isso. Aí, então Balanço Patrimonial, Balanço Financeiro, Balanço Orçamentário, DVP já está funcionando, está disponível pras Unidades. A DFC não está disponível ainda, por causa de sistema, a gente tá alterando o sistema, a gente tá modificando ele, mas vai tá disponível já, em pouco tempo. A DMPL foi o único que não foi ofertado, só que a DMPL ela tá ainda em discussão se ela vai ser obrigatória ou não.

**Ent. 11** – e a gente não para de gastar até hoje porque os relatórios vivem mudando, do ano passado o STN esse ano vai mudar de novo, acabamos de receber uma notícia que vai mudar de novo, então vamos gastar mais um tanto pra poder montar os relatórios no layout que a STN está pedindo.

Em relação aos relatórios contábeis, destaca-se que o demonstrativo com maior dificuldade para ser gerado é o balanço financeiro.

**Ent. 4** – O Balanço Financeiro é o mais preocupante, porque ele é um Balanço que todo dia eu tenho que ir lá alterar o cálculo por causa das contas que a gente chama, que pertence ao tal do Anexo deles aqui que são contas de diversas obrigações patrimoniais. Então, esse Anexo 13 aqui, tem que ter o máximo de cuidado com ele.

**Ent. 18** – Bom, o Balanço Financeiro ele tem problema porque ele é difícil de fechar devido às informações. Eu acho assim que o atributo das contas hoje é que é o problema que tem atributos patrimonial e atributos financeiros. Então, o balanço financeiro tem que ser só com tributo financeiro aí para o anexo 17 só com atributo financeiro aí quando a pessoa pega o balanço

patrimonial as contas estão consolidada então a pessoa faz aquele cálculo lá e não bate e acha que está incorreto, a primeira impressão.

É importante também frisar que a obrigatoriedade dos relatórios contábeis é determinada atualmente por Portarias da STN, sem força de Lei, pelo fato de não ter havido alteração da Lei nº 4.320/1964. A exemplo do que ocorreu com a iniciativa privada, com a alteração da Lei nº 6.404/1976 e as constantes modificações feitas pela STN em seus manuais, têm ocorrido retrabalho e altos custos para os Entes da Federação.

**Ent. 34** – Portarias, não tem Lei mais, agora é Portaria. A Contabilidade está sendo administrada por Portarias da STN. É uma situação realmente complicada precisa de uma lei que redefina tudo. Você sabe que nós entramos em 2014 gerando demonstrativos, conforme o manual, versão quinta edição, quando foi agora, a sexta edição, mudou um monte de coisa balanço orçamentário eles mudaram, eles colocaram agora uma outra linha lá consolidaram mais as coisas, o fluxo de caixa, demonstrativo de fluxo caixa mudou, o balanço patrimonial a posição, muda a posição. Enfim, agora em 2015 nós vamos ter que sentar com os analistas para redimensionar de novo os demonstrativos, uma coisa que eu já considerava vencido partindo já pras outras coisas eu vou ter que voltar e refazer os demonstrativos. Isso, não foi colocado em discussão nas reuniões do GT. Isso aí foi uma coisa que surpreendeu as pessoas, na sexta edição, então é complicado trabalhar isso.

**Ent. 18** – Eu não sei porque eles fazem tantas mudanças que a gente não está tendo, é que a gente não deu tempo. Tem uma pessoa lá da equipe só para olhar isso. Não dá tempo da gente ver, por causa da correria que é, porque a gente tem várias atribuições, mas eu vou até olhar também.

**Ent. 18** – Pra falar a verdade, eu acho que agora que a União está sentindo na pele as mudanças.

**Ent. 18** – [...] Mas eu acho que tem algumas coisas que Quem elaborou o manual talvez não estava na prática, então tem coisa que a prática é diferente pra você buscar os dados. É o que eu falo pra você a pessoa tinha que ter pedido contribuição: Olha o demonstrativo, o objetivo é esse o que vocês acham? De onde a gente pode extrair os dados? a pessoa só foi colocando e pensando uma maneira e na prática sendo de outra maneira. Até os Tribunais estão interpretando errado. Nós temos que fazer plano de providências.

Há Estados com dificuldades para extrair o relatório contábil do sistema e algumas mudanças atrapalham ainda mais a automatização desse processo. Em relação aos demonstrativos, foi verificado um problema nos anexos do balanço patrimonial trazidos pelo Manual STN (2015), principalmente no quadro das contas de compensação, que na 5ª edição era um anexo do balanço patrimonial. Ocorre que o demonstrativo não “batia” o lado credor com o devedor. Por isso, a 6ª edição do Manual STN (2015) alterou para “quadro”.

**Ent. 18** – Pra você extrair dados do sistema, você tem que ter coisas pra você não fazer manualmente.

ENT 18– Nosso demonstrativo está completo. O que estou falando pra você tem muita coisa que quem colocou lá na prática, ele não... e com a mudança das regras...

**Ent. 18** – [...] os Anexos. Só que os anexos ainda tem problema das informações, o Anexo 17, por exemplo é complicado pra gente gerar ele, tem atributos, tem muitas informações ali que mudaram, para fazer aquela dívida flutuante. É que tem coisa que tem o atributo financeiro, outra não tem então, é complicada assim a busca da informação. Aí a Auditoria também está cobrando algumas coisas, assim, por exemplo, para transferir do longo para curto prazo, no final do exercício, pela regra chegou no final do exercício que diz assim recebido o de longo você transfere para curto, continuava na patrimonial, só que a auditoria quer no início de janeiro, você já coloca como atributo financeiro, mude pra atributo financeiro e transfira de longo pra curto, como atributo financeiro, então, não é tão fácil, não é tão simples. Não tem regras no sistema pra... entendeu? Acho que falta muito é isso.

**Ent. 18** – É complicado, pra fazer regra no sistema, você tem que fazer, tem que olhar, é isso que quem pede as coisas eles não entendem.

**Ent. 18** – O Anexo do Balanço Patrimonial para cálculo do Superávit Financeiro do Exercício Anterior, Aquilo também, aquilo tá normal, só tem que fazer os ajustes, adaptar novas regras, depreciação a gente começou a fazer manual de alguns bens, atualização precisa ser feita.

**Ent. 18** – O sistema, tem que alguém colocar ainda.

**Ent. 18** – Não sou responsável pela elaboração dos Balanços, agora tem os modelos, [...] a gente tem que acompanhar e validar. Na verdade, validar e ver se está de acordo. Só quem que tem demonstrativo que eles colocaram ali que houve, não sei nos outros estados, até o Tribunal interpretou errado, a partir do compensado, lembra que tinha compensado, tinha que bater Ativo com Passivo, nós fizemos um demonstrativo só com os atos potenciais que geram alteração no patrimônio então, não bate ativo com passivo. Então o Tribunal colocou, até pra nós como se fosse uma falha grave, não está batendo só que eles não se conscientizaram com as mudanças das regras não tem mais ativos e passivos no compensado o objetivo do demonstrativo é fato potenciais que possam influenciar no patrimônio. Mas não como eram os fatos no ativo e passivo, mas hoje não. Posso ter conta de ativo que pode gerar não tem contrapartida no passivo como era antes conta de compensação.

**Ent. 18** – Não fica na compensação, porque antes no Balanço de ativo compensado passivo, hoje não tem mais o balanço patrimonial estrutura e depois vem anexo separado.

**Ent. 18** – Então, mas as pessoas acham que tem que bater o anexo, não sei nos outros estados, o Tribunal do jeito que eles criaram não foi pra isso.

Nota-se que todos os Estados brasileiros estão gerando relatórios contábeis, porém, com cautela, de acordo com a Lei nº 4.320/1964. Os modelos são elaborados conforme os Manuais da STN, mas ainda fazem a consistência com planilhas de Excel. Há certa dificuldade no sistema para gerar a Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC) e da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL), apesar de

que elas devem ser elaboradas apenas pelas empresas dependentes e às que forem incorporadas no caso de consolidação de contas.

**Ent. 4** – Quanto a DMPL...Empresas dependentes tem que fazer, mas a gente precisa colocar no sistema pra ser emitido o Balanço de forma automática pelo SIAFEM, então a gente vai colocar isto no SIAFEM, esse programinha aqui ele vai oferecer essa DMPL,

**Ent. 4** – Esses relatórios que eram feitos no Excel, como eu estou fazendo aqui, que eu fiz os Balanços DVP, já fechei aqui Balanço Patrimonial, se você quiser dar uma olhada como ficou o novo Balanço como esse aqui ó, tá vendo esse aqui é, esse aqui é um caso de tratamento via nota explicativa, que é as participações permanentes em Sociedades o Estado ele contabiliza de forma inadequada, não é o sistema que gera ele mas a contabilidade em si não gera as informações adequadas referentes às participações societárias.

**Ent. 18** – A DFC não acho assim que não é difícil, o que estou falando é assim, preparar lá o sistema, não adianta ficar fazendo manual. Porque o manual é complicado.

A introdução das notas explicativas é um fato novo, porém, foi muito bem recebido pelos Estados. No entanto, ainda não existe o hábito de utilização das referências cruzadas, o que exige a criação de uma nova coluna nos demonstrativos para a identificação das vinculações das referidas notas.

**Ent. 4** – a gente tenha agora as notas explicativas para poder ampliar um pouquinho mais, tratar um pouquinho melhor sobre as informações. A coisa que a gente tem que fazer é melhorar isso acho que não é ruim sempre como falei tem pontos aqui que a gente está forte, mas sabe que não quer dizer que ah tá perfeito muda, já era, já atingiu, mas tem que melhorar tem que ofertar melhor as coisas hoje a gente sabe que vai poder ter uma melhor qualidade, mais informação nos dados, os relatórios vão ficar meio que automatizado.

Outro aspecto a ser destacado é o excesso de relatórios que devem ser disponibilizados.

**Ent. 34** – A quantidade de demonstrativos. Realmente, eu falei assim o balanço nosso ele tem 3 volumes. O volume 1 que é uma introdução, um relatório técnico Contábil e os demonstrativos. O volume 2 é o Relatório do Controle interno da Secretaria Geral do Estado, que é uma exigência do Tribunal, onde tem que avaliar programas de governo e dizer se o Balanço tá atendendo aos princípios de convenção contábil geralmente aceito e nesse volume 2 tem o mapa de exclusão social, que é uma Lei Estadual, não é em todos os entes da Federação, que estabelece indicadores sociais, tipo PIB, número de unidades hospitalares disponível para a população, escolas, alunos matriculados, índice de “analfabetização”, saneamento básico, enfim uma série de indicadores sociais, então, eles exigem que o Estado estabeleça metas sociais, além de metas fiscais. E o volume 3 que este é um volume enorme que tem anexos de tudo que é jeito lá dentro,

anexo de receita orçada, arrecadada, anexo de receita arrecadada, são anexos da lei 4320, lá de 1964.

**Ent. 34** – Que naquela época tudo bem não tinha sistemas de informática moderno como tem hoje extração de dados etc., etc. E aí eles exigiam que entregassem no tribunal então pra população geral demonstrativos só que agora com extrator de dados, com as informações pormenorizadas que estão disponíveis na internet, né? Você pode disponibilizar receita no momento que ela está acontecendo, no momento da arrecadação, despesa empenhada, liquidada, paga ali, então, tem um monte de informações, extrator de dados que não haveria mais necessidade desses anexos, teria que se rever eles, é muita coisa, é muita informação que se tornou obsoleta, desnecessária, precisa ser revista essa questão dos anexos no Balanço, foi isso que eu coloquei.

**Ent. 34** – Exatamente, o próprio tribunal fazer análise da prestação de contas, ele faz o extrator como ele quiser. A ideia é entregar pro tribunal uma midiazinha ou um ofício dizendo, olha está disponível as informações, pode fazer o seu trabalho, não há necessidade mais de tantos demonstrativos de tantos anexos, mais ou menos isso que eu falei pra você.

É necessário rever o número de relatórios impressos que são gerados pela contabilidade, sendo que muitos deles estão disponíveis on-line, de acordo com a Lei da Transparência.

#### 4.1.1.4 Plano de Contas

Esta subcategoria traz observações em relação às adequações realizadas no plano de conta do setor público: como foram essas adaptações e o que foi necessário para implantá-las. A seguir, são elencadas as principais falas dos entrevistados em relação a esse tema:

**Ent. 2** – Aí a gente faz todo o trabalho dele, a forma de produzir o relatório, aí tem a conferência, tem a análise, tem as metas que a gente vê se atingiu ou se não atingiu. Então a gente tem que ter toda aquela preocupação com ... e as contas contábeis afetam diretamente a produção desse resultado.

Conforme a entrevista 2, acima, o plano de contas e a produção dos relatórios contábeis estão diretamente relacionados, pois um tem reflexo sobre o outro, visto que o plano de contas é a porta para o registro de todas as atividades. Conseqüentemente, gerará os relatórios necessários, tanto os obrigatórios, exigidos por lei, quanto os que a administração necessite.

Entretanto, há Estados que conseguiram implantar o novo plano de contas no ano de 2013, como é o caso de Santa Catarina:

**Ent. 10** – A gente na verdade começou quando a, eu estava até lembrando, hoje de manhã, que alguns Estados ou a própria União colocou que para 2014 o prazo, mas eles colocaram, eles na verdade implantaram no final de

2014, então fizeram só depara do encerramento e na verdade começaram a executar no novo plano em 2015, né? E o nosso, não, a gente fez encerramento de 2012 para 2013, a gente um depara então, no início de 2013, então no início de 2013 já começou o novo Plano de Contas.

A operacionalização do plano de contas não foi tarefa fácil para os Estados. Esse é o motivo para a demora da migração dos saldos de 2012 para 2014, até que houve a operacionalização pelo Depara.

**Ent. 9** – As dificuldades: difícil mesmo é a parte de execução foi trabalhosa, acompanhei aqui também o GTCOM, por isso que a gente começou bem antes, foi feito um núcleo, foi feito um estudo pra fazer toda a migração do DEPARA, por exemplo, então, existe a dificuldade operacional, que a própria União não migrou lá no início, [...], a operacionalização embora não é simplesmente fazer uma tabela adequada, uma ação de confiabilidade, fazer toda aquela amarração, não foi muito fácil

**Ent. 2** – quando a gente migrou em 2014, foi uma loucura aqui também, porque você tinha um formato de elaborar a informação, com aquelas contas, do antigo Plano de Contas, então teve que estruturar tudo. Estudar todo o Plano de Contas pra gente poder estar fornecendo a informação de maneira fidedigna, que não ficasse nada de fora.

**Ent. 2** – Parecia um monstro. A gente que trabalhava com aquele Plano de Contas, desde que criou o SEAFEN, em 96, nossa! Parecia, assim, um bicho papão. Aí você vai trabalhando, você vai se familiarizando, principalmente a questão dos Restos a Pagar, a gente mudou uma série de rotinas pra poder melhorar o Restos a Pagar. Então, a gente que produz a informação dos Restos a Pagar a Lei Fiscal, a gente teve que se debruçar, estudar realmente.

**Ent. 2** – Na verdade é assim, a gente vem acompanhando isto desde 2009, vai para discussão e, a STN vem falando, nós vamos implantar um Plano de Contas a partir de 2012, 2013, dois mil..., quando veio a determinação final que não ia mais prorrogar, aí aqui virou um..., acho que os Estados de uma maneira geral...

**Ent. 2** – ... viraram um pandemônio, a gente teve que correr a toque de caixa, aqui não foi diferente. Para implantar tudo isso, pra contratar uma empresa que tava, porque a ... o nosso grupo, o corpo técnico, ele não estava preparado para essa mudança, alguns se destacaram mais que o outro, mas a grande maioria não estava preparada pra isso.

**Ent. 4** – toda informação contábil está lá, toda informação dos registros está no Plano de Contas, a gente não tira em outro local.

**Ent. 4** – aí eu entrei no grupo de Plano de Contas, desenvolvimento de Plano de Contas, tabelas de eventos, tal. Na época tinha três pessoas, era atuando nisso, aí, eu fiz uns modelos de alteração de Plano de Contas, Depara, aí eu fui apresentando... aí eu fui..., segui esse papel de conciliador, tipo orientar...

**Ent. 25** – E aí quando veio pra implantação da convergência, então a gente ficou ao mesmo tempo dando manutenção ao sistema antigo, teve que criar um sistema novo porque era tudo novo o plano de contas novo a tabela de eventos e dentro do sistema a gente tem várias sub tabelas então a gente teve por exemplo uma tabela que liga dependendo do item de gastos que liga com um evento que vai fazer a liquidação evento que vai fazer o pagamento então assim além de a gente ter a tabela de evento a gente tem várias sub tabelas associando, entendeu?

**Ent. 34** – Eu disse que foi mais difícil do que é fácil, não teve nada fácil. Nós entramos no plano de contas em 2014, no segundo ano. Então, até 2013 era o plano de contas antigo, então pra entrar em 2013 no novo plano de contas, que esse é um grande marco, digamos assim, um grande divisor de águas no processo de implementação da NBCasp aqui do Pará, nós tivemos que preparar todo um ambiente, então a gente já vinha trabalhando na preparação disso desde 2012. Em 2012 nós participamos lá em Curitiba no SERPRO do ajuste do sistema, ajustamos a tabela de eventos, ajustamos planos de contas, fizemos depara depois plano de contas, esse depara de plano de contas tomou uns 6 meses do nosso tempo pra fazer e o ajustamento da tabela de eventos também.

De acordo com as entrevistas a seguir, o objetivo do novo plano de contas é, além de consolidar contas, melhorar a qualidade da informação registrada. A operacionalização do novo plano de contas em todos os Estados pesquisados ocorreu por meio do Depara.

**Ent. 4** – DEPARA É você pegar o Plano de Contas anterior, porque a gente tinha um Plano de Contas, um Plano de Contas que era usado, que era rígido, só que ele, para apresentação da informação, olhando pelo plano de contas, você tinha um certo embaralhamento, né, tava meio embaralhado, tudo bagunçado, digamos assim. E esse Plano de Contas novo que a STN vem incentivando, não é que ele tá convergido à Norma, é que ele apresenta adequadamente as informações que os Estados oferecem, então ele oferece melhor. Não existe um Plano de Contas de acordo com as IPSAs, não tem esse Plano de Contas, a IPSAs não fala ah, eu quero o Plano de Contas de tal forma, ela mostra oh, tal país é desse jeito, tal país é daquele jeito, aí o Brasil era desse jeito, aí a gente tinha, por exemplo, uma confusão no código 112 que misturava informações orçamentárias, informações de controle, informações patrimoniais, aí colocaram 1 e 2, só patrimonial, 3 e 4 as variações patrimoniais, 5 e 6, orçamento, 7 e 8 outros controles, aí você vai ter compensação, vai ter tudo lá na linha dos controles. Aí, no início também, a gente tinha lá nas contas de Dotação Orçamentária.

**Ent. 4** – eles no início também, a gente tinha lá nas contas de execução orçamentária que era a antiga 191, 192, 291, 292, sendo que o 191 era receita 291 execuções dela, 191 execuções da receita 291 é a previsão inicial. A previsão da receita você tinha 291 que era autorização da despesa, tá vendo aqui ficou meio trocado 192 autorizações da despesa 292 execuções da despesa. Receita e despesa tava a autorização e execução tava invertido, e dentro da execução da despesa estava misturado a execução da despesa do exercício com os exercícios anteriores que a gente chama de resto a pagar. Aí aquele embaralhado tava tudo embaralhado como eu falei. Aí a gente deu uma organizada trazendo essa informação de tal forma que 5 hoje você fala da autorização da despesa, previsão da receita, descrição de restos e do lado do 6 você vai ter lá balancete, execução da despesa e execução de restos. E aí você tem 6.1, 6.2; 6.1 é planejamento, 6.2 é execução de exercícios, 6.2.1 e 6.2.2 é execução da receita e da despesa respectivamente. E, o 6.3 que foi uma inovação que segregou totalmente os restos a pagar daquilo que é o orçamento do exercício, você vai fazer gerar essa informação em um relatório gerar balancete. Ficou bem melhor todo mundo aqui, ah! [...] hoje você tem um plano de contas mais adequado bem apresentado

A fim de complementar a entrevista 4, acima, é necessário mostrar como está estruturado o plano de contas, conforme a 6ª edição do Manual da STN (2015):

**Quadro 10 – A Estrutura Básica do PCASP/STN em Nível de Classe (1º nível) e Grupo (2º nível)**

PCASP – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público	
<b>1 – Ativo</b> 1.1 - Ativo Circulante 1.2 - Ativo Não Circulante	<b>2 – Passivo e Patrimônio Líquido</b> 2.1 - Passivo Circulante 2.2 - Passivo Não Circulante 2.3 - Patrimônio Líquido
<b>3 – Variação Patrimonial Diminutiva</b> 3.1 - Pessoal e Encargos 3.2 - Benefícios Previdenciários e Assistenciais 3.3 - Uso De Bens, Serviços e Consumo de Capital Fixo 3.4 - Variações Patrimoniais Diminutivas Financeiras 3.5 - Transferências Concedidas 3.6 - Desvalorização e Perda De Ativos 3.7 - Tributárias 3.9 - Outras Variações Patrimoniais Diminutivas	<b>4 – Variação Patrimonial Aumentativa</b> 4.1 - Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria 4.2 - Contribuições 4.3 - Exploração e venda de bens, serviços e direitos 4.4 - Variações Patrimoniais Aumentativas Financeiras 4.5 - Transferências Recebidas 4.6 - Valorização e Ganhos Com Ativos 4.9 - Outras Variações Patrimoniais Aumentativas
<b>5 – Controles da Aprovação do Planejamento e Orçamento</b> 5.1 - Planejamento Aprovado 5.2 - Orçamento Aprovado 5.3 - Inscrição de Restos a Pagar	<b>6 – Controles da Execução do Planejamento e Orçamento</b> 6.1 - Execução do Planejamento 6.2 - Execução do Orçamento 6.3 - Execução de Restos a Pagar
<b>7 – Controles Devedores</b> 7.1 - Atos Potenciais 7.2 - Administração Financeira 7.3 - Dívida Ativa 7.4 - Riscos Fiscais 7.5 - Consórcios Públicos 7.8 - Custos 7.9 - Outros Controles	<b>8 – Controles Credores</b> 8.1 - Execução dos Atos Potenciais 8.2 - Execução da Administração Financeira 8.3 - Execução da Dívida Ativa 8.4 - Execução dos Riscos Fiscais 8.5 - Execução dos Consórcios Públicos 8.8 - Apuração de Custos 8.9 - Outros Controles

Fonte: STN (2015, p. 292).

Destacam-se ainda as seguintes citações em relação a esta subcategoria:

**Ent. 5** – Então, de 2013 para 2014, o Estado promoveu o depara do plano de contas, na verdade, foi mudança do plano de contas, mudança de conta Contábil, mais os procedimentos, em sua maioria, continuam sendo os antigos.

**Ent. 8** – Eles fizeram o depara do plano de contas inteiro, a parte da Receita toda também, foram comparando e fazendo os links. O maior impacto foi a natureza da receita, que passou a ser uma conta contábil patrimonial, acho que isso foi o que mais impactou.

Em todos os estados brasileiros pesquisados, verificou-se que a transferência dos saldos para o novo plano de contas foi feita utilizando-se o Depara, técnica de informática que faz, de forma automática, o relacionamento das contas. A citação abaixo descreve como esse processo ocorreu na prática em seu Estado:



**Ent. 4** – Depara, você tem uma série histórica Você tem os lançamentos de anos anteriores, você tem uma estrutura de plano de contas que é referência pra você manter uma a história desses lançamentos, mantendo um segmento desta informação, ou seja, manter a série histórica, como eles chamam, eu teria que indicar qual conta está correlacionada à qual do plano de contas anterior para o atual e isso era relacionado.

**Ent. 4** – Fora que eu não posso perder essas informações que já foram realizadas. Senão terei que fazer um novo inventário, um novo não sei o que, um novo relacionamento de contas. Então, eu fui dentro do plano de contas anterior, eu fui enquadrando essas contas, no novo plano de contas, na sua sequência adequada, na sua ordem, de forma correta. Então, isso era a gente pegar as contas anteriores e ligar elas, fazer um relacionamento com contas que estão dentro do novo plano de contas. São detalhes e isso, para quê que serve isso? Serve para você manter os relatórios e serve também pra você manter as informações. Pegar os saldos finais de plano de contas anteriores e transferir eles, os saldos iniciais para o novo plano de contas de forma automática, vamos dizer assim, você não vai precisar de "trocentos" Contadores, me desculpe, mas na última vez eram quarenta Contadores. Eram 40 Contadores e um fazendo documentos iniciais com contas e saldo em contas contábeis aí no sistema. Foi feito em 96, 97 quando implantaram o SIAFEM.

**Ent. 4** – O depara é o relacionamento. Você sabe que as informações Contábeis elas servem para comparar, e aí manter relatórios comparáveis. Então, você pode seguir pra isso pra manter os relatórios comparáveis e também serve pra gente poder automatizar o processo de transferência de saldo, encerramentos de exercícios e aberturas de exercícios. Quando você encerra o exercício, encerrou as contas, algumas contas mantém o saldo no ano seguinte e outras contas encerra o saldo, essas contas que mantém o saldo para o ano seguinte a gente pode relacionar elas ao novo código Contábil, que ela vai ser, na sequência atual no plano de contas e, aí ela pode automatizar esse processo, então não precisaríamos de pessoas fazendo a incorporação inicial do novo plano de contas. Um processo automatizado. A gente também tem a Tabela de Eventos, são tabelas de processos, são lançamentos de processos, e aí com todo esse relacionamento de contas, eu pude automatizar, também, a alteração dessas tabelas de eventos, entendeu? Ela foi automatizada de forma parcial, ela precisou ser tratada, porque o novo plano de contas precisava de gerar mais informação e menos informação, ou seja, tem lançamentos no plano de contas que deixou de existir e no novo plano de contas, não vai poder ter. então, a gente tem que tratar isso eliminar esses pontos e também inserir lançamentos que a gente teve que inserir, é seu caso das DDRs lá, não sei o que, tal.

**Ent. 4** – entendeu é meio que complexo...

Este estudo, para melhor analisar as falas dos entrevistados, buscou os objetivos propostos pela STN no novo plano de contas, conforme a 6ª edição do Manual (STN, 2015, p.289-290), que são:

- a) Padronizar os registros contábeis das entidades do setor público;
- b) Distinguir os registros de natureza patrimonial, orçamentária e de controle;

- c) Atender à administração direta e à administração indireta das três esferas de governo, inclusive quanto às peculiaridades das empresas estatais dependentes e dos Regimes Próprios de Previdência Social (RPPS);
- d) Permitir o detalhamento das contas contábeis, a partir do nível mínimo estabelecido pela STN, de modo que possa ser adequado às peculiaridades de cada ente;
- e) Permitir a consolidação nacional das contas públicas;
- f) Permitir a elaboração das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP) e dos demonstrativos do Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO) e do Relatório de Gestão Fiscal (RGF);
- g) Permitir a adequada prestação de contas, o levantamento das estatísticas de finanças públicas, a elaboração de relatórios nos padrões adotados por organismos internacionais – a exemplo do *Government Finance Statistics Manual* (GFSM) do Fundo Monetário Internacional (FMI), bem como o levantamento de outros relatórios úteis à gestão;
- h) Contribuir para a adequada tomada de decisão e para a racionalização de custos no setor público;
- i) Contribuir para a transparência da gestão fiscal e para o controle social.

Em relação ao cumprimento do objetivo de padronização e de permitir o detalhamento a partir do nível mínimo estabelecido pela STN, de forma que se adeque às realidades de cada ente, permitindo a consolidação nacional das contas públicas, ocorreram algumas controvérsias nas falas dos entrevistados:

**Ent. 9** – Eu vejo, assim que a padronização é evidente que tem que ocorrer, assim para [...] poder comparar as administrações com aqui, o próprio consolidado que a união faz tem um padrão no país todo, que é a nível municipal, né?

**Ent. 9** – O que eu acho é o seguinte eu vejo como foi precipitada a STN definir que teria que ter o quinto nível lá na época que a gente fez, acho que já deveria ter um plano neste sentido até o máximo, aí pra ficar tudo até o sétimo nível tal, tudo igual, porque depois vieram com aquele plano estendido querendo padronizar só que nós do Estado já estudamos começamos na frente de certa acaba sendo prejudicado. Porque criaram várias fontes, podem ser ampliadas várias fontes diferentes, então isso daí prejudicou um pouquinho a questão da padronização acho que poderia ter sido trabalhado e criado um plano de contas, para deixar para os entes fazerem conforme, ao que seria mais viável.

Verifica-se que a STN edita o Manual e, quando ele é colocado em prática, ocorrem dificuldades de operacionalização. Então, a STN edita novos Manuais ou novos

Procedimentos Contábeis, prejudicando os entes que se dedicaram para adaptar seus sistemas de informações, gastando recursos para tal. O entrevistado 9, acima, sugere permitir que cada ente crie o seu próprio plano de contas. Essa ideia vai ao encontro do que diz o entrevistado 18, abaixo, segundo o qual cada Estado tem suas particularidades, que não são consideradas no plano de contas.

**Ent. 18** – Então, outra coisa também foi a questão do plano de contas na hora da gente fazer depara, teve muitas coisas, questão do nível de relacionamento que houve muita, a situação para o pessoal entender difícil, foi complicado ainda está sendo, o plano de contas depois tem coisa que a gente pode mexer, tem outras que não podem, ter muitas coisas que o Estado tem uma realidade, o outro tem outra, eles não colocaram isso não deu brecha.

**Ent. 25** – o seguinte primeiro foi dado uma data a STN deu uma data e com base nesta data a gente teve que correr pra fazer a coisa mais simples possível pra atender aquela data, quando depois só que nesse ínterim o STN, assim, ele dava uma estrutura de plano de contas, daqui alguns meses dava outra estrutura de plano de contas então a gente teve que conviver mudando, mudando, mudando quando eles depois, eles viram que eles mesmos não tinham condições de implantar naquele prazo, eles prorrogaram então a gente já tinha amadurecido um pouco a gente fez mudanças mais profundas

A STN disponibiliza em seu site, na área Instruções de Procedimentos Contábeis, um PCASP estendido, de adoção facultativa, para os entes que precisem de uma referência para o desenvolvimento de suas rotinas e sistemas. Essas contas são importantes e utilizadas pelo Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (SICONFI) para fins de consolidação das contas pela União.

Segundo a 6ª edição do Manual da STN (2015, p.293), “Os planos de contas dos entes da Federação deverão ter pelo menos 7 níveis. Eventuais níveis não detalhados deverão ser codificados com o dígito 0 (zero). Caso algum ente entenda necessário, poderá, também, desdobrar as contas contábeis além do 7º nível (subitem).”

**Ent. 21** – Porque pra você ter uma ideia o plano de contas com 10 dígitos detalhando item de despesa para o Ministério da Saúde, os sistemas não estão preparados para você detalhar itens de despesa aí quando eu trouxe esse problema para nós área não diretamente de informática nós temos uma área que cuida de sistemas comparativo mas área de TI, Eles é que o verificam essa conexão mas a dificuldade do SICONFI é muito grande não vejo que a gente consiga resolver esse problema em 2015 ainda, acho que só pra 2016 eu acredito que possa avançar porque o nível de detalhamento é muito, muito grande aqui por exemplo a gente conseguiu já agora para 2015 detalhar a receita.

Conforme a STN, os entes da Federação deverão manter os detalhamentos até os níveis que estão publicados na relação de contas do PCASP, por exemplo: “caso uma conta esteja detalhada no PCASP até o 6º nível (item), o ente poderá detalhá-la apenas a partir do 7º nível (subitem), sendo vedada a alteração dos 6 primeiros níveis” (STN, 2015, p.292).

A exceção poderá ocorrer apenas na abertura do 5º nível (subtítulo), em Intra OFSS, Inter OFSS ou Consolidação, quando o ente entender necessário e a conta não estiver detalhada nesse nível no PCASP.

**Ent. 4 – E**, o Estado tem indireta, cada indireta representa uma gestão, se somar as indiretas mais a nossa aqui você vai ter o que a gente chama de consolidado, só que esse consolidado é o consolidado do orçamento, para a STN ela chama de consolidado intra Office, aqueles balanços consolidados Intra Office, agora se eu pegar outros orçamentos entre outros entes, ai você vai ter o consolidado Inter Office, que é pra fazer isso.

As Normas Internacionais dão orientações para a elaboração dos relatórios contábeis e a Constituição Brasileira de 1988 concede autonomia político-administrativa a todos os Entes da Federação. Conforme Slomski (2013, p.3), não cabe à STN consolidar as demonstrações contábeis dos três níveis de governo, pois, de acordo com o parágrafo 6 da NBC TSP22, “As demonstrações contábeis consolidam somente entidades controladas”, e no Brasil a União não controla os Estados e os Municípios, nem suas fundações e autarquias.

#### **4.1.1.5 Procedimentos Contábeis Específicos**

Os procedimentos contábeis específicos são abordados pela STN na Parte III do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público, 6ª Edição. Por ser um tema muito abordado nas falas dos entrevistados, este estudo destacou-o como uma subcategoria de análise.

Antes, porém, se faz necessário descrever quais são os procedimentos contábeis específicos tratados pela STN na Parte III da 6ª edição do Manual. Ela aborda alcance, objetivos, contabilização e tratamento contábil relacionados ao Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (FUNDEB), às Parcerias Públicos Privadas (PPP), às Operações de Crédito, ao Regime Próprio de Previdência Social (RPPS), à Dívida Ativa, aos Precatórios em Regime Especial e aos Consórcios Públicos.

O que se percebe nos estados visitados para este estudo é que cada Secretaria

de Fazenda tem uma gerência responsável somente por estudar e trabalhar com essa parte dos procedimentos contábeis específicos. Segundo as entrevistas realizadas, cabe destacar algumas citações sobre o tema:

**Ent. 5** – Isso estamos elaborando um Manual. Então, inicialmente, porque lá no manual da STN você tem os procedimentos contábeis específicos que deveriam ser já implementados a partir deste exercício, que são sete principais: a operação de crédito, chamada de recurso financeiro nas instituições financeiras, o controle disso; o controle da dívida ativa; temos precatórios; temos consórcio que atualmente o Estado não tem consórcio; tem as parcerias público privadas; o regime próprio de Previdência Social e o Fundeb que é o fundo para atendimento da Educação Básica. Então, esses são procedimentos específicos que nós já deveríamos ter implementado. Alguns estão, ainda, incipientes por que? Parceria público privado porque essa modalidade de concessão ela é novidade até a nível de Brasil, apesar de, na prática você já tem vários contratos de parceria público privado sendo executado, na verdade, o estado começa a normatizar quando ela vê que aquele tipo de contrato começa a ser reincidente começa a ser executado em vários níveis de esfera, seja municipal, estadual e Federal, quer dizer a prática estava sendo antes mesmo de ter os normativos assim mais detalhados como executar as transferências de recursos para iniciativas privadas como fazer o controle daquele, o repasse daquele recurso, daquele projeto e como tudo isso é novidade, a nível Brasil também, a própria STN ainda está desenvolvendo ou junto com os Estados elaborando estudos para saber qual a melhor forma normatizar essas parcerias público privadas aqui no Brasil. Então, na verdade, nessa última atualização dos manuais eles criaram modalidade, na parte orçamentária, as modalidades de natureza específica para nós contabilizarmos, pelo menos, as parcerias público privada, porque até então não tinha nem uma natureza específica de despesa uma modalidade de aplicação específica para tratar esse tipo de concessão. Com relação à operação de crédito, é o seguinte, todo mundo tem, executa operação de crédito, só que até na contabilidade antiga você não tinha um registro dos seus compromissos a pagar no curto prazo você só tinha esses compromissos registrados a longo prazo, então, o Estado, qualquer ente não sabia o quanto, não tinha o controle registrado no balanço patrimonial, quanto dessas operações ele teria de compromisso a pagar no Exercício Financeiro. Com as novas normas você tem que segregar os compromissos no longo e no curto prazo. Então, no curto prazo você passa a registrar suas obrigações, a pagar no exercício e, também, os juros que você tem que pagar em cima desse empréstimo porque antes você também não tinha isso registrado no balanço patrimonial, então a nova contabilidade ela veio a fortalecer...

Nota-se que os procedimentos que mudam são os relativos à Operação de Crédito, que devem segregar o que é de curto e de longo prazo, às PPP e à Dívida Ativa, que deverá ser detalhada e ter um controle ou um sistema de informação integrado com a contabilidade.

**Ent. 5** – Então a gente está terminando, meu departamento está terminando de finalizar essa operação de crédito, de acordo com os novos

procedimentos. Então, na verdade, vai adequar as contas contábeis hoje que estão no plano de contas, que na verdade ainda está na metodologia antiga, pra adequar às novas exigências do MCasp. E com relação à dívida ativa também, porque a dívida ativa é aquela onde os créditos a receber atrasados que você dá baixa, na área tributária e passam a ser receitas de outro órgão do Estado que é a PGE. A PGE é a área competente para fazer gestão de controle da dívida ativa. Então, essas dívidas ativas, você também não tinha elas mapeadas, seja por tipo de tributo, seja tributária e não tributária, segregadas, agora a gente passa a segregá-las e tem um controle maior quais são os prováveis créditos que realmente a receber e aqueles que você sabe que talvez vai sofrer uma perda, então, você também tem que fazer a provisão dessa perda. Então, esse manual está sendo, são os dois assuntos que eu diria pra você que estão mais avançados pra adequação das novas normas contábeis.

É importante destacar que a receita da dívida, quando arrecadada, não se constitui uma receita da PGE, como cita o entrevistado 5, acima. Trata-se de uma receita do Tesouro do exercício em que se realiza a sua efetivação, conforme o artigo 39 da Lei nº 4.320/1964.

No dia a dia ocorrem problemas de sistemas, principalmente quando se trata de obtenção de informações que dependem de outras Secretarias, como é o caso da dívida ativa

**Ent. 18** – Então, tem coisa que se a Fazenda não tiver tomando pé, as coisas não estão saindo. Por exemplo, Dívida Ativa, nós trabalhamos nesse processo já tem quase 10 anos de trabalho, nós avançamos, e quando estávamos adiantados tiraram a gente lá da PGE, desfizeram o grupo que eles estavam preparando pra fazer a integração, que nós começamos do zero. A gente começou assim, trabalhando com a Dívida Ativa, tinha um sistema que não tinha um ponto de partida, vamos supor, ele não congelava o saldo no final de cada mês. Isso é uma dificuldade na integração de sistemas Paralelos, que esses sistemas paralelos eles não se preocupam em congelar o saldo naquela data. No contábil, por exemplo, chegou no dia 31 vocês fez todos os lançamentos, fechou o mês, o mês tá fechado. Então, tem algum sistema não, eles voltam atrás de faz operação então na dívida ativa foi assim, a gente trabalhou por equipe pra levantar os processos da Dívida Ativa, que ano passado era que valor presente era composto e colocar essa informação no sistema. Então, começou esse grupo na Secretaria da Fazenda e lá a Contabilidade ajudava trabalhando a informação. Nós estávamos encaminhando, de repente, mandaram suspender, aí o pessoal da contabilidade voltou e o trabalho ficou parado.

**Ent. 18** – Não isso não foi final de governo, foi no governo mesmo. Falaram que já não era a atividade da Sefaz, da PGE. Então, é difícil a gente colocar na cabeça deles que Sefaz, mesmo não sendo atividades da contabilidade ela tem que permear todas as informações permear todo o sistema pra gerar as informações que a secretaria precisa. Então, quer queira, quer não, a gente tem que estar participando, isso que é difícil introduzir na cabeça do pessoal.

**Ent. 18** – Aí, quando a gente avançou pro Penafi, precisou colocar na dívida ativa, colocamos, quando estava funcionando, voltamos à estaca zero. Aí, a

PGE adquiriu um novo sistema, que eles falaram que ia dar informações mais precisas, acabou que, no final das contas, o sistema não evoluiu continuou da mesma maneira, ele não congelava o saldo no final de mês, no final do ano, as informações, às vezes, o que eles passavam não batia com o que a Contabilidade mandava. Pra fazer uma integração de sistema sai um valor exorbitante, até a moeda, não teve a conversão da moeda, quase explodiu o nosso banco de dados. Então, a gente vê assim, a gente tem que tomar a frente. E, falta dos gestores, eles verem o que é necessário a integração, a integração é necessária, não só para contabilidade, mas para o público em geral, essas informações mais seguras. Então, isso aí é uma conscientização que a gente tá procurando fazer.

**Ent. 18** – Agente lança por LNC mesmo. Estamos lançando mensal que eles estão mandando. Mas ele manda, assim tributário e não tributário. Mas a gente queria, assim, lançar no global, mas pelo menos pelo tipo de tributo, hoje eles não têm. Só tem assim, tributário e não tributário. Manual, mas automático, de acordo com as regras da STN, semi automático, não é igual a LMA, procedimentos contábeis a gente tem que se levantar os débitos lançar o crédito. Essa LMA já tem uma tabela, as contas são debitadas, são creditadas a gente informa o código, assim, direito, obrigação, fatos potenciais, então, o código identifica, aí tem o número da LMA. Por exemplo, obrigação, é incorporação, seja 1, aí da obrigação é 3, aí completa os códigos e gera essa LMA. A gente só preencher alguns campos e sai automático, não precisa ficar aquela mão de obra de fazer um por um, já ajudou bastante. Mas não é o que a gente quer. A gente quer, na verdade, fazer integrado mesmo, pegar as informações de lá, gerar os dados aqui e, a informação não ser restrita, mais lá.

A dívida ativa é o conjunto de créditos tributários e não tributários em favor da Fazenda Pública, não recebida no prazo para pagamento definido em lei ou em decisão proferida em processo regular, inscrito pelo órgão ou entidade competente, após apuração de certeza e liquidez (STN, 2015). De acordo com o artigo 39 da Lei nº 4.320/1964, os créditos, quando recebidos, de natureza tributária ou não tributária, serão escriturados como receita do exercício em que forem arrecadados, nas respectivas rubricas orçamentárias (BRASIL, 2010).

**Ent. 18** – Estamos fazendo a Provisão (Ajuste para Perdas) da dívida ativa nós calculamos de acordo STN [...] Alguma coisa da Dívida Ativa, de perdas de investimento como aquela da Cohab a gente conseguiu ter. Assim, algumas coisas, mas nem todas.

**Ent. 08** – A Dívida Ativa é dificuldade, uma desgraça porque, quanto é que é nosso índice? 99%, 99% nosso índice de provisão para perda da dívida, tem 10 bi de Dívida Ativa e 10 bi de provisão para perdas, a diferença entre a Dívida Ativa e a Provisão é de 10 milhões no máximo, a provisão pra perdas, porque são dados muito antigos, dados podres que tem ali. São dados antigos que não foram baixados, não foram revisados, e ninguém vê que prescreveu, o pessoal não baixa por prescrição. [...]. Se fosse limpar esses 10 mil, ainda ficariam uns 3. Por enquanto a gente enxerga isso, contabilmente a gente enxerga isso, como na verdade um lixo, pois se tem 98% de, 99% de Provisão de Perda, quer dizer que aquele valor não... no caso do IPVA, até fazem notificação, mas, antes de entrar em Dívida Ativa, mas aí eles veem que já perdeu, não tem assim também um controle.

Conforme a 6ª edição do Manual da STN (2015), os entes da federação deverão contabilizar a segregação dos valores em curto e longo prazo, bem como os ajustes para perdas da dívida ativa, e também o reconhecimento e a incorporação, ao valor original inscrito, da atualização monetária, dos juros, das multas e de outros encargos moratórios incidentes sobre os créditos inscritos em dívida ativa, previstos em contratos ou normativos legais.

**Ent. 18** – Em relação aos Precatórios, também, foi a mesma coisa a gente trouxe o sistema do Paraná, estava andando bem, a gente já tinha conversado, entramos na PGE, começamos a participar das audiências e fazer assim como deve ser feito para ajudar a contabilidade. Aí, nós tiramos o sistema que começou na Seplan do Paraná, a Sefaz também fez algumas coisas, [...]. Tipo assim, chegava algum ofício requisitório do governador, então pegava aquela papelada lançava no sistema, gerava para a Seplan informação e pra nós já contabilizava. Então foi a mesma coisa a gente se dava o processo pegava 50 processos no tribunal analisava ele lançava até os órgãos começou o trabalho lá não tinha equipamento a gente doou um daqui da Sefaz. A Seplan arrumou um servidor para levar. Levamos o sistema chegou lá os dias que a gente tava junto o negócio andou porque tem aquelas atividades suas normal não dá pra você ficar toda hora ali a pessoa já estava preparado [...] simplesmente abandonou o rapaz foi embora instalar o sistema paralelo ele largou o sistema parado eu fui saber três meses depois não quero nada não avisaram nada, aí voltou à estaca zero, o que aconteceu hoje o tribunal Justiça pegou o meu sistema está tendo falhas Porque lá é diferente da forma como eles usam se tivesse ou tivesse o sistema do Paraná seria muito mais fácil pra nós trabalhar. Então, pra você ver essas coisas que a gente não pode desanimar, mas às vezes começa alguma coisa, dá um pulo faz uma força tarefa consegue convencer algumas pessoas a ajudar e o negócio vai andando. Aí, os Secretários mandaram a gente não mexer mais com os precatórios que era um trabalho da PGE. Então, eles têm essa visão. Aí, a gente explica da dificuldade, porque assim, tem que ter informação toda precisa. Como você vai ter coisa precisa, se você não está participando, não tá? Aí vinha da PGE pra gente responder, então. A gente como contabilidade ficava absorvendo coisa que não é nossa. Pra você ter uma ideia o precatório está aqui até hoje, porque eu desobedeci a ordem e fui fazendo pra eles o lançamento manual, porque senão ninguém ia fazer, não está perfeito, mas pelo menos não está sem ninguém saber fazer. Eu estou acompanhando, cobrando o papel que não é meu. Aí, saiu o Decreto para a Secretaria assumir, mesmo por decreto eles não cumpriram, agora que estou com rapaz novo de outra secretaria. Então, o que a gente fica assim, o pessoal brincava comigo, me chamavam de PGE, de precatório, porque são coisas que a gente como Contador precisa dar informação precisa. A gente sabe que se abandonar essa informação ficaria até hoje, entendeu? Não está perfeita, mas está, pelo menos, não está como a gente gostaria. Agora com o Tribunal, a gente está tentando convencer esse rapaz, eu estou tentando ver se ele pega, nós mudamos a forma de repasse tudo para melhorar as coisas. Agora se o Secretário se conscientizar ou ela como gestora. Então, isso é uma coisa que estamos trabalhando pra poder a gente precisa avançar. Isso foi uma luta. [...] mas a Contabilidade precisa ter informação, controle. Eu até estava fazendo alguma coisa, não está 100%, mas nós



conseguimos com o Tribunal melhorar algumas coisas já está avançando.

Precatórios são requisições de pagamento contra a Fazenda Pública, decorrentes de decisões judiciais transitadas em julgado, disciplinados pelo art. 100 da Constituição Federal. A Emenda Constitucional nº 62/2009 acrescentou o § 15º ao art. 100 da Constituição, prevendo o estabelecimento de regime especial de precatórios para Estados, Distrito Federal e Municípios, por meio de lei complementar (STN, 2015). Até que seja editada essa lei complementar, o regime especial de precatórios será regido pelo art. 97 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT). Pelo regime especial, os entes que se encontravam em mora na quitação de precatórios vencidos na data da referida emenda devem centralizar os pagamentos dos precatórios nos Tribunais de Justiça locais (STN, 2015).

**Ent. 18** – Quanto a PPP, teve um projeto para fazer, mas não conseguiu implementar, é porque o governo mudou, o Secretário, a ideia era outra aí, a PPP tem que injetar recursos, não é só pegar e o governo ficou nessa fase crítica de ter prioridade, como teve a copa do mundo, a prioridade era o investimento para a copa. Essa era a prioridade então o PPP foi criado um grupo mas não chegou a avançar.

**Ent. 20** – a gente só tem 3 projetos parceria público-privado, um que é uma rodovia, uma rodovia do Paiva??? no litoral sul do Estado, uma rodovia de 6 km que é, que foi construída em Regime de PPP. Tem a Arena da Copa, o estádio e, tem um que está paralisado porque a empresa que venceu o consórcio, ela teve problemas financeiros e está enfrentando processo de falência, tal, que era a menina dos olhos do governador, que é o Centro de Ressocialização Itaquitinga, um presídio, que seria o primeiro do Brasil e seria, gerido de acordo com novos padrões, inclusive, visando e enfatizando a questão da ressocialização, mas infelizmente está parado ...

**Ent. 20** – a convergência ainda está engatinhando, mas o fato é o seguinte, a dificuldade que a gente vai ter agora é de trazer à consideração esses riscos todos, dimensioná-los adequadamente e registrá-los na contabilidade. Porque cada PPP, existe de todos os tipos de atividades, hospitais, presídios, rodovias, estádio de futebol, então cada uma delas tem riscos associados específicos, e o grande problema da gente, isso a gente tá vendo agora, a gente tá montando o plano de trabalho pra desenvolver o formato de contabilização.

**Ent. 20** – hoje pelo contrato o Estado está tendo que pagar a receita frustrada que não teve com os outros clubes que não assinaram, aí a prestação subiu de R\$ 400.000,00 para ainda R\$ 5.000.000,00, então veja só, nesse caso esse contrato foi assinado tudo antes desse procedimento.

**Ent. 20** – Aqui, com a nova Norma, a gente vai ter que fazer o registro não só as do que é pago, mas também dos compromissos futuros que acarretam pro Estado e, esses compromissos futuros então vão ser traduzidos no passivo de curto prazo e passivo de longo prazo ver os riscos associados à operação, esses riscos se não traduzidos deverão ser traduzidos numa provisão, se for o caso, essa provisão tem que ser calculada. Uma das coisas que tem me chamado a atenção eu tenho até tenho procurado na literatura, na literatura nacional a gente não vê tanto como calcular o risco de tal PPP ou então o risco específico de cada PPP. Tenho visto Na literatura

estrangeira. A gente procura. Aí a gente percebe que eles sempre fazem o seguinte, e aí também sempre existe a sensibilidade. Ele vê, assim, qual é o potencial, o percentual de risco que tem ali e qual é a probabilidade de ocorrência daquele risco, aí multiplica para quantificar aquilo, esse é um, ou então usa a estatística, intervalo de confiança. O problema é que não seríamos nós a fazer, na verdade seria o próprio, ele nos daria. E a gente sabe que há dificuldades nessa ponta

No caso das PPP, o parceiro público deverá reconhecer uma provisão para riscos quando for provável a saída de recursos e quando for possível a estimativa confiável do valor (STN, 2015). A provisão deverá ser reconhecida por conta patrimonial de provisão para riscos decorrentes de contratos de PPP. Caso o risco se concretize, o parceiro público deverá reconhecer a respectiva obrigação a pagar, e a provisão deverá ser baixada. Já no caso de não ser mais provável a saída de recursos relativos ao risco, a provisão deverá ser revertida (STN, 2015).

**Ent. 18** – A dívida pública, o problema é que não temos sistema da dívida pública implantada, há muitos anos, trabalha, trabalha e chega e não concretiza. Agora também tem uma previsão de colocar no ar a dívida pública, tem a problemática dos cálculos, vários cálculos, juros, como o precatório tem cálculo, juros diferenciados, tem forma diferenciada, eles estão trabalhando pra implantar o sistema de dívida pública e aí integrar também. Hoje já é o Anexo 16, igual era antes, a gente contabiliza pelo Anexo 16, só que tem lançamentos que já são automáticos, tipo assim, receita, despesa, agora aqueles que precisam de atualização, a gente ainda faz pela LNA, mas a previsão é não fazer mais nada, nosso sonho é ser tudo eletrônico.

**Ent. 18** – Tem uma coordenadoria. Foi mudada, foi reestruturada, cada Secretário tem uma visão diferente. Agora ela é uma Coordenadoria.

**Ent. 18** – Quanto aos Convênios. Tem uma de convênio agora a necessária para o Estado, tinha muito convênio que ele não aplicava, falta de controle, então, foi criada uma Secretaria de Convênio para cuidar disso. Pra melhorar, pra você saber o convênio quando vai vencer apesar que tem prestação de contas nas Unidades, mas tem que ter alguém pra supervisionar. Contrapartida do Estado em tempo certo pra poder executar o convênio pra ter mais controle, a ideia é isso aí.

**Ent. 20** – Veja só, uma dificuldade que a gente tem é assim, em que pese tudo se resume a um tratamento contábil específico, mas os assuntos são bem distintos, a gente tem que transitar de PPP para operação de crédito, de operação de crédito para Previdência Social, de Previdência Social para consórcios, aí de uma certa maneira são apenas 2 pessoas, aí a gente tem que ter uma certa elasticidade pra ir de um assunto ao outro e de alguma maneira se aprofundar, pra isso contamos com o auxílio de alguns colegas que são conhecedores do assunto. Então, a gente tem essas particularidades assim, existem as dificuldades específicas que, de alguma maneira, tem que quase se especializar nesses assuntos, contando ou não sou uma ajuda desses colegas que conhecem, e sobretudo atender aos critérios temporais do Tesouro, por exemplo, esses quatro, a gente tem

previsão, até agora, de serem incluídos no final do ano, mas acho isso muito difícil.

A implantação dos procedimentos contábeis específicos é lenta, por vários motivos: entendimento das normas, adequação de sistemas, integração de sistemas e falta de pessoal qualificado.

#### 4.1.1.6 Lei nº 4.320, de 1964

A Lei nº 4.320, de 1964, rege a contabilidade pública e apresenta em seus anexos os modelos das demonstrações contábeis que deverão ser elaboradas pela administração pública. Hoje, esses demonstrativos foram alterados por Portaria da STN e vários são os questionamentos sobre esse tema na literatura contábil.

Este estudo achou conveniente observar, na fala dos entrevistados, como está a prática contábil em relação ao assunto, destacando as principais citações:

**Ent. 3** – A Lei não mudou, ela continua sendo a 4.320, o que a gente sempre discute, ah quem que é o STN para mudar alguma coisa? Que poder que ele tem para mudar alguma legislação? Ele também não consegue, ele consegue é mudar, que nem tá mudando, as formas de fazer, emitir os quadros que a 4.320 solicitava, alguma coisa assim, criar algumas coisas novas, como foi criado fluxo de caixa, essas coisas, né? Mudar um pouco a forma, a caracterização dos balanços, mas a Lei não altera, então enquanto não alterar a Lei.

**Ent. 3** – a resistência ela está interna, pra quê que eu vou mudar se a Lei altera.

**Ent. 3** – a Lei existe, é seguida, tem algumas outras Leis tentando mudar algumas coisinhas como a Lei de Responsabilidade, alguma coisa assim, mas ainda é a 4.320, né? Então fica meio difícil de falar: ah, mas, agora tem que fazer dessa forma, mas como se a Lei ainda não foi alterada e, é difícil alterar isso aí, acho que a Lei é muito boa, o pessoal não consegue, né?

**Ent. 34** – Portarias, não tem Lei mais, agora é Portaria. A Contabilidade está sendo administrada por Portarias da STN. É uma situação realmente complicada precisa de uma lei que redefina tudo. Você sabe que nós entramos em 2014 gerando demonstrativos, conforme o manual, versão quinta edição, quando foi agora, a sexta edição, mudou um monte de coisa balanço orçamentário eles mudaram, eles colocaram agora uma outra linha lá consolidaram mais as coisas, o fluxo de caixa, demonstrativo de fluxo caixa mudou, o balanço patrimonial a posição, muda a posição.

O superávit financeiro, que pode ser utilizado para abertura de crédito adicional, deve ser encontrado pela diferença positiva entre o ativo financeiro e o passivo financeiro, o que estava na estrutura do antigo balanço patrimonial, de acordo com a lei nº 4.320, de 1964.

**Ent, 4** – porque a Lei 4.320 que falou. O que é isso aqui e ela está bem clara pra dizer o que é ativo financeiro menos passivo financeiro. Isso aqui é DDR

esse aqui é o demonstrativo do superávit e o que eles dizem lá que os superávits é o 111, essa aqui é a nossa DDR disponível, que seria a DDR disponível? Eu posso ir lá pegar a 111 e trazer pra cá, só que se eu fizer alguma inconsistência vai tá errado porque lá o ativo financeiro ativo, passivo financeiro não é a diferença dos dois talvez não vai estar igual a essa.

**Ent. 25** – Quanto ao balanço da lei 4320, porque foi alterado balanço patrimonial, mas permaneceu aquele anexo do Ativo Permanente, Ativo Financeiro e Permanente pra levantar eles só por aqueles atributos no plano do plano de contas.

Para corrigir esse problema, a STN propôs dois anexos ao balanço patrimonial: o Quadro dos Ativos e Passivos Financeiros e Permanentes e o Quadro das Contas de Compensação, sendo que os entes da federação não conseguiam fechar este último “batendo” o débito com o crédito. Depois, a STN comunicou que esse demonstrativo não deve ter a igualdade.

**Ent. 18** – Não que vai influenciar no ativo ou no passivo. Mas ele foi por objetivo assim de fatos que possam gerar, mas não pra estar fechado, como era na outra metodologia, o ativo e passivo tinha que estar batendo, agora o intuito não é esse, pelo que a gente viu no negócio é só apresentar.

**Ent. 18** – o ativo e passivo de compensado não bate. Até os Conselhos, acho que agora, não sei quem criou, a concepção qual tinha, que era de ser um Anexo, então, Anexo não precisa de estar igual, Anexo é para apenas demonstrar. Isso foi uma dificuldade que estamos em tendo acho que outros estados devem estar tendo, porque a gente andou nos tribunais lá, mas no nosso ele apontou como se estivesse, como se fosse, até teve que fazer plano de providência, como se fosse irregularidade, porque não está batendo. Você deveria até olhar nesse seu estudo, porque eu acho que quem criou não teve essa concepção como era antes, entendeu?

Esse é um aspecto que precisa ser verificado, pois no método das partidas dobradas o débito deve ser igual ao crédito.

#### 4.1.1.7 Gestão do Patrimônio

Esta subcategoria envolve toda a parte de bens de imobilizado, intangíveis da dívida pública, estoques, investimentos permanentes e créditos a receber, bem como as transações que influenciam sua variação, tais como receitas, despesas, reavaliações de ativo, redução de estoque pelo consumo, depreciação, amortização, exaustão, incorporação de obrigações, ajustes a valor recuperável, ajustes para créditos de devedores duvidosos e provisões passivas.

Segundo as falas dos entrevistados, as maiores preocupações no momento são o inventário dos bens imóveis e o controle dos bens móveis, pois para efetuarem as avaliações e as depreciações, precisam ter o registro e o controle desses bens.

Outras preocupações são o controle da folha de pagamento, para que sejam feitas as devidas provisões, e a integração dos créditos a receber. Todas as falas importantes sobre esses temas serão destacadas e analisadas nesta subcategoria.

**Ent. 3** – Então, hoje um Tribunal de Contas, mesmo do Estado, ele exige das unidades, olha você precisa fazer a depreciação, você precisa melhorar a forma de controle de patrimônio.

**Ent. 9** – É e lembrando também agora, o patrimônio sempre foi jogado, nunca foi dado o devido valor, acho que agora é o momento que talvez a Contabilidade puxou um pouco isso pra poder evidenciar melhor, mas eu acredito que não é só questão de apurar e deixar o valor lá.

**Ent. 4** – A maior deficiência para o Estado é o sistema de administração de material, e agora ele vai, não sei se vai entrar para bens móveis ou imóveis...

**Ent. 4** – Então Patrimônio, acho que ele é relevante como eu falei ele é uma grande falha que existe no estado que a avaliação do mobiliário do Estado que está meio deficitário. A gente precisa de um sistema que venha trazer essas informações mais adequadas.

**Ent. 4** – E o cadastro de mobilizado da instituição, de mobiliário da instituição, vai ser tratado aqui. O legal dele é que ele é um sistema que calcula depreciação, data de entrada, data de saída, promove a avaliação, você pode registrar avaliações. E, aí de forma, tendo um banco de dados adequado e atualizado, você pode integrar ele ao sistema SIAFEM, onde quando o cara atualiza o tal de SAM, ele já faz os lançamentos Contábeis necessários para gerar os relatórios contábeis financeiros aí que vem.

**Ent. 4** – Então, a gente tem que fazer um bom sistema de gerenciamento de estoque e material permanente que seria esse mobiliário, mas a gente precisa também de um controle de material permanente, que são os imobiliários, os imóveis do Estado, os imóveis do Estado. Esses imóveis aí, acho que vai dar um trabalho e tanto para integrar ele ao sistema, vai ser necessário. Só que não sei se eles vão colocar tudo aqui, a intenção era colocar tudo, porque não precisa fazer dois sistemas, que a gente chama de plaqueta, o padrão dela é bem parecido, então, acho que é razoável integrar todas essas informações em um sistema único e não fazer sistemas diversificados, fora que todos esses itens sofrem depreciação.

A questão da gestão do patrimônio sempre foi um problema na administração pública, e, geralmente, o controle do estoque e do imobilizado ficam sob a responsabilidade das Secretarias de Administração. As contas a receber ficam nas próprias Secretarias de Fazenda, porém, sob o controle da parte de arrecadação de tributos (gestão tributária), razão pela qual também são necessários os sistemas integrados. A contabilidade, para efetuar os registros contábeis, depende das informações que os entes repassam.

**Ent. 34** – Precisa do envolvimento de todos, por exemplo, o pessoal da área de patrimônio. A área de patrimônio ela tem um sistema que controla o Patrimônio, tombamento, aquisições, depreciação, esse sistema precisa gerar informação pra contabilidade, se ele gerar informações manuais, vai ficar um processo manual, não vai ficar um processo integrado que você

perde confiabilidade. O importante é ser integrado, o sistema de patrimônio integrado como sistema de contabilidade, um abastece o outro é mais saindo do patrimônio e entrando na contabilidade que o patrimônio tem uma informação muito maior muito mais abrangente muito mais detalhada a contabilidade só precisa de algumas informações para proceder o registro mas tem que ter o envolvimento desses setores todos patrimônio crédito tributário contas a pagar contas a receber orçamentário.

Dos Estados pesquisados, vale ressaltar algumas experiências bem-sucedidas. Afinal, há entes que terão muitas dificuldades, enquanto outros já estão procurando soluções.

**Ent. 18** – é o patrimônio ele, infelizmente a SAD trouxe um sistema que, a ideia era ser um sistema excelente ia gerar um monte de informações, na prática não funcionou como deveria que era para fazer integração com o FIPLAN, mas não funcionou nem na implantação dele não chegou a funcionar adequadamente.

**Ent. 5** – Sim, o patrimônio também, porque é tudo manualmente, o patrimônio também. Então na verdade eu falo, essa situação é em todo o estado? Não, porque pode ser que agora que a gente está fazendo o levantamento, coincidentemente, esse final de ano, o final do ano passado, esse ano é que as coordenadorias aqui da Secretaria da Fazenda se juntaram e verificaram a importância que você levar, junto ao Governador, a implementação de um sistema de gestão corporativa onde você tem um sistema contábil você tem módulos integrados a ele e que esses módulos sejam utilizados sejam difundidos para todos os órgãos registrados, sejam eles de iniciativa direta ou indireta onde todos, a origem da informação vai ser única, porque hoje não acontece, justamente, porque você tem sistemas paralelos, nem sempre esses sistemas têm as mesmas informações, isso acaba criando problemas.

**Ent. 6** – Certo, então, a gente ficou com essa parte de estudos patrimoniais, nessas frentes que eu te falei, dos móveis e imóveis, infraestrutura, intangíveis, por enquanto, mais pra frente ainda tem o patrimônio cultural, que ainda vai ser estruturado, mas ainda não é objeto de estudo agora.

Os Estados de Santa Catarina e Pernambuco têm experiências positivas no controle do patrimônio. Em Santa Catarina, a contabilidade está trabalhando em conjunto com a Secretaria de Administração.

**Ent. 6** – Então, na verdade, a gente iniciou o trabalho da parte patrimonial, mais nessa parte de bens móveis e imóveis, lá em 2010, então, o ENT 06.1 que não tava na gerência ainda, começou esse trabalho.

**Ent. 7** – A gente entrou em 2009, o último concurso foi em 2009, e uma das primeiras coisas que me pediram foi pra começar a estudar isso, e logo que a gente entrou a gente fez a minuta, tal, mas o Decreto só foi publicado em 2010. Então, desde 2009, a gente tá trabalhando com essa parte de bens móveis e imóveis.

**Ent. 6** – Em conjunto com a Secretaria de Administração que é o órgão central de gestão do patrimônio. E nós na verdade como eu defendi ontem... ENT 06 - É o sistema de patrimônio é de responsabilidade da SAD. Eles têm, é um outro sonho nosso, ter o sistema de patrimônio por módulos,

porque lá são sistemas separados, mas tem...

**Ent. 7** –...o sistema de almoxarifado, que não conversa muito bem com o de móveis, não conversa com o de imóveis que é outra plataforma, não tem o sistema de intangíveis, gestão de intangíveis, e aí o de infraestrutura é o único que em outro departamento...

**Ent. 7** – A entrada dos imóveis? Não, eu acho que não, a gente não tem este controle não.

**Ent. 6** – E na verdade, eles são integrados com outro de gestão veicular que controla bem, mesmo que tenha o sistema de patrimônio de bens móveis, ele ainda tem gestão veicular que vai controlar o abastecimento, a quilometragem, a manutenção, a garantia, as coisas do veículo, né? Mas os sistemas ficam lá, a primeira coisa que a gente deparou, então tá, agora vamos começar as normas de depreciar, só que daí a gente disse, ah, depreciar o que? Aquela história vamos depreciar o que? Se nós temos muitos bens registrados por valores irrealistas, valores 1 centavo, 1 real e tudo o mais. Isso aconteceu foi na época da conversão da moeda, que muitos bens continuaram em patrimônio, mas com valores fictícios. Doações também que o Estado tinha ou seções, ou doações, ou convenio com a União, depois ao final do convênio, ele fica, converte para o Estado, eles eram só registrados no sistema de patrimônio, simbolicamente, só por um valor, só pra demonstrar o sistema de patrimônio que o bem existia, vai receber uma plaquinha, não se buscava um valor. Então, viu-se a necessidade de, pra começar a depreciar é preciso primeiro atualizar os valores e pra isso eu precisava tanto estabelecer critérios e métodos pra atualizar, como estabelecer critérios e métodos para depreciar. Então, foi onde que foi publicado, que foi estudado esse Decreto Estadual de 2010 que instituiu a obrigatoriedade de realizar os procedimentos de regularização.

**Ent. 7** – E a norma até falava, acho, aplica-se a partir de 2010.

A identificação do levantamento dos bens e a apresentação desses bens em valores atualizados passam a ser necessárias:

**Ent. 6** – Isso a NBCT, embora seja publicada em 2008, entrava em vigor em 2010. Então, a gente entendeu que aquilo que foi adquirido em 2010, pelo Decreto de 2010, já estava com o valor de mercado, não precisava atualizar, poderia começar a depreciar, os outros não, teria que trazer a valor de mercado, valor justo. Primeiro consultar o que foi feito então foi a história da avaliação patrimonial, avaliação inicial, que o Decreto estipulou a necessidade de cada órgão fazer a sua comissão técnica, essa comissão técnica ia produzir um laudo técnico de avaliação, o registro de item por item do laudo registrado da avaliação no sistema de patrimônio e essa avaliação ia ser lançada sinteticamente na contabilidade como prever a 4320.

Para os bens móveis, cada órgão teria que criar uma comissão técnica, pois cada um registra o seu patrimônio sob sua responsabilidade.

**Ent. 6** – pros bens móveis era uma comissão técnica em cada órgão porque os bens móveis e eles estão no estado, no Estado de Santa Catarina, os bens móveis cada órgão que tá responsável pelo bem móvel e, registra em seu patrimônio, os bens móveis e os estoques, mesa, cadeira, equipamento, tudo mais.

O controle dos bens imóveis é centralizado na Secretaria de Administração.

**Ent. 6** – Já os bens Imóveis da Administração Direta eles são centralizados da administração da Secretaria da Administração e eles são controlados através do Fundo de Patrimonial, esse Fundo é bem antigo, já. Então, todos os imóveis são da Administração Direta, não existe um imóvel cadastrado na Secretaria da Educação, a não ser que a obra esteja em andamento, quando ela termina e concluso o Termo de, tem a parte cartorial realizada ele é transferido para a gestão da Secretaria da Administração, então, tem essa particularidade.

**Ent. 7** – Então, se viu a necessidade, em 2011, da gente publicar uma Instrução Normativa mais detalhada para os bens móveis, daí ela incluiu a avaliação de bens doados, como tratar os parâmetros para avaliação, a questão de lote, ela passou a permitir uma avaliação por lote, [...]

**Ent. 6** – Permitiu também, a gente fixou o prazo também te envio de relatórios, prazo de operação e o cronograma. Essa parte do relatório de contabilidade, até a gente não tinha previsto no decreto anteriormente, mas a gente decidiu colocar aqui, porque é aquela história, não adianta ter relatório efetivo da declaração de bens e a informação não chegar à Contabilidade.

**Ent. 6** – foi fixado pela Instrução Normativa que são bens Imóveis o cronograma de ação para veículos e similares o prazo máximo de avaliação era em 2011; equipamentos em geral a processamento de dados até comunicação de dados, hospitalar, inclusive armamentos era 2012 e mobiliário em geral aqueles outros em 2013. Esse era o cronograma que a Instrução Normativa fixava em conjunto da Fazenda com a Secretaria de Administração.

Então os veículos do valor de referência da tabela FIPE ajustável, o que é ajustável? Itens relevantes versus estado conservativo relevantes, que seria



mais ou menos aqui, eu tenho veículo, o pessoal da engenharia que trabalha com a parte veicular discorreu que o motor representa no veículo 33% do seu valor. Então, a tabela FIPE por exemplo, o veículo que na tabela Fipe tava por 20 mil reais quer dizer que o motor representava seis mil e seiscentos dentro dos 20.000 da tabela FIPE mas ele só ia fixar por R\$ 6.600,00 se ele estivesse em que estado de conservação ótima se não iria ser ajustado em 90%, conforme estivesse o caso. Então, os laudos do veículo levavam em consideração a tabela FIPE ajustada ao estado dos itens relevantes do veículo, isso até o final de 2011. Já os semoventes que seria em 2012, não dá pra falar em obsolescência aqui, mas dá pra falar em capacidade é pra benefícios que a capacidade relativamente curta é utilizado por polícia militar, principalmente. Os equipamentos foram exigidos que a comissão tivesse profissional qualificado na área tecnológica, eu não preciso ter uma comissão da área de tecnologia, mas quando fosse fazer a avaliação da área tecnológica de equipamentos e teria que incluir essa pessoa de conhecimentos de informática ou outros tipos de equipamento e assim ia ser levado em consideração, a obsolescência tecnológica. E os bens móveis, na verdade, estado de conservação e também se eram úteis para o serviço público, porque muita gente, que a gente viu, muita gente deixou lá no ministério de bens móveis coisa que não utilizam mais, máquina de escrever, na verdade, um dos critérios do imobilizado é estar em uso.

As falas a seguir, em relação aos dados da pesquisa para o Estado de Santa Catarina sobre os bens patrimoniais, apresentam uma avaliação final comparando os dados de 2013 com os de 2014.

**Ent. 6** – E, isso já resultou, por exemplo, eu tenho os dados de 2014 atualizados mais até o final 2013 nós tínhamos o que saiu de bens móveis com 1 bilhão e quatrocentos para 1 bilhão e oitocentos. E bens imóveis de 1 bilhão e 800 para 3 bilhões e 900.

**Ent. 6** – a Secretaria da Administração adotou para bens imóveis como padrão então a partir de 2011, 2012 em diante, ela começou a fazer avaliação dos mil, ela tinha feito essa avaliação inicial, que deu quase 1 milhão e meio, pelo valor venal, depois ela começou ir visitar os imóveis mais significativos. Então, eles selecionaram os mil imóveis mais significativos do estado, com valores mais representativos e decidiram visitar um louco para fazer, não mais pelo valor venal, e sim pelo valor de avaliação técnica. Em 2012 foram avaliados 276 imóveis mais representativos que já deu um acréscimo de 1 bilhão 145. Em 2013 foram avaliados mais 650 imóveis mais representativos

Em 2014, foi avaliado mais 441 imóveis mais representativos até passou de 1000, eles selecionaram primeiro 1000, mas foi 276 mais 658 que dava oitocentos e pouco e mais 441 chegou a 1300 imóveis aproximadamente, 1250, esses 441 deu mais de 869 o que resultou para os 3 anos, perdão, foram avaliados então, 1379 imóveis durante 2012, 2013, 2014 o que resultou pelo valor justo um acréscimo no balanço de 2014 de 3 bilhões oitocentos e oitenta e nove milhões. O Estado, na verdade, possui 3.292 imóveis, então, está sendo feito dos mais relevantes para os menos relevantes, certo?

Com relação à integração de sistemas de patrimônio no Estado de Santa Catarina:

**Ent. 6** – Nosso sistema de patrimônio não é integrado ao contábil, então os lançamentos efetuados com base nos relatórios, em estoque. Mas, a gente tinha um projeto bem grande pra fazer a licitação disso, mas ele ficou caro perante os requisitos que levantaram, daí o governo decidiu adiar.

**Ent. 6** – O Sistema de Patrimônio não é integrado. Os lançamentos são pela lista dos relatórios. A gente tem trabalhado, muito efetivamente.

Com relação à depreciação:

**Ent. 6** – na verdade, agora para bens imóveis, a gente tem alguns ajustes ainda no sistema de patrimônio de bens imóveis pra fazer, no que se refere ao que o sistema está entendendo como calcular e não calcular a depreciação e como, algumas separações que são necessárias fazer em relação às benfeitorias de terrenos.

**Ent. 6** – a ideia dessa linha de corte até estancar o problema, a gente elimina os valores que não estão atualizados e começa a dar ênfase pra já reconhecer a depreciação pra esses bens que estão a valor de mercado. Se entrou hoje, dia 2 de Janeiro 2010, se ele entrou lá, em 2010, por uma conta, então ele dá um valor de mercado? E, aí você de imediato já reconhece a depreciação, amortização e execução, desde que colocado em uso. E, os anteriores a 1º de janeiro de 2010, tinha que ter uma data, então esse mesmo foi no dia 10 de janeiro estava atualizado também, mas tinha que dar uma data de corte, então a gente faz uma avaliação inicial e começa a depreciar após esta avaliação inicial, essa é a ideia.

**Ent. 6** – Nosso decreto diz: após ser avaliado no mês seguinte começa a respectiva depreciação, óbvio que das benfeitorias, então, pulou aqui da depreciação dos bens Imóveis, pode ver que, o consolidado geral, pulou exatamente de 30 milhões de depreciação para 170 foi reconhecido o maior grosso de avaliação, de 170 milhões de bens Imóveis isso depreciação do mês, depreciação acumulada até não tenho valor de pronto aqui.

**Ent. 6** – Só que assim, a gente que acompanha os requisitos de método de como calcular, trabalhado nisso, que os sistemas emitam relatórios com todas as informações necessárias desde valor histórico, valor da avaliação, valor da depreciação, valor residual, então, a gente tem trabalhado mais o quê que é esse conceito, quando se trata, o que é depreciar um bem imóvel, a benfeitoria deprecia um terreno ou não, então, isso a gente tem avaliado bastante para o relatório ser mais, os relatórios, do sistema de patrimônio, terem um maior número de informações necessárias para a contabilidade lançar aquilo que ela entende como, para atender às normas contabilidade.

**Ent. 6** – Então, tem bens com valores pequenos, que não justificam esse excesso de controle, o custo de controlá-los pode ser maior, então o que a gente chama, de repente, de continuar o valor de corte para que? Bens inferiores a determinado valor, sejam só controlados pela ação cargo, ficam dispensados de depreciação, de avaliações periódicas porque o valor dele não justifica todo esse custo de controle.

**Ent. 6** – São ativos de infraestrutura, as pontes, que eu te falei, em 2014, foi reconhecida as pontes que era o prazo da Instrução Normativa, então saltou de 9 milhões para 551 milhões de reais, porque foram reconhecidas novas pontes. As pontes sob controle do Estado foram avaliadas em dezembro, o seu custo médio, isso aqui foi o que os engenheiros definiram, o custo médio das pontes do Estado foi R\$ 2740,86 o metro quadrados, de acordo com as

condições do DEINFRA. A exceção a esse valor são as pontes de Florianópolis, que são as pontes Colombo Salles e Pedro Ivo, que ligam a Ilha de Santa Catarina à parte Continental que o valor médio atribuído foi de 10 mil reais por metro quadrado, ela sem particularidades ...Então, a partir de janeiro começou a depreciação desses bens. Com base em que vai ser a depreciação? Com base na Instrução Normativa, que pontes tem vida útil de 50 anos com valor residual de 20, então depreciável ali são 400 milhões 100 milhões é o valor residual aproximadamente, então sempre o nosso Decreto diz que a reavaliação começa no mês seguinte da avaliação, como foram avaliados em dezembro, começou a depreciar agora, em janeiro de 2015, os viadutos a princípio, os túneis vão ser avaliados agora, vão ser mensurados e não avaliados, porque eu avalio aquilo que, a princípio já está no patrimônio. Então vão ser mensurados, reconhecidos, a princípio, em 2015, e assim sucessivamente, certo? Então, os ativos de infraestrutura...

**Ent. 6** – o sistema calcula e a gente dá entrada na Contabilidade manualmente, mas é o sistema que gera, calcula a depreciação. Em 2011, quando a gente começou, foi feito na planilha do Excel, manual, até ir pro sistema de patrimônio. Em 2012, fevereiro de 2012, se não me engano, o sistema entrou com, progrediu para o cálculo da depreciação.

Novos desafios surgiram com relação aos bens móveis na gestão do patrimônio que antes só controlava a existência física dele. Portanto alguns questionamentos foram feitos nesse sentido:

- a) Quais os controles necessários na visão da administração pública anteriormente às normas?
- b) Quais os bens e onde estão alocados?
- c) E a movimentação dele e a saída do bem, tipo de baixa?
- a) Existe o bem? Por quanto que ele deu entrada? Esse valor de entrada representa o valor justo?
- b) É necessário fazer depreciações?
- c) É necessário fazer controles de usabilidade? É útil ou não?

Hoje, além de ter que responder a esses questionamentos, a gestão do patrimônio, deve fazer um estudo da relação custo-benefício do controle, pois conforme Ent. 6 “tem bens com valores pequenos, que não justificam esse excesso de controle, o custo de controlá-los pode ser maior”. Tiveram que também acompanhar como estavam funcionando as comissões de patrimônio dos órgãos:

**Ent. 6** – até o final de 2013, só que chegou no final de 2013, no Balanço de 2013, a gente viu que 50% dos órgãos, mais de 50% dos órgãos não tinham nem iniciado a avaliação

**Ent. 6** – o sistema permitir a depreciação, agora poderia ser responsabilizado os coordenadores dos órgãos por não cumprir o próprio Decreto do governo.

**Ent. 6** – em 2014, esse número já reduziu bastante, isso já diminuiu de 26 que vinha ocorrendo, com essa ação de treinamento, de conscientização,

pra 12. Sendo que então de 85 só 4 que não tinham o patrimônio sendo avaliados, então 85% dos órgãos cumpriram os seus trabalhos.

**Ent. 6** – O Decreto é o 3486/2010. E, depois a orientação dos próprios responsáveis pelos setores de patrimônio nas Unidades, que daí surtiu um outro feito positivo. Então, hoje até o final 2014, 85% das Unidades do Estado, o que corresponde a 69 unidades que possuem patrimônio, efetivaram suas ou iniciaram suas avaliações de bens móveis. De bens imóveis, da Administração Direta, também foi feito 100% pelo valor venal e agora pelo valor justo valor de mercado estão sendo reavaliados os bens, conforme a relevância de valores, com maior relevância estão sendo avaliados primeiro, já foram feitos então, 1400 bens imóveis do Estado pelo valor justo, 100% pelo valor venal e depois a segunda avaliação, reavaliação já foi feita 1400 no valor de mercado.

Em Pernambuco, há avanços em relação à gestão do patrimônio, com vistas à integração com o sistema de custos. É importante destacar as falas que evidenciam esses avanços:

**Ent. 32** – isso começou na fazenda, em 2010, quando foi criado o GTCOM, o Grupo de Procedimento Contábil. Porque é justamente a equipe que ficou de pensar quais ações seriam necessárias para atendimento da convergência e dentro de GTCOM como devem ter explicado lá foram criados os grupos entre eles o de patrimônio, o da Receita, aqui o sistema é tipo de custo final, de custos de pagamento, também o de patrimônio porque todas essas .... De patrimônio especificamente em 2010 a gente criou um novo modelo de patrimônio que seria justamente em cima das dificuldades que a gente encontrou pra dizer pra contabilidade eu tenho a informação da cada patrimônio pra te dar a gente não tinha isso pronto e quais eram as dificuldades e foi justamente em cima disso que foi criado o modelo então foram cinco Pilares sistema porque a gente tinha um sistema de controle físico mas que não tinha integração com financeiro do Estado ele não fazia ou proceda procedimento de depreciação e era um sistema departamentalizado. O que é isso o estado não tinha uma base única de patrimônio cada secretaria atualizada a sua base de dados.

O enfoque da gestão patrimonial em Pernambuco se concentra, principalmente, nos pilares serviços, processos e sistema. Sobre este último:

**Ent. 32** – Em 2010 A decisão foi essa houve licitação e a gente adquiriu em 2012 final de 2012 foi o contrato do sistema 2013/14 foi adequação porque no mercado ainda não tinha pronto da maneira como Pernambuco entende a gestão patrimonial um sistema que atendesse então a gente passou quase dois anos adaptando a ferramenta com a questão da depreciação do documento hábil da amarração solicitação de compras porque o sistema que foi adquirido não foi só do patrimônio foi de compra e contratos sistema de patrimônio, Imobiliária, Estoque, intangível, integrado que é a solução integrada da gestão pública ou seja toda a cadeia de logística Está prevista neste sistema e com diversos pontos de integração como eu explico Ou seja quando nasce aqui a solicitação de compra do material ele já vem atrelados ao que vai gerar então desde o início até a baixa do bem ele consegue ter essa rastreabilidade do PC integrado.

**Ent. 32** – Em 2014 iniciou a implantação a partir de bens imóveis.

**Ent. 32** – A preocupação é com o executado, tanto com a Secretaria de Administração como das entidades vinculadas, fazendo o inventário de tudo e dar a carga inicial. A previsão de implantação é ainda para este ano de 2015 em outros órgãos e secretaria de justiça.

**Ent. 32** – Existe um Decreto, o 40.222, ele tem um artigo que exige um inventário inicial para que se possa implantar o sistema porque cada Secretaria poderia simplesmente pegar a sua base e migrar para o sistema, mas isso não resolveria o nosso problema de contabilidade porque a informação continuaria errada e não depreciando, seria o valor errado, mas que sofreria depreciação. Então foi feito o inventário em diversas secretarias e ainda está ocorrendo em diversas em que secretaria para móvel como a avaliação da parte de Imóveis que é o outro mundo em patrimônio, agente iniciou as vistorias ainda não é o momento da avaliação primeiro a gente fez a checagem física dos imóveis a gente tem cerca de 7 mil Imóveis registrados no sistema a gente já fez uma projeção hoje já estão vistoriadas quase 2.000 de uma inconsistência de cerca de 40% a 50% da meta base ou seja real a gente deve ter cerca de 3 mil imóveis a princípio. Então a gente tem um cronograma de finalizar essa vistoria até o final do ano (2015) que a parte física uma segunda fase que já foi iniciada meio que paralela à fase de vistoria que a parte documental.

**Ent. 32** – essa parte de documento anda paralelamente. Tem uma parte mais demorada porque depende de cartório, depende de prefeitura, depende de uma série de atores às vezes processos judiciais que ainda estão caminhando e que vai demorar um pouco mais e à terceira fase que é a avaliação hoje a gente tem ao todo que eu comentei lá do 7.000 Imóveis.

É fundamental destacar a importância da gestão do patrimônio quando se cria uma estrutura administrativa para cuidar desse processo.

**Ent. 32** – um decreto 3875 de 2012 institui o subsistema de patrimônio que ele criou o órgão Central de patrimônio que também foi reestruturada em órgãos setoriais do patrimônio e com a figura do gestor em patrimônio. Ou seja, a gente tem um sistema que tem lá nas unidades setoriais pessoas que vão operar o sistema para que o controle de fato exista e a gente consiga manter ao longo do tempo um terceiro Pilar que são as normas que existe uma lacuna Legislativa muito grande não só em Pernambuco, mas nos outros estados.

Outro grande avanço em relação ao controle do patrimônio em Pernambuco é o uso de moderna tecnologia, a fim de garantir um efetivo controle dos bens móveis, de sua localização, do valor e da responsabilização.

**Ent. 32** – Para o controle de bens móveis agente adquiriu uma nova tecnologia de localização, como as etiquetas por rádio frequência (RFID, na sigla em inglês), impressoras e os coletores de dados.

**Ent. 32** – A aquisição de impressoras de etiquetas patrimoniais e de coletores de dados permitirá a padronização e otimização do controle patrimonial e dos estoques de materiais dos órgãos e entidades da Administração Pública Estadual, possibilitando maior celeridade, economicidade e eficácia a estes processos, aperfeiçoando e modernizando a gestão do patrimônio público estadual. A tecnologia RFID é usada para a identificação de pessoas e bens de maneira geral. Entre as vantagens no uso da tecnologia RFID em relação ao código de barras é o fato de aquela

poder ser lida sem contato visual. Ainda que os bens estejam embalados, dentro de caixas ou ainda encostados na parede e de difícil acesso, as etiquetas RFID poderão ser lidas e detectadas.

A impressora está centralizada na Secretaria de Administração:

**Ent. 32** – As impressoras pra não ficar comprando agente produz aqui na agente centraliza e a medida que os órgãos vão precisando a gente vai disponibilizando até que todos estejam com essa nova tecnologia. Com essa nova etiqueta E aí é captar e ver o estado de conservação dos bens móveis e até atualizar o sistema. Com essa nova tecnologia a gente consegue fazer isso rapidamente o inventário, o que talvez em 12 dias a gente consiga fazer se fosse fazer a forma antiga Além do que essa etiqueta. Ela traz a informação visual ela tem um código de barras e ela tem um código numérico também e ... Então se falhar o visual você tem um chip se falhar o chip você tem as informações visuais a gente tem essa forma de controle muito bom.

**Ent. 32** – é, normalmente essa tecnologia é utilizada em almoxarifado pra registrar entrada e saída. Usa-se um chip e ele tem uma máquina.

**Ent. 32** – foi instalado esse sistema ou no nosso caso é bem permanente etiqueta que está aqui ela tem tecnologia RFID para impressão das etiquetas coletor de dados [...] vai precisar as pessoas pra fazer esse trabalho e o tempo dá Então a gente tem mais informação daquele momento [...] ele integra a passagem do sinal do rádio registrando por um bip.

**Ent. 32** – a gente vai poder por um click como a pistola pegar todos os chips que estão ali e aí como nós compramos os relatórios. As impressoras imprimem as Etiquetas dos Bens e reduziu os custos, as nossas etiquetas está saindo a 50 centavos assim a gente tem inventariando aos poucos a medida que a gestão patrimonial vai sendo implantado a gente vai inventariando todos os bens.

Outro fato importante a ser destacado é o controle de contas a receber. Para exemplificar como esse processo funciona, cabe destacar algumas falas:

**Ent. 8** – O controle das Contas a Receber com o Regime de Competência, Isso é uma dificuldade. É uma dificuldade porque como fazer ICMS a receber enquanto competência enquanto os sistemas de arrecadação estão separados, o sistema de arrecadação mais um sistema de contabilidade.

**Ent. 8** – Aí esse é o nosso maior encalhe no Contas a Receber, essas situações que ocorrem no sistema de arrecadação tributária que a gente não tem conhecimento suficiente pra julgar. E, aí tem mais a parte de renúncia da receita que pra nós também é um problema Porque nós temos muitas transações algumas delas são reconhecidas como renúncia, mas tem algumas situações em que os servidores que executam essas transações dentro do site e ficam transações que não são reconhecidas, acho que podem ser ora renúncia ora não e o ideal seria que essas transações especificamente renúncia fossem 100% separada destas que podem não ser. E aí acaba criando assim um certo desconforto de dizer o que o Estado de Santa Catarina teve R\$ 37 de receita mas no final do ano a própria gerência de arrecadação manda o relatório dizendo qual foi o valor real da renúncia está na casa dos bilhões então a gente vai e faz o lançamento, mas que esse valor já deveria estar na contabilidade dentro da execução.

**Ent. 8** – A tendência seria essa. A tendência é que com a nota fiscal

eletrônica, hoje o estado já tem nota fiscal eletrônica, é se for pensar no que era antes e o que é hoje, sim, ele recebe toda a informação com a nota fiscal eletrônica, ele já está fazendo o cruzamento de informações. Ele já está fazendo, como que chama quando vai no órgão de fiscalização? Você vai no órgão de fiscalização ele já está fazendo esse tipo de autuação. Então, acredito que com o tempo, o que eles vão, agora tu vai criando confiabilidade na base de dados, a partir do momento que tu tem confiança naqueles dados que você está fazendo a fiscalização in loco, vê que tá certinho com o tempo a gente vai poder trabalhar com esses dados, é uma questão de tempo, recurso e equipe para montar toda essa mega... mas nós vamos chegar lá.

**Ent. 18** – Foi difícil com a Copa, não fizeram todas as obras tive que fazer um monte de justificativa Tem a parte de contas a receber as contas a receber e nós temos a dívida ativa antes de entrar na dívida ativa, tem conta corrente que tem que fazer integração, então o ICMS, por exemplo, hoje tem coisas que o contribuinte informa já tem condições de ter informações de conta a receber, mas 95% já tem. Aí, o que acontece tem conta corrente para integrar com o sistema Contábil, mas tem um grupo já trabalhando, isso aí começou desde a minha época, comecei a fazer mesmo sem todas as informações, mas o pessoal não deu muito crédito a gente até falou lá no futuro isso aí vai ser cobrado, mas a turma, assim, acha que o Contador quer muita coisa, a Contabilidade exige muita coisa, é a necessidade de informação. Então, hoje, acho que a integração vai finalizar, dois anos que...

**Ent. 18** – Então, quando vem pessoas de empresas privadas, eles acham que tudo é igualzinho lá, qualquer relatório de contas a receber. La na minha empresa eu tirava qualquer cópia, ainda vai chegar nesse ponto, mas a gente está começando, mas é isso então. Não é tão imediato como a pessoa fala. [grifo nosso]

**Ent. 24** – a gente, já ta criando o SCR, que é o Sistema de Contas a Receber, então, o que vai fazer, pega toda a informação da área tributária com diversos subsistemas que tem lá, sistema de arrecadação, sistema de... os diversos sistemas que tem lá, aí ele vai extrair esses dados e alimentar o sistema de SCR, Sistema de Crédito a Receber, então vamos ter um... tem uma empresa já desenvolvendo isso daí, então deve entrar em operação esse ano ainda, eu creio, já tá bem adiantado, então resolvemos o Crédito a Receber com isso.

**Ent. 25** – Veja bem, [...] então em relação a receita porque também a receita você tem que apropriar o Contas a Receber, então tá sendo desenvolvido um módulo que se esse módulo que é a área financeira, e tem a área tributária, então contas a receber que tá sendo desenvolvido é dos Tributos porque tem receita eventuais que você não vai colocar no Contas a Receber porque você não tem a menor ideia de quando você vai receber, mas assim a receita que, digamos, é mais significativa, que são receitas dos tributos, então foi encomendado u módulo para a área tributária, então eles estão desenvolvendo esse módulo que é para fazer uma transmissão automática.

Em Pernambuco, há um responsável por esse estudo. O desenvolvimento das telas que serão utilizadas está bem adiantado. Quando a autora esteve em Pernambuco, em abril de 2015, não foi possível confirmar se tal processo já estava sendo operacionalizado.

**Ent. 34** – O IPTU é possível já implantar com mais facilidade de pegar muito, mas o ICMS é nossa maior fatia já é complicado de colocar em prática da

NBCasp precisaria um avanço de tecnologia uma base tecnológica melhor porque você falou um avanço da nota fiscal eletrônica poderia ser possível avançar na questão de crédito tributário com avanço da nota fiscal isso aí é possível, daria uma excelente banco de dados pra ele mas é ainda coisa muito pequena a questão da nota fiscal eletrônica precisa avançar mais aqui no próprio estado.

**Ent. 34** – tem uma informação muito maior muito mais abrangente muito mais detalhada a contabilidade só precisa de algumas informações para proceder o registro mas tem que ter o envolvimento desses setores todos patrimônio crédito tributário contas a pagar contas a receber orçamentário.

No entanto, outros Estados ainda têm dificuldades para implantar o contas a receber pelo regime de competência, devido, principalmente, a fatores relacionados a integração e tecnologia.

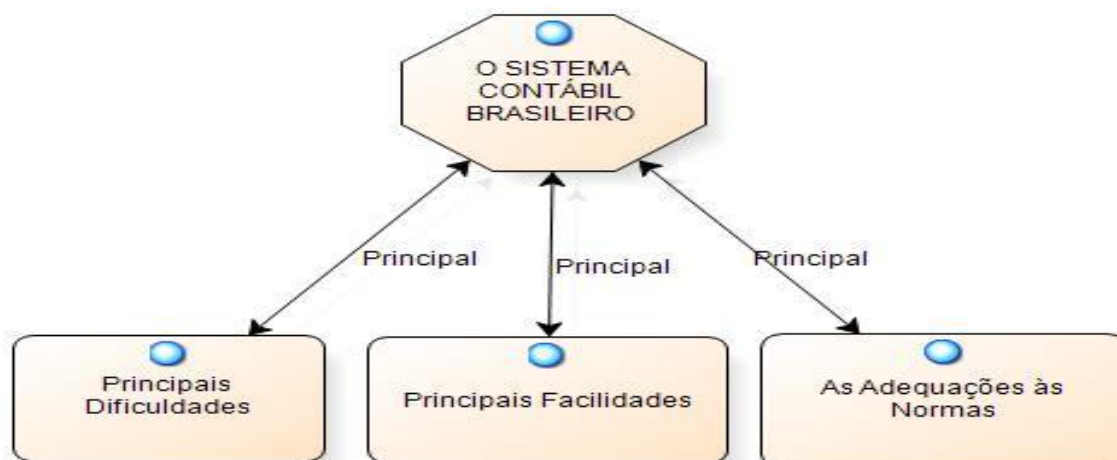
#### **4.1.2 O Sistema Contábil Brasileiro**

Esta categoria, além de constituir o tema desta tese, traz aspectos importantes elencados nos objetivos específicos, pois tem a finalidade de identificar os itens facilitadores e dificultadores na adequação do sistema contábil brasileiro aos padrões internacionais de contabilidade aplicados ao setor público.

A Figura 11, abaixo, mostra a saída do modelo NVivo para esta categoria, com seus respectivos três nós, que nada mais são do que consequências do seu nível de ocorrências nas falas dos entrevistados. Esta parte segue o mesmo procedimento de análise adotado na categoria anterior, apresentando as citações mais representativas de cada análise.



**Figura 11 – Codificação da Categoria “Sistema Contábil Brasileiro”**



Fonte: Modelo NVivo.10, gerado com base nos dados da pesquisa. Elaborado pela autora (2015).

#### 4.1.2.1 Principais Facilidades

Esta subcategoria visa identificar como se deu a adequação às normas do sistema contábil, bem como os fatores que não sofreram grandes mudanças, os que não precisaram ser alterados e ainda aqueles nos quais as alterações não representaram dificuldades para a implantação. Foram destacadas as seguintes falas:

**Ent. 2** – a partir, do momento que a gente foi estudando, formando, aí a gente foi se familiarizando e foi se tornando uma coisa mais suave, aos poucos, gradativamente, a equipe que está trabalhando com a implantação do PCASP, eles vão avançando.

**Ent. 4** – Em termos de sistema, funcionalidades, sistema fechar, não há problema com alteração do novo Plano de Contas, a gente não vai ter problema.

**Ent. 4** – Com a implantação, do SIAFEM, por ele não ter sido uma substituição de sistema completo, ele tratou uma mesma linguagem, os mesmos formulários de preenchimento, então não alterou ainda a rotina, em si, toda a rotina da unidade. Mas alterou alguns pontos, sabe, questões pontuais, por exemplo, um formulário incluído mais um campo, teve conta contábil, aonde é que está a informação, essa não está mais aqui, está ali, entendeu? E aí, de certa forma, por alteração, que eu falei pro Contador Geral, pros coordenadores daqui, que a intenção deles era trocar o sistema, por um outro novo, comprado de empresa específica, eu falei para eles que se houvesse esse caso a dor de cabeça do Estado de São Paulo poderia ser muito maior, e ainda poderia entrar em colapso. Eu falei em questão de colapso. Porque o sistema SIAFEM não é um sistema... é ... como é que fala... que chamam de..., que integra a outros sistemas mais relevantes.

**Ent. 4** – Sistema SIAFEM [...] Se você alterar esse sistema, por um novo, você vai estar afetando de diversas formas, de diversas formas, a funcionalidade desses trabalhos, a integração de outros subsistemas a ele, porque ele é, como eu falei, ele não é um sistema integrado a um sistema superior, ele é o sistema superior, então vários sistemas internos é integrado a ele, então você teria que promover novas integrações, alteração de todos

os outros que estão integrados ao SIAFEM você teria que alterar, então como a gente não alterou o sistema SIAFEM, em si, todos os requisitos referentes à aceitação, à legitimidade, à estabilidade foram dado continuidade ao sistema, o que houve é uma alteração...

**Ent. 4** – O impacto foi mínimo na ponta. E uma conta a mais. E o que a gente precisou fazer, simplesmente, foi uma orientação dizendo por que está sendo feito isto e o que foi alterado, na orientação de um dia, dois dias, foi suficiente. Com isso, né, numa reunião anterior lá eu falei pra você que o cara lá ficou surpreso achando que ia provocar o caos no Estado, ele falou que na verdade diminuiu a reclamação. Diminuiu a reclamação, porque eu aproveitei, aproveitei tanto alteração para automatizar vários processos, pra enrijecer alguns processos que sempre dava problema, todo dia dava problema, e aí eu cravei, amarrei, fiz umas amarrações e aproveitei, tanto essas alterações todas aí, e no meio da calada da noite, fui e refiz outras amarrações, também lá, que evitou vários erros, hoje a gente teve uma diminuição, aquilo que eu falei, quando a gente tem uma demanda de problemas causados, a gente criou uma demanda, uma certa demanda devido as alterações que foram feitas, plano de contas, não sei o que tal, tal, mas aliviou outras demandas que eram corriqueiras também, e aí se você coloca uma mais, a outra ali, negativo e positivo, acho que continuou um nível de reclamação, um nível de entendimento bem padrão ao que já tinha anterior, na percepção deles, eles falaram que ficaram surpresos, eu acho que por eles ter tido essa sensibilidade de ficar surpreendido de falar que foi menos, na verdade não foi menos, eu acho que foi igual, porque teve reclamações referente a mudança, mas também a gente perdeu reclamações de outros problemas que não ocorria mais. As pessoas né, eu brincava, eu trabalho com atendimento, e eu sabia quais são os maiores problemas que tem, eu tinha uma listinha lá, aí esses problemas eu já tinha, mais ou menos, qual era a solução, só que eu teria que ir lá e intervir na contabilidade. Quando eu tive acesso a essas informações contábeis, eu fui lá e fiz as alterações necessárias, aí com isso diminuiu, chegamos a esse ponto de aceitação, não, acho que, não tivemos reclamação, nem questionamento quanto à integridade da informação.

**Ent. 16** – Líder que vem da iniciativa privada, temos um aqui e parece que ele é mais sensível a esse tipo de informação tanto é que ele pediu para implementar outras facilidades que o aproximasse mais de uma ferramenta gerencial.

**Ent. 20** – Mas, assim, as facilidades eu diria que a gente conta com o apoio institucional de uma área da SEPLAG que nos dá esse suporte, agora as dificuldades elas são de natureza intrínseca e extrínseca.

**Ent. 31** – Em relação à facilidades e dificuldades encontradas com a convergência tivemos treinamento e apoio institucional. É. Porque a gente está aqui, somos o órgão central de Contabilidade, então, a responsabilidade pra essa implantação é nossa, e aí o Contador Geral deu todo o apoio e, assim, as pessoas...

Quando solicitados a falar sobre as facilidades e dificuldades, os entrevistados, em sua maioria, enfatizaram as dificuldades. As citações positivas referiam-se ao apoio institucional. O entrevistado de um dos Estados mencionou o fato de não ter havido mudanças no sistema SIAFEM, além de ter aproveitado as alterações do plano de contas para melhorar o sistema contábil, de forma a diminuir erros e de ter maior controle sobre o sistema e seus usuários nas unidades contábeis.

#### 4.1.2.2 Principais Dificuldades

Esta subcategoria visa identificar os aspectos mais difíceis de serem adequados em relação ao sistema contábil brasileiro, com a necessidade de grandes ajustes para que fossem implantados.

Foram identificadas aproximadamente 100 citações sobre as maiores dificuldades encontradas em relação às mudanças exigidas pelas novas normas. Estas são as mais significativas:

**Ent. 2** – [...] quando a gente migrou em 2014, foi uma loucura aqui também, porque você tinha um formato de elaborar a informação, com aquelas contas, do antigo Plano de Contas, então teve que estruturar tudo. Estudar todo o Plano de Contas pra gente poder estar fornecendo a informação de maneira fidedigna, que não ficasse nada de fora.

**Ent. 2** – Parecia um monstro. - o grau de dificuldade que a gente teve foi de se adaptar com o novo, com os Planos de Contas, com tudo, né? [...] A gente que trabalhava com aquele Plano de Contas, desde que criou o SIAFEM, em 96, nossa! Parecia, assim, um bicho papão. Aí você vai trabalhando, você vai se familiarizando, principalmente a questão dos Restos a Pagar, a gente mudou uma série de rotinas pra poder melhorar o Restos a Pagar.

**Ent. 8** – E no início a gente estava trabalhando sentiu um pouco de dificuldade, porque algumas contas deixaram de ser credores passaram a ser devedores e as que eram devedores passaram a ser credores, de controle, disponibilidade.

**Ent. 2** – A STN colocou tantos Manuais, Tantas Instruções, tantas Portarias alterando, nem... Você vê participei de tantos grupos técnicos lá, por causa dos Demonstrativos Fiscais, a gente via, discutia e logo, em seguida, vinha uma alteração, e muitos entes já estavam com seus planos de contas seu sisteminha pronto já, para atender aquilo que o STN já tinha determinado, e lá muda de novo, isto também acarreta problema pros entes que estão remodelando a sua contabilidade.

**Ent. 2** – Então, foi um caos generalizado. Graças a Deus, tinha o apoio do Contador Geral, ali que sustentava muita peteca aqui, que eu tinha pirado... Então, não só se preocupar, passar o que era velho e essa turma pegar o que era velho e fazer o depara pro novo, a gente teve um trabalho muito grande aqui.

**Ent. 2** – o pessoal está acostumado a trabalhar de uma determinada forma, quando há mudanças, se veem meio atrapalhados, por não saberem realmente onde procurar dentro do sistema, ainda mais quando é mudança de conta, ah, eu estava acostumado com as contas antigas.

A migração das contas na fase inicial do novo plano de contas foi um dos fatos destacados. Foi necessário conhecer as novas normas e estudar novos procedimentos.

**Ent. 2** – Têm alguns comandos de gerenciamento, um deles é chamado *balancete* - Balancete Sintético que nós estamos com problema, nós tivemos até que parar esse comando porque com as mudanças das contas, ele estava trazendo informação das contas antigas, né?

**Ent. 2** – O que pode haver de problema é consistência. Ah, tal informação agora como é que a gente vai tratar isso, como é que tratar aquilo, então, essas contas de transferir, agora saldo não. Então, a gente tem que transferir essa consistência para o próximo exercício. Aí, eu criei na verdade criei não já existia essa função aqui que a gente chama de serviço contínuo, aqui ele faz consistência em todo o Estado eu estou aqui em 2014. Ele está dizendo aqui que não nenhum apresentou uma inconsistência eu resolvi as últimas ontem.

Dentre os demonstrativos contábeis exigidos pelas normas do CFC e nos Manuais da STN, os contadores encontram dificuldades em gerar o balanço financeiro e buscam constantemente resolver os problemas que surgem. Os entrevistados não indicaram que o balanço financeiro deveria deixar de existir. Entretanto, durante evento realizado em novembro de 2015, os técnicos da STN mencionaram que não haveria mais necessidade do referido relatório.

**Ent. 4** – Aqui ó, quanto eu tenho de circulante, esse corresponde ao ativo circulante 239, é tá dando uma diferença aqui, isso aqui eu vou ter que... eu coloquei dezembro lá, né? Esse aí eu vou ter que fazer uma consistência direta, pode haver algum problema por esse arquivo aqui, que eu fiz aqui, eu tenho que verificar como nesse aqui porque esse aqui é uma somatória, tá vendo? Ele não pega o saldo das contas ou esse problema pode estar aqui mesmo que aí eu tenho que ir lá e eu corrijo na hora, mas a correção dessa ação de dados eu faço.

**Ent. 4** – O Caixa Tá fechando, mas é que algum item do ativo circulante que ficou com problema.

**Ent. 4** – O Balanço Financeiro é o mais preocupante, porque ele é um Balanço que todo dia eu tenho que ir lá alterar o cálculo por causa das contas que a gente chama, que pertence ao tal do Anexo deles aqui que são contas de diversas obrigações patrimoniais. Então, esse Anexo 13 aqui, tem que ter o máximo de cuidado com ele.

**Ent. 4** – são aquelas operações extra orçamentárias. Então, elas têm que apresentar aqui no Anexo 13. Eu apresento ele de forma detalhada porque é essa conta, conta por conta, e apresento ele de forma que você possa imprimir, meio que agrupadas as contas só que dentro dessas contas aqui vão ter outras envolvidas que não trata que não é tratada no Anexo 13, mas, aqui você pode imprimir. Quando eu vou imprimir um demonstrativo [...], por questão de relevância, eu preciso de forma detalhada, olha o tamanho disso aqui. Aí, eu montei esse Anexo 13 aqui de forma pronta para impressão.

**Ent. 4** – [...] O único problema que eu tive aqui, que eu relacionei pra eles lá, e eles colocaram numa nova Demonstrações, que eu citei para o

Contador Geral, é que são as retenções. [...] O que acontece a retenção ela só ocorre mesmo quando você efetiva o pagamento. [...] A retenção ela só baixa aqui na nossa conta passivo financeiro e cria um novo passivo que não está diretamente relacionado a execução orçamentária. E esse novo passivo ele é extra orçamentário.

**Ent. 4** – Então, você teve duplicidade de contagem de passivo financeiro. E aí o que eu falei para ele vai ser esse problema que eu vou ter que fazer um ajuste eu faço um ajuste e levo esse ajuste para o Anexo 13. [...] Aí de forma, assim, até evidente no MCASP 6ª edição, ele tratou isso aqui, eles publicaram lá dizendo que você vai ter que fazer uma Nota Explicativa, e fazer o ajuste na Demonstração, se caso você faz a retenção no momento da liquidação e não no momento do pagamento.

**Ent. 4** – Então, gera de forma automática, mas pra que ele apresenta a informação completa, ou seja detalhada no Anexo 13, ela tem que ser tratada por um analista, entendeu?

**Ent. 4** – Um analista que trata a informação lá, mesmo tem que ter uma atualização se houver uma inconsistência aqui, eu vou ter que tratar, ver se é uma, se a inconsistência é por erro de lançamento, ou se é por falta de tratamento numa nova conta que foi criada, porque conta cria quase que todo dia, conta contábil de cria, todo dia abre-se nova transação, mas e aí ela foi tratada aqui pra Balanço Financeiro?

Outra grande dificuldade encontrada é a gestão do patrimônio público dos governos, ou seja, a gestão dos estoques, dos bens móveis e imóveis e dos bens de infraestrutura.

**Ent. 4** – A maior deficiência para o Estado é o sistema de administração de material, e agora ele vai, não sei se vai entrar para bens móveis ou imóveis...

**Ent. 4** – Então, a gente tem que fazer um bom sistema de gerenciamento de estoque e material permanente que seria esse mobiliário, mas a gente precisa também de um controle de material permanente, que são os imobiliários, os imóveis do Estado, os imóveis do Estado. Esses imóveis aí, acho que vai dar um trabalho e tanto para integrar ele ao sistema, vai ser necessário. Só que não sei se eles vão colocar tudo aqui, a intenção era colocar tudo, porque não precisa fazer dois sistemas, que a gente chama de plaqueta, o padrão dela é bem parecido, então, acho que é razoável integrar todas essas informações em um sistema único e não fazer sistemas diversificados, fora que todos esses itens sofrem depreciação.

**Ent. 6** – Ativos de Infraestrutura é o grande desafio. É ter um sistema efetivo de controle porque tudo isso está sendo feito com base em Sistemas próprios de DEINFRA que não emitem relatórios específicos para a contabilidade.

**Ent. 6** – E, daí a gente pediu para contabilidade conciliar e demonstrar aquilo que efetivamente estava no estoque. Então na verdade tem dificuldades ainda [...] Tem que ter uma conciliação entre saldos de inventário, saldos contábeis e não o contrário, eu defendo que a 4.320/64 diz que a contabilidade tem que espelhar aquilo que está no patrimônio e não o contrário, não é o patrimônio que tem que espelhar o que está na contabilidade, mas a contabilidade tem que espelhar o que está no patrimônio.

**Ent. 6** – Uma coisa que o PCasp exige e, que eu desconheço alguém que esteja conseguindo implementar essa parte do estoque, é que o PCasp ele exige que tu demonstres essa movimentação se ela é por tipo entrada, se

ela é entrada por aquisição, por doação ou transferência de estoque. E se a saída, se é por uso, se é por perda ou se é por doação, então, isso o nosso sistema de almoxarifado não consegue demonstrar, ele tá demonstrando que, então, no relatório, que tipo tem de bem lá dentro por natureza de despesa, agora se entrou por aquisição ou produção, ele até reconhece isso, mas o relatório não consegue segregar ainda. Mas, foi o que eu te falei, será que é tão relevante essa informação? Em contrapartida com outros desafios que a gente tem? Sendo que o estoque não representa, não é tão significativo assim, por exemplo, o estoque de medicamentos precisa ter um controle mais efetivo, por causa de lote de validade tudo mais, ele tem um controle mais efetivo. Então, nesse sentido a gente está tendo que eleger prioridades, e por enquanto a gente está satisfeito com a apropriação que é feita do estoque que é separar por natureza de despesa, talvez venhamos atacar o tipo de entrada e o tipo de saída...

**Ent. 32** – Dificuldades: assim uma coisa que eu sinto falta bastante no meio acadêmico é de trabalhos em relação à parte patrimonial o papel do patrimônio na convergência.

Pode-se citar também a resistência das pessoas envolvidas no processo nas instituições públicas, bem como a carência de contadores.

**Ent. 4** – e resistência há porque a pessoa não quer ter mais problemas ela quer continuar no trabalho fácil do dia a dia, ela acha que com isso eu vou trazer mais problema, entendeu?

**Ent. 18** – Tem, cada órgão tem um núcleo contábil, só que na estrutura que eles fizeram eles colocaram financeiro e contábil numa coordenadoria só. Só que financeiro e Contabilidade sempre tem problema, porque a Contabilidade é contrária a algumas coisas e o financeiro, mas da estrutura que está sendo feita, geralmente a coordenadoria contábil e financeira, então, tem lugar que, às vezes, o coordenador é da área, outras vezes não é, entendeu então, tem aquela dificuldade, tem lugar que não é Contador, mas é uma outra pessoa. Aí o Contador, em alguns órgãos o Contador não é igual a gente que vai atrás, pergunta, porque ele é um pouco despachado, outros ficam acomodados, têm medo até de perguntar, a gente tem que correr atrás. Mas tem muita coisa a melhorar ainda, já melhorou muita coisa, mas falta muito ainda, o que a gente fica triste é que tem muita gente que a gente treina que, às vezes, vai pra um lugar melhor e passa em concurso, às vezes, a pessoa treinada, ta preparada vai passa em outro concurso pra outro lugar aí. Você não pode impedir a pessoa de ganhar melhor, e todo mundo aspira coisas melhores, que presente o grupo o duro é quando você faz treinamento, você perde a mão de obra. Você tem que começar tudo de novo. Também o comprometimento da...

**Ent. 25** – É, pois é, poucos Contadores no Estado pra dar suporte. Porque assim o que acontece, a gente tem que deixar mais automatizado possível

Além disso, segundo os entrevistados, os profissionais de T.I. não solucionam problemas. Se eles não possuírem conhecimentos em contabilidade, as saídas podem ocorrer em desacordo com as necessidades.

**Ent. 4** – Então, o pessoal da PRODESP, na verdade é uma instituição criada para desenvolver sistemas para o Estado. Só que no Estado, não é a melhor pessoa para falar de T.I., a especialidade deles é T.I. desenvolvimento de

sistemas, vão fazer o que você pediu. Mas, tem que ser bem certo o que você quer, se você não souber explicar o que você quer, você não vai ter o resultado que você mandou.

**Ent. 4** – Pra T.I. não existe, vamos dizer assim, é a questão de lógica, o trato do documento. Lógica, quando você pede uma coisa, uma solução, ela não pode ter dois resultados verdadeiros, ou dois resultados falsos, entendeu? Ela não pode ser verdadeiro ou falso, é uma questão de lógica, ou um ou outro. Se você, ah, mas, às vezes, eu quero isso, às vezes, aquilo, o cara vai falar não dá.

**Ent. 16** – Problema, nós não temos um sistema de informática que nos dê um suporte. Então agente pega, uma parte de um sistema, outra parte de outro sistema, e se socorre por planilha Excel, É penoso, é trabalhoso e no final das contas agente verifica que os valores não estão corretos. Ai agente tem que voltar, fazer uma análise, fazer uma conciliação pra verificar aonde é que está o erro o que ocorreu.

**Ent. 16** – A maior parte dos erros ocorrem por causa do sistema, porque como ele está em construção, porque alguma modificação que ele fez aqui sem contemplar todos, a questão do financeiro, orçamentário, patrimonial e de controle, as vezes fica faltando um lançamento.

**Ent. 16** – Nós temos situação também as vezes que por erro de interpretação, da parte financeiro, vou dar um exemplo prático, tomou-se uma decisão para corrigir um valor de tributo que foi arrecadado no final lançaram como se fosse Venda de Patrimônio e ele afetou o Anexo 11 que faz da LRF.

**Ent. 28** – Quanto a um setor de Informática, o Estado Tem, mas ele é só gerenciador, todos os técnicos são de iniciativa privada. Então, é uma empresa que a cada dois anos ela tem que passar por uma licitação que ela poderá sair, e aí, também, como os técnicos são todos contratados por ela, ela pode mudar o técnico a critério dela. E, aí a gente, a dificuldade maior foi essa, a gente ter uma equipe diminuta, e ainda ser terceirizada. Então, tudo que a gente demandava tinha que entrar numa sequência, numa lista pra ser atendido e, demorava, os testes também, então essa, pra mim, foi a maior dificuldade.

Em relação aos procedimentos específicos, cita-se como exemplo as PPPs, nas quais há dificuldade para identificar os fatores que são geradores de riscos ao patrimônio público e quantificá-los.

**Ent. 20** – a grande dificuldade que a gente encontrou e tá encontrando ainda estamos montando, é como, que aspectos se identificar num processo de parceria pública privada, o Manual até aponta, mas os aspectos que a gente vai identificar como sendo geradores de risco para o patrimônio do Estado e depois quantificar.

**Ent. 8** – hoje, eles estão vendo a dificuldade que é pra gente extrair uma informação, porque a gente também nunca se inteirou antes, como é que a gente poderia ter pensado um sistema de uma forma diferente se não sabia onde impactar. Hoje o sistema voltado para o usuário externo.

**Ent. 9** – então, existe a dificuldade operacional, que a própria União não migrou lá no início, acho que a SAD, a operacionalização embora não é simplesmente fazer uma tabela adequada, uma ação de confiabilidade, fazer toda aquela amarração, não foi muito fácil.

**Ent. 9** – Então as dificuldades no relatório da LRF pra fazer esse relatório eles não saem automáticos? Você tem que construir? [...] Hoje tem planilhas automáticas muita coisa a gente trabalha com a base, mas não é sistema.

**Ent. 20** – Veja só, , uma dificuldade que a gente tem é assim, em que pese tudo se resume a um tratamento contábil específico, mas os assuntos são bem distintos, a gente tem que transitar de PPP para operação de crédito, de operação de crédito para Previdência Social, de Previdência Social para consórcios, aí de uma certa maneira são apenas 2 pessoas.

**Ent. 20** – É, tem dificuldades específicas, assim, mas não é um processo fácil, é um processo que exige muita cautela pra que a gente atenda as recomendações do MCASP e espelhe atrativamente as responsabilidades que compõe a natureza do Estado. A grande questão é definir, estimar razoavelmente a afetação patrimonial que aquilo vai ter, são compromissos importantes, no caso do PPP, por exemplo é uma coisa mais que importante porque são operações que envolvem riscos, é diferente da operação de crédito. A operação de crédito a gente sabe, a gente faz o desenho dela e a gente sabe qual vai ser a carência e quanto vai sair dali todo mês. Mas, a operação público-privado, por exemplo, ela dura 35 anos 33 anos e ao longo da sua vida existem vários riscos em incidentes que podem representar, resultar numa afetação patrimonial relevante, a gente tem que definir muito bem tudo isso e a nossa grande preocupação, que fique tudo muito bem, claramente definido. Então existem dificuldades intrínsecas e extrínsecas, as intrínsecas a gente lida...

Outra dificuldade se refere ao atendimento das Normas, devido às mudanças constantes ocorridas nos Manuais da STN.

**Ent. 11** –A dificuldade grande que a gente teve foi realmente de entender, foi trabalhar com as versões diferentes que a STN produziu do PCASP, foi..., a gente já chegou a desenvolver trabalho e quase terminado e a STN ia lá e jogava nova versão, aí essa nova versão dificultou muitas coisas porque a gente já tinha planejado todo o trabalho, já tinha feito todo o desenho e quando a gente ia entrar com aquela..., a gente estava pronto pra trabalhar no código mesmo do sistema, a STN mudava e aí a gente sofreu algumas vezes com isso, essa foi a grande dificuldade.

**Ent. 19** – Ah, ta, não porque realmente, porque estava mudando muito rápido a STN agora reduziu a periodicidade das mudanças, o próprio Manual era muito rápido não dava tempo de atualizar, João Eudes mesmo estava dizendo dessa dificuldade, entendeu?

Também foram relatados problemas no momento de enviar os dados para o SICONFI, devido a deficiências nos sistemas contábeis.

**Ent. 16** – Outra dificuldade é o momento de passar para o SICONFI. Feito isso as informações bimestrais e quadrimestrais, agente passa a informar no Sistema SICONFI, do SISTN, eles colocaram uma Planilha que agente usa como Daimput é para puxar as informações. Só que é outra dificuldade. Como é um sistema que foi implementado a partir de 2015. Ele ainda não está bem claro quais são os motivos da inconsistência, tem um relatório de erros que ele apresenta, mas os erros geram mais dúvidas nas respostas do que efetivamente solução do problema. Daí agente fica por dedução, vai numa coisa, vai noutra, então nós tentamos, né, pra validar o primeiro bimestre demorou 3 dias.



**Ent. 21** – e acabou a STN que a recepção de dados no município agora STN que é um convênio da STN com a Caixa a gente alimentava no site da Caixa e esse ano acabou. As contas anuais de 2013 já foi feito no SICONFI, mesmo sendo da contabilidade anterior, e a partir de 2015 a LRF, a gente vai alimentar toda no Siconfi, ficou e as contas anuais siconfi e as contas anuais, a gente, a intenção da STN é que seja levada Siconfi, se exclui o Siconfi da saúde e os da Educação mas eu acho que ainda vai demorar um pouco mais porque tenho uma dificuldade muito grande de correlação dos órgãos, principalmente, pelo Ministério da Saúde que exige um mínimo de detalhamento muito específico e é muito difícil da gente compatibilizam isso no sistema

**Ent. 21** – Olha eu acho que a gente deve ter tido dificuldade de fazer determinadas separações exatamente na parte da Saúde que é destinação de recursos é uma coisa bem mais complexa que eu acho que fazer se não servir por exemplo aqui a gente resolveu conta do contador resolveu não colocar o ano anterior porque agora o patrimonial financeiro fluxo de caixa não sai por ele, por exercício, não sei se algum estado conseguiu.

Foram encontrados Estados com problemas na geração de relatórios, devido à falta de investimentos e ao fato de não haver foco na melhoria contínua dos sistemas de informações contábeis.

**Ent. 16** – Não tive contato do antes, o que eu sei é a experiência de Controlador interno dentro da Secretaria de Indústria e Comércio. É muita dificuldade, e informações desencontradas, não ter um ponto focal de referência. Então, hoje com essa reestruturação temos uma coordenaria de relações governamentais que é o ponto focal de todas as demandas das Unidades Orçamentárias, são demandas de questionamento em relação à legalidade e com relações operacionais envolvendo sistemas de problema de relatórios que não saem, inconsistência de saldo que aí fica com a parte da Contabilidade digital como suporte da Contadora, que é o setor que é o setor que você vai conversar na sequencia, e aí ela vai lá e vê por que houve a diferença? Porque o lançamento ficou faltando e não há complementação. Em linhas gerais, na macro a gente vai estar orientando ela, em linhas micro eu vou ter que conversar com ela e dizer olha operacionalmente é exequível ou não é exequível porque nós temos uma demanda muito grande e o quadro de funcionários além do *turnover* que é extremamente tendencioso, porque eu perco mão de obra qualificada, capacitada, às vezes, para o próprio mercado ou para uma outra unidade orçamentária que acaba prejudicando você faz toda uma capacitação, orienta, o Contador está ok, aí ele recebe uma proposta melhor e ele sai.

**Ent. 16** – Não, não é nada fácil, o relatório que nós tiramos é, por exemplo, assim com base na receita e despesa orçamentária. É o que a STN pede nos manuais. Acabei de tirar um aqui referente ao mês de março e vou imprimir eu converto isso para um arquivo em PDF uma planilha de Excel e vou informando para a STN faço um recorte, uma versão preliminar, porque a gente tem muito problema de sistema nem sempre a gente consegue fechar em tempo hábil nós estamos com a receita e despesa de janeiro e fevereiro em aberto, março aberto, já estamos em 17 de abril e eu não consigo fechar indefinitivamente janeiro.

**Ent. 16** – existe um problema de bug de sistema que precisa ser corrigido aí a gente vem imprime o relatório, armazena ele, e converte ele num arquivo de Excel, feito isso a gente vai elaborar as planilhinhas, tem todo

um diretório armazenado em forma de rede pra poder ficar fácil acesso. E aí tem os anexos 1, 2 e 3 da RREO e vai trabalhando as informações. Como que nós fazemos? Nós pegamos os anexos 1 e 6 que é o resultado primário. Uma planilha pesada você tira todas as informações pra senhora ter uma ideia de como que é custoso o negócio planilha de cálculo repete o trabalho lá e ele vai carregar é uma nota técnica onde a gente vai passando as informações de onde ele faz a migração dos dados como dos dados e como a gente faz vai colocando nessas planilhas vai importando ele fazendo recortes deixando no formato para transportar para o SICONFI.

**Ent. 16** – É, dificuldades que eu vejo nesse processo se contratar uma Sistema até os caras se inteirar de um sistema que não consegui ver uma lógica no Script quer dizer que você não tem escrito script mas como está ali eu não tenho manual colcha de retalho então a gente fica a mercê procurar um Manual operacional não tem então acabou meio que as normas e os procedimentos eu vou ter que montar alguma coisa olha isso você faz por isso porquê essa transação mexe com isso que eu tenho feito tenho solicitado para o pessoal eu tenho mantido em arquivo pra eu entender como que funciona tabela de lançamento automático como que eu vou como que os lançamentos são feitos tabela de fatos contábeis para eu poder ter um pouquinho de conhecimento interno do sistema para saber o que ele faz porque ele não faz.

**Ent. 16** – Exatamente porque olha aqui tem pelo amor de Deus me mande porque eu preciso saber a tabela de orçamento tabela de fatos contábeis não é uma coisa que está fácil Outro dia eu tive um problema no relatório eu tive que pedir para uma colega por favor me manda porque eu preciso entender o que está dando errado o que essa planilha são as fórmulas as fórmulas que estão lá dentro do sistema que ele toma aquilo que está no relatório 629 esse relatório o que somos aqui dentro Eu precisava entender porque estava com dificuldade de aderência tinha uma diferença aí eu vim aqui e vim porque o código de receita única ele pega na conta Contábil somam a previsão estava na 7 a realização na 6, eu precisava e não conseguia achar a diferença aí quando ela me deu.

**Ent. 16** – Agora tem dificuldades colegas que são novos, que estão começando, não tem essa facilidade? Tem muito, porque quando você faz o concurso você não seleciona, o cara preencheu os requisitos ele entra, mas aí ele tem problema de relacionamento, de forma de pensar, de forma de agir, isso aí é complicado. Então, graças a Deus a contabilidade aqui as pessoas que ficaram são pessoas de fácil trato, são pessoas disponíveis, quando você pede uma ajuda fala estou ocupado, mas eu vou te ajudar.

Em alguns Estados, as maiores dificuldades estão relacionadas ao comprometimento das equipes. Em todos os Estados há problemas com a integração dos sistemas e ao recebimento de informações de outras Secretarias.

**Ent. 6** – Tem que ter integração com a contabilidade, de todos os sistemas informatizados, sistema de gestão, sistema administrativo, então tem que ter uma integração forte entre a contabilidade e todos os sistemas.

**Ent. 18** – Aí, em relação à Dívida Ativa, a PGE adquiriu um novo sistema, que eles falaram que ia dar informações mais precisas, acabou que, no final das contas, o sistema não evoluiu continuou da mesma maneira, ele não congelava o saldo no final de mês, no final do ano, as informações, às vezes, o que eles passavam não batia com o que a Contabilidade mandava. [...] Os Precatórios.

**Ent. 8** – O controle das Contas a Receber com o Regime de Competência, Isso é uma dificuldade. É uma dificuldade porque como fazer ICMS a receber enquanto competência enquanto os sistemas de arrecadação estão separados, o sistema de arrecadação mais um sistema de contabilidade.

**Ent. 8** – A Dívida Ativa é dificuldade, uma desgraça porque, quanto é que é nosso índice? 99%, 99% nosso índice de provisão para perda da dívida.

**Ent. 18** – estamos lançando mensal que eles estão mandando. Mas ele manda, assim tributário e não tributário. Hoje até no plano de contas, ele pede para separar se é imposto, a gente tem essa dificuldade, para 2015 eles já pedem isso. Mas, a ideia com integração, é lógico que não dá pra você fazer um banco de dados com 50 mil nomes para lançar um a um, pra isso você precisa ter um sistema seguro. Você recebe informação mesmo pelo total

**Ent. 18** – Olha ainda está sendo difícil, assim, primeiro a questão de entrosamento, eu acho que não houve entrosamento entre as áreas envolvidas, porque para uma coisa ter êxito, SAD, Seplan, Fazenda e Auditoria tem que estar unidas, as quatro. Então, eu percebi que houve um pouco, cada um foi para o seu lado, isso que eu percebi nesses últimos anos, e a gente tinha mais entrosamento no passado, no passado mais antigo, a gente tinha mais entrosamento, agora está se tentando buscar isso, acho que se não buscar isso as coisas não vão não avançam, então, isso é uma dificuldade que tem. A outra dificuldade que a gente vê, é que SAD tomou consciência dos produtos dela lá na secretaria de gestão pra você fazer a gestão você tem que primeiro arrumar sua casa. Então, tem muita coisa que a gente fala pra, é benefício do Estado, falta a SAD fazer. Então não é só cobrar os outros, e dar também os elementos e na própria SAD a gente vê deficiências nela que precisa melhorada.

**Ent. 19** – Tem, tem, a gente tem a integração do procedimento diário do fechamento da arrecadação ele se você pegar aqui essa parte aí eu acho que é o, deixa eu ver aqui, a página 587 aí você vai ter os procedimentos de implantação, do cronograma que a gente divulga 587, taí, certo e tem todo como é que tá a situação em dezembro. Qual é o prazo de conclusão, entendeu? Esse, pra cada um desses a gente precisou de modelar no Efisco os procedimentos, as dificuldades que a gente teve foi de ordem diversa, assim...

**Ent. 19** – Porque as IPCs, elas não são obrigatórias, mas assim elas acabam definindo coisas que daqui a pouco vão ser obrigatórias. A gente não é adotou porque a gente começou antes da União, na verdade, a gente começou depois, mas a gente concluiu o processo antes então o Plano de Contas que a gente adotou, ele já é um processo bem mastigado de coisas pra gente modificar pra adotar conta corrente de IPC, por exemplo, a gente vai ter muito mais dificuldade, mas a gente tem esse, basicamente, estou falando basicamente o IPC-00 porque ele tinha um plano de contas estendido.

**Ent. 20** – Então a grande dificuldade, eu volto a usar esse exemplo aqui, porque esse é um dos principais, mas a grande dificuldade que a gente

encontrou e tá encontrando ainda estamos montando, é como, que aspectos se identificar num processo de parceria pública privada, o Manual até aponta, mas os aspectos que a gente vai identificar como sendo geradores de risco para o patrimônio do Estado e depois quantificar.

**Ent. 22** – De fato, Pernambuco entrou, assim, com muita dificuldade na implantação, [...] uma série de dificuldades com relação a tudo. Treinamento, nós tivemos, assim, alguns, formulamos cursos...

**Ent. 22** – É, tudo era na verdade, precisava ser modificado o embrião mesmo, a questão cultural, a questão né? Então houve uma quebra de paradigma forte, e veio uma série de dificuldades para fazer a gestão entender a importância do patrimônio dele, a gente tem muito contato com a SAD e a SAD eu te expliquei que tem duas Secretarias executivas e que cada uma vez o seu lado sem interesse, então tem a parte de recursos humanos e gestão de pessoas e gestão de patrimônio. A gestão de pessoas formando esse SRH a gestão do patrimônio precisa agora SRH. Então esse é um dos exemplos de dificuldade, que estou comentando agora, porque cada um tem seu negócio, sua área de interesse e não vai, vamos dizer, parar suas demandas que são grandes para atender uma demanda que vai interessar uma área totalmente diferente. Essas dificuldades são normalmente no estado e a gente tem que quebrando a barreira, e mostrar que a convergência vai trazer otimizações, a nível de informações gerenciais, a nível de controle, a nível de Transparência que beneficia todas as áreas.

**Ent. 23** – O que é integrado nós temos uma dificuldade um pouco maior porque um sistema novo pra ser implantado nós sempre tivemos, mais o integrado é novo e está passando por um processo de implantação então para a cultura o meu cliente que seria os órgãos do governo na utilização do sistema de patrimônio numa visão de custos é algo um pouco mais complexo[...] Então nós vamos estar aculturando.

Um fator importante a ser considerado diz respeito às peculiaridades de cada Estado, pois a padronização proposta pela STN engessa o processo.

**Ent. 20** – O Tesouro Nacional através do MCASP, no Manual, já indica os lançamentos quanto aos procedimentos específicos, na realidade o que tem ali é uma, digamos, um formato padrão, que a gente pode seguir. Mas, a nossa dificuldade vai ser, ver se aqueles lançamentos eles contemplam as peculiaridades do nosso caso. É uma coisa vai levar um tempo, teste, tal e depois criar então os controles contábeis necessários pra espelhar toda aquela, os compromissos contábeis que o Estado vai ter e que afeta o Patrimônio, esse é um detalhe.

**Ent. 22** – E, além disso, as discussões a nível Nacional, em todos os Estados que cada um tinha a sua forma de... suas metodologias, os seus processos próprios, por exemplo, sessão de bens, existe até hoje, existem três correntes em relação à contabilização dos bens cedidos, se essa contabilização, se ela tem na origem, se ela é totalmente contabilizada as depreciações, e avaliações no destino, e se mantém pelo valor histórico, ou se vai atualizando à medida que vai alterando, então isso impacta no sistema e a gente tem essa dificuldade, porque ainda está discutindo em nível de STN. Então são várias situações que ficam pendentes, precisando ser normalizados e o Estado aguarda que haja um norte.

Também ocorreram dificuldades com a folha de pagamento, ao efetuar provisões para férias e licença-prêmio.

**Ent. 26** – A grande dificuldade que nós temos hoje acredito, não sei dos outros Estados, é a provisão da licença prêmio. Por que é a licença prêmio a cada 10 anos ele tem direito a 6 meses de licença e esses registros nas fichas dos funcionários do Estado.

**Ent. 26** – a maior dificuldade que a gente teve foi chegar aos valores de levantamento de férias a gente tinha os problemas pra ser, várias categorias que tinham no Estado, estatutária, CLT, que cada um tratava férias de uma maneira diferente no momento de reconhecimento das férias.

Destaca-se ainda a dificuldade em entender que o quadro de ativos e passivos compensados que acompanha o balanço patrimonial não precisa “bater”, ou seja, as compensações ativas não são iguais às compensações passivas.

**Ent. 18** – o ativo e passivo de compensado não bate. [...] não sei quem criou, a concepção qual tinha, que era de ser um Anexo, então, Anexo não precisa de estar igual, Anexo é para apenas demonstrar. Isso foi uma dificuldade que estamos em tendo acho que outros estados devem estar tendo.

#### 4.1.2.3 Adequações aos Padrões Internacionais

Esta subcategoria busca evidenciar aspectos constantes do objetivo geral e dos objetivos específicos desta tese em relação ao sistema contábil brasileiro aplicado ao setor público. Para isso, utiliza as falas dos entrevistados:

**Ent 23** - Teve início com o GTCon, que é o grupo responsável pela implantação da convergência Contábil, começamos em 2011. Houveram alguns complicadores e facilitadores, complicadores houve que nós estamos no ambiente público e o arcabouço da convergência ele traz uma visão privada é basicamente a aplicação da 6604 que a Lei das Sociedades Anônimas que rege a contabilidade privada e na 4320 que é a lei da Contabilidade Pública. [...] nós começamos a levantar o que seria mais significava para o estado no caso de Pernambuco nós precisamos levantar provisões de férias e 13o salário folha de pagamento e licença prêmio.

**Ent 23** - Tivemos também que fazer o reconhecimento da receita tributária na competência, então, começamos a trabalhar área tributária, eu sou originário da área tributária, isso facilitou, além de ser Contador e montamos um sistema de créditos a receber, porque pela convergência a receita tem que ser contabilizada não só pelo regime de caixa, mas competência.

**Ent 23** - no momento que surgiu a convergência a Secretaria de Administração, por coincidência, estava trabalhando, uma aquisição de um software para administrar Patrimônio, e sempre também com o foco, como estávamos com foco em toda a implantação da convergência, Custos era também foco dessa convivência.

**Ent 31** – Olha a gente se organizou um pouco, no exemplo que a STN deu, de formar grupos por ação. Por exemplo, a gente tinha o Grupo de Pessoal, que trabalhava a questão da implantação das Provisões na Folha e um

Grupo de Estudos que aí, ia verificar, por exemplo, que alterações seriam necessárias no Sistema de Folha para implantar a provisão? Qual o modelo de provisionamento, em termos contábil? Qual modelo Contábil que deveria ser implantado pra atender a norma? E definindo esse modelo, o que precisaria ser alterado no sistema da Folha. Aí tinha o Grupo de Folha, que seria a Provisão, o Grupo de Receita, que era para, justamente, estudar a mesma coisa, definir o modelo de contabilização da receita que atendesse também o NBCASP, definindo esse modelo a gente ia para o sistema. A sistemática era sempre essa, definir o modelo aqui na Contabilidade e verificar que adequações seriam necessárias, que ajustes o sistema precisaria ter pra atender aquele modelo, no caso da receita, foi necessário desenvolver um módulo no Efisco também, que é o módulo da Receita.

**Ent 31** – Isso aqui é o painel de Controle, né? Aí, por exemplo, a gente tinha, aqui, esses dois projetos: Adequar os sistemas corporativos às exigências da NBCASP e, implantar a contabilização, que eles chamam de Procedimentos Contábeis Específicos, implantar a contabilização dos Consórcios Públicos, Precatórios, Fundeb, Funab, é PPP, que é aquela Parceria Público Privada e Dívida Ativa. Dessas 4, duas já foram concluídas e essas já estão, assim bem encaminhadas, mas ainda não foram concluídas.

**Ent 31** – Tá certo. Aqui no final do Balanço, tem justamente o cronograma, assim, de todos os procedimentos que a gente precisaria implantar, relacionada a NBCASP. Aí, já tem aqui o que já foi concluído, que já foi iniciado, né? E, o prazo final das contas. Aqui são os de custos, implementação do sistema de custos, aí tem as versões aqui, os prazos, tá vendo? Aí pronto, por exemplo, aqui no Painel no Painel de Controle, um outro projeto, que é, justamente, a implantação de custos, e aqui as ações principais, e aí, o gestor abre e vê, quais são as, tá vendo, esse aqui tá verdinho porque foi atendido, mas aqui ele tem os problemas, ele aqui as propostas de solução, tem os responsáveis, aí tem como ele acompanhar, monitorar. Aqui, normalmente, a gente bota os problemas que precisam da intervenção do Secretário Executivo ou o Secretário da Fazenda, aí é uma ferramenta que ele consegue acompanhar...

**Ent 04** – Não sei eu tive muito problema, eu tive um problemão, mas se eu falar em quanto isso foi econômico pro Estado, eu acho que foi muito econômico, porque, em termo geral, o trabalho que eu tive, gerou uma economia enorme para o Estado se eu não tivesse certo trabalho, seria 6 milhões que foi investido numa Instituição seria pra nada, entendeu? Porque eu não ia conseguir. Então, nós aqui que temos que ser, temos que fazer esse trabalho todo, integrar, entender, ver como funciona o sistema.

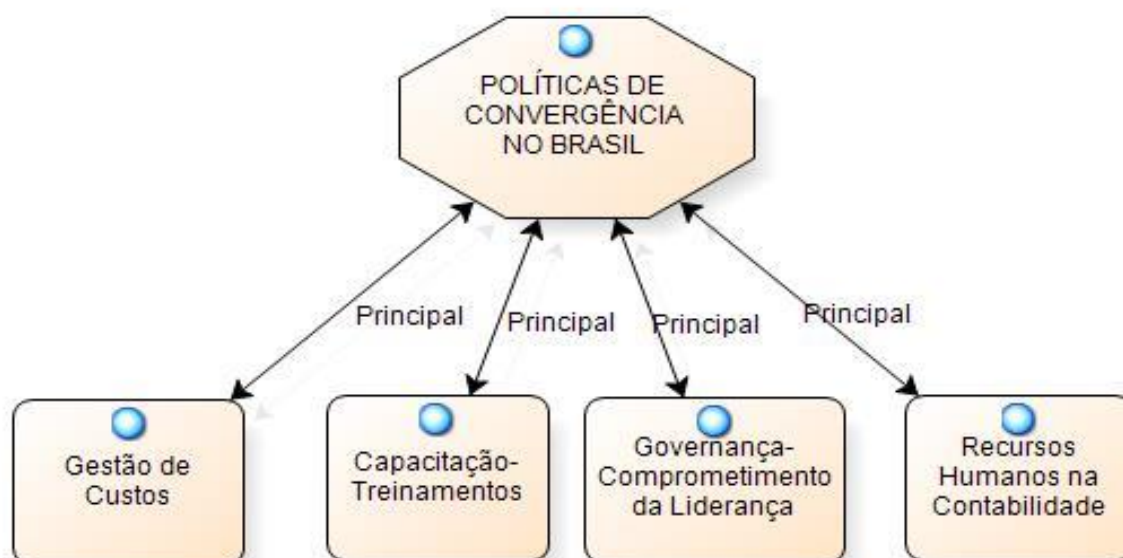
As adequações aos padrões contábeis vigentes compreendem, basicamente, a mudança do regime contábil para o de competência, e daí decorrem todas as alterações necessárias nos sistemas contábeis, iniciadas em 2008 com a publicação das NBC aplicadas ao setor público. Os Estados começaram a formar grupos de trabalho, cada qual com um foco, como provisões da folha de pagamento, alterações do MPCASP, adequações dos sistemas e procedimentos por exemplo. A partir de então, cada Estado desenvolveu uma metodologia, mas os primeiros passos foram a realização de treinamentos e capacitação.

### 4.1.3 Políticas de Convergência no Brasil

Esta categoria existe porque alguns aspectos são fundamentais para a realização dos processos, dos procedimentos e das atividades na contabilidade. Sem eles, a convergência ficará prejudicada. É necessário que sejam vistos como uma política de governo capaz de assegurar o reconhecimento de todos e a efetivação das mudanças que se fazem necessárias à convergência.

A Figura 12, a seguir, mostra a saída do modelo NVivo para esta categoria com seus respectivos quatro nós, denominados subcategorias, criadas por conta de seu nível de ocorrência nas falas dos entrevistados.

**Figura 12 – Codificação da Categoria “Políticas de Convergência no Brasil”**



Fonte: Modelo NVivo.10, gerado com base nos dados da pesquisa elaborado pela autora (2015).

#### 4.1.3.1 Gestão de Custos

A subcategoria Gestão de Custos é um desdobramento da categoria Políticas de Convergência no Brasil, pois esse preceito consta da Lei nº 4.320/1964, da Lei Complementar nº 105/2000 e da NBCT 16.11, que criam a obrigatoriedade de os entes da Federação instituírem o Sistema de Informação de Custos no Setor Público.

Dessa forma, é necessário identificar, nas falas dos entrevistados, as experiências à implantação desse sistema na administração pública brasileira, considerando que se trata de uma questão de política pública.

Santa Catarina criou um grupo técnico e elaborou um projeto piloto em 2013, ano-base 2012, para apurar o custo por aluno em 30 escolas estaduais. Nesta

subcategoria, será relatada essa experiência.

**Ent 06** - O custos, Renildes, na verdade, é assim, em 2013 foi feito o Grupo Técnico de Custos, só que a gente, até mesmo pra mostrar pro Secretário que a informação de custos ela é gerenciável, que ela tem muito potencial, decidiu-se que não ia esperar pra gerar informações de custos, já ia fazer o que? Fazer alguns projetos pilotos com dois objetivos, o primeiro é mostrar o potencial da informação para que seja abarcado o investimento para aquilo que ela possa ser trabalhada. O segundo é já mapear os elementos que compõem o custos. Então, em 2013, com base em 2012, que foi feito o primeiro projeto piloto, que foi a apuração de custos, por aluno, de 30 escolas do Estado, das cinco, das seis regiões do Estado, certo? Então, foi pego 6 regiões do Estado e 5 escolas de cada região e foi dividido em médio, duas de grande porte, 2 de médio porte e 1 escola de pequeno porte, essa divisão. Então, isso foi nas escolas, nas regiões de Chapecó, Blumenau, Criciúma, aqui Blumenau que é do Vale do Itajaí, Chapecó que é no oeste de Santa Catarina, Criciúma que é no sul do estado, grande Florianópolis que é o litoral e leste do Estado, Joinville que é norte e Lages que é serra, então, foi feito o primeiro, tal. Em 2013, a gente fez que foi com 30 escolas. Em 2014, com base no ano de 2013, a gente, a educação gostou tanto dos números que ele encomendou uma pesquisa. A gente fez as mesmas, para ter termos comparativos, a gente fez as mesmas 30 escolas do ano anterior, pra ver se não tinha nenhum erro de coleta de informações, de análise, tudo o mais, e fora, as 30 escolas anteriores, a Educação pediu que a gente fizesse mais 155 escolas que ela selecionou. Então, a gente dividiu o projeto de custos em 3 fases, a 1ª coisa que a gente viu lá, em 2013, ainda com base em 2012, que dos custos selecionados, a gente tinha selecionado 11 itens de custos, com base na função educação, os mais relevantes da função educação, 11 itens de custos. Desses 11 itens de custos, a gente viu que 5 dos itens abrangiam em 97% dos custos diretamente relacionado à manutenção do ensino que é Despesa com o Pessoal, Merenda Escolar, Transporte Escolar, Subvenções à Associações de Pais e Professores e as Despesas com Pessoal Terceirizados. Então, energia elétrica, que tinha uma certa dificuldade de levantar, energia, água e telefone, elas consumiam, telefone mesmo, menos de ½ dos custos estava relacionado à telefonia da escola. Serviço de informática, de manutenção de informática também, não entra aqui depreciação de bens, não entrou, foi com base só no custeio, manutenção mesmo do ensino, investimentos, depreciações não estão abrangidos aqui nesses custos. Então, essa pesquisa, do 2º ano, abrangeu 15% das escolas da Rede Estadual de Ensino e que comportavam 11% dos alunos matriculados em 2013, num total de 60 mil alunos, 11%, mais ou menos 6.600 alunos envolvidos.

Então, foi feito em três etapas A primeira foi levantar, pras mesmas escolas do ano base 2012, também fazer do ano base 2013, em 2014. Depois fazer mais 30 escolas de grande porte, depois a apuração de mais 30 escolas de médio porte com dados representativos: Jaraguá, Campos Novos, Itajaí, Jaraguá do Sul, Rio do Sul e São Lourenço do Oeste, extremo oeste. E, por último, custos de 120 escolas de pequeno porte encomendadas, espalhadas nas diversas regiões do Estado, encomendadas pela Secretaria da Educação, envolvendo, inclusive escolas agrícolas e de Assentamento Rural. Análise, que eu vou te mostrar então, primeiro comparado de um ano para o outro, ajustando o valor de 97% do custo apurado que foi só 5 itens que a gente trabalhou no segundo ano, porque o número de escolas aumentou, então, assim custo benefício, o custo de baixo benefício da



informação, aqueles outros 6 itens que daria muito trabalho de resgatá-los sendo que eles não eram muito representativos, então de um ano para outro o custo do aluno cresceu, comparando as mesma escolas, de 3016 para 3260, lembrando que isso aqui seriam as 40 regiões metropolitanas, grande, médio e pequeno porte. Então, a gente chegou a conclusão que essa avaliação, foi a variação do índice nacional de preço, ela ofereceu essa variação que foi, inclusive, o impacto da Folha porque o salário dos Professores o piso salarial aumentou, aumentou a participação da Folha. Então, a despesa com pessoal aumentou 87%, a merenda escolar 5,10, subvenções PP 3,93, transporte escolar 5,11, pessoal terceirizado 1,5. Comparativo entre SDRs??? melhor gestão de custos, SDR de Joinville seguida pela de Blumenau e a pior gestão de custos SDR de Criciúma, do sul do estado, sendo que são escolas do mesmo, bem similares nas regiões. No ano anterior o a gente fez? Será que onde o custo era baixo, também o índice do Ideb também não cresceu, baixo? E, ao contrário, a cidade, a região, as 2 regiões que apresentaram o menor custo, foi exatamente as regiões que tinha o maior Ideb. Exatamente, proporcionalmente, o contrário, aquelas que tinha uma boa gestão de custo também tinha o menor Ideb. A região que tinha o pior Ideb, foi a região que apresentou maior custo. A segunda fase foram escolas de regiões não metropolitanas de médio porte, cidades reconhecidas, mas com porte menor, onde acima de 1000 alunos, de 600 a 900, de 300 tal que foi feita a comparação, então, veja que conforme o número de alunos vai diminuindo, maior o custo, então escolas com menos de 300 alunos nessas regiões a média de cursos 6600 anual.

**Ent 06** - Escolas com mais de mil alunos mesmo nessa região, fica o custo muito parecido com as escolas das regiões Metropolitanas, também. Aqui eles têm um gasto um pouquinho maior com o transporte escolar já são um pouquinho mais afastadas e, essa Secretaria, ela representava a metade dos alunos das outras, por exemplo, a Secretaria, o estudo dessa Secretaria, nessas escolas aqui apresentou 1788 alunos, com o custo de 5.600 e a que apresentou o dobro teve o segundo maior custo, também, de novo, no sul do Estado que a SDR apresentou proporcionalmente o pior custo por aluno do que as outras. Por que as outras tinham menos alunos e tava com um custo melhor, a que tinha o maior número de alunos apresentou o maior custo, então, de novo no sul do Estado, então, a gente sabe que tem um probleminha de gestão no sul do Estado, conseguiu visualizar isso. E as de pequeno porte foram seis escolas indígenas 3 com menos de 50 alunos 53 escolas com menos de 51 a 100 alunos.

Há opiniões divergentes em relação ao Sistema de Informações de Custos, principalmente considerando a relação custo-benefício da sua implantação.

**Ent 04** - Eu gosto acho interessante o Custos, mas é um trabalho que a gente chama, vamos dizer assim, primeiro que o resultado dele é a longo prazo, tem uma certa visão de futuro, você gasta muito dinheiro com ele hoje, e pouco resultado você tem de imediato, então, o sistema de custos, dificilmente ele vai trazer uma economia, uma eficiência para o Estado a curto prazo, então, você tem um alto investimento. Esses sistemas aí, não, esses sistemas qualquer demanda que aparecer, alteração que solicitar ou melhoria, possível melhoria que eu possa desenvolver, a economia é imediata, é agora, pra hoje. Então, eu preciso, pra mim, acho que é relevante o custo, devido ao seu trabalho inovador, trabalho que vai gerar economia, mas ele não chega a ser mais importante que esses outros sistemas, porque esses outros sistemas me trazem economia é o que vai fazer o nome na

Instituição que nasce agora.

**Ent 04** - Você sabe que, ah, você fez esse sistema aí pra que, pra que ele serve, o custo disso. Agora o SIAFEM, o SIAFEM agora vai gerar economia, pra você ter uma ideia no SIAFEMnet eu coloquei automatizado a geração de Folha de Pagamento, ele gera uma economia de 3 milhões mensal, para o Estado, 3 milhões, a eficiência gerada o SIAFEMnet, já foi refletido, já tem 2 anos com economia já. SIGEL pode gerar economia, pode gerar vários tipos de informação para várias áreas, não só para o cara que toma decisão lá na hora de aplicar um projeto ou não são várias áreas o SIGEL, diversas áreas...

**Ent 04** - Custos, vamos dizer, vai funcionar, isso a gente não sabe. E no futuro? Se funcionar custos, ainda vai ter aquela questão de que, vai gerar economia, não sei por que pra gerar economia o custos lá vai ter que saber mexer com esses sistemas, vai ter que saber utilizar a informação, então, é a longo prazo, porque não existe um resultado a curto prazo no sistema de custos.

**Ent 05** - mas mesmo as pessoas que se envolvem, o problema é que você tem muita rotatividade de pessoas, então, por exemplo, o projeto de custos, eu acho que é a quinta turma nesses 4 anos, e é um projeto novo e inovador a nível de federação.

Diferentemente do projeto piloto de Santa Catarina e do Sistema de Informação de Custos que está sendo implantado em São Paulo, que é semelhante ao do Governo Federal, quanto às falas dos entrevistados no Estado de Pernambuco, cabe destacar:

**Ent 23** - Como estávamos trabalhando com a convergência, providenciamos também inserir o Centro de Custos, porque nós precisamos de custos na Folha de Pagamento e, no Plano de Contas Integrado que é mais necessário para questões patrimoniais acessórios.

**Ent 23** - Em 2013 é que deu-se início ao GTCustos [...]nosso modelo não parte de uma base orçamentária Nossa temos uma base patrimonial que fica bem mais rica a informação em o trabalho é bem mais facilitado porque a informação que eu tenho que prestar informação patrimonial.

**Ent 23** - Sem recurso, trabalhamos internamente no GTCustos o sistema chamados estruturantes que são sistemas da folha de pagamento de sistema patrimonial e à contabilidade para fornecer informações para custos em meados de Setembro do ano 2014, nós conseguimos recursos para montar uma equipe contratar uma equipe de informática nós temos uma empresa do estado que está conosco inclusive já estão se chegando para reuniões Onde nós estamos montando o sistema no estado, esse sistema ele vai ser montado em 5 versões.

**Ent 23** - A primeira versão é a nossa previsão é implantada em agosto deste ano ou seja daqui a anos estamos em abril maio Abril junho julho agosto é basicamente de 4 meses a nossa expectativa é implantar em junho e julho aliás em agosto essa primeira versão inventada em Agosto ela vai sair a nível bem macro é uma informação panorâmica de cursos a nível de unidades gestoras a nível de órgão então eu tenho quanto custa a secretaria da fazenda da Fazenda o quanto custa Secretaria da Educação Secretaria da Saúde.

**Ent 23** - Esperamos que até setembro de 2015, estejamos com um centro de custos implantados em toda a folha de pagamento.

**Ent 23** - Esperamos que seja em 2018 a quarta versão esqueci de dizer a expectativa é que seja em 2017 meados de 2017 EA última versão lá para o final de 2018 a nossa expectativa é que nós temos condições de dizer

porque um determinado Hospital custa mais do que o outro hospital porque que eu como procedimento por exemplo C reumatológico de fratura não determinado Hospital custa mais do que o meu outro hospital Pode ser que naquele hospital que ele custa menos a injeção não esteja colocando o Material necessário para o paciente e pode ser que naquele que custa mais esteja havendo desperdício de material então tudo isso vai exigir uma explicação de porque alguém.

#### 4.1.3.2 Capacitação – Treinamentos

Todo sistema informacional deve estar apoiado em pilares tais como produtos, serviços e pessoas, sendo que este último requer profissionais adequadamente treinados e aptos, capacitados para efetuar as tarefas ou as atividades necessárias para a concretização dos objetivos propostos.

Esta subcategoria visa identificar, no processo de mudanças ocorridas no setor público por conta da introdução das novas normas, se as pessoas receberam treinamentos adequados para a realização de suas novas atividades. Nas falas dos entrevistados, pode-se destacar as seguintes citações:

**Ent 22**– De fato, Pernambuco entrou, assim, com muita dificuldade na implantação, [...]Treinamento, nós tivemos, assim, alguns, formulamos cursos...

**Ent 25** – Quanto a Treinamentos: Teve muito treinamento, mas aí sim alguns colegas que são da Contabilidade que ficam no dia a dia do atendimento aos usuários então a gente repassou pra ele, aí as modificações.

**Ent 28** - Mas, com relação à capacitação, a gente trabalhou isso aí. A gente, dois anos antes da implantação, a gente treinou primeiro a equipe da Secretaria da Fazenda e, no ano anterior à implantação. Em paralelo convocando as unidades gestoras que pudessem representar os vários seguimentos do Estado.

**Ent 28** - Nós aqui da Fazenda, a gente continuou o treinamento com as unidades gestoras, a gente treinou mais de mil usuários, isso em sala de aula com laboratórios, ou seja, cada um com um micro operando no sistema igual, mas sendo que num ambiente de treinamento. E, aí a gente conseguiu dirimir dúvidas e conseguiu implantar na cabeça das unidades gestoras que isso aí não era porque a Fazenda queria, era uma imposição de normas legais, que elas exigiram essa implantação de convergência, e nós mostramos, também, a necessidade, destacando de a aderir às novas normas de contabilidade internacional e, ao longo desse, vamos dizer assim, 15, 16 meses, 15 meses que nós implantamos já verificamos que muitas pessoas, muitos usuários, muitas unidades gestoras já tem a consciência que essa contabilidade ela, realmente, ela dá mais apoio ao gestor, ela é muito mais real, ela deixou de ter aquele enfoque apenas orçamentário pra ter patrimonial e continuamos com treinamentos para mostrar agora mais profundamente os reflexos das contabilizações.

Pode-se afirmar que cursos e treinamentos foram ofertados aos servidores das áreas de contabilidade e aos órgãos vinculados também.

#### 4.1.3.3 Governança - Comprometimento da Liderança

A governança pode ter vários significados, mas neste caso é considerada a condutora das mudanças com efetividade, representa um governo soberano indutor do processo, sendo adotada como uma política de governo, que envolva todas as Secretarias que devam participar de forma integrada nesse processo, pois a contabilidade não tem o poder de dizer o que um Secretário de Estado deve fazer. A governança, neste estudo, deve ser vista como um conjunto de medidas a serem adotadas para que a convergência seja efetiva.

Por isso, este estudo buscou verificar, nas falas dos entrevistados, como está esta subcategoria na prática.

**Ent 32** - a questão das lideranças porque as lideranças também tem que estar ciente e que ela tem que são querendo se isso é claro como um plano governo de Mato Grosso. A gente tem que ter o apoio da liderança da Cúpula do governo senão a gente não tem Patrocínio o nosso projeto não tem Patrocínio sem o apoio do governo do núcleo do governo.

**Ent 32** - é isso foi abraçado tanto pelo secretário da fazenda da época era Djalma Leão e aqui Doutor Ricardo Dantas e foi abraçado inclusive pelo próprio tribunal de contas se mostrou bastante parceiro em relação ao processo de convergência aqui no estado tanto na parte de administração direta como indireta os auditores eles pensaram não enquanto auditoria mas enquanto consultoria auxiliar os órgãos para que a gente passe por este momento.

**Ent 06** - Porque, às vezes, é necessário, nem sempre, os gestores têm aquela consciência de que vai melhorar a foto do Estado ou melhorar as informações pra ele mesmo porque, na verdade, o objetivo da Contabilidade é a informação, e, na verdade, tudo isso que a gente faz é para melhorar a informação para o gestor e para a sociedade,

**Ent 04** – não tem porque põe goela abaixo, mas assim as pessoas precisam saber que não é para prejudicar é para ajudar. Muitas vezes, a gente fala que é um paradigma, não é um paradigma, é porque as pessoas estão acostumadas a fazer o básico fazer mais pra que é isso, que a gente tem que mudar, o paradigma tem que ser alterado. Essa é a questão de saber mais pra quê. Então, a gente tá aqui quer mostrar que isso é relevante que isso é muito importante. Então, a gente tem que fazer, fazer isso fazer valer e não chegar e só falar que acha, a gente vai mostrar tá vendo? Isso, aí, funciona, isso é importante.

#### 4.1.3.4 Recursos Humanos na Contabilidade

Um dos objetivos específicos deste estudo é compreender as relações organizações-ambientes, analisando como se desenvolvem as atuais adaptações da contabilidade pública. O foco desta pesquisa são os contadores, os praticantes, os envolvidos no dia a dia com a contabilidade e com o sistema contábil das Secretarias de Fazenda dos Estados pesquisados. Uma reflexão importante diz respeito ao

ambiente institucional no qual se processam as mudanças dos elementos normativos, na concepção dos profissionais que estão envolvidos nesse processo.

Por isso, este estudo busca, por meio das falas dos entrevistados, evidenciar as principais citações desta subcategoria de análise.

**Ent 20** - Não sei se você sabe mas assim, nós temos um quadro na Fazenda, um quadro bastante envelhecido, não sei se já chegaram a te contar o último concurso foi em 92, um concurso público foi em 92 e como havia apenas a exigência de idade mínima, muitas pessoas entraram, mais de 250 pessoas, até 96 entraram, foram admitidos em 92 e 96, o concurso foi em 92, até maio de 96 estava entrando gente, o último contingente. Muitas pessoas que entraram nesse período já se aposentaram, porque é o seguinte, como o concurso não exigia senão idade mínima, muita gente profissional entrou já com idade avançada, entrou e se aposentou. Ocorrem, também, os óbitos naturais no período, então a gente trabalhando numa instituição secular e grande como a Fazenda, mais de 1200 pessoas em atividade, aí você tem óbitos, por exemplo, nesse grupo da gente aqui que é composto por mais ou menos 100 pessoas que é a Secretaria do Tesouro, eu me lembro que desde que eu entrei houve...

**Ent 25-** É, pois é, poucos Contadores no Estado pra dar suporte. Porque assim o que acontece, a gente tem que deixar mais automatizado possível, mas, têm situações que você tem que escolher aqui ou ali, então nesse momento tem que escolher, muitas vezes, ele escolhe errado. Então, tem que ser suporte do Contador pra dar uma olhada, porque senão, pera aí, isso aqui tem algum engano aqui então tem essa dificuldade porque são pouquíssimos Contadores.

**Ent 28** - Ok, dificuldades poderiam ter sido menores se nós tivéssemos analistas e programadores na área de T.I. que é o suporte da gente, se a gente tivesse esse pessoal em maior número e, que eles fossem efetivos, porque a gente se deparou estamos há alguns anos, assim, como uma empresa contratada pelo Estado para dar esse apoio de T.I. e, essa empresa, como ela é uma empresa privada fica sujeita a perder uma pessoa para outra empresa, ou seja, a pessoa tem experiência já com o Estado de Pernambuco e depois ela muda para outro setor e para você formar um outro profissional demora então essa equipe ela não é uma equipe no setor público, é uma equipe contratada como eu falei...

**Ent 28** – Quanto a um setor de Informática, o Estado Tem, mas ele é só gerenciador, todos os técnicos são de iniciativa privada. [...] a gente ter uma equipe diminuta, e ainda ser terceirizada. Então, tudo que a gente demandava tinha que entrar numa sequência, numa lista pra ser atendido e, demorava, os testes também, então essa, pra mim, foi a maior dificuldade

**Ent 31** - Agora, o problema que nós tivemos foi a termo de assim, de pessoal, nossa Contadoria é muito enxuta, tem poucos funcionários e aí por isso que a gente se organizou em grupos com a participação de funcionários de outras Secretarias pra assim, conseguir, vamos dizer assim, aumentar as nossas possibilidades, os nossos recursos, em relação mesmo a pessoal, porque a nossa Contadoria é um número pequeno de funcionários. E, aí assim, esse foi um problema, porque você tem as suas atribuições de rotina e o NBCASP veio com muitas mudanças, muitas alterações de procedimentos e tudo o mais que aí você tinha que deixar, muitas vezes, a sua rotina pra tá trabalhando nesse, por isso que acho que talvez seja uma dificuldade geral, assim ter pessoas, para trabalhar, pra atender essas novas demandas

**Ent 04** – e resistência há porque a pessoa não quer ter mais problemas ela quer continuar no trabalho fácil do dia dia, ela acha que com isso eu vou ganhar mas problema, entendeu?

**Ent 34** – Então, a ideia é resgatar a figura do contador, resgatar a figura da contabilidade, estabelecer um, ou até uma lei, que cria, como o nosso Contador falou, um sistema de contabilidade não é um sistema informatizado é um sistema de contabilidade mesmo onde tem um órgão Central, tem os órgãos setoriais de contabilidade, e que esses órgãos trabalhem harmonicamente entre si, na geração de informação, na fidedignidade da informação, essa é a ideia que eu dou, que a gente trabalhe e não só no sentido da questão técnica, do processo eu vejo que processo ele está bem definido já, a gente falou vários processos aqui, aquele que eu falei pessoas processos e sistemas. Processos, processo tem manual, tem a lei 4320, tem processo até demais, processo ele tem um monte, acho que até confunde a cabeça da gente de tanto processo. Sistema, no mercado está cheio aparecendo cada vez mais, tem empresas que estão produzindo softwares super modernos para atender às novas normas de contabilidade, tem Estado que está trocando o seu sistema, saindo do Siafem, adquirindo outros novos sistemas. Então, o processo de sistema tem um avanço, agora na questão de pessoas é que tá tendo um problema hoje para que o projeto NBCasp avance a gente precisa avançar nessa questão de pessoas e o avanço em relação às pessoas está a estrutura da contabilidade dos Estados que precisa ser revisto.

As falas foram recorrentes no sentido de que o setor de contabilidade deva ter contadores e de que uma política de cargos e salários para os profissionais dessa área seria relevante, desde que equivalente à aplicada na área fiscal.

Alguns Estados empregam profissionais com formações diversas na Contadoria Geral, tais como engenheiros, advogados e tecnólogos, visto que há concursos públicos para “analista fiscal”, dos quais profissional de nível superior pode participar. Com isso, a figura do contador ficou relegada.

O Conselho Federal de Contabilidade se preocupa com o Exame de Suficiência, realizado para colocar profissionais de qualidade no mercado de trabalho, mas o

mercado dos contadores não pertence aos contadores.

Em outros Estados percebe-se o envelhecimento dos concursados, sem perspectiva de realização de novos concursos ou preocupação com a renovação e a difusão do conhecimento contábil para novas gerações.

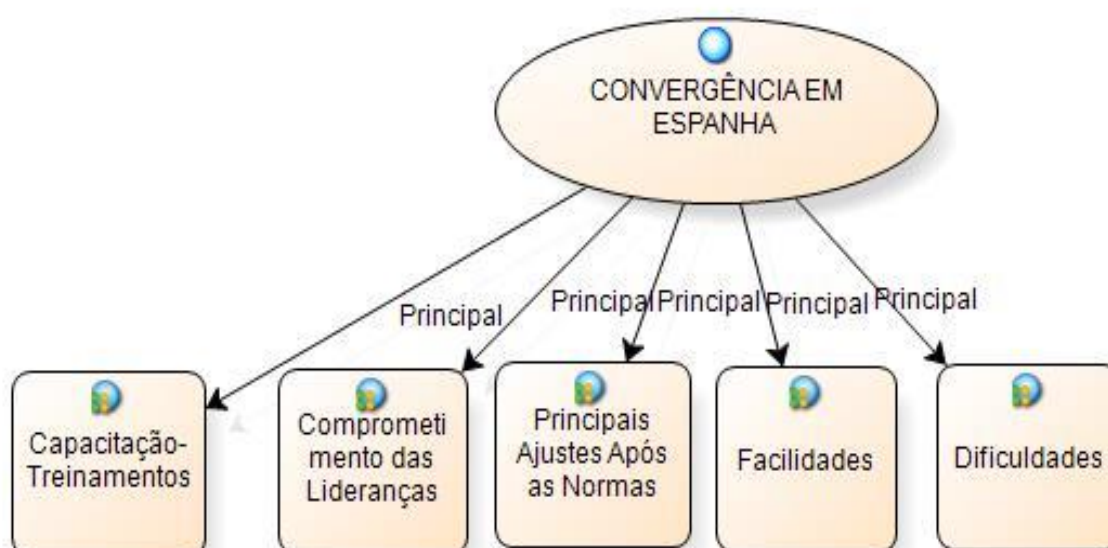
#### 4.1.4 Convergência na Espanha

Esta categoria busca compreender as adaptações atuais da contabilidade aplicada ao setor público, as relações organização-ambiente e os entendimentos na prática em um Estado da Espanha em relação à introdução das normas internacionais de contabilidade para o setor público.

Na Espanha foi possível realizar apenas uma entrevista, mas mesmo assim este estudo considera relevante apresentá-la, pois os objetivos buscados foram atingidos no sentido de evidenciar os principais aspectos em relação à convergência às normas internacionais por uma pessoa que vivencia todo o processo.

A figura 13, abaixo, mostra a saída do modelo NVivo para esta categoria, com suas respectivas cinco subcategorias, sendo que estas são consequência do nível de ocorrências na fala do entrevistado.

**Figura 13 – Código da Categoria “Convergência na Espanha”**



Fonte: Modelo NVivo.10, gerado com base nos dados da pesquisa. Elaborado pela autora (2015).

##### 4.1.4.1 Capacitação - Treinamentos

Esta subcategoria busca identificar se, assim como no Brasil, na Espanha foram

ministrados cursos, treinamentos e palestras sobre as mudanças que ocorreriam ou que estão ocorrendo devido à normalização internacional da contabilidade pela IFAC.

**Ent 39** - Desde el Departamento de Asistencia y Asesoría a Entidades Locales de la Diputación Provincial de Zaragoza se organizaron unas jornadas formativas, en dos ediciones dedicadas a cada uno de los modelos de Contabilidad Local existentes (simplificado y normal), destinadas a la divulgación de las principales novedades de los nuevos Planes de Contabilidad entre los empleados públicos de las distintas Administraciones Locales de la Provincia. En la primera jornada participó personal de la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE), que explicó los motivos de la reforma, los ajustes y reclasificaciones a realizar en el asiento de apertura del 2015 (primer ejercicio en el que ha sido de aplicación la nueva normativa contable), el contenido y las principales novedades de las nuevas Instrucciones de Contabilidad y de los Planes Generales de Contabilidad Pública adaptados a la Administración Local, con especial referencia al Marco Conceptual de la Contabilidad Pública. El resto de sesiones fueron impartidas por profesores de la Universidad de Zaragoza que analizaron desde un punto de vista teórico y práctico (mediante la resolución de casos prácticos) las principales áreas contables afectadas por la reforma: inmovilizado no financiero, activos y pasivos financieros y cuentas anuales.

**Ent 39** - El personal responsable del Servicio de Contabilidad de esta Diputación asistió a las sesiones correspondientes a la edición dedicada al modelo normal, celebradas durante los meses de septiembre y octubre de 2014.

Verifica-se que houve uma preocupação da IGAE em explicar os motivos das reformas e os principais ajustes que ocorreriam, pois a Ordem HAP/1781/2013 para a Administração Local, como é o caso da *Diputación Provincial de Zaragoza*, tornou obrigatória a aplicação da nova norma a partir de 2015. Cabe destacar a importância dos professores da Universidade de Zaragoza, que participaram de todo o processo de elaboração das normas, como a edição de livros com casos práticos dos principais aspectos contábeis afetados pela reforma, tais como: imobilizado não financeiro, ativos e passivos financeiros e contas anuais. Ainda com relação a esta subcategoria, destaca-se a citação a seguir:

**Ent 39** - Así mismo, durante el mes de septiembre se asistió en Madrid a una jornada organizada por la empresa AYTOS, con la que tenemos contratada la aplicación informática de contabilidad, que estaba destinada a dar a conocer los cambios en dicha aplicación como consecuencia de la reforma contable.

#### 4.1.4.2 Comprometimento das Lideranças

Esta subcategoria busca compreender se é importante o comprometimento da alta liderança no processo, a fim de melhorar o envolvimento de todos e até mesmo de



facilitar as relações que se fizerem necessárias com outras entidades.

**Ent 39-** Al margen de autorizar la realización del gasto correspondiente a las actividades indicadas en el apartado anterior, no han participado en dicho proceso, delegando en los técnicos responsables de la materia.

Verifica-se que as lideranças se preocupam mais com a autorização da execução das despesas, ou seja, com a aprovação do orçamento, e que não têm participado do processo pois entendem que isso deva ficar a cargo dos responsáveis pelas funções técnicas.

**Ent 39** - En todo caso, deberían haberse preocupado antes y más por las implicaciones que ha supuesto en el trabajo diario de los responsables del Servicio de Contabilidad la mayor carga de trabajo que hemos tenido que soportar como consecuencia del estudio de los cambios normativos y en la operativa a seguir, así como de los ajustes a realizar. Más, cuando todo este proceso ha coincidido con un incremento de las solicitudes de información contable y presupuestaria (ejecución trimestral del presupuesto, período medio de pago a proveedores, ...) y otros cambios normativos con transcendencia en la operativa contable (factura electrónica, ...). Digo antes porque a petición del Servicio, se ha accedido a dotar al mismo de una nueva plaza de Técnico Medio en Contabilidad, que sirva para dar soporte a las Jefaturas de Servicio y Sección en el desempeño de todas estas tareas y las demás propias del Servicio, si bien todavía estamos en la fase del proceso de selección y la llegada de dicha persona va a ser posterior a todo el proceso de implantación del nuevo plan.

A fala acima, a princípio, dá a entender que não é necessário o envolvimento das lideranças. No entanto, na citação seguinte, fica claro que haverá sobrecarga de trabalho para o serviço de contabilidade com as mudanças regulatórias e operacionais, pois estão ocorrendo alterações também na nota fiscal eletrônica. Diante desse cenário, seria bom que a alta liderança se preocupasse com esse processo. O entrevistado informa que o Serviço de Contabilidade já fez um pedido para contratação de técnicos de nível médio em contabilidade, para apoiarem a execução das tarefas, e que as autoridades concordaram com a solicitação.

Na fala analisada, verifica-se que aquilo que se refere à contabilidade deve ficar a cargo dos contadores, e que o comprometimento da liderança não interfere.

Mas, analisando essas informações, verifica-se que, se as lideranças não estivessem comprometidas, não teriam atendido ao pedido do chefe de contabilidade para a contratação de mais profissionais e o setor ficaria em situação muito difícil para realizar as suas atividades.

#### 4.1.4.3 Principais Ajustes com as Normas

Esta subcategoria busca identificar se foram necessários muitos ajustes no atual sistema de contabilidade. Em caso positivo, quais foram as adequações de acordo com as normas internacionais de contabilidade da IFAC.

**Ent 39** - Sí, muchos ajustes, especialmente en áreas como el inmovilizado o las subvenciones recibidas.

Nota-se que vários ajustes foram necessários, e os de maior impacto ocorreram nas áreas do imobilizado e dos subsídios recebidos.

**Ent 39** - Adaptación de la aplicación de Gestión del Patrimonio al nuevo tratamiento del Inmovilizado así como de su integración con la aplicación de Contabilidad: ha sido un largo proceso que ha implicado la revisión del Manual de Normas y Procedimiento del Servicio de Patrimonio y en el que desde el Servicio de Contabilidad hemos tenido una gran participación, dado que el principal motivo de los cambios introducidos consistían en la adaptación a la nueva normativa contable. Se ha debatido con la empresa encargada de la asistencia al Servicio de Patrimonio en la redacción de dicho Manual y del diseño de la aplicación informática de Gestión de Patrimonio sobre los procedimientos y la operativa a seguir y, sobre todo, las implicaciones contables que dichos cambios tenían. Revisión de todos los saldos de cierre del ejercicio anterior para su posterior reclasificación de acuerdo con las instrucciones de la IGAE al respecto.

Uma nova gestão do patrimônio de tratamento e de integrações tem exigido participação constante do serviço da contabilidade, devido às alterações nas novas normas contábeis, que exigiram revisões do Manual de Normas e Procedimentos do Serviço de Patrimônio e da contabilidade.

Tem-se discutido a elaboração do manual e o *design* de *software* de informática da gestão do patrimônio sobre os procedimentos e as operações a serem seguidos e, acima de tudo, as implicações contábeis dessas mudanças, tais como revisão de todos os saldos de fechamento do ano anterior para consequente reclassificação de acordo com as instruções do IGAE sobre o assunto.

**Ent 39** - Cambios en el tratamiento de las subvenciones recibidas, para su imputación al Patrimonio Neto: Tanto este, como el resto de modificaciones en la operativa contable que implica la nueva normativa contable, han supuesto cambios en la aplicación informática de Contabilidad. Cambios que en algunos casos no han supuesto mayor esfuerzo que ser concededores de los motivos por los que se producen y la forma en que se han implementado en dicha aplicación, pero que en otros casos han supuesto tener que debatir con la empresa informática por no estar de acuerdo en algunas de las modificaciones introducidas o por detectar errores en algunas otras.

Outra mudança significativa ocorreu em relação aos subsídios recebidos para a atribuição no patrimônio líquido. Essas e outras que acontecem nas operações contábeis envolvendo as novas normas resultam em alterações no *software* e, conseqüentemente, nos sistemas de contabilidade.

**Ent 39** - Cuentas anuales: es un tema que hemos dejado un poco apartado, al margen de analizar algunas modificaciones que implican cambios en la forma de trabajar durante todo el ejercicio para poder obtener al final de ejercicio los datos requeridos, y que retomaremos y estudiaremos en detalle cuando vayamos a confeccionar las cuentas anuales del primer ejercicio que se ha visto afectado por el cambio de normativa, el 2015.

No momento tem-se deixado de lado estudos sobre este tema, pois somente no final do Exercício Financeiro de 2015 que serão geradas as Demonstrações Contábeis com base nas novas normativas. E assim só então será possível analisar o impacto das mudanças e estudar com mais detalhes novas alterações que se fizerem necessárias pós a introdução das novas regras nos sistemas contábeis.

Portanto, percebe-se uma preocupação com o fechamento das contas anuais de 2015, ano importante por ter sido o primeiro exercício financeiro após as mudanças decorrentes da Ordem HAP/1781/2013.

#### **4.1.4.4 Facilidades**

Esta subcategoria busca identificar quais ajustes foram mais facilmente realizados. Tem-se, a seguir, apenas uma resposta a ser destacada:

**Ent 39** - Ajustes motivados por reclasificaciones de cuentas o cambios en el tratamiento de algunas operaciones, que al no implicar grandes cambios y estar suficientemente aclarados por la IGAE no han supuesto gran esfuerzo.

O entrevistado destaca como facilidades determinadas operações que estão suficientemente claras no manual IGAE e que não levam a grandes ajustes. São, normalmente, contas contábeis que foram apenas reclassificadas ou tiveram seus

nomes alterados, porém o tratamento contábil continua sendo o mesmo, fato que não envolve grandes mudanças.

#### **4.1.4.5 Dificuldades**

Esta subcategoria busca identificar quais foram os ajustes mais difíceis de serem implantados. Tem-se, a seguir, apenas uma resposta a ser destacada:

**Ent 39** - Todos aquellos que han motivado cambios importantes en las aplicaciones informáticas tanto de Gestión de Patrimonio como de Contabilidad, por la necesidad, no solo de entenderlos y saber cómo aplicarlos, sino también tener que discutirlos con otros Servicios implicados y con las empresas encargadas de trasladarlos a dichas aplicaciones informáticas.

Verifica-se que as maiores dificuldades estão relacionadas às mudanças que implicam alterações no sistema contábil e, conseqüentemente, nos sistemas de informática, tanto para a gestão do patrimônio como também na contabilidade, principalmente quando não se entende como fazer essas mudanças. Nesse caso, são necessários muitos estudos e conversas com as empresas responsáveis pelos sistemas para identificar como serão feitas tais mudanças.

Pelas respostas anteriores, pode-se concluir que as maiores dificuldades estão relacionadas à área da gestão do patrimônio, que exigirá integração de sistemas e também alterações relacionadas à contabilização dos subsídios recebidos.

#### **4.2 Resultado e Análise Descritiva – Aspecto Quantitativo**

Esta seção visa cumprir o objetivo específico de comparar o sistema oficial de contabilidade pública brasileiro ao sistema espanhol, a partir das normas internacionais de contabilidade. Para tal, foi adotado um estudo comparativo entre as normas vigentes na Espanha e no Brasil com as IPSAS, conforme os Quadros 3, 4 e 5 das seções anteriores.

Utilizou-se também para verificar como está na prática a convergência nas Demonstrações Contábeis do Brasil e da Espanha, os dados dos Apêndices D, E e F, conforme já descrito na subseção 3.2.2 Procedimentos Metodológicos Quanto ao Aspecto Quantitativo.

Mediante a combinação de Escalonamento Multidimensional (MDS) e Análise de *Cluster*, a apresentação dos resultados foi dividida em três partes:

a) INFORMAÇÕES GERAIS e NOTAS EXPLICATIVAS – Destaque para

- recomendações relevantes;
- b) PRINCIPAIS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS – Recomendadas pelas IPSAS;
- c) BALANÇO PATRIMONIAL e DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO – Destaque para contas contábeis recomendadas pelas IPSAS e consideradas relevantes no processo de mudança das normas.

A seguir, são apresentadas as Tabelas 1, 2 e 3, com os resultados da comparação entre os dados obtidos nas demonstrações contábeis das 16 Comunidades Autônomas da Espanha e dos 27 Estados brasileiros pesquisados, bem como a análise dos mesmos.

#### 4.2.1 Uma Análise Descritiva das Tabelas constantes dos Apêndices D, E e F

Vale ressaltar que não se pode comparar apenas pelo número máximo de pontuação (“N”) obtido na linha, considerando que a quantidade de Estados brasileiros é bem maior do que o número de Comunidades Autônomas. Portanto, as análises serão pautadas pelo percentual obtido em cada variável ou pelo grupo de variáveis pesquisadas.

**Tabela 1 – Indicadores Comparativos Brasil e Espanha - Síntese do Apêndice D em Conformidade com as IPSA**

		Total		Brasil		Espanha	
INFORMAÇÕES GERAIS		N	%	N	%	N	%
Var1.1	Observância ao requisito geral de comparabilidade	35	81%	19	70%	16	100%
Var1.2	Declaração de conformidade com as <i>IPSAS</i> .	0	0%	0	0%	0	0%
NOTAS EXPLICATIVAS							
Var1.3	Apresentação - ter referência cruzada com cada uma das Demonstrações Contábeis	29	67%	18	67%	11	69%
Var1.4	Resumo de políticas contábeis significativas	37	86%	21	78%	16	100%
Var1.5	Passivos contingentes e compromissos contratuais não reconhecidos	4	9%	4	15%	0	0%
Var1.6	Evidenciações não financeiras	35	81%	19	70%	16	100%
Var1.7	Outras evidenciações	41	95%	26	96%	15	94%
Var1.8	Informações sobre alterações em variações patrimoniais	21	49%	11	41%	10	63%
Var1.9	Critérios de avaliação e reavaliação de bens de imobilizado	18	42%	7	26%	11	69%

Nota: “N” no total representa o número máximo de pontuação obtido na linha.

Fonte: Demonstrações Contábeis Brasil e Espanha (2014). Elaborado pela autora (2015).

No quesito da Var1.1, “Observância quanto à comparabilidade”, verificou-se que 100% das demonstrações contábeis consultadas na Espanha já apresentam comparabilidade, trazendo as colunas dos exercícios atual e anterior. No Brasil, 30% das demonstrações contábeis ainda não apresentam demonstrativos com tal requisito.

Não foi encontrada nos demonstrativos nenhuma declaração de que os “demonstrativos estão preparados em conformidade com as IPSA”, tanto no Brasil como em Espanha. Porém, citam as normas vigentes locais e que elas estão buscando a adequação às IPSA.

Na variável 1.4, “Resumo de políticas contábeis significativas”, foi observado se havia informações nas quais constava a base da mensuração utilizada, os principais pressupostos relativos ao futuro, as incertezas de estimativas na data das demonstrações contábeis e os riscos significativos nos ajustes de valores contábeis de ativos e passivos. Verificou-se que, na Espanha, 100% dos demonstrativos trazem essas informações, enquanto no Brasil 78% dos demonstrativos contábeis trazem estas informações.

No Brasil, com relação à notas explicativas, existe o aspecto cultural, pelo fato de ainda estarem sendo implantadas, e percebe-se que falta a cultura da apresentação das referências cruzadas, bem como dos passivos contingentes e critérios de avaliação e reavaliação de bens de imobilizado. O Brasil apresenta, na Var.1.9, um percentual de 26% de evidenciação em relação à Espanha, que apresentou um percentual de 69% dessas evidenciações em notas explicativas.

É importante destacar que, em relação aos dados constantes do Apêndice D, na Espanha as notas explicativas são denominadas “Memória”. Estas são muito ricas em detalhes, trazendo critérios de depreciação, quotas e vida útil dos bens, relação dos bens em que não se aplicou a depreciação, detalhamento das provisões e das inversões, enfim, uma série de dados que fornecem esclarecimentos em relação aos demonstrativos publicados.

**Tabela 2 – Indicadores Comparativos Brasil e Espanha - Síntese do Apêndice E “Conformidade em Relação à Demonstrações Contábeis Mínimas Exigidas pelas IPSAS”**

PRINCIPAIS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS conforme IPSAS		Total		Brasil		Espanha	
		N	%	N	%	N	%
Var2.1	Balço Patrimonial (BP)	76	88%	44	81%	32	100%
Var2.2	Demonstração do Resultado Econômico (DRE)	75	87%	43	80%	32	100%
Var2.3	Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL)	16	19%	14	26%	2	6%
Var2.4	Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC)	20	23%	16	30%	4	13%
Var2.5	Demonstração Contábil de Comparação do Orçamento e os montantes realizados (BO)	86	100%	54	100%	32	100%

Nota: “N” no total representa o número máximo de pontuação obtido na linha.

Fonte: Demonstrações Contábeis (2014). Elaborado pela autora (2015).

Em relação aos quesitos “Balço Patrimonial” e “Demonstração do Resultado Econômico”, o Brasil não alcançou a maior pontuação, que seria N=54, porque 10 Estados ainda apresentaram seus demonstrativos de acordo com os anexos da Lei nº 4.320/1964, sem as alterações propostas pelo CFC e pela STN, conforme pode ser observado no item 2 do Quadro 11 (Síntese de Anotações Importantes dos Estados Brasileiros Pesquisados).

Pode-se verificar que Acre, Ceará, Espírito Santo, Goiás, Mato Grosso do Sul, Sergipe, Tocantins e Roraima ainda não tinham disponibilizado os demonstrativos de 2014 no período da consulta.

**Quadro 11 – Síntese de Anotações Importantes dos Estados Brasileiros Pesquisados (de 25/06/2015 a 15/07/2015)**

Nº	Anotações	Estados
01	Estados nos quais o último demonstrativo publicado se refere ao exercício de 2013	Acre, Ceará, Espírito Santo, Goiás, Mato Grosso do Sul, Sergipe, Tocantins e Roraima
02	Estados em que os demonstrativos estão publicados de acordo com os anexos da Lei nº 4.320/1964, sem as alterações propostas pelo CFC e pela STN	Acre, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso do Sul, Paraíba, Piauí, Sergipe, Tocantins e Roraima
03	Demonstrativos financeiros sem nota explicativa	Acre, Goiás, Maranhão, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, Roraima e Minas Gerais

Fonte: Demonstrações Contábeis Brasil (2014). Elaborado pela autora (2015).

No Brasil, apesar de a maioria dos Estados, 88%, apresentar seus demonstrativos em conformidade com as normas vigentes, apenas 23% apresentaram a DFC e a DMPL.

Percebe-se que, quanto à DFC, há dificuldades no sistema para elaboração desse demonstrativo, e quanto à DMPL, não há obrigatoriedade para os Entes que não tenham empresas públicas dependentes.

Na Espanha, como cada Comunidade Autônoma legisla sobre as suas normas contábeis, estas não estão sob a competência da IGAE. Os demonstrativos DFC e DMPL ainda não são obrigatórios, apesar de e HPA/1781/2013 tornar obrigatórios a partir de 2015 para a contabilidade local. Em linhas gerais, as Comunidades Autônomas estão se preparando para se orientarem pelo sistema de informação de características similares.

**Tabela 3 – Indicadores Comparativos Brasil e Espanha - Síntese do Apêndice F  
– “Conformidade em Relação a Determinadas Contas Contábeis do BP e da  
DRE”**

		Total		Brasil		Espanha	
		N	%	N	%	N	%
<b>BALANÇO PATRIMONIAL</b>							
Var3.1	Créditos em Curto Prazo	86	100%	54	100%	32	100%
Var3.2	Ajuste de Perdas de Créditos em CP	49	57%	24	44%	25	78%
Var3.3	Estoques	62	72%	54	100%	8	25%
Var3.4	Realizável em Longo Prazo	85	99%	54	100%	31	97%
Var3.5	Ajuste de Perdas de Créditos em LP	49	57%	27	50%	22	69%
Var3.6	Outros Investimentos em LP	84	98%	54	100%	30	94%
Var3.7	Instalações e Equipamentos	84	98%	52	96%	32	100%
Var3.8	Terrenos e Edifícios	82	95%	50	93%	32	100%
Var3.9	Ativos de Infraestrutura	40	47%	8	15%	32	100%
Var3.10	Depreciação Acumulada	55	64%	33	61%	22	69%
Var3.11	Ativos Intangíveis	70	81%	40	74%	30	94%
Var3.12	Amortização Acumulada	43	50%	23	43%	20	63%
Var3.13	Empréstimos em Curto Prazo	80	93%	48	89%	32	100%
Var3.14	Provisões em Curto Prazo	24	28%	21	39%	3	9%
Var3.15	Empréstimos em Longo Prazo	85	99%	54	100%	31	97%
Var3.16	Provisões em Longo Prazo	37	43%	32	59%	5	16%
Var3.17	Provisões para Riscos e Encargos	59	69%	40	74%	19	59%
Var3.18	Empréstimos em Valores negociáveis em LP	28	33%	4	7%	24	75%
Var3.19	Outras Provisões Passivas	21	24%	10	19%	11	34%
<b>DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO</b>							
Var3.20	Despesa com Depreciação e Amortização	59	69%	32	59%	27	84%
Var3.21	Valorização e Ganhos com Ativos (Reavaliação de Ativos)	49	57%	29	54%	20	63%
Var3.22	Desvalorização e Perda de Ativos (Redução a Valor Recuperável e Provisão para Perdas)	55	64%	33	61%	22	69%

Nota: “N” no Total representa o número máximo de pontuação obtido na linha.

Fonte: Demonstrações Contábeis (2014). Elaborado pela autora (2015).

De acordo com os dados apresentados em relação aos Estados brasileiros, pode-se verificar que contas com pontuação acima de 90% (“Instalações e Equipamentos”, com 96%, e “Terrenos e Edifícios”, com 93%) e contas com pontuação máxima de 100% (“Créditos em Curto Prazo”, “Estoques”, “Realizável em Longo Prazo”, “Outros Investimentos em LP” e “Empréstimos em Longo Prazo”) estão perfeitamente evidenciadas em todos os demonstrativos verificados e têm valoração, mas isso não significa que o estoque tem um controle efetivo ou como são avaliados os investimentos, pois faltam informações nas notas explicativas.

É importante considerar que esta análise foi feita verificando se a conta constava nas demonstrações contábeis e se estava com valor ou não. Pode-se perceber que alguns Estados brasileiros apresentaram todas as demonstrações exigidas pelas normas do CFC e da STN, mas as contas estavam sem valor. Isso poderá ser melhor visualizado na análise de *cluster* e MDS, quando se verifica a média geral de todas as



Tabelas.

Quanto às contas que obtiveram pontuação 100% nas Comunidades Autônomas (“Créditos em Curto Prazo”, “Instalações e Equipamentos”, “Terrenos e Edifícios”, “Ativos de Infraestrutura” e “Empréstimos em Curto Prazo”) e às contas com pontuação acima de 90% (“Realizável em Longo Prazo”, com 97%, “Outros Investimentos em LP”, com 94%, “Ativos Intangíveis” com 94%, e “Empréstimos em Longo Prazo”, com 97%), todas puderam ser ponderadas pelas notas explicativas, principalmente em relação às informações sobre alterações em variações patrimoniais e quanto aos critérios de avaliação e reavaliação de bens. Este estudo isenta-se quanto à qualidade da informação. Pode-se inferir que as informações constavam em notas explicativas, não em todos os demonstrativos, mas em algo em torno de 66% dos itens verificados.

O que se pode perceber é que os demonstrativos contábeis, além de serem bem analíticos em sua apresentação, conforme o modelo dos demonstrativos na Espanha, no Anexo D, já têm a cultura de apresentar notas explicativas com referências cruzadas, o que facilita a interpretação. Por sua vez, as contas nos demonstrativos contábeis no Brasil são muito sintéticas (exemplo: em relação ao Imobilizado: Bens Móveis e Bens Imóveis), o que remete o pesquisador ou o usuário imediatamente às notas explicativas, mas na maioria das vezes elas não existem ou não estão apresentadas de forma adequada.

Cabe destacar as contas novas que foram introduzidas nos demonstrativos brasileiros em função das normas do CFC e da STN, tais como “Ativos Intangíveis”, apresentada por 74% dos Estados brasileiros, “Ativos de Infraestrutura”, apresentada por apenas 8% dos Estados brasileiros, “Ajustes de Perdas de Créditos”, tanto em curto quanto em longo prazo, apresentada por 50% dos Estados brasileiros e “Empréstimos em Curto Prazo”, apresentada por 89% dos Estados brasileiros. Em relação às “Provisões em Curto Prazo”, apenas 39% dos Estados brasileiros apresentam essa conta em seus demonstrativos, e, em relação às “Provisões em LP”, 59% dos Estados brasileiros apresentam essa conta. Quanto ao cálculo das “Depreciações”, 61% dos Estados brasileiros apresentam essa conta em seus demonstrativos.

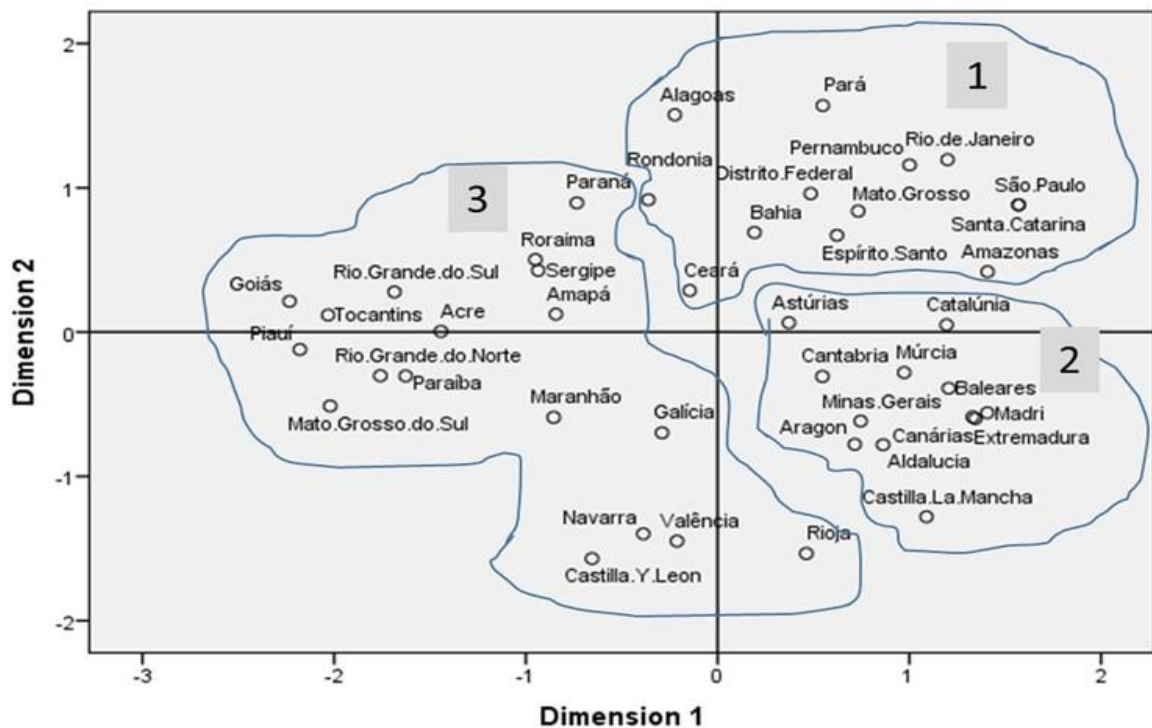
A conta “Provisões para Riscos e Encargos” para os demonstrativos brasileiros foi equivalente à conta “Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a Pagar em Longo Prazo”, obtendo pontuação de 74% dos Estados brasileiros.

Percebe-se, no caso brasileiro, que há preocupação na apresentação dos demonstrativos e dos relatórios com os gráficos, mas falta a parte técnica, com critérios de valoração, desvalorização e reavaliação de ativos, ajustes para perdas de créditos e cálculo das depreciações.

#### 4.2.2 Analisando MDS, Cluster e CATPCA

Os dados constantes dos Apêndices D, E e F, foram rodados seguindo todos os procedimentos metodológicos já citados, e mediante a análise de *cluster* que gerou o dendograma. Conforme o Anexo E, pode-se observar a formação de três agrupamentos. Em seguida, utilizou-se o Escalonamento Multidimensional (MDS), visando obter as similaridades e dissimilaridades para o conjunto de casos, obtendo-se a representação gráfica por meio da Figura 14, que a seguir será analisada.

**Figura 14 – Resultado do MDS para Duas Dimensões**



Fonte: Saída MDS pelo SPSS. Rodado pela autora (2015).

A Tabela 4, a seguir, mostra os resultados totais das médias obtidas por cada grupo em cada item observado, a fim de verificar a conformidade das Comunidades Autônomas na Espanha e dos Estados brasileiros com as recomendações das IPSAS.

**Tabela 4 – Resumo dos Dados Obtidos por Grupos para Análise MDS**

		<b>Grupo 1</b>	<b>Grupo 2</b>	<b>Grupo 3</b>
<b>Apêndice D</b>	INFORMAÇÕES GERAIS e NOTAS EXPLICATIVAS – Destaque para recomendações relevantes	72,65%	68,52%	37,65%
<b>Apêndice E</b>	PRINCIPAIS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS - Recomendadas pelas IPSAS	79,23%	60,50%	54,44%
<b>Apêndice F</b>	BALANÇO PATRIMONIAL e DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO - Destaque para Contas Contábeis recomendadas pelas IPSAS consideradas relevantes nesse processo de mudança das normas	79,90%	79,17%	52,15%
<b>TOTAL DAS MÉDIAS:.....</b>		<b>77,26%</b>	<b>69,39%</b>	<b>48,08%</b>

Nota: Os percentuais em cada grupo se referem ao total das médias obtidas em cada tabela.

Fonte: Elaborado pela autora (2015).

### Grupo 1

Este grupo é formado por 13 Estados brasileiros que ficaram com médias de pontuação geral entre 72,65% e 79,90% no somatório dos dados contidos nos Apêndices D, E e F, e é composto por: Santa Catarina, com média 93,27%, São Paulo, com 93,27%, Rio de Janeiro, com 88,05%, Pará, com 85,02%, Rondônia, com 79,71, Pernambuco, com 77,68%, Alagoas, com 77,14%, Amazonas, com 76,23%, Ceará, com 70,86%, Bahia, com 70,14%, Distrito Federal, com 75,79%, Mato Grosso, com 63,69 e Espírito Santo, com 63,59%.

O MDS permite um espaçamento dos casos, mostrando as posições relativas no espaço mapeado e refletindo o grau de similaridade. Dessa forma, pode-se concluir que os Estados do grupo 1 estão no eixo POSITIVO tanto para a dimensão 1 como para a dimensão 2.

Uma inferência que se pode fazer a respeito do Grupo 1 é com relação aos Estados de São Paulo e Santa Catarina, que se encontram na extremidade mais positiva das dimensões 1 e 2 (1,5692 e 0,8824, respectivamente). Esse fato se justifica devido a esses Estados terem obtido a maior média (93,27%) e possuírem o maior grau de conformidade nas três tabelas de dados.

Cabe destacar ainda o Estado do Pará, que está nas dimensões 1 e 2 (0,5483 e 1,5702, respectivamente) e obteve como média geral de todas as tabelas a pontuação 85,02%, sendo sua pontuação foi elevada por ter apresentado todos os demonstrativos contábeis exigidos pelo CFC e pela STN.

O Estado de Pernambuco, que se encontra nas dimensões 1 e 2 (1,0009 e 1,1581, respectivamente), obteve como média geral de todas as tabelas a pontuação 77,68%. Porém, vale ressaltar que, em relação às demonstrações contábeis, apresentou quase todas, faltando apenas a DFC, no Apêndice D, referente às notas explicativas. Seus

demonstrativos também não apresentaram comparabilidade e critérios de avaliação de ativos, mas, em relação às variáveis observadas no Apêndice F, obteve uma pontuação de 88,36% em relação à evidenciação de suas contas conforme as IPSAS.

O Estado de Rondônia se encontra nas dimensões 1 e 2 (- 0,3613 e 0,9179, respectivamente), e o Estado de Alagoas se encontra nas dimensões 1 e 2 (- 0,2234 e 1,5062, respectivamente). Vale ressaltar que, em relação às demonstrações contábeis, ambos os Estados evidenciaram todas as Demonstrações Contábeis, mas em relação às variáveis observadas no Apêndice F, obtiveram pontuação de 61,36% e 63,64%, respectivamente, em relação à evidenciação de contas nos demonstrativos conforme as IPSAS.

A similaridade deste grupo deve-se à alta conformidade das variáveis referentes às evidenciações das contas nos balanços e na DRE. A exceção fica por conta dos Estados de Rondônia, Alagoas e Ceará, que, apesar de apresentarem, em sua maioria, todos os demonstrativos contábeis, sofrem com a baixa conformidade em relação à qualidade das contas contábeis nos demonstrativos contábeis.

### Grupo 2

Este grupo está composto por um Estado brasileiro e 11 Comunidades Autônomas da Espanha: Asturias, Cantábria, Cataluna, Madri, Aragon, Castilla La Mancha, Canárias, Extremadura, Balears, Murcia, Andalúcia e Minas Gerais.

Os indicadores deste grupo indicam que a medida máxima obtida no Apêndice D é de 77,78%, e nesta tabela são observadas as variáveis “Observância ao requisito geral de comparabilidade”, bem como “Declaração de conformidade com as IPSAS”. Não foi encontrada nos demonstrativos nenhuma declaração de que eles estejam preparados em conformidade com as IPSAS, mas está implícito, e no Apêndice D, as Comunidades Autônomas Cantábria e Cataluna apresentam o menor percentual de convergência: 55,56%. Andalúcia, Aragón, Astúrias, Baleares, Canárias, Madri e Múrcia, por sua vez, apresentam o maior percentual de convergência: 77,78%. Pode-se verificar que todos os demonstrativos têm notas explicativas com referências cruzadas, mas faltam informações de passivos contingentes, bem como informações sobre alterações em variações patrimoniais e critérios de avaliação de bens imobilizado.

Neste quesito, o Estado de Minas Gerais apresentou o menor percentual, 33,33%, pois, embora o seu demonstrativo contábil se referisse ao exercício de 2014, não

continha nota explicativa. Quanto aos dados do Apêndice E deste grupo, todos obtiveram o percentual de 60%, porque as Comunidades Autônomas e o Estado de Minas Gerais ainda não publicam a Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC) e a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL). Portanto, apesar de Minas Gerais ter obtido 84% no somatório dos dados dos Apêndices D, E e F, a Tabela do Apêndice E, Demonstrações Contábeis, aproximou o Estado brasileiro deste grupo.

Neste quesito, vale lembrar que as Comunidades Autônomas têm normas próprias e não estão sujeitas a publicações desses demonstrativos. Quanto ao Apêndice F, dentre as Comunidades Autônomas, destacam-se Baleares, Canárias, Catalúnia, Extremadura e Murcia, com pontuações entre 81% e 84%. Portanto, tais Comunidades estão evidenciando as principais contas e estas estão com valoração. Cita-se como exemplo parte da Explicativa de Ilhas Canárias, segundo a qual, em agosto de 2012, deu-se início à publicação de pregões e licitações para contratar os serviços necessários ao novo sistema contábil, adjudicado em 8 de fevereiro de 2013.

Em abril de 2013, uma vez finalizado o contrato de manutenção dos sistemas anteriores TARO e SEFCAN, teve início o trabalho de *design* e implantação do novo sistema, que deveria incorporar em uma única plataforma toda a informação econômica e financeira das entidades com orçamento limitado da Comunidade Autônoma de Canárias. No ano de 2013, foi iniciada a convergência de TARO, SEFCAN e sistemas, de modo que se os prazos fossem cumpridos, no ano de 2015. Nas Ilhas Canárias, desde 1 de janeiro de 1999, os ativos não financeiros do balanço incluem todas as aquisições derivadas da execução orçamental, incluindo a carga inicial do ativo imobilizado que foi inventariado e valorizado pela Direção-Geral do Patrimônio e Aprovisionamento, em 31 de dezembro 1998.

### Grupo 3

Este grupo é composto por 13 Estados brasileiros que ficaram entre 32,19% e 61,94% das médias mínimas e máximas obtidas nos Apêndices D, E e F. São eles: Acre, Amapá, Goiás, Maranhão, Mato Grosso do Sul, Paraná, Paraíba, Piauí, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, Roraima, Sergipe e Tocantins. Há também cinco Comunidades Autônomas espanholas que ficaram entre 54,51% e 61,92% das médias mínimas e máximas obtidas nos Apêndices D, E e F são: Castilla Y Leon, Galícia, Navarra, Rioja e Valência.

Este Grupo, pelos percentuais obtidos e pela localização no eixo NEGATIVO, tanto

para a dimensão 1 como para a dimensão 2, estão com baixo grau de conformidade em relação às IPSAS. Porém, cabe fazer alguns destaques, começando pelas Comunidades Autônomas Rioja e Galícia, que apresentam similaridades em relação às demonstrações contábeis. Rioja apresentou todos os demonstrativos, ficando com 100%, enquanto Galícia deixou de apresentar apenas a DMPL. No entanto, estão em situação muito similar em relação às notas explicativas e à conformidade das contas contábeis no BP e DR.

As Comunidades Autônomas de Valência, Navarra e Castilla y Leon, têm características muito semelhantes em relação à apresentação das demonstrações contábeis, das notas explicativas e das conformidades das contas contábeis no BP e na DRE. Neste último quesito, Navarra obteve 61,36%, portanto, uma pontuação maior em relação às demais, o que explica sua localização na dimensão 1 (-0,3877), melhor do que a alcançada por Castilla y Leon, mas pior em relação a Valência na Dimensão 1 (-0,2116). Essa diferença ocorre na variável notas explicativas, na qual Navarra teve pontuação de 44,44% e Valência, 66,67.

Cabe também destacar Acre, Goiás, Mato Grosso do Sul, Paraíba, Piauí, Rio Grande do Norte e Tocantins, com a pontuação média entre 32,19% a 38,08%, a mais baixa entre as médias das 3 tabelas de dados. Essas informações são confirmadas pelo Quadro 11 (Síntese de Anotações Importantes dos Estados Brasileiros Pesquisados de 25/06/2015 a 15/07/2015), pois Acre, Goiás, Mato Grosso do Sul, Sergipe, Tocantins e Roraima não tinham, à época do levantamento, tais dados publicados, e o balanço de 2014 não estava de acordo com as Normas CFC e STN. Acrescentam-se ainda a esta lista os Estados de Maranhão, Rio Grande do Norte e Rio Grande do Sul, que apresentaram as notas explicativas em suas demonstrações.

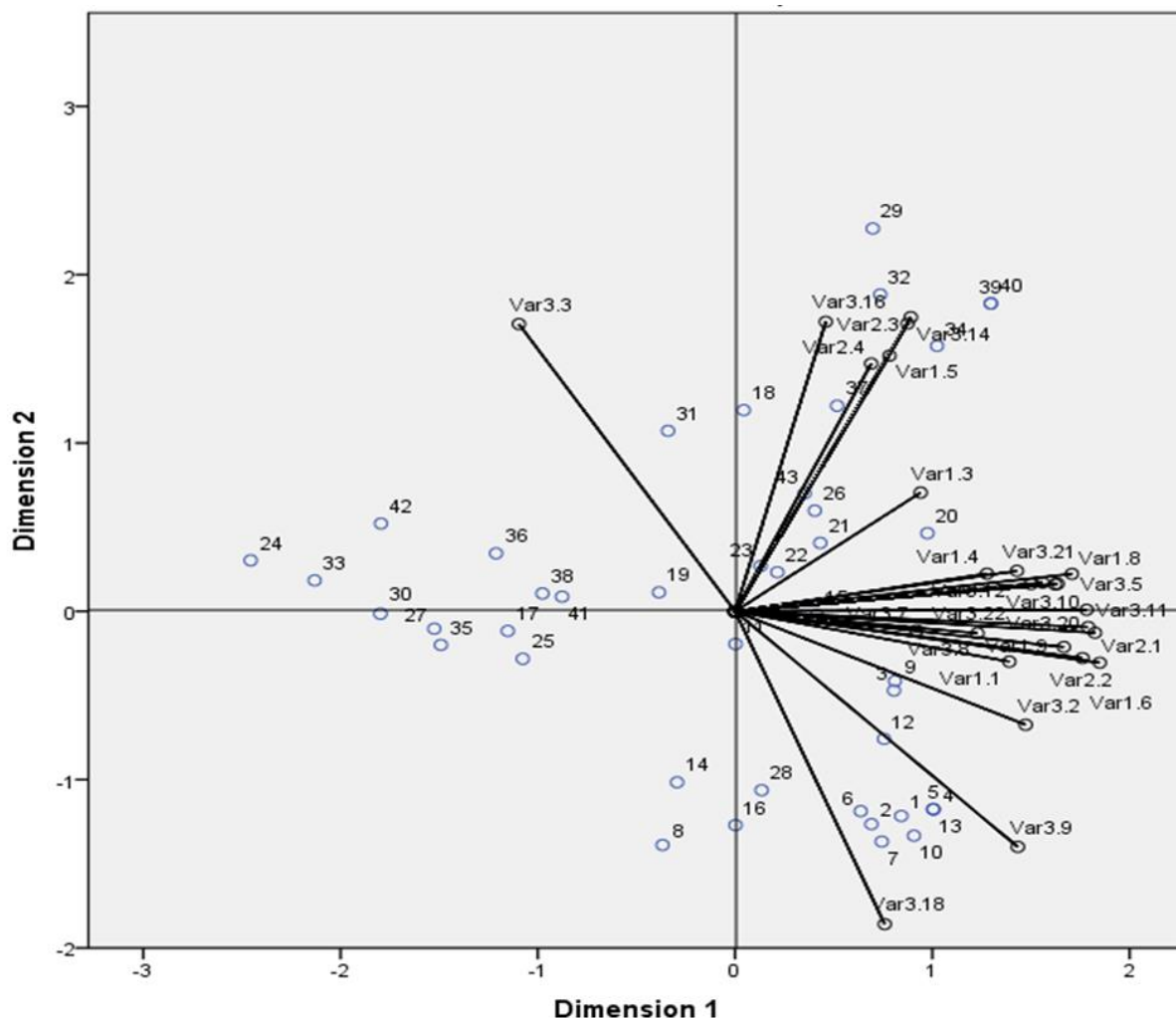
A Figura 15 (Biplot) mostra o resultado da análise de componentes principais categóricas (CATPCA) com *Optimal Scaling*, e o Quadro 12 traz a relação das variáveis que foram utilizadas na medição da conformidade com as IPSAS.

**Quadro 12 – Variáveis Utilizadas na Medição da Conformidade com as IPSAS**

<b>Variáveis</b>	
Var1.1	Observância ao requisito geral de comparabilidade
Var1.3	Apresentação ter referência cruzada com cada uma das demonstrações contábeis
Var1.4	Resumo de políticas contábeis significativas
Var1.5	Passivos contingentes e compromissos contratuais não reconhecidos
Var1.6	Evidenciações não financeiras
Var1.8	Informações sobre alterações em variações patrimoniais
Var1.9	Critérios de avaliação e reavaliação de bens de imobilizado
Var2.1	Balanço patrimonial
Var2.2	Demonstração do resultado econômico
Var2.3	Demonstração das mutações do patrimônio líquido
Var2.4	Demonstração do fluxo de caixa
Var3.2	Ajuste de perdas de créditos em CP
Var3.3	Estoques
Var3.5	Ajuste de perdas de créditos em LP
Var3.7	Instalações e equipamentos
Var3.8	Terrenos e edifícios
Var3.9	Ativos de infraestrutura
Var3.10	Depreciação acumulada
Var3.11	Ativos intangíveis
Var3.12	Amortização acumulada
Var3.14	Provisões em curto prazo
Var3.16	Provisões em longo prazo
Var3.18	Empréstimos em valores negociáveis em LP
Var3.20	Despesa com depreciação e amortização
Var3.21	Valorização e ganhos com ativos (reavaliação de ativos)
Var3.22	Desvalorização e perda de ativos (redução a valor recuperável e provisão para perdas)

Fonte: Elaborada pela autora (2015)

**Figura 15 – Gráfico Biplot - Saída dos CATPCA**



Legenda: ○ Casos (no dendograma pode-se relacionar o número com os nomes dos casos)

— Cargas dos componentes (ajustados para escala dos casos)

Fonte: Saída CATPCA pelo SPSS, rodado pela autora (2015).

O lado POSITIVO das dimensões 1 (eixo x) e 2 (eixo y) encontram-se, na maioria dos casos, no Grupo 1 (Santa Catarina-39, São Paulo-40, Rio de Janeiro-34, Pará-29, Rondônia-37, Pernambuco-32, Alagoas-18, Amazonas-20, Ceará-22, Bahia-21, Distrito Federal-43, Mato Grosso-26 e Espírito Santo-23) e as variáveis que mais se relacionam a esses casos são: Var1.3, Var1.4, Var1.5, Var1.8, Var2.3, Var2.4, Var3.5, Var3.10, Var3.11, Var.3.12, Var3.14, Var3.16, Var3.17, Var3.21 e Var3.22.

Verifica-se que os casos e as variáveis localizados entre a dimensão 1 (1,297) e a Dimensão 2 (2,274) estão mais adequados às IPSAS, mas vale ressaltar que as variáveis que influenciam são referentes às evidenciações das contas no BP e na DRE, tais como ajustes de perdas de crédito em longo prazo, depreciação acumulada, ativos intangíveis, amortização acumulada, provisões em curto e longo prazo, valorização e ganhos com ativos e reavaliação de ativos. Entretanto, é necessário



destacar que, dentro deste grupo, há casos como os de Rondônia, Alagoas e Ceará, que apresentaram baixa conformidade em relação à qualidade das contas contábeis (Var3.5, Var3.10, Var3.11, Var.3.12, Var3.14, Var3.16, Var3.17, Var3.21 e Var3.22), porém, apresentaram, em sua maioria, todos os demonstrativos contábeis. A conformidade ocorreu pelas seguintes variáveis: Var1.3, Var1.4, Var1,8, Var2.3 e Var2.4.

Os casos (Andalúcia-1, Aragón-2, Astúrias-3, Balears-4, Canárias-5, Cantábria-7, Catalúnia-9, Extremadura-10, Madri-12, Múrcia-13 e Minas Gerais-28) localizados na dimensão 1 (eixo x +2) e na dimensão 2 (eixo -2) foram influenciados, principalmente, pelas variáveis Var1.1, Var1.6, Var1.9, Var2.1, Var2.2, Var3.2, Var3.7, Var3.8, Var3.9, Var3.18, Var3.20, Var3.21 e Var3.22.

Esse gráfico confirma as análises anteriores em relação a este grupo, segundo as quais o fato de as Comunidades Autônomas ainda não apresentarem a DMPL e a DFC fez com que este grupo não esteja com alta conformidade em relação às IPSAS. Vale ressaltar que todos os demonstrativos observam o critério de comparabilidade, são fortes em suas notas explicativas, muito ricos em detalhes quanto aos critérios de avaliação e reavaliação de bens de imobilizado, além de bem analíticos, separando bens materiais (instalações e equipamentos, terrenos e edifícios, ativos de infraestrutura) de bens imateriais e patrimônio histórico e cultural. Nesse quesito, este grupo está em conformidade com as IPSAS.

Os casos Acre-17, Maranhão-25, Mato Grosso do Sul-27, Rio Grande do Norte-35, Castilla Y Leon-8, Galícia-11, Navarra-14, Rioja-15 e Valência-16, estão localizados na dimensão 1 (eixo x -2) e na dimensão 2 (eixo -2), do lado inferior esquerdo. Na leitura do gráfico, verifica-se que não há nenhuma variável influenciando diretamente, porque, conforme observado nas análises anteriores, há muitas peculiaridades em cada Estado ou Comunidade Autônoma, e pode-se concluir que estão com baixa conformidade em relação às IPSAS.

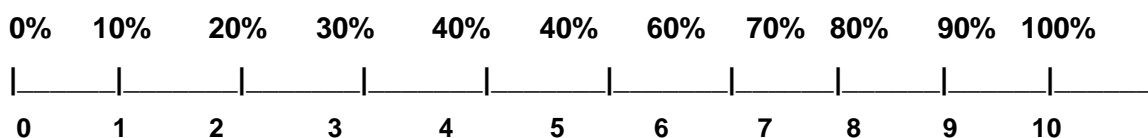
Os casos Amapá-19, Goiás-24, Paraná-31, Paraíba-30, Piauí-33, Rio Grande do Sul-36, Roraima-38, Sergipe-41 e Tocantins-42 estão localizados na dimensão 1 (eixo x -2) e na dimensão 2 (eixo +2), do lado superior esquerdo. A leitura do gráfico mostra que houve influência da variável Var3.3. Também é possível notar neste grupo grande diversidade nas características dos dados de cada Estado. Houve Estados que não apresentaram notas explicativas, ou que evidenciaram baixa qualidade nas informações das contas contábeis dos demonstrativos consultados, o que indica que

não estão em conformidade com as IPSAS.

### 4.3 Resultado e Análise do Grau de Aderência dos Sistemas de Informação dos Estados Brasileiros

A verificação do grau de aderência dos sistemas de informação dos Estados brasileiros se deu pela aplicação do *checklist*, conforme o Quadro 13, e foi realizada durante as visitas in loco, para verificar o grau de aderência do sistema contábil em uso às normas brasileiras de contabilidade e, conseqüentemente, às normas internacionais de contabilidade.

Cada respondente deu uma nota para cada quesito, conforme a escala a seguir:



**Quadro 13 – Checklist de Atribuição de Grau de Aderência dos Sistemas de Informações dos Estados**

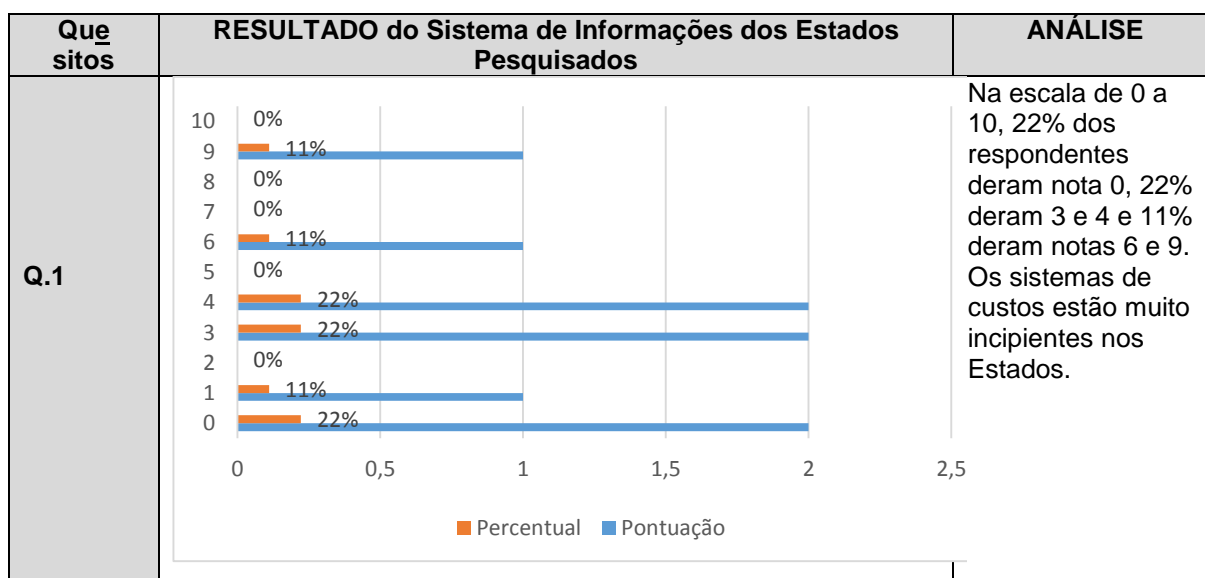
	O Sistema de Informações do seu Estado:	Faça um círculo conforme o grau de aderência										
		0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1	Gera dados de análise custo x benefício dos projetos/atividades para decidir sobre a continuidade ou paralisação dos mesmos	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
2	Verifica apenas o Saldo de Dotação Disponível	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
3	Gera dados para a Tomada de Decisão	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
4	Permite identificar redução de custos	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
5	Essa informação de redução de custos é utilizada para a alocação de recursos orçamentários entre as Unidades	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
6	Gera as demonstrações contábeis de acordo com a NBC T 16.6, a Lei nº 4.320/1964 e os Manuais da STN	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
7	Está em estrita observância aos princípios e às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
8	Permite o conhecimento e a disponibilização de macroagregados do setor público, a visão geral do resultado e a instrumentalização do controle social	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
9	Permite emitir demonstrações consolidadas, excluídas as transações entre entidades que fazem parte da consolidação	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
10	Serve de ligação entre a administração e as áreas de execução e vice-versa	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
11	Contempla procedimento para avaliação e mensuração de ativos e passivos patrimoniais	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
12	Permite o reconhecimento de valores para registro contábil da depreciação, amortização e exaustão	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
13	Permite o controle contábil do planejamento desenvolvido pelas entidades do setor público interligadas hierarquicamente em seus planos	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
14	Contempla ferramenta para aferição da economicidade, eficiência, eficácia e efetividade de programas e ações executadas em seu Estado	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
15	Está refletido no plano de contas	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

16	As informações dos planos hierárquicos interligados são detalhadas por ano, ações, valores e metas	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
17	A contabilidade permite a integração de planos hierárquicos interligados, comparando suas metas programadas com as realizadas	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
18	A evidenciação contribui para a tomada de decisão e facilita a instrumentalização do controle social	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
19	Os registros usam procedimentos uniformes por meio de processo eletrônico em rigorosa ordem cronológica	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
20	Os registros das informações contábeis obedecem aos Princípios e às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
21	Contempla as características do registro e da informação contábil do setor público, tais como comparabilidade, compreensibilidade, confiabilidade, fidedignidade etc., conforme preceitua a NBC T 16.5.	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

Fonte: Elaborado pela autora (2015).

Dos 38 profissionais de contabilidade das Secretarias de Fazenda dos cinco Estados entrevistados, 11 preencheram o quadro acima, mas apenas nove responderam os 21 itens solicitados. Dos dois que preencheram parcialmente, o fizeram por não sentirem que tinham o conhecimento requerido sobre procedimentos específicos de sistemas. Portanto, o resultado da pesquisa será apresentado com base nos formulários respondidos em sua totalidade, conforme o Quadro 14, abaixo:

#### Quadro 14 – Resultado e Análise do checklist de Atribuição de Grau de Aderência dos Sistemas de Informações dos Estados

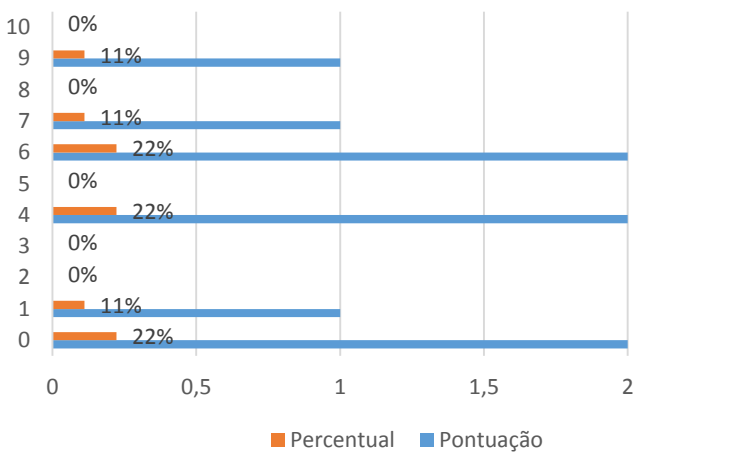
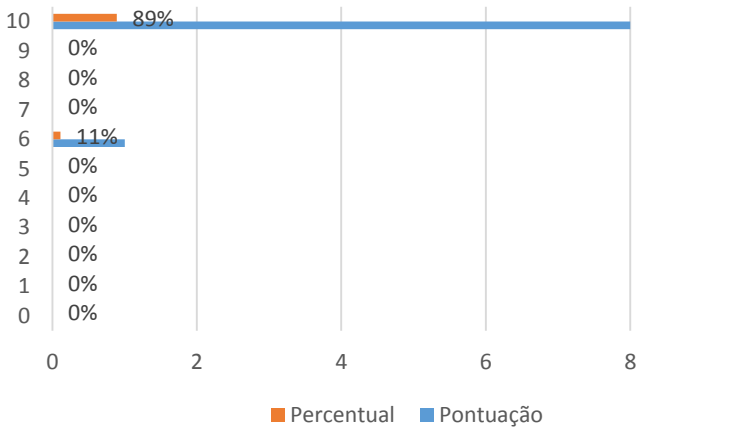
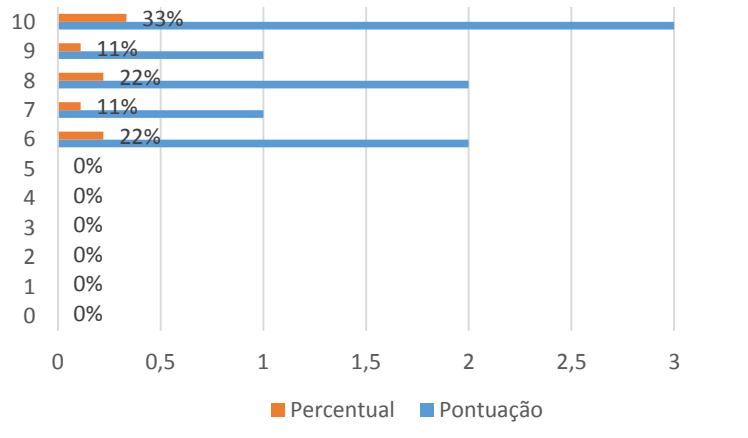


<p><b>Q.2</b></p>	<table border="1"> <thead> <tr> <th>Valor</th> <th>Percentual</th> <th>Pontuação</th> </tr> </thead> <tbody> <tr><td>0</td><td>44%</td><td>4</td></tr> <tr><td>1</td><td>0%</td><td>1</td></tr> <tr><td>2</td><td>11%</td><td>1</td></tr> <tr><td>3</td><td>0%</td><td>0</td></tr> <tr><td>4</td><td>0%</td><td>0</td></tr> <tr><td>5</td><td>11%</td><td>1</td></tr> <tr><td>6</td><td>0%</td><td>0</td></tr> <tr><td>7</td><td>11%</td><td>1</td></tr> <tr><td>8</td><td>0%</td><td>0</td></tr> <tr><td>9</td><td>0%</td><td>0</td></tr> <tr><td>10</td><td>22%</td><td>2</td></tr> </tbody> </table>	Valor	Percentual	Pontuação	0	44%	4	1	0%	1	2	11%	1	3	0%	0	4	0%	0	5	11%	1	6	0%	0	7	11%	1	8	0%	0	9	0%	0	10	22%	2	<p>44% marcaram 0, 11% marcaram 5 e 7 e 22% marcaram 10. Justifica-se, pois os sistemas geram mais do que simples saldo de dotação.</p>
Valor	Percentual	Pontuação																																				
0	44%	4																																				
1	0%	1																																				
2	11%	1																																				
3	0%	0																																				
4	0%	0																																				
5	11%	1																																				
6	0%	0																																				
7	11%	1																																				
8	0%	0																																				
9	0%	0																																				
10	22%	2																																				
<p><b>Q.3</b></p>	<table border="1"> <thead> <tr> <th>Valor</th> <th>Percentual</th> <th>Pontuação</th> </tr> </thead> <tbody> <tr><td>0</td><td>0%</td><td>0</td></tr> <tr><td>1</td><td>0%</td><td>0</td></tr> <tr><td>2</td><td>0%</td><td>0</td></tr> <tr><td>3</td><td>0%</td><td>0</td></tr> <tr><td>4</td><td>0%</td><td>0</td></tr> <tr><td>5</td><td>11%</td><td>1</td></tr> <tr><td>6</td><td>22%</td><td>2</td></tr> <tr><td>7</td><td>33%</td><td>3</td></tr> <tr><td>8</td><td>33%</td><td>3</td></tr> <tr><td>9</td><td>0%</td><td>0</td></tr> <tr><td>10</td><td>0%</td><td>0</td></tr> </tbody> </table>	Valor	Percentual	Pontuação	0	0%	0	1	0%	0	2	0%	0	3	0%	0	4	0%	0	5	11%	1	6	22%	2	7	33%	3	8	33%	3	9	0%	0	10	0%	0	<p>Neste quesito, 11% deram nota 5, 22% deram nota 6 e 33% deram 7 e 8. Indica que os sistemas geram informações para tomada de decisão, mas ainda necessitam de adequações.</p>
Valor	Percentual	Pontuação																																				
0	0%	0																																				
1	0%	0																																				
2	0%	0																																				
3	0%	0																																				
4	0%	0																																				
5	11%	1																																				
6	22%	2																																				
7	33%	3																																				
8	33%	3																																				
9	0%	0																																				
10	0%	0																																				
<p><b>Q.4</b></p>	<table border="1"> <thead> <tr> <th>Valor</th> <th>Percentual</th> <th>Pontuação</th> </tr> </thead> <tbody> <tr><td>0</td><td>22%</td><td>2</td></tr> <tr><td>1</td><td>11%</td><td>1</td></tr> <tr><td>2</td><td>0%</td><td>0</td></tr> <tr><td>3</td><td>11%</td><td>1</td></tr> <tr><td>4</td><td>11%</td><td>1</td></tr> <tr><td>5</td><td>11%</td><td>1</td></tr> <tr><td>6</td><td>11%</td><td>1</td></tr> <tr><td>7</td><td>22%</td><td>2</td></tr> <tr><td>8</td><td>0%</td><td>0</td></tr> <tr><td>9</td><td>0%</td><td>0</td></tr> <tr><td>10</td><td>0%</td><td>0</td></tr> </tbody> </table>	Valor	Percentual	Pontuação	0	22%	2	1	11%	1	2	0%	0	3	11%	1	4	11%	1	5	11%	1	6	11%	1	7	22%	2	8	0%	0	9	0%	0	10	0%	0	<p>22% disseram que o sistema não permite identificar redução de custos, mas 22% disseram que o sistema gera essa informação e 11% deram pontuação entre 1 e 6.</p>
Valor	Percentual	Pontuação																																				
0	22%	2																																				
1	11%	1																																				
2	0%	0																																				
3	11%	1																																				
4	11%	1																																				
5	11%	1																																				
6	11%	1																																				
7	22%	2																																				
8	0%	0																																				
9	0%	0																																				
10	0%	0																																				

<p><b>Q.5</b></p>	<table border="1"> <thead> <tr> <th>Nota</th> <th>Percentual</th> <th>Pontuação</th> </tr> </thead> <tbody> <tr><td>10</td><td>0%</td><td>0</td></tr> <tr><td>9</td><td>0%</td><td>0</td></tr> <tr><td>8</td><td>0%</td><td>0</td></tr> <tr><td>7</td><td>11%</td><td>1</td></tr> <tr><td>6</td><td>0%</td><td>0</td></tr> <tr><td>5</td><td>22%</td><td>2</td></tr> <tr><td>4</td><td>11%</td><td>1</td></tr> <tr><td>3</td><td>11%</td><td>1</td></tr> <tr><td>2</td><td>0%</td><td>0</td></tr> <tr><td>1</td><td>11%</td><td>1</td></tr> <tr><td>0</td><td>33%</td><td>3</td></tr> </tbody> </table>	Nota	Percentual	Pontuação	10	0%	0	9	0%	0	8	0%	0	7	11%	1	6	0%	0	5	22%	2	4	11%	1	3	11%	1	2	0%	0	1	11%	1	0	33%	3	<p>Neste item, 33% deram nota 0 e 66% deram notas entre 1 e 7, sendo que, destes, 22% deram nota 5. Portanto, é pouco utilizada a informação para redução de custos para alocação de recursos orçamentários entre Unidades.</p>
Nota	Percentual	Pontuação																																				
10	0%	0																																				
9	0%	0																																				
8	0%	0																																				
7	11%	1																																				
6	0%	0																																				
5	22%	2																																				
4	11%	1																																				
3	11%	1																																				
2	0%	0																																				
1	11%	1																																				
0	33%	3																																				
<p><b>Q.6</b></p>	<table border="1"> <thead> <tr> <th>Nota</th> <th>Percentual</th> <th>Pontuação</th> </tr> </thead> <tbody> <tr><td>10</td><td>22%</td><td>2</td></tr> <tr><td>9</td><td>33%</td><td>3</td></tr> <tr><td>8</td><td>11%</td><td>1</td></tr> <tr><td>7</td><td>22%</td><td>2</td></tr> <tr><td>6</td><td>11%</td><td>1</td></tr> <tr><td>5</td><td>0%</td><td>0</td></tr> <tr><td>4</td><td>0%</td><td>0</td></tr> <tr><td>3</td><td>0%</td><td>0</td></tr> <tr><td>2</td><td>0%</td><td>0</td></tr> <tr><td>1</td><td>0%</td><td>0</td></tr> <tr><td>0</td><td>0%</td><td>0</td></tr> </tbody> </table>	Nota	Percentual	Pontuação	10	22%	2	9	33%	3	8	11%	1	7	22%	2	6	11%	1	5	0%	0	4	0%	0	3	0%	0	2	0%	0	1	0%	0	0	0%	0	<p>Verifica-se que as demonstrações contábeis estão sendo geradas pelo sistema de informação nos Estados pesquisados. Entretanto, ainda precisa de adequações. Um fato a ser registrado são as mudanças que a STN ainda está realizando em seus Manuais.</p>
Nota	Percentual	Pontuação																																				
10	22%	2																																				
9	33%	3																																				
8	11%	1																																				
7	22%	2																																				
6	11%	1																																				
5	0%	0																																				
4	0%	0																																				
3	0%	0																																				
2	0%	0																																				
1	0%	0																																				
0	0%	0																																				
<p><b>Q.7</b></p>	<table border="1"> <thead> <tr> <th>Nota</th> <th>Percentual</th> <th>Pontuação</th> </tr> </thead> <tbody> <tr><td>10</td><td>33%</td><td>3</td></tr> <tr><td>9</td><td>0%</td><td>0</td></tr> <tr><td>8</td><td>44%</td><td>4</td></tr> <tr><td>7</td><td>11%</td><td>1</td></tr> <tr><td>6</td><td>0%</td><td>0</td></tr> <tr><td>5</td><td>11%</td><td>1</td></tr> <tr><td>4</td><td>0%</td><td>0</td></tr> <tr><td>3</td><td>0%</td><td>0</td></tr> <tr><td>2</td><td>0%</td><td>0</td></tr> <tr><td>1</td><td>0%</td><td>0</td></tr> <tr><td>0</td><td>0%</td><td>0</td></tr> </tbody> </table>	Nota	Percentual	Pontuação	10	33%	3	9	0%	0	8	44%	4	7	11%	1	6	0%	0	5	11%	1	4	0%	0	3	0%	0	2	0%	0	1	0%	0	0	0%	0	<p>Neste item, que verifica a observância aos Princípios e às Normas Brasileiras de Contabilidade, 44%, ou seja, 4 dos 9 respondentes, deram nota 8. Portanto, ainda há falhas e o refinamento dessas informações foram colhidos por meio das entrevistas.</p>
Nota	Percentual	Pontuação																																				
10	33%	3																																				
9	0%	0																																				
8	44%	4																																				
7	11%	1																																				
6	0%	0																																				
5	11%	1																																				
4	0%	0																																				
3	0%	0																																				
2	0%	0																																				
1	0%	0																																				
0	0%	0																																				

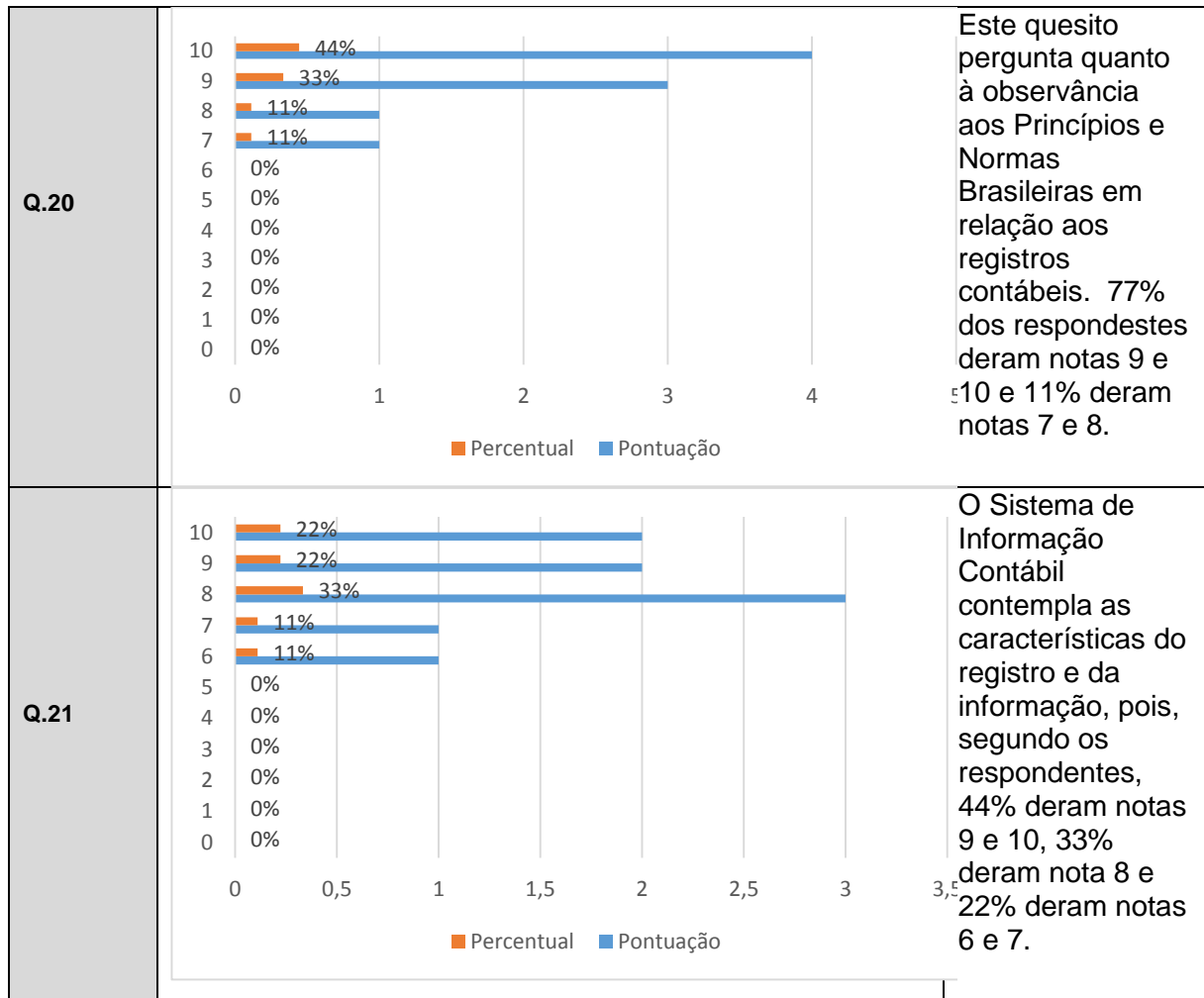
<p><b>Q.8</b></p>	<table border="1"> <thead> <tr> <th>Valor</th> <th>Percentual</th> <th>Pontuação</th> </tr> </thead> <tbody> <tr><td>10</td><td>0%</td><td>0</td></tr> <tr><td>9</td><td>11%</td><td>1</td></tr> <tr><td>8</td><td>33%</td><td>3</td></tr> <tr><td>7</td><td>33%</td><td>3</td></tr> <tr><td>6</td><td>11%</td><td>1</td></tr> <tr><td>5</td><td>0%</td><td>0</td></tr> <tr><td>4</td><td>0%</td><td>0</td></tr> <tr><td>3</td><td>0%</td><td>0</td></tr> <tr><td>2</td><td>0%</td><td>0</td></tr> <tr><td>1</td><td>0%</td><td>0</td></tr> <tr><td>0</td><td>11%</td><td>1</td></tr> </tbody> </table>	Valor	Percentual	Pontuação	10	0%	0	9	11%	1	8	33%	3	7	33%	3	6	11%	1	5	0%	0	4	0%	0	3	0%	0	2	0%	0	1	0%	0	0	11%	1	<p>Neste quesito, que verifica se o sistema permite uma visão geral dos resultados e a instrumentalização do controle social preconizado nas NBCTs do CFC, 33% dos respondentes deram as notas 7 e 8. Isso indica prudência ao responder.</p>
Valor	Percentual	Pontuação																																				
10	0%	0																																				
9	11%	1																																				
8	33%	3																																				
7	33%	3																																				
6	11%	1																																				
5	0%	0																																				
4	0%	0																																				
3	0%	0																																				
2	0%	0																																				
1	0%	0																																				
0	11%	1																																				
<p><b>Q.9</b></p>	<table border="1"> <thead> <tr> <th>Valor</th> <th>Percentual</th> <th>Pontuação</th> </tr> </thead> <tbody> <tr><td>10</td><td>22%</td><td>2</td></tr> <tr><td>9</td><td>11%</td><td>1</td></tr> <tr><td>8</td><td>33%</td><td>3</td></tr> <tr><td>7</td><td>11%</td><td>1</td></tr> <tr><td>6</td><td>0%</td><td>0</td></tr> <tr><td>5</td><td>22%</td><td>2</td></tr> <tr><td>4</td><td>0%</td><td>0</td></tr> <tr><td>3</td><td>0%</td><td>0</td></tr> <tr><td>2</td><td>0%</td><td>0</td></tr> <tr><td>1</td><td>0%</td><td>0</td></tr> <tr><td>0</td><td>0%</td><td>0</td></tr> </tbody> </table>	Valor	Percentual	Pontuação	10	22%	2	9	11%	1	8	33%	3	7	11%	1	6	0%	0	5	22%	2	4	0%	0	3	0%	0	2	0%	0	1	0%	0	0	0%	0	<p>Verifica-se, por este quesito, que os sistemas estão permitindo a emissão de demonstrações relativamente consolidadas.</p>
Valor	Percentual	Pontuação																																				
10	22%	2																																				
9	11%	1																																				
8	33%	3																																				
7	11%	1																																				
6	0%	0																																				
5	22%	2																																				
4	0%	0																																				
3	0%	0																																				
2	0%	0																																				
1	0%	0																																				
0	0%	0																																				
<p><b>Q.10</b></p>	<table border="1"> <thead> <tr> <th>Valor</th> <th>Percentual</th> <th>Pontuação</th> </tr> </thead> <tbody> <tr><td>10</td><td>22%</td><td>2</td></tr> <tr><td>9</td><td>22%</td><td>2</td></tr> <tr><td>8</td><td>44%</td><td>4</td></tr> <tr><td>7</td><td>0%</td><td>0</td></tr> <tr><td>6</td><td>11%</td><td>1</td></tr> <tr><td>5</td><td>0%</td><td>0</td></tr> <tr><td>4</td><td>0%</td><td>0</td></tr> <tr><td>3</td><td>0%</td><td>0</td></tr> <tr><td>2</td><td>0%</td><td>0</td></tr> <tr><td>1</td><td>0%</td><td>0</td></tr> <tr><td>0</td><td>0%</td><td>0</td></tr> </tbody> </table>	Valor	Percentual	Pontuação	10	22%	2	9	22%	2	8	44%	4	7	0%	0	6	11%	1	5	0%	0	4	0%	0	3	0%	0	2	0%	0	1	0%	0	0	0%	0	<p>Neste quesito, que verifica a interligação entre a Administração e as áreas de execução, 44% dos respondentes deram a nota 8 e 22% deram as notas 9 e 10. Portanto, há interligação entre os sistemas.</p>
Valor	Percentual	Pontuação																																				
10	22%	2																																				
9	22%	2																																				
8	44%	4																																				
7	0%	0																																				
6	11%	1																																				
5	0%	0																																				
4	0%	0																																				
3	0%	0																																				
2	0%	0																																				
1	0%	0																																				
0	0%	0																																				

<p><b>Q.11</b></p>	<table border="1"> <thead> <tr> <th>Nota</th> <th>Percentual</th> <th>Pontuação</th> </tr> </thead> <tbody> <tr><td>10</td><td>22%</td><td>2</td></tr> <tr><td>9</td><td>0%</td><td>2</td></tr> <tr><td>8</td><td>22%</td><td>2</td></tr> <tr><td>7</td><td>0%</td><td>2</td></tr> <tr><td>6</td><td>11%</td><td>1</td></tr> <tr><td>5</td><td>22%</td><td>2</td></tr> <tr><td>4</td><td>0%</td><td>2</td></tr> <tr><td>3</td><td>11%</td><td>1</td></tr> <tr><td>2</td><td>11%</td><td>1</td></tr> <tr><td>1</td><td>0%</td><td>2</td></tr> <tr><td>0</td><td>0%</td><td>2</td></tr> </tbody> </table>	Nota	Percentual	Pontuação	10	22%	2	9	0%	2	8	22%	2	7	0%	2	6	11%	1	5	22%	2	4	0%	2	3	11%	1	2	11%	1	1	0%	2	0	0%	2	<p>Neste quesito, que verifica se o sistema contempla procedimentos para avaliação e mensuração do patrimônio, percebe-se que há avanços. Por isso, 44% deram notas entre 8 e 10.</p>
Nota	Percentual	Pontuação																																				
10	22%	2																																				
9	0%	2																																				
8	22%	2																																				
7	0%	2																																				
6	11%	1																																				
5	22%	2																																				
4	0%	2																																				
3	11%	1																																				
2	11%	1																																				
1	0%	2																																				
0	0%	2																																				
<p><b>Q.12</b></p>	<table border="1"> <thead> <tr> <th>Nota</th> <th>Percentual</th> <th>Pontuação</th> </tr> </thead> <tbody> <tr><td>10</td><td>22%</td><td>2</td></tr> <tr><td>9</td><td>0%</td><td>2</td></tr> <tr><td>8</td><td>11%</td><td>1</td></tr> <tr><td>7</td><td>0%</td><td>2</td></tr> <tr><td>6</td><td>0%</td><td>2</td></tr> <tr><td>5</td><td>33%</td><td>3</td></tr> <tr><td>4</td><td>11%</td><td>1</td></tr> <tr><td>3</td><td>11%</td><td>1</td></tr> <tr><td>2</td><td>0%</td><td>2</td></tr> <tr><td>1</td><td>0%</td><td>2</td></tr> <tr><td>0</td><td>11%</td><td>1</td></tr> </tbody> </table>	Nota	Percentual	Pontuação	10	22%	2	9	0%	2	8	11%	1	7	0%	2	6	0%	2	5	33%	3	4	11%	1	3	11%	1	2	0%	2	1	0%	2	0	11%	1	<p>Neste quesito, sobre contabilização de depreciação, amortização e exaustão, 33% deram notas de 0 a 5. O sistema faz os registros, porém, é difícil obter as informações para o registro.</p>
Nota	Percentual	Pontuação																																				
10	22%	2																																				
9	0%	2																																				
8	11%	1																																				
7	0%	2																																				
6	0%	2																																				
5	33%	3																																				
4	11%	1																																				
3	11%	1																																				
2	0%	2																																				
1	0%	2																																				
0	11%	1																																				
<p><b>Q.13</b></p>	<table border="1"> <thead> <tr> <th>Nota</th> <th>Percentual</th> <th>Pontuação</th> </tr> </thead> <tbody> <tr><td>10</td><td>22%</td><td>2</td></tr> <tr><td>9</td><td>0%</td><td>2</td></tr> <tr><td>8</td><td>44%</td><td>4</td></tr> <tr><td>7</td><td>11%</td><td>1</td></tr> <tr><td>6</td><td>0%</td><td>2</td></tr> <tr><td>5</td><td>0%</td><td>2</td></tr> <tr><td>4</td><td>11%</td><td>1</td></tr> <tr><td>3</td><td>11%</td><td>1</td></tr> <tr><td>2</td><td>0%</td><td>2</td></tr> <tr><td>1</td><td>0%</td><td>2</td></tr> <tr><td>0</td><td>0%</td><td>2</td></tr> </tbody> </table>	Nota	Percentual	Pontuação	10	22%	2	9	0%	2	8	44%	4	7	11%	1	6	0%	2	5	0%	2	4	11%	1	3	11%	1	2	0%	2	1	0%	2	0	0%	2	<p>Neste quesito, 44% deram nota 8, 22% deram nota 10 e 11% deram notas 3, 4 e 7. Verifica-se que os sistemas permitem e estão prontos para efetuar os registros, porém, na interligação, ainda existem dificuldades a serem superadas.</p>
Nota	Percentual	Pontuação																																				
10	22%	2																																				
9	0%	2																																				
8	44%	4																																				
7	11%	1																																				
6	0%	2																																				
5	0%	2																																				
4	11%	1																																				
3	11%	1																																				
2	0%	2																																				
1	0%	2																																				
0	0%	2																																				

<p><b>Q.14</b></p>	 <p>22% deram a nota 0 e 66% deram notas abaixo de 6, indicando que neste quesito o sistema tem dificuldade em contemplar as ferramentas de aferição da avaliação da gestão.</p>
<p><b>Q.15</b></p>	 <p>Percebe-se que o plano de contas proposto pelo MCASP da STN está incorporado pelos sistemas de informação dos Estados pesquisados.</p>
<p><b>Q.16</b></p>	 <p>77% dos respondentes deram notas acima de 8 para este quesito, indicando que o sistema interliga os planos hierárquicos por ano, ações, valores e metas.</p>



<p><b>Q.17</b></p>	<table border="1"> <thead> <tr> <th>Nota</th> <th>Percentual</th> <th>Pontuação</th> </tr> </thead> <tbody> <tr><td>0</td><td>11%</td><td>1</td></tr> <tr><td>1</td><td>0%</td><td>0</td></tr> <tr><td>2</td><td>0%</td><td>0</td></tr> <tr><td>3</td><td>0%</td><td>0</td></tr> <tr><td>4</td><td>0%</td><td>0</td></tr> <tr><td>5</td><td>0%</td><td>0</td></tr> <tr><td>6</td><td>22%</td><td>2</td></tr> <tr><td>7</td><td>11%</td><td>1</td></tr> <tr><td>8</td><td>22%</td><td>2</td></tr> <tr><td>9</td><td>33%</td><td>3</td></tr> <tr><td>10</td><td>0%</td><td>0</td></tr> </tbody> </table>	Nota	Percentual	Pontuação	0	11%	1	1	0%	0	2	0%	0	3	0%	0	4	0%	0	5	0%	0	6	22%	2	7	11%	1	8	22%	2	9	33%	3	10	0%	0	<p>Neste quesito, 66% dos respondentes ficaram entre 7 e 9, indicando que o sistema nos Estados pesquisados permite integração de planos, comparando metas programadas com as realizadas.</p>
Nota	Percentual	Pontuação																																				
0	11%	1																																				
1	0%	0																																				
2	0%	0																																				
3	0%	0																																				
4	0%	0																																				
5	0%	0																																				
6	22%	2																																				
7	11%	1																																				
8	22%	2																																				
9	33%	3																																				
10	0%	0																																				
<p><b>Q.18</b></p>	<table border="1"> <thead> <tr> <th>Nota</th> <th>Percentual</th> <th>Pontuação</th> </tr> </thead> <tbody> <tr><td>0</td><td>0%</td><td>0</td></tr> <tr><td>1</td><td>0%</td><td>0</td></tr> <tr><td>2</td><td>0%</td><td>0</td></tr> <tr><td>3</td><td>0%</td><td>0</td></tr> <tr><td>4</td><td>0%</td><td>0</td></tr> <tr><td>5</td><td>0%</td><td>0</td></tr> <tr><td>6</td><td>11%</td><td>1</td></tr> <tr><td>7</td><td>22%</td><td>2</td></tr> <tr><td>8</td><td>44%</td><td>4</td></tr> <tr><td>9</td><td>0%</td><td>0</td></tr> <tr><td>10</td><td>22%</td><td>2</td></tr> </tbody> </table>	Nota	Percentual	Pontuação	0	0%	0	1	0%	0	2	0%	0	3	0%	0	4	0%	0	5	0%	0	6	11%	1	7	22%	2	8	44%	4	9	0%	0	10	22%	2	<p>77% dos respondentes deram notas entre 6 e 8, indicando que neste quesito os sistemas contribuem para a tomada de decisões e facilitam a instrumentalização do controle social.</p>
Nota	Percentual	Pontuação																																				
0	0%	0																																				
1	0%	0																																				
2	0%	0																																				
3	0%	0																																				
4	0%	0																																				
5	0%	0																																				
6	11%	1																																				
7	22%	2																																				
8	44%	4																																				
9	0%	0																																				
10	22%	2																																				
<p><b>Q.19</b></p>	<table border="1"> <thead> <tr> <th>Nota</th> <th>Percentual</th> <th>Pontuação</th> </tr> </thead> <tbody> <tr><td>0</td><td>0%</td><td>0</td></tr> <tr><td>1</td><td>0%</td><td>0</td></tr> <tr><td>2</td><td>0%</td><td>0</td></tr> <tr><td>3</td><td>0%</td><td>0</td></tr> <tr><td>4</td><td>0%</td><td>0</td></tr> <tr><td>5</td><td>0%</td><td>0</td></tr> <tr><td>6</td><td>0%</td><td>0</td></tr> <tr><td>7</td><td>0%</td><td>0</td></tr> <tr><td>8</td><td>44%</td><td>4</td></tr> <tr><td>9</td><td>22%</td><td>2</td></tr> <tr><td>10</td><td>33%</td><td>3</td></tr> </tbody> </table>	Nota	Percentual	Pontuação	0	0%	0	1	0%	0	2	0%	0	3	0%	0	4	0%	0	5	0%	0	6	0%	0	7	0%	0	8	44%	4	9	22%	2	10	33%	3	<p>Os registros usam procedimentos uniformes por meio de processo eletrônico em rigorosa ordem cronológica? Dos respondentes, 44% deram nota 8 e 55% deram notas entre 9 e 10 para este quesito.</p>
Nota	Percentual	Pontuação																																				
0	0%	0																																				
1	0%	0																																				
2	0%	0																																				
3	0%	0																																				
4	0%	0																																				
5	0%	0																																				
6	0%	0																																				
7	0%	0																																				
8	44%	4																																				
9	22%	2																																				
10	33%	3																																				



Fonte: Elaborado pela autora (2015).

Considerando que cada quesito apresenta uma análise, este parágrafo fará uma síntese do principal aspecto observado com a aplicação do *checklist* realizado durante as visitas às cinco Secretarias de Fazenda objeto de estudo desta tese.

Pelos resultados obtidos, confirma-se o que foi verificado nas falas dos entrevistados, que há integração com as informações dentro do próprio sistema. Porém, existem problemas para a interligação com outros sistemas, como os da área tributária, para obtenção dos valores a receber, com o da dívida ativa da Procuradoria Geral dos Estados e com o do patrimônio.

## 5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

O presente trabalho se propôs a compreender o modelo de sistema contábil vigente à luz das normas internacionais de contabilidade aplicada ao setor público. Para tal, teve como desafio verificar os objetivos específicos, nos quais identificou as adaptações atuais, compreendeu as relações organização-ambiente nas percepções práticas dos atores da área contábil aplicada ao setor público, identificou os itens facilitadores e dificultadores da adequação do sistema contábil brasileiro às novas normas de contabilidade e comparou o sistema contábil brasileiro ao sistema espanhol, tendo como base as IPSAS da IFAC.

Para responder à questão da pesquisa, na seção 3, foram seguidos os caminhos lógicos de elementos constitutivos indicados neste estudo. Primeiramente, por meio da realização de entrevistas pelo método qualitativo, em cinco Estados brasileiros, cada qual de uma região. Pôde-se identificar, por intermédio do vasto material coletado, questões relevantes que levam ao melhor entendimento das práticas adotadas por conta da implantação das normas brasileiras de contabilidade no setor público. Em seguida, houve a análise dos relatórios contábeis dos 27 Estados brasileiros e de 16 Comunidades Autônomas da Espanha, sendo que o referencial teórico foi fundamental para a obtenção dos dados que seriam relevantes neste estudo pelo método quantitativo, utilizando a análise de *cluster*, combinada com o Escalonamento Multidimensional (MDS) e a Análise Categórica dos Componentes Principais (CATPCA). Também foi aplicado um *checklist* nos entrevistados de cada Estado para verificar a adequação do sistema às normas de contabilidade.

Como a análise e os resultados da pesquisa de campo e documental estão relatados na seção 4, e tomando como base as evidências identificadas nas quatro Categorias da Pesquisa analisadas, na Análise de *Cluster*, MDS e CPTCA, para que haja maior clareza, a seguir serão apresentadas como proposições ou diretrizes as contribuições identificadas neste estudo para um processo de melhoria e continuidade do modelo de sistema contábil em conformidade com as normas internacionais.

## **5.1 Contribuições para a Melhoria e a Continuidade do Modelo de Sistema Contábil Aplicado ao Setor Público no Brasil, Adequado às Normas Internacionais de Contabilidade**

- a) Alteração da Lei nº 4.320/1964 – A contabilidade, principalmente a governamental, tem suas atividades orçamentária e financeira fortemente regulamentadas. Um fato identificado na pesquisa de campo, em relação à normalização do setor público, foi que a Lei nº 4.320/1964 não foi alterada, o que ocorreu com a Lei nº 6.404/1976, que regula a iniciativa privada. No caso da Lei nº 6.404/1976, houve procedimentos para a convergência das normas aos padrões internacionais de contabilidade, feitos pelo Comitê de Pronunciamento Contábil (CPC), mediante Comunicados Técnicos, com o objetivo de orientar os profissionais contábeis. Isso não ocorreu na contabilidade aplicada ao setor público, para a qual o CFC apenas criou um grupo de estudo, traduziu as IPSAS da IFAC e publicou, em 2008, Resoluções aprovando a NBCT 16.1 até a 16.10. Tais Resoluções trazem disposições gerais, conceitos e definições, enquanto os Manuais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público da STN trazem os procedimentos, fazem o trabalho que o CPC está fazendo para a iniciativa privada. Pode-se verificar pelos resultados obtidos na análise da Categoria “A convergência na Prática no Brasil”, conforme a subseção 4.1.1.6, pela fala dos entrevistados, afirmações tais como “Portarias não têm força de Lei”, bem como que há certa resistência interna influenciada pela falta da alteração da Lei nº 4.320/1964. Esse foi um dos fatos observados por este estudo, tanto nas falas dos entrevistados como nos eventos da STN dos quais a autora deste estudo participou. É necessário que o CFC intervenha no Congresso em um esforço concentrado, como ocorreu com o Exame de Suficiência, para que haja a alteração da Lei nº 4.320/1964, bem como a criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis para a Contabilidade Aplicada ao Setor Público.
- b) Plano de Contas Segundo o Princípio da Entidade – A contabilidade deve, por meio da coleta dos dados das suas transações e atividades operacionais, acumular e organizar informações, mediante um mapa de contas, bem como cumprir a função social de ser um sistema informacional aos usuários. Segundo este estudo, o plano de contas proposto pela STN foi considerado muito

engessado para gerar informações. Este estudo considera que o plano de contas deva ser elaborado respeitando o princípio da entidade que “reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial”, e que cada uma tem suas atividades próprias que nem sempre conversam com as da STN. O plano de contas pode ser considerado, como disse Lopes Sá (2001), “uma bússola, um roteiro, completo, um guia para as tarefas da escrituração contábil”. Sugere-se que, tal como houve com a iniciativa privada, ocorra a alteração da Lei nº 4.320/1964, e que os entes da Federação possam montar seus planos de contas de acordo com sua estrutura funcional, registrando as transações que correspondam às suas reais atividades, às áreas de responsabilidade e aos processos, bem como à soma dessas áreas de responsabilidade. Os demonstrativos contábeis auditados que serão publicados, deverão ser elaborados conforme a Lei que alterar a Lei nº 4.320/1964. As demais demonstrações exigidas poderão ser disponibilizadas em sites de transparência. Quanto à exigência de consolidação das demonstrações contábeis para a STN, esta poderá simplesmente editar uma Portaria baseada nas IPSAS 7 e 18 e na nova Lei que vai alterar a 4.320/1964, com o formato no qual necessita receber as informações dos Estados e Municípios brasileiros.

- c) Sistema de Informação Contábil e Integração de Sistemas no Brasil – Questão de Governança – Cabe destacar a citação de Pereira (2005), na seção 2.2.1 desta tese, considerando sistema de informação “como um conjunto de componentes inter-relacionados, desenvolvido para coletar dados, processá-los, armazenar, recuperar e distribuir informações, a fim de facilitar o processo de gestão do sistema”. A contabilidade tem como objeto o patrimônio, os seus aspectos qualitativos e quantitativos representados pelas partidas dobradas e as suas ações, refletidas automaticamente na equação patrimonial de que  $ATIVO = PASSIVO + PATRIMÔNIO LÍQUIDO$ . A obediência a essa equação, a obediência ao equilíbrio, leva incondicionalmente os profissionais de contabilidade à adoção de Sistema de Informação que possa validar as transações realizadas, controlando automaticamente ou mecanicamente os fatos que afetem a equação. Nesse sentido, os mecanismos de controle devem ser automáticos e um sistema contábil deve incluir rotinas padronizadas de

lançamentos das operações com o mínimo grau de vulnerabilidade. O resultado da análise da subseção 4.1.1 e da Categoria “Sistema Contábil Brasileiro” na subseção 4.1.2, mostrou que existem sistemas contábeis muito vulneráveis no Brasil. Por isso, de nada adiantarão as normas e as exigências de adequação, se não houver um sistema contábil que funcione adequadamente. Não adianta exigir diversos registros e interligações se as Secretarias de Estado responsáveis por esses controles não tiverem consciência de que as suas ações devem ser integradas e registradas contabilmente. Todas estas informações são importantes para a implantação do sistema de informação de custos, exigido tanto pela legislação brasileira como pelas IPSAS. Se os problemas citados anteriormente não forem sanados, a implantação do sistema de informação de custos ficará comprometida. Muita atenção deve ser dada aos sistemas contábeis, em relação à forma de entrada dos dados, pois qualquer erro pode comprometer todo o sistema e conseqüentemente a informação e percebe-se em alguns Estados que estes apresentaram vulnerabilidade devido à ausência de planejamento, de investimentos e melhoria contínua para área de TI dos sistemas contábeis comprometendo a conversão aos padrões internacionais. Sugere-se a introdução de Sistemas Contábeis por Módulos.

#### **5.1.1 Observações Quanto à Comparação do Sistema de Informação Contábil da Espanha e do Brasil**

Houve um estudo comparativo entre os dois países, com base nos relatórios contábeis publicados por todos os Estados brasileiros e todas as Comunidades Autônomas da Espanha conforme Quadro 15.

Vale ressaltar que este estudo teve acesso a um setor de contabilidade da *Diputación Provincial de Zaragoza*, na Comunidade Autônoma de Aragón (Espanha), com o diretor da contabilidade. Mesmo assim, não foi possível visualizar o funcionamento do sistema de contabilidade do local. Tal setor contábil usa a instrução de contabilidade pela Ordem HPA/1781/2013 e estava iniciando os saldos adequados à nova legislação no ano de 2015.

### Quadro 15 – Destaque das Principais Evidências Verificadas na Comparação Entre os Demonstrativos Contábeis de Brasil e Espanha

Principais Evidências no Brasil	Principais Evidências na Espanha
<p>Observou-se que no Brasil a regulamentação se dá por Portarias publicadas pela STN. As Normas do CFC trazem mais orientações gerais e os procedimentos são estabelecidos pelos Manuais da STN. Apesar de a maioria dos Estados brasileiros conseguirem cumprir a meta estabelecida pela STN quanto à publicação das demonstrações mínimas exigidas pelas IPSAS, Em relação ao Exercício Financeiro de 2014, verifica-se na análise da Figura 14 que no Grupo 1, onde se situa grande parte dos Estados brasileiros, o fator que mais contribuiu para a alta pontuação foi terem publicado todas as demonstrações exigidas. Entretanto, verificou-se baixa conformidade em relação à qualidade das contas contábeis nos demonstrativos verificados. No Grupo 3 encontram-se Estados brasileiros com baixa pontuação, indicando não conformidade com as normas CFC e STN. Comparando os Modelos de Demonstrações Contábeis apresentados nos Anexos B e D, pode-se perceber somente pela visualização do balanço patrimonial que o Anexo D tem maior número de informações, possibilitando análises a qualquer tipo de usuário da informação contábil. Percebe-se também falta de cultura em trabalhar as notas explicativas.</p>	<p>As Comunidades Autônomas da Espanha não estão, em matéria de regulação, sob a competência da <i>Intervención General de la Administración del Estado</i>. Isso significa que cada uma delas elabora seus próprios sistemas de informação contábil, tendo assim sua própria norma de gestão econômico-financeira. Em linhas gerais, as suas normas procuram se orientar pelo sistema de informação contábil de características similares às do Sistema de Informação Contábil-Orçamentário para a Administração do Estado (SICOP) e do Sistema de Informação Contábil para Administração Institucional (SICAI), e estão em ritmo de implantação da Ordem EHA/1037/2010. As Comunidades Autônomas não evidenciam as DFCs e as DMPLs, fato que fez com que a maioria das CAs ficassem no Grupo 2, Dimensão 1 da Figura 14. Apesar de seus demonstrativos ainda se basearem na PGCP de 1994, conforme modelo do Anexo D, estes são bem analíticos, observam o critério de comparabilidade, apresentam notas explicativas cruzadas, ricas em detalhes quanto aos critérios de avaliação e reavaliação de bens de imobilizado. Nesse quesito, as CAs estão em conformidade com as IPSAS.</p>

Fonte: Elaborado pela autora (2015).

Ressalta-se também que os relatórios contábeis na Espanha são publicados no mês de setembro de cada ano, isto é, após todas as aprovações legislativas. Ou seja, quando da realização deste estudo os relatórios adequados à norma de 2015 só estariam disponíveis em setembro de 2016.

#### 5.2 Novas Questões de Pesquisa

Tendo em vista a importância da ampliação do conhecimento sobre sistemas convergentes de informação contábil aplicados ao setor público, seguem abaixo algumas questões que poderiam ser estudadas em continuidade a este trabalho:

- a) Sistema de informação contábil aplicado ao setor público convergente aos padrões internacionais de contabilidade verificados nos municípios brasileiros.
  - Como ocorre a adequação do sistema contábil aos padrões internacionais de contabilidade nos municípios brasileiros?

- b) Demonstrações contábeis aplicadas ao setor público: uma proposta de alteração. Neste estudo, pode-se verificar que a maioria das informações são disponibilizadas de acordo com a Lei de Transparência, ou seja, de forma eletrônica nos sites dos governos Estaduais e Municipais. Em função da Lei nº 4.320/1964, da Lei Complementar nº 101/2000 e dos Manuais da STN, os demonstrativos a serem publicados pelos entes federativos aumentaram muito.
- As demonstrações contábeis aplicadas ao setor público brasileiro poderiam ser simplificadas, tal como ocorre com a iniciativa privada?

### 5.3 Considerações Finais

A partir da situação problema apresentada na seção 1, as principais conclusões desta tese são:

Os sistemas informacionais de contabilidade aplicados ao setor público dos entes federativos brasileiros ainda necessitam de integrações com outros setores da administração pública:

- a) Setor de Arrecadação: para o registro dos créditos tributários a receber;
- b) Setor de Patrimônio: para registro dos valores atualizados e ajustados dos bens;
- c) Setor de Pessoal: para registro de obrigações como férias, 13º salário, salários e encargos a pagar.

A STN publicou recentemente a Portaria nº 548, de 24 de setembro de 2015, que estabelece prazos para que os Estados adotem procedimentos contábeis patrimoniais que compreendam o reconhecimento, a mensuração, o registro, a apuração, a avaliação e o controle do patrimônio público. Para os Estados, o registro de créditos tributários a receber deverá ocorrer até 01/01/2018. Já para o reconhecimento, a mensuração e a evidenciação dos créditos oriundos de receitas 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, os registros contábeis são obrigatórios até 01/01/2020. Para o reconhecimento, a mensuração e a evidenciação da dívida ativa, tributária e não-tributária, e respectivo ajuste para perdas, a aplicação é imediata.



Verifica-se que, atualmente, o foco nos sistemas de informação contábil do setor público brasileiro está voltado para as IPSAS 01, 02, 09, 12, 17, 19 (mais no sentido de se trabalhar as provisões, pois os ativos e passivos contingentes ainda estão incipientes), 21, 23, 24, 26 e 31.

Em relação às políticas de convergência para que os sistemas de informações de contabilidade do setor público gerem informações de alta qualidade, este estudo recomenda a criação de grupos de trabalho nas Secretarias de Estado para estudar e para a execução prática das IPSAS 05, 06, 07, 11, 16, 18, 19 (em relação aos ativos e passivos contingentes), e 32.

## REFERÊNCIAS

ARAUJO, Inaldo da Paixão Santos. **Redescobrimo a contabilidade governamental: uma mudança de paradigmas para uma melhor transparência**. Rio de Janeiro Renovar, 2004.

AUCOIN, P. Administrative reform in public management: paradigms, principles, paradoxes and pendulums. *Governance: an International Journal of Policy and Administration*, 3, 115–137, 1990.

ALIGLERI, L.; SOUZA, R. B. de. A Contribuição da Teoria Institucional para a Compreensão do Modelo de Gestão Socialmente Responsável Adotado pelas Empresas Contemporâneas. **Revista Gestão & Tecnologia**, Pedro Leopoldo, v. 10, n. 2, p. 1-15, ago./dez. 2010

ALIJARDE, I. B.; JULVE, V. M. La reforma del sector público y las normas internacionales de contabilidad: el caso de España. **Contaduría Universidad de Antioquia**, v. 60, p. 179-207, enero./junio. 2012.

BARDIN, L. **Análise de Conteúdo**. Tradução: Luís Antero Reto, Augusto Pinheiro. São Paulo: Edições 70, 2011.

BERTALANFFY, L. V. The history and status of general systems theory. **Academy of Management Journal**. 15:411, 1972.

BEUREN, I. M.; SILVA, T. P. **Informação Contábil**. In: RIBEIRO FILHO, J. F. R.; LOPES, J.; PEDERNEIRAS, M. [organizadores]. *Estudando teoria da contabilidade*. São Paulo: Atlas, 2009. p. 305 a 332.

BEZERRA FILHO, J. E. **Contabilidade aplicada ao setor público: abordagem simples e objetiva**. São Paulo: Atlas, 2014.

BRASIL, **Lei n.º 4.320**, de 17 de março de 1964, que estatui normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e o controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. São Paulo: Atlas, 2010.

BRESSER PEREIRA, L.C. **Da administração pública burocrática à gerencial**. In: *Seminário Internacional A Reforma do Estado na América Latina e no Caribe*. Brasília, Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado (Mare), 16-17 maio 1996.

BRESSER PEREIRA, L. C. **A Reforma do estado dos anos 90: lógica e mecanismos de controle**. Brasília: Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado, 1997. 58 p. (Cadernos MARE da reforma do estado; v. 1)

CAMPOS, C. V.; GAMA, J. R. **A teoria institucional aplicada à nova contabilidade pública: estudo de casos múltiplos em municípios da grande Vitória/ES**. 2013. Disponível em: [http://www.fucape.br/premio\\_excelencia\\_academica/upld/trab/13/Clarissa%20Vassem%20Campos\\_TCC\\_Edi%C3%A7%C3%A3o%202013.pdf](http://www.fucape.br/premio_excelencia_academica/upld/trab/13/Clarissa%20Vassem%20Campos_TCC_Edi%C3%A7%C3%A3o%202013.pdf). Acesso em 05 set. 2014.

CARVALHO, C. A.; VIEIRA, M. M. F.; SILVA, S. M. G. A trajetória conservadora da teoria institucional. **Revista Eletrônica de Gestão Organizacional**. Vol. 10, pág. 469-496, dez, 2012.

CARVALHO, D.; CECCATO, M. **Manual completo de contabilidade pública**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2014.

CASAL, R.C., GÓMEZ, E.J.B. **La Contabilidad Pública Local en España Y Portugal Y las IPSAS de la IFAC**. 2006. Disponível em <http://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=2499454>. Acesso em 10 mai de 2011.

CFC - CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Manual de contabilidade do sistema CFC/CRCs/ Conselho Federal de Contabilidade**. Brasília: CFC, 2009.

CFC – CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público**. [tradução: Internacional Federation of Accountants]. Edição 2010.

CFC - Conselho Federal de Contabilidade. **Resoluções**. 2014. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>. Acesso em 31 mar. 2014.

CFC - Conselho Federal de Contabilidade. **Resoluções**. 2014. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>. Acesso em 27 nov. 2015.

CHIZZOTTI, Antonio. **Pesquisa em ciências humanas e sociais**. São Paulo: Cortez, 1995.

CHRISTIAENS, J.; REYNIERS, B.; ROLLÉ, C. Impact of IPSAS on reforming governmental financial information systems: a comparative study. **International Review of Administrative Sciences**: 2010. Pág. 76: 537.

CHURCHMAN, C. W. **Introdução à teoria dos sistemas**. 2 ed. Rio de Janeiro: Vozes, 1972.

CORRAR, J. L.; PAULO, E.; DIAS FILHO, J. M. (Coord.). **Análise multivariada: para cursos de administração, ciências contábeis e economia**. FIPECAF-Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras. 1ª ed. São Paulo: Atlas, 2012.

CUNHA, A. M. V. da. **O Impacto da Adoção das IPSAS no Relato Financeiro das Autarquias**. 2011. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Administração Pública) - Universidade de Aviero. Portugal.

CRESWELL, J. W.; CLARK, V. L. P. **Pesquisa de métodos mistos/Tradução: Magda França Lopes; Revisão técnica: Dirceu da Silva**. 2ª ed. Porto Alegre: Penso, 2013.

DEEPHOUSE, D. L.; SUCHMAN, M. **Legitimacy in Organizational Institutionalism**. In. GREENWOOD, R.; OLIVER, C. SAHLIN, K.; SUDDABY, R. [organizadores]. **The SAGE Handbook of Organizational Institutionalism**. SAGE Publications Ltd 1 Oliver's Yard 55 City Road London EC1 Y 1SP, 2008.

DÍAZ, D. C. (Coord.). **Contabilidade pública**-Adaptada al PGCP 2010, fundamentos y ejercicios. Pirámide: Madri, 2011.

DiMAGGIO, P.; POWELL, W. W. A gaiola de ferro revisitada: isomorfismo institucional e racionalidade coletiva nos campos organizacionais. **RAE**. Vol. 45, n. 2. Abr/Jun, 2005.

DUNSIRE, A. **Administrative theory in the 1980s**: a viewpoint. *Public Administration*, 73, 17–40, 1995.

ECO, H. **Como se faz uma tesi di laurea**. Casa Editrice Valentino Bompiani & C.S. p.A (Itália), 1977.

FERRARI, E. L. **Contabilidade Geral**: teoria e 1.000 questões. 13ª ed. ver. Niteroi, RJ: Impetus, 2013.

FIORENTIN, M.; RODRIGUES JUNIOR, M. M.; VARELA, P. S.; HEIN N. Adoção das normas internacionais de contabilidade por empresas brasileiras: o setor de atuação importa? XIV **SemeAd** Seminários em Administração. Outubro de 2011.

FLICK, U. **Desenho de pesquisa qualitativa**/tradução Roberto Cataldo Costa: consultoria, supervisão e revisão técnica desta edição Dirceu da Silva. Porto Alegre: Artmed, 2009.

FRAGOSO, A. R.; RIBEIRO FILHO, J. F.; LOPES, J. E. de G.; PEDERNEIRAS, M. M. M. Normas brasileiras e internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público e o desafio da convergência: Uma Análise Comparativa IPSAS e NBCTSP. **Congresso Fipecafi USP**. São Paulo, 2009

FRANCISCO FILHO, G; SILVA, F. G da. **Teorias da administração geral**. 2ª ed. São Paulo: Alínea, 2008.

GOMES, T. B. **Utilização da informação gerencial no setor público**: perspectiva diante das novas normas de contabilidade do setor público. 2012. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte.

GAMA, J. R.; DUQUE, C. G.; ALMEIDA, J. E. F. Convergência brasileira aos padres internacionais de Contabilidade pública vis-à-vis as estratégias top-down e bottom-up. **Revista da Administração Pública**. Rio de Janeiro 48(1):183-206, jan/fev. 2014.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2002.

\_\_\_\_\_. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GODOY, A. S. Pesquisa qualitativa: tipos fundamentais. **Revista de Administração de Empresas**, São Paulo, v.35, n.3, p.20-29, maio/junho 1995.

\_\_\_\_\_. A pesquisa qualitativa e sua utilização em administração de

empresas **Revista de Administração de Empresas**, São Paulo, v.35, n4, p.65-71, julho/agosto 1995.

GODOI, C.K.; BANDEIRA-DE-MELLO, R.; SILVA, A. B. da. **Pesquisa qualitativa em estudos organizacionais-paradigmas, estratégias e métodos**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

GREENWOOD, R.; OLIVER, C. SAHLIN, K.; SUDDABY, R. [organizadores]. **The SAGE Handbook of Organizational Institutionalism**. SAGE Publications Ltd 1 Oliver's Yard 55 City Road London EC1 Y 1SP, 2008.

GROSSI, G.; SOVERCHIA, M. European Commission Adoption of IPSAS to Reform Financial Reporting. **ABACUS Accounting Foundation, The University of Sydney**, Vol. 47, No. 4, 2011.

GRUENING G. Origin and theoretical basis of New Public Management. **International Public Management Journal** 4, 1–25, 2001.

GUERREIRO, R.; FREZATTI, F.; LOPES, A. B.; PERREIRA, C. A. O Entendimento da Contabilidade Gerencial sob a Ótica da Teoria Institucional. **Organizações & Sociedades**. Vol.12, n35, outubro/dezembro, 2005.

HAIR JR. J. F. *et al.* **Fundamentos de Métodos de Pesquisa em Administração**. Tradução Lene Belon Ribeiro. Revisão Técnica Ana Beatriz Benites Manssour. Porto Alegre: Bookman, 2005. Reimpressão 2007.

HOLANDA, V. B. de. Contabilidade: A Cibernética Empresarial. **Revista Contabilidade & Finanças** FIECAFI - FEA - USP, São Paulo, FIECAFI, (14), n. 25, p. 42 - 59, janeiro/abril 2001.

IPSASB-International Public Sector Accounting Standards Board. **Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements**. Edition **Volume I**. IFAC-International Federation of Accountants. New York, New York: USA, 2014.

IPSASB-International Public Sector Accounting Standards Board. **Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements**. Edition **Volume II**. IFAC-International Federation of Accountants. New York, New York: USA, 2014.

IPSASB-International Public Sector Accounting Standards Board. **Estrutura conceitual do setor público**. Disponível em <<http://www.ifac.org/news-events/2014-10/ipsasb-publishes-public-sector-conceptual-framework>> Acesso em 02 Nov. 2014

IPSASB-International Public Sector Accounting Standards Board. **Estrutura conceitual do setor público**. Disponível em <<http://www.ifac.org/news-events/2014-10/ipsasb-publishes-public-sector-conceptual-framework>> Acesso em 10 Nov. 2015

IUDÍCIBUS, S. de. **Teoria da Contabilidade**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

JARZABKOWSKI, P. Strategic practices: an activity theory perspective on continuity and change. **Journal of Management Studies**, v. 40, n. 1, p. 23-55, 2003.

JARZABKOWSKI, P. **Strategy as practice: an activity-based approach**. London: Sage Publications, 2005.

JARZABKOWSKI, P. Strategy as practices: recursive, adaptive and practice-in-use. **Organization studies**, v. 25, n. 4, p. 489-520, 2004.

JARZABKOWSKI, P.; BALOGUN, J.; SEIDL, D. Strategizing: the challenges of a practice perspective. **Human Relations**, v. 60, n. 5, 2007.

LEANDRO. C. A. Comparación descriptiva de los sistemas de contabilidad gubernamental de los países de la región centroamericana. **Ciencias Económicas** 29 - No. 1, p.503-527, 2011.

LUCIARDO, R. O. **Uma contribuição para obtenção de qualidade na gestão de despesas públicas com o uso da avaliação de desempenho vinculada à proposta orçamentária**. 2000. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo.

LÜDER, K. A contingency model of governmental accounting innovations, in the political-administrative environment. **Research in Governmental and Nonprofit Accounting**, 7, 99-127, 1992

LÜDER, K. **Research in comparative governmental accounting over the last decade – achievements and problems**. Paper presented at the 8th Biennial CIGAR Conference: Innovations in Governmental Accounting. CIGAR y Universitat de València. Valencia, España, 2001.

LÜDER, K. The contingency modal reconsiderad: experiences from Italy, Japan and Spain. In Bushor E & Schnedler K. (Eds.). **Perspectives on Performance Measurement and Public Sector Accountin** (pp.1-16). Bern: Haupt, 1994.

LUEDER, K. Triumph des marktes im oeffentlichen sektor?—einige Anmerkungen zur aktuellen verwaltungsreformdiskussion. **Die oeffentliche Verwaltung**, 49, 93–100, 1996.

MACHADO, N. [et al.]. **GBRSP – Gestão baseada em resultado no setor público: uma abordagem didática para implementação em prefeituras, câmaras municipais, autarquias, fundações e unidades organizacionais**. São Paulo: Atlas, 2012.

MACHADO, N. e HOLANDA, V. B. Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil. **Revista de Administração Pública** — Rio de Janeiro 44(4):791-820, Jul./ago. 2010.

MACHADO-da-SILVA, C. L. e VIZEU, F. Análise institucional de práticas formais de estratégia. **Revista de Administração de Empresas** – 44 (4), Out/Dez. 2007.

MACHADO, N. **Sistema de informação de custo: diretrizes para integração ao orçamento público e à contabilidade governamental**. 2002. Tese (Doutorado em Controladoria e Finanças). São Paulo (SP): Universidade de São Paulo.

MALHOTRA, N. K. **Pesquisa de marketing**: uma orientação aplicada. Tradução: Lene Belon Ribeiro, Monica Stefani; revisão técnica Janaina de Moura Engracia Giraldi. 6ª Ed. Porto Alegre: Bookman, 2012.

MARCONI, M. de A. e LAKATOS, E. M. **Técnicas de pesquisa**: planejamento e execução de pesquisa, amostragens e técnicas de pesquisa, elaboração, análise e interpretação de dados. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2005.

MARINHO, K. R. L. **As organizações policiais e os processos de transição entre Modelos**. Mitos, racionalidade e o campo institucional da polícia. 2011. Tese (Doutorado em Sociologia e Ciências Humanas). Belo Horizonte (MG). Universidade Federal de Minas Gerais.

MARION, J. C. **Contabilidade Empresarial**. 16ª Ed. São Paulo: Atlas, 2012.

MARTINS, E. [organizador]. **Avaliação de Empresas**: da mensuração contábil à econômica. FIPECAFI. São Paulo: Atlas, 2001.

MARTINS, E. Avaliação de Empresas: da mensuração contábil à econômica. **Caderno de Estudos FIPECAFI**, São Paulo, v.13, o. 24, p. 28 - 37, jul/dez. 2000.

MATIAS-PEREIRA, J. **Manual da gestão pública contemporânea**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

MEYER, A.D. Adapting to environmental jolts. **Administrative Science Quarterly**, 27 (4): 515-537. 1982

MEYER, J. W. Otherhood: The promulgation and transmission of ideas in the modern organizational environment. In B. Czarniawska and G. Sevón (eds.), **Translating Organizational Change**. De Gruyter, pp. 241-252. 1996

MEYER, J.W., ROWAN, B. The structure of educational organizations. In J.W. Meyer and W.R. Scott (eds.), **Organizational Environments: Ritual and Rationality**. Beverly Hills: Sage Publications.1983

MEYER, J. W., ROWAN, B. Institutionalized organizations: Formal structure as myth and ceremony. **American Journal of Sociology**, 83:440-463. 1977.

MEYER, J.W., ROWAN, B. Institutionalized organizations: Formal structure as myth and ceremony. **American Journal of Sociology**, 83: 440-463. 1977.

MEYER, J.W., and SCOTT, W.R. **Organizational Environments**. Beverly Hills, CA: Sage Publications. 1983.

MEYER, J., SCOTT, W.R., and Strang, D. Centralization, fragmentation, and school district complexity. *Administrative Science Quarterly*, 32 (2): 186-201. 1987.

McGEE, J.; PRUSAK, L. **Gerenciamento estratégico da informação**: aumenta a competitividade e a eficiência de sua empresa utilizando informação como ferramenta estratégica. Rio de Janeiro: Campus, 1994.

MILLER, E. J.; RICE, A. K. **Systems of Organization**. London, Tavistock Publications, 1967.

MINGOTI, A. A. **Análise de dados através de métodos de estatística multivariada: uma abordagem aplicada**. Minas Gerais: UFMG, 2005.

MOREIRA, A.C. Comparação da Análise de Componentes Principais e da CAPTCA na avaliação da satisfação de passageiros de uma transportadora aérea. **Apdio- Associação Portuguesa de Investigação Operacional**. *Investigação Operacional* 27: 165-178. 2007.

MOTA, F. G. L. **Contabilidade aplicada ao setor público**. 1ª ed. Brasília, 2009.

MOTTA, C. P. C. [et al.]. **Responsabilidade fiscal-Lei Complementar 101 de 04/05/2000**. Belo Horizonte: Del Rey, 2000.

NONAKA, Ikujiro. Toward middle-up-down management: accelerating information creation. **Sloan Management Review**, v. 29, n. 3, p. 9-18, Spring 1988.

NIYAMA, J. K.; SILVA, C. A T. **Teoria Da Contabilidade**. 3ª Ed. São Paulo: Atlas, 2013.

NIYAMA, J. K. **Contabilidade internacional**. São Paulo: Atlas, 2005.

NIYAMA, J. K. **Contabilidade internacional**. 2ª Ed. São Paulo: Atlas, 2010. (VitalBook file)

OLIVEIRA, A. G. MULLER, A. N. NAKAMURA. A utilização das informações geradas pelo sistema de informação contábil como subsídio ao processo administrativo. [artigo] **FAE**, Curitiba, v. 3, n. 3, p. 2-12, Set/Dez, 2000.

OLIVEIRA, D. de P. R. de. **Sistemas de informações gerenciais: estratégias, táticas e operacionais**. São Paulo: Atlas, 2007.

OULASVIRTA, L. The reluctance of a developed country to choose International Public Sector Accounting Standards of the IFAC. A critical case study. **Journal homepage: www.elsevier.com/locate/cpa**. Received 24 June 2011 Received in revised form 3 December 2012 Accepted 4 December 2012.

PECI, A. A nova teoria institucional em estudos organizacionais: uma abordagem crítica. **Cadernos EBAPE.BR, FGV**, v. 4, nº 1, mar.2006.

PEREIRA, L. C. B.; SPINK, P. K. [et al.]. **Reforma do Estado e administração pública gerencial**. Tradução Carolina Andrade. Rio de Janeiro: Editora Fundação Getúlio Vargas, 1998. 316p.

PEREIRA, E. [et al.]. **Fundamentos da Contabilidade**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2005.

PEREIRA, F. A. de M. A evolução da teoria institucional nos estudos organizacionais:



um campo de pesquisa a ser explorado. **Organizações em contexto**. São Bernardo do Campo. Ano 6 n. 16, jul-dez 2012

PERES, C. C.; HERNANDEZ, L. A. Latin–american public financial reporting: Recent and future development. **Public Administration And Development Public Admin. Dev.** 27, 139-157. 2007.

PINA, V; TORRES, L; ACERETE, B. Are ICTs promoting government accountability?: A comparative analysis of e-governance developments in 19 OECD countries. Elsevier, **Critical Perspectives on Accounting** 18. p.583–602. 2007.

PINA, V; TORRES, L; YETANO, A. Accrual Accounting in EU Local Governments: One Method, Several Approaches. **European Accounting Review**, 18:4. p.765-807. 2009.

QUINELLO, R. **A teoria institucional aplicada à administração**: entenda como o mundo invisível impacta na gestão dos negócios. São Paulo: Novatec, 2007.

RIBEIRO, O. M. **Contabilidade geral fácil**. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013

RIBEIRO, C. M. A.; BIZERRA, A. L. V. A convergência contábil na administração pública federal: o caso das instituições federais de ensino do Estado do Rio de Janeiro. **Pensar Contábil**, Rio de Janeiro, v. 13, n. 52, p. 55 - 64, set/dez. 2011

RIBEIRO FILHO, J. F. R.; LOPES, J.; PEDERNEIRAS, M. [organizadores]. **Estudando teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2009.

RIBEIRO, J. C. de M., FARIAS, R. A. **Inovação no Setor Público**. In: MACHADO, N. [et al.]. GBRSP – Gestão baseada em resultado no setor público: uma abordagem didática para implementação em prefeituras, câmaras municipais, autarquias, fundações e unidades organizacionais. São Paulo: Atlas, 2012.

RICCIO, E. L. **Efeitos da Tecnologia de Informação na Contabilidade** – estudo de caso de implementação de sistemas empresariais integrados – ERP. 2001. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis e Atuariais) – FEA/USP, São Paulo

SANTANA SANTOS, E. Análise dos impactos dos CPCS da primeira fase de transição para o IFRS no Brasil: um exame dos ajustes aos resultados nas DFPS de 2008. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 6, n. 15, p. 23-43, 2012.

SANTANA SANTOS, E. e CALIXTO, L. Impactos do início da harmonização contábil internacional (lei 11.638/07) nos resultados das empresas abertas. **RAE-eletrônica**, v. 9, n. 1, Art. 5, jan/jun. 2010. Disponível em: <<http://www.rae.com.br/electronica/index.cfm?FuseAction=Artigo&ID=5589&Secao=ARTIGOS&Volume=9&Numero=1&Ano=2010>>. Acesso em 26 Mai. 2014.

SANTANA SANTOS, E. Objetividade x Relevância: o que o modelo contábil deseja espelhar? **Caderno de Estudos**, São Paulo, FIPECAFI, v.10, n.18, maio/agosto 1998.

SANTANA SANTOS, E. S.; CIA, J. N. S. US GAAP X Contabilidade na América Latina: impacto das diferenças de normas no lucro reportado das empresas com ADRS na

NYSE. **BASE - Revista de Administração e Contabilidade da UNISINOS**, v. 9, n. 4, p. 357-371, 2012.

SCHIMIDT, P.; SANTOS, J. L. e FERNANDES, L. A. **Contabilidade Internacional: consolidação e combinação de negócios**. São Paulo: Atlas, 2006. (Coleção resumos de contabilidade; v. 11).

SCOTT, W.R. The organization of environments: Network, cultural and historical elements. In J.W. Meyer and W.R. Scott (eds.), **Organizational Environments: Ritual and Rationality**. Beverly Hills: Sage Publications.1983.

SELZNICK, P. A liderança na administração: uma interpretação sociológica. Rio de Janeiro. **FGV**, 1972.

SILVA, R. O. **Teorias da administração**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2013.

SILVA, A. C. R. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade**: orientações de estudos, projetos, artigos, relatórios, monografias, dissertações, teses. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

SILVA, L. B. da. Sistema de informações contábeis para a gestão pública em conformidade com as normas internacionais. **FAPESP**, Projeto de Pesquisa, São Paulo, 30 set 2015. Disponível em: <http://www.bv.fapesp.br/pt/auxilios/87237/sistemas-de-informacoes-contabeis-para-a-gestao-publica-em-conformidade-com-as-normas-internacionais/> Acesso em 04 mar 2016.

SILVA, V. L. da. **A nova contabilidade aplicada ao setor público**: uma abordagem prática. São Paulo: Atlas, 2012.

SLOMSKI. V. **Manual de contabilidade pública**: de acordo com as normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público (IPSASB/IFAC/CFC). 3. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

SLOMSKI. V. **Teoria do agenciamento no Estado**: uma evidência da distribuição de renda econômica produzida pelas entidades públicas de administração direta. 1999. Tese (Doutorado em Controladoria e Finanças). São Paulo (SP): Universidade São Paulo.

SUCHMAN, M. C. Managing legitimacy: strategic and institutional approaches. **Academy of Management Review**, v. 20, n. 3, p. 571-610, 1995.

STN. Secretaria do Tesouro Nacional. **Contabilidade Pública** — Padronização de Procedimentos — Grupo Técnico. Portaria STN 415. Brasília, 2010.

STN. Secretaria do Tesouro Nacional. **O Processo de Convergência às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público**. Brasília: 2009.

Disponível em: <[www3.tesouro.gov.br/contabilidade\\_governamental/treinamentos](http://www3.tesouro.gov.br/contabilidade_governamental/treinamentos)>. Acesso em: 31 março 2014

STN. Secretaria do Tesouro Nacional. **Módulo XIV**: introdução às normas nacionais e internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público. Brasília: 2012. Disponível em:

<[www3.tesouro.gov.br/contabilidade\\_governamental/treinamentos\\_eventos\\_ccont\\_novosite.asp](http://www3.tesouro.gov.br/contabilidade_governamental/treinamentos_eventos_ccont_novosite.asp)>. Acesso em: 31 março 2014.

STN. Secretaria do Tesouro Nacional. **Módulo XIV**: introdução às normas nacionais e internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público. Brasília: 2012. Disponível em:

<[www3.tesouro.gov.br/contabilidade\\_governamental/treinamentos\\_eventos\\_ccont\\_novosite.asp](http://www3.tesouro.gov.br/contabilidade_governamental/treinamentos_eventos_ccont_novosite.asp)>. Acesso em: 27 novembro 2015.

STN. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público**. MCASP 6ª edição republicada em 13/07/2015. Brasília: 2015. Disponível em: <[www.tesouro.fazenda.gov.br/-/mcasep](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/-/mcasep)>. Acesso em: 04 janeiro 2015.

STN. Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria STN no 109**. Brasília, 2011.

STN. Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria STN no 136**. Brasília, 2007.

STN. Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria STN no 37**. Brasília, 2004.

STN. Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria STN no 582**. Brasília, 2010.

SUCHMAN, M. C. Managing legitimacy: strategic and institutional approaches. **Academy of Management Review**, v. 20, n. 3, p. 571-610, 1995.

TRIVIÑOS, A. N. S. **Introdução à pesquisa em ciências sociais**: a pesquisa qualitativa em educação. São Paulo: Atlas, 1987.

TORRES, L. Accounting and accountability: recent developments in government financial information systems. **Public Administration and Development. Public Admin. Dev.** 24, 447–456 (2004).

TORRES PRADA, L e PINA MARTÍNEZ, V. **Manual de contabilidad pública**-Adaptado al Plan de Cuentas de la Administración local. 7ª Ed. CEF: Madri, Barcelona, Valência, 2014.

TOLBERT, P. S.; ZUCKER, L. G. **A institucionalização da Teoria institucional**. In: GLEGG, S. et al. (Org.) Handbook de estudos organizacionais. São Paulo: Atlas, 1999, v. 1. p. 196-219.

WHITTINGTON, R. Completing the Practice Turn in Strategy Research. **Organization Studies**, London: Sage, v. 27, n. 5. p. 613-634, 2006.

YIN, R. K. **Estudo de caso**: planejamento e métodos. 3ª Ed. Porto Alegre: Bookman, 2010.

YOUNG, P. **Métodos científicos de investigación social**. México, Instituto de Investigaciones Sociales de La Universidad del México, 1960.

**APÊNDICE A****Carta de apresentação do pesquisador e da pesquisa.**

Of. ..../2015 . São Caetano do Sul-SP, de de 2015.

Ilmo Sr.  
MD. Contador Geral da SEFAZ.

Assunto: Apresentação da Doutoranda para coleta de dados e informações para pesquisa.

Prezado Senhor,

Vimos, pelo presente apresentar a Doutoranda RENILDES OLIVEIRA LUCIARDO, matriculada no Programa de Pós-Graduação em Administração – Doutorado da USCS – Universidade Municipal de São Caetano do Sul-SP que está realizando pesquisa sob o tema SISTEMA DE INFORMAÇÃO CONTÁBIL PARA A GESTÃO PÚBLICA EM CONFORMIDADE COM AS NORMAS INTERNACIONAIS, sob a orientação do Professor Dr. LAÉRCIO BAPTISTA DA SILVA.

A pesquisa será realizada junto às Coordenadorias de Contabilidade, na área contábil de 05 (cinco) Secretarias de Fazendas de Estados da Federação, sendo selecionadas por Região conforme segue: Região Norte (Belém-PA), Região Sul (Florianópolis-SC), Região Centro Oeste (Cuiabá-MT), Região Nordeste (Recife-PE), e Região Sudeste (São Paulo-SP).

Este estudo será realizado ao longo de 2015, para tal, pretende-se utilizar a Teoria Institucional, e como procedimento técnico na pesquisa de campo a documental, bem como a realização de entrevistas.

Certo também da importância destes dados e cientes da idoneidade e responsabilidade por parte da doutoranda no tratamento dos mesmos que assegura sigilo das informações, e diante da importância do projeto, contamos com vossa presença e colaboração.

Antecipadamente, agradecemos atenciosamente,

**Prof. Dr. Laércio Baptista da Silva**  
**Professor Orientador**  
**Programa de Pós-Graduação em Administração-Doutorado**

## APÊNDICE B

### ROTEIRO PRELIMINAR PARA REALIZAÇÃO DA ENTREVISTA

#### 1. APRESENTAÇÃO LEVANTAMENTO DO PERFIL DOS RESPONDENTES

Caro Respondente, essa pesquisa faz parte de um estudo que procura identificar o sistema de informação contábil aplicado ao setor público frente às alterações propostas pelas Normas Internacionais de Contabilidade. A pesquisa está sendo realizada por uma estudante do Doutorado em Administração do Programa de Pós Graduação da USCS. Os dados coletados de cada respondente serão somados aos dos demais participantes da pesquisa, mantendo, assim, o sigilo das informações individuais. O tempo gasto para a realização da entrevista estima-se em aproximadamente 60 minutos.

Antes de começarmos a entrevista necessito fazer algumas perguntas para identificar o perfil dos respondentes. Concorda? \_\_\_\_\_

#### CARACTERÍSTICA DO RESPONDENTE

<b>Q.1. Gênero</b> 1.Masculino 2.Feminino	[_____]1	<b>Q.2. Idade (em anos completos)</b>	[_____]1
<b>Q.2. Estado civil:</b> 1. Solteiro 2. Separado 3. Viúvo 4. Casado/vive junto 5. Outros			[_____]2
<b>Q.3. Participa do GEFIn como:</b> 1. Subsecretário 2. Contador Geral 3. Assessor de SEFAZ			[_____]3
<b>Q.4 Qual o Estado que representa no GEFIn?</b> _____			
<b>Q.5. Qual a Função Cargo que exerce na SEFAZ do seu Estado?:</b> _____			
<b>Q.8. O grau de escolaridade:</b> 1. Ensino fundamental incompleto    6. Ensino Superior completo 2. Ensino fundamental completo    7. Especialização 3. Ensino médio incompleto        8. Mestrado 4. Ensino médio completo            9. Doutorado 5. Ensino superior incompleto      10. Pós-Doutorado			[_____]8

#### 2. ROTEIRO DE ENTREVISTA

**OBS:** O roteiro estabelece um rol de questões que devem ser observadas. No entanto o entrevistado será levado inicialmente por uma contextualização sobre o tema e ficará livre para fazer as suas considerações em relação a sistema de informações e normas internacionais de contabilidade e destacar os elementos facilitadores e dificultadores da implantação do sistema de informação contábil atual na contabilidade pública. As questões são elencadas para que o foco no tema seja observado e reconduzido assim que necessário durante a entrevista.

1. Em relação as mudanças ocorridas em função da introdução das Normas Internacionais de Contabilidade e os Manuais STN gostaria que você discorresse principalmente quanto a sua aplicação na prática.
2. Se as Normas Internacionais são aplicáveis na prática. Não são aplicáveis ou necessitam de ajustes e adequações?
3. Qual o entendimento do entrevistado em relação ao tema Normas Internacionais. Se ele tem conhecimento sobre o que levou a essas mudanças?
4. Se ele tem conhecimento de que o Modelo de sistema utilizado se baseia em algum outro organismo como referência?
5. As regras e procedimentos são transmitidos de forma clara e a liderança qual o seu papel nas mudanças.
6. O entrevistado considera importante o comprometimento do líder?
7. A introdução das normas pressupõe a integração do sistema de informação. O sistema na prática integra informações de custos, Orçamento, Administração Financeira e Gestão do Patrimônio?
8. Que itens foram fáceis de serem incorporados com essas mudanças no sistema contábil?
9. Quais foram as maiores dificuldades encontradas com a introdução das Normas Internacionais?
10. Sinta-se livre para fazer as suas observações em relação às mudanças no sistema de informações e normas internacionais de contabilidade.

## APÉNDICE C

### GUIÓN PRELIMINAR PARA LA REALIZACIÓN DE LA ENTREVISTA

#### 1. PRESENTACIÓN

Estimado entrevistado, esta investigación es parte de un estudio que busca identificar el sistema de información contable aplicado al sector público tras los cambios propuestos por las Normas Internacionales de Contabilidad. La investigación está siendo llevada a cabo por los Programas de Posgrado Doctorado de USCS-SP/BRASIL y UNIZAR/ES. Los datos recogidos de cada encuestado se añadirán a los otros participantes, lo que se mantiene la confidencialidad de los datos personales. El tiempo necesario para la realización de la entrevista se estima en aproximadamente 40 minutos.

Antes de empezar la entrevista que tenga que hacer algunas preguntas para identificar el perfil de los encuestados. Estás de acuerdo? \_\_\_\_\_

#### 2. CARACTERÍSTICA DEL ENTREVISTADO

<b>Q.2.1. Nombre:</b>	<b>Q.2.Edad:</b> _____
<b>Q.2.3. Nivel de Educación:</b>	
<b>Q.2.4. Estado civil:</b> 1. Solo    2. Casado    3. Divorciado    4. Viudo    5. Otros    [ ] 2.4	
<b>Q.2.5. Ciudad de trabajo:</b>	
<b>Q.2.6. Lugar de trabajo:</b>	
<b>Q.2.7. Cargo/Función:</b>	

Teniendo en cuenta la introducción de las normas internacionales de contabilidad y el régimen de competencia para el sector público, el camino de la rendición de cuentas esenciales para el buen gobierno, sufrirá varios cambios realizados en superponer sistemas presupuestarios tradicionales para la integración de los diferentes grados de sistemas interconectados. Por lo tanto, este estudio presenta las preguntas de investigación como sigue:

#### Preguntas Guía:

11. ¿Cómo se hizo la divulgación de la adaptación del Plan de Contabilidad a la Normas Internacionales del Sector Público? ¿Se han realizado conferencias, reuniones, seminarios para aclarar cómo sería su implementación?
12. ¿Cómo ve la participación/implicación de los políticos y cargos de confianza en el proceso de aplicación del nuevo plan? (han estado al margen, han colaborado...)
13. ¿Considera que ha afectado al proceso de adaptación el compromiso de los políticos y cargos de confianza o la falta de este para la implantación?
14. ¿Con la adaptación de la Orden HAP/1781/2013 (Orden EHA/1037/2010) a las Normas Internacionales de Contabilidad han tenido que realizar muchos ajustes en el actual Sistema de Información Contable?
15. ¿Cuáles han sido los principales ajustes y como se han llevado acabo?
16. ¿Cuál o cuáles han sido los ajustes más sencillos de realizar? ¿y por qué?
17. ¿Cuál o cuáles han sido los ajustes más difíciles de realizar? ¿y por qué?
18. Cualquier otra cosa que quieras destacar sobre esta adaptación del plan a las normas internacionales de contabilidad del sistema.



## APÊNDICE D

Tabla 1: PRINCIPAIS EVIDENCIAÇÕES RECORRIDAS PELO IFAC E MSUAS NORMATIVAS PELO REGIÃO DE COMPETÊNCIA E AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS E MESPANHA E BRASIL

Itens	ANDALUCÍA	ARAGÓN	ASTURIAS	BALEARS	CANÁRIAS	CANTABRIA	CASTILLA La Mancha	CASTILLA Y Leon	CATALUNA	EXTREMADURA	GALICIA	MADRI	MURCIA	NAVARRA	RIOJA	VALÈNCIA
<b>INFORMAÇÕES GERAIS</b>																
Observância ao requisito geral de comparabilidade	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
Declaração de conformidade com as IPSAS.	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
<b>NOTAS EXPLICATIVAS</b>																
Apresentação ter referência cruzada com cada uma das Demonstrações Contábeis	1	1	1	1	1	1	0	0	1	0	0	1	1	0	1	1
Resumo de políticas contábeis significativas	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
Passivos contingentes e compromissos contratuais não reconhecidos	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Evidências não financeiras	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
Outras Evidências	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
Informações sobre alterações em variações patrimoniais	1	1	1	1	1	0	1	0	0	1	0	1	1	0	0	1
Crítérios de avaliação, reavaliação de bens de imobilizado	1	1	1	1	1	0	1	0	1	1	0	1	1	0	1	0
<b>Máximo 9</b>	<b>7</b>	<b>7</b>	<b>7</b>	<b>7</b>	<b>7</b>	<b>5</b>	<b>6</b>	<b>4</b>	<b>5</b>	<b>6</b>	<b>4</b>	<b>7</b>	<b>7</b>	<b>4</b>	<b>6</b>	<b>6</b>
	77,78%	77,78%	77,78%	77,78%	77,78%	55,56%	66,67%	44,44%	55,56%	66,67%	44,44%	77,78%	77,78%	44,44%	66,67%	66,67%

Fonte: Elaborada pela Autora (2015)

Nota: 0 = Não foram evidenciadas; 1 = Sim foram evidenciadas.

Tabela 1: PRINCIPAIS EVIDENCIAÇÕES RECOMENDADAS PELO IFAC EM SUAS NORMATIVAS PELO REGIME DE COMPETÊNCIA E AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS EM ESPANHA E BRASIL (Continuação)

Itens	Acre	Alagoas	Amapá	Amazonas	Bahia	Ceará	Espirito Santo	Goiás	Mat. Ant. Q.	Mato Grosso do Sul	Minas Gerais	Pará	Paraná	Pernambuco	Piauí	Rio de Janeiro	Rio Grande do Norte	Rio Grande do Sul	Roraima	Santa Catarina	São Paulo	Sergipe	Tocantins	Distrito Federal	
<b>INFORMAÇÕES GERAIS</b>																									
Observância ao requisito geral de comparabilidade	0	1	1	1	1	1	1	1	0	1	1	1	1	0	0	1	0	1	1	1	1	0	0	1	
Declaração de conformidade com as IFRSs	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
<b>NOTAS EXPLICATIVAS</b>																									
Apresentação ter referência cruzada com cada uma das Demonstrações Contábeis	0	1	0	1	1	1	1	0	0	1	0	1	1	1	1	1	1	0	1	1	1	1	1	1	
Resumo de políticas contábeis significativas	0	1	1	1	1	1	1	0	0	1	0	1	1	1	1	1	0	1	1	1	1	1	1	1	
Passivos contingentes e compromissos contratuais não reconhecidos	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	1	0	0	0	0	1	1	0	0	0	
Evidenciações não financeiras	1	1	1	1	1	1	1	0	1	1	1	1	0	0	1	0	1	0	1	1	1	1	0	1	
Outras Evidenciações	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	
Informações sobre alterações em variações patrimoniais	0	1	0	1	1	1	1	0	0	0	0	1	0	0	1	0	0	1	0	1	1	0	0	0	
Crterios de avaliação, reavaliação de bens de imobilizado	0	1	0	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	1	1	1	0	0	0	
<b>Maximo 9</b>	2	7	4	7	7	6	6	2	2	4	3	7	1	4	6	3	7	0	4	7	4	8	4	3	5
9	22,22%	77,78%	44,4%	77,7%	77,78%	66,67%	66,67%	22,22%	22,22%	44,44%	33,3%	77,7%	11,1%	44,4%	66,6%	33,3%	0,00%	44,4%	77,78%	44,4%	88,89%	44,4%	33,3%	55,5%	
			4%	8%	77,78%	66,67%	66,67%	22,22%	2%	44,44%	3%	8%	1%	4%	7%	3%	8%	4%	4%	9%	8%	4%	3%	6%	

Fonte: elaborada pela Autora (2015)

Nota: 0 = Não foram devidamente evidenciadas; 1 = SIM foram evidenciadas

## APÊNDICE E

**Tabela 2 PRINCIPAIS EVIDENCIAÇÕES RECOMENDADAS PELO IFAC E AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS EM ESPANHA E BRASIL**

Itens	ANDALUCÍA	ARAGÓN	ASTURIAS	BALEARS	CANÁRIAS	CANTABRIA	CASTILLA La Mancha	CASTILLA Y Leon	CATALUNA	EXTREMADURA	GALICIA	MADRI	MURCIA	NAVARRA	RIOJA	VALÈNCIA
<b>DEMAIS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS</b>																
Balanco Patrimonial	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2
Demonstração do Resultado Econômico	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2
Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Demonstração do Fluxo de Caixa	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Demonstração Contábil de Comparação do Orçamento e os montantes realizados	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2
Maximo 5 X2 = 10	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	8	6	6	6	10	6
	60%	60%	60%	60%	60%	60%	60%	60%	60%	60%	80%	60%	60%	60%	100%	60%

Fonte: Elaborada pela Autora (2015)

Nota: 0 = Não está publicado, mas não está de acordo com a Norma local Vigente; 2 = SIM está publicado de acordo com a Norma Local Vigente.

**Tabela 2: PRINCIPAIS EVIDENCIAÇÕES RECOMENDADAS PELO IFAC E AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS EM ESPANHA E BRASIL (Continuação)**

Itens	Acr e	Alago as	Ama pá	Amazon as	Bahia	Cear á	Espirito Santo	Goi ás	Maranh ao	Mato Grosso	Mato Grosso sul	Minas Gerais	Paraná	Paraíba	Pernambuco	Piauí	Rio de Janeiro	Rio Grande do Norte	Rio Grande do Sul	Rondônia	Roraima	Santa Catarina	São Paulo	Sergipe	Tocantins	Distrito Federal
<b>DEMAIS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS</b>																										
Balanco Patrimonial	1	2	2	2	2	2	1	1	1	2	1	2	2	1	2	1	2	2	2	2	1	2	2	1	1	2
Demonstração do Resultado Econômico	1	1	2	2	2	2	1	1	1	2	1	2	2	1	2	1	2	2	2	2	1	2	2	1	1	2
Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido	0	2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2	0	2	0	0	2	0	2	2	0	0	0
Demonstração do Fluxo de Caixa	0	2	0	0	0	2	0	0	0	0	0	0	2	0	0	0	2	0	0	2	0	2	2	0	0	0
Demonstração Contábil de Comparação do Orçamento e os montantes realizados	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2
Maximo 5 X2 = 10	4	9	6	6	6	8	4	4	4	6	4	6	4	8	8	4	10	6	6	10	4	10	10	4	4	6
	40%	90%	60%	60%	60%	80%	40%	40%	40%	40%	40%	60%	40%	80%	40%	40%	100%	60%	60%	100%	40%	100%	100%	40%	40%	60%

Fonte: elaborada pela autora (2015)

Nota: 0 = Não está publicado, mas não está de acordo com a Norma local Vigente; 2 = SIM está publicado de acordo com a Norma Local Vigente.

## APÊNDICE F

Tabela 3: ANÁLISE DAS PRINCIPAIS EVIDENCIAÇÕES RECOMENDADAS PELO IFAC EM SUAS NORMATIVAS PELO REGIME DE COMPETÊNCIA E AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS EM ESPANHA E BRASIL

Items	ANDALUCIA	ARAGÓN	ASTURIAS	BALEARS	CANÁRIAS	CANTABRIA	CASTILLA La Mancha	CASTILLA Y Leon	CATALUNA	EXTREMADURA	GALICIA	MADRI	MURCIA	NAVARRA	RIOJA	VALÉNCIA
<b>BALANÇO PATRIMONIAL</b>																
Créditos a Curto Prazo	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2
Ajuste de Perdas de Créditos a CP	2	2	1	2	2	2	2	0	2	2	0	2	2	2	0	2
Estoques	0	1	1	1	0	1	0	0	0	0	1	0	1	2	0	0
Realizável a Longo Prazo	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	1	2	2	2	2	2
Ajuste de Perdas de Créditos LP	2	0	1	2	2	2	0	0	2	2	1	2	2	2	0	2
Outros Investimentos LP	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	1	2	2	2	1	2
Instalações e Equipamentos	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2
Terenos e edifícios	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2
Ativos de Infraestrutura	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2
Depreciação Acumulada	2	2	2	2	2	2	2	0	2	2	0	2	2	0	0	0
Ativos Intangíveis	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	0	2	2
Amortização Acumulada	0	2	2	2	2	2	2	0	2	2	0	2	2	0	0	0
Empréstimos de curto Prazo	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2
Provisões a Curto Prazo	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	1	1	0	0	1	0
Empréstimos de Longo Prazo	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	1	2	2	2	2	2
Provisões a Longo Prazo	0	0	1	0	0	0	0	0	2	0	1	2	0	0	1	0
Provisões para Riscos e Encargos	1	1	1	2	2	1	0	2	2	2	0	2	1	0	0	2
Empréstimos em Valores negociáveis LP	2	2	0	2	2	1	2	2	0	2	0	2	1	2	2	2
Outras Provisões Passivas	0	0	1	0	1	0	2	2	0	0	1	2	1	0	1	0
<b>DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO</b>																
Despesa com Depreciação e Amortização	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	0	1	0
Valorização e Ganhos Com Ativos (Reavaliação de Ativos)	1	0	1	2	2	1	2	0	2	2	1	0	2	2	2	0
Desvalorização e Perda de Ativos (Redução a Valor Recuperável e Provisão para Perdas)	2	2	1	2	2	1	2	0	2	2	1	0	2	1	2	0
Máximo 22 * 2 = 44	32	32	33	37	37	33	34	26	36	36	24	35	36	27	27	26
	72,73%	72,73%	75,00%	84,09%	84,09%	75,00%	77,27%	59,09%	81,82%	81,82%	54,55%	79,55%	81,82%	61,36%	61,36%	59,09%

Fonte: Elaborada pela Autora (2015)

Nota: 0 = NÃO apresenta a Conta Contábil; 1 = SIM apresenta a Conta Contábil e NÃO tem valoração; 2 = SIM apresenta a Conta Contábil e SIM tem valoração.

Tabela 3: ANÁLISE DAS PRINCIPAIS EVIDENCIAÇÕES RECOMENDADAS PELO IFAC EM SUAS NORMATIVAS PELO REGIME DE COMPETÊNCIA E AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS EM ESPANHA E BRASIL (Continuação)

Itens	Acre	Alagoas	Amapá	Amazonas	Bahia	Ceará	Espírito Santo	Goiás	Mato Grosso do Sul	Mato Grosso	Mato Grosso do Sul	Minas Gerais	Pará	Paraná	Paraná	Pernambuco	Piauí	Rio de Janeiro	Rio Grande do Norte	Rio Grande do Sul	Roraima	Santa Catarina	São Paulo	Sergipe	Tocantins	Distrito Federal
<b>BALANÇO PATRIMONIAL</b>																										
Créditos a Curto Prazo	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2
Ajuste de Perdas de Créditos a CP	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Estoques	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2
Realizável a Longo Prazo	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2
Ajuste de Perdas de Créditos LP	0	2	0	2	2	2	2	1	0	2	0	2	2	0	0	2	2	2	2	0	0	2	2	0	0	2
Outros Investimentos LP	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2
Instalações e Equipamentos	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2
Terrenos e edifícios	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2
Ativos de Infraestrutura	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Depreciação Acumulada	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2
Ativos Intangíveis	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2
Amortização Acumulada	0	2	0	2	0	0	2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Empréstimos de curto Prazo	0	1	1	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2
Provisões a Curto Prazo	0	1	1	2	0	0	0	1	0	2	0	0	2	0	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2
Empréstimos de Longo Prazo	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2
Provisões a Longo Prazo	0	1	1	2	2	0	1	1	2	2	0	0	2	0	1	2	0	2	2	2	2	2	2	2	2	2
Provisões para Riscos e Encargos	0	2	0	0	2	2	2	1	2	2	2	2	2	0	1	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2
Empréstimos em Valores negociáveis LP	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Outras Provisões Passivas	0	1	0	2	0	1	2	1	0	0	2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
<b>DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO</b>																										
Despesa com Depreciação e Amortização	2	0	1	2	2	1	2	0	2	0	2	2	0	1	2	2	0	2	0	0	1	0	2	2	0	2
Valorização e Ganhos Com Ativos (Reavaliação de Ativos)	2	0	1	2	2	1	2	0	2	0	2	2	2	2	2	2	0	2	0	0	1	0	2	2	0	0
Desvalorização e Perdas de Ativos (Redução a Valor Recuperável e Provisão para Perdas)	0	0	2	2	2	2	2	0	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	0	2
Máximo 22 *2 = 44	22	28	23	40	32	29	37	17	30	38	20	36	34	20	27	38	16	38	21	20	27	25	40	24	18	36
			52,2 7%	90,9 1%	72,73 1%	65,91 1%	84,09 1%	38,64 1%	68,18 1%	86,36 1%	45,45 1%	81,82 1%	77,27 1%	45,45 1%	61,36 1%	86,3 6%	36,36 6%	86,36 1%	47,73 1%	45,45 1%	56,82 1%	90,91 1%	54,55 1%	40,91 1%	81,8 2%	
44	50,00%	63,64%																								

Fonte: Elaborada pela autora (2015)

Nota: 0 = NÃO apresenta a Conta Contábil; 1 = SIM apresenta a Conta Contábil e NÃO tem valorização; 2 = SIM apresenta a Conta Contábil e SIM tem valorização.

## ANEXO A – Demonstrações Financeiras para o Setor Público conforme a Lei 4.320/1964

Anexo 12 da Lei 4.320, de 17 de março de 1964  
BALANÇO ORÇAMENTÁRIO (\*)

RECEITA **				DESPESA		
TÍTULOS	Previsão R\$	Execução	Diferenças	TÍTULOS	Fixação R\$	Execução Diferenças
Receitas Correntes				Créditos Orçamentários e Suplementares Créditos Especiais Créditos Extraordinários		
Receita Tributária						
Receita de Contribuições						
Receita Patrimonial						
Receita Agropecuária						
Receita Industrial						
Receita de Serviços						
Transferências Correntes						
Outras Receitas Correntes						
Receitas de Capital						
Operações de Crédito						
Alienação de Bens						
Amortização de Empréstimos						
Transferências de Capital						
Outras Receitas de Capital						
Soma				Soma		
Déficits				Superávits		
<b>TOTAL</b>				<b>TOTAL</b>		

\* A unidade monetária do quadro original foi alterada em decorrência da implantação do Real como unidade do Sistema Monetário Nacional (Art. 1º da Lei nº 9.069, de 20 de julho de 1995).

\*\* Classificação da receita conforme Decreto-Lei nº 1.939/82.

## Anexo 13 da Lei 4.320, de 17 de março de 1964

## BALANÇO FINANCEIRO (\*)

(Válido para União e Estados a partir do orçamento 2000, e para Municípios a partir do orçamento 2002, em decorrência da Portaria MOG n° 42, de 14/04/1999)

RECEITA (**)				DESPESA			
TÍTULOS	R\$	R\$	R\$	TÍTULOS	R\$	R\$	R\$
<b>ORÇAMENTÁRIAS</b>				<b>ORÇAMENTÁRIAS</b>			
Receitas Correntes				Legislativa			
Receita Tributária				Judiciária			
Receita de Contribuições				Essencial à Justiça			
Receita Patrimonial				Administração			
Receita Agropecuária				Defesa Nacional			
Receita Industrial				Segurança Pública			
Receita de Serviços				Relações Exteriores			
Transferências Correntes				Assistência Social			
Outras Receitas Correntes				Previdência Social			
Receitas de Capital				Saúde			
Operações de Crédito				Trabalho			
Alienação de Bens				Educação			
Amortização de Empréstimos				Cultura			
Transferências de Capital				Direitos da Cidadania			
Outras Receitas de Capital				Urbanismo			
				Habitação			
				Saneamento			
				Gestão Ambiental			
				Ciência e Tecnologia			
				Agricultura			
				Organização Agrária			
				Indústria			
				Comércio e Serviços			
				Comunicações			
				Energia			
				Transporte			
				Desporto e Lazer			
				Encargos Especiais			
<b>EXTRA-ORÇAMENTÁRIAS</b>				<b>EXTRA-ORÇAMENTÁRIAS</b>			
Restos a Pagar (Contrapartida				Restos a Pagar (Pagamento no			
da Despesa a Pagar)				Exercício)			
Serviços da Dívida a Pagar				Serviço da Dívida a Pagar			
(contrapartida)				(pagamento)			
Depósitos				Depósitos			
Outras Operações:				Outras Operações:			
.....				.....			
<b>SALDO DO EXERCÍCIO ANTERIOR</b>				<b>SALDOS PARA O EXERCÍCIO SEGUINTE</b>			
Disponível				Disponível			
Caixa				Caixa			
Bancos e Correspondentes				Bancos e Correspondentes			
Exatores				Exatores			
Vinculados em c/c Bancárias				Vinculados em c/c Bancárias			
<b>TOTAL</b>				<b>TOTAL</b>			

\* A unidade monetária do quadro original foi alterada em decorrência da implantação do Real como unidade do Sistema Monetário Nacional (Art. 1° da Lei n° 9.069, de 20 de julho de 1995).

## Anexo 14 da Lei 4.320, de 17 de março de 1964

## BALANÇO PATRIMONIAL

ATIVO			PASSIVO		
TÍTULOS	R\$	R\$	R\$	TÍTULOS	R\$
ATIVO FINANCEIRO				PASSIVO FINANCEIRO	
Disponível				Restos a Pagar:	
Caixa				.....	
Bancos e Correspondentes				Serviço da Dívida a Pagar	
Exatores				Depósitos	
Vinculado em c/c Bancárias				Débitos de Tesouraria	
.....				.....	
Realizável				.....	
.....				.....	
ATIVO PERMANENTE				PASSIVO PERMANENTE	
Bens Móveis				Dívida Fundada Interna:	
Bens Imóveis				Em Títulos	
Bens de Natureza Industrial				Por Contratos	
Créditos				Dívida Fundada Externa:	
Valores Diversos				Em Títulos	
.....				Por Contratos	
.....				Diversos:	
.....				.....	
Soma do Ativo Real				Soma do Passivo Real	
SALDO PATRIMONIAL				SALDO PATRIMONIAL	
Passivo Real Descoberto				Ativo Real Líquido	
Soma				Soma	
ATIVO COMPENSADO				PASSIVO COMPENSADO	
Valores em Poder de Terceiros:				Contrapartida de Valores em Poder	
.....				de Terceiros:	
.....				.....	
Valores Nominais Emitidos:				Contrapartida de Valores Nominais	
.....				Emitidos:	
Diversos:				Diversos:	
.....				.....	
TOTAL GERAL				TOTAL GERAL	

\* A unidade monetária do quadro original foi alterada em decorrência da implantação do Real como unidade do Sistema Monetário Nacional (Art. 1º da Lei nº 9.069, de 20 de julho de 1995).



Anexo 15 da Lei 4.320, de 17 de março de 1964 DEMONSTRAÇÃO  
DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS (\*,\*\*)

VARIAÇÕES ATIVAS			VARIAÇÕES PASSIV		
TÍTULOS	R\$	R\$	R\$	TÍTULOS	R\$
RESULTANTES DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA				RESULTANTES DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA	
RECEITA ORÇAMENTÁRIA				DESPESA ORÇAMENTÁRIA	
Receitas Correntes				Despesas Correntes	
Receita Tributária				Despesas de Custeio	
Receita de Contribuições				Transferências Correntes	
Receita Patrimonial				Despesas de Capital	
Receita Agropecuária				Investimentos	
Receita Industrial				Inversões Financeiras	
Receita de Serviços				Transferências de Capital	
Transferências Correntes					
Outras Receitas Correntes					
Receitas de Capital					
MUTAÇÕES PATRIMONIAIS				MUTAÇÕES PATRIMONIAIS	
Aquisição de Bens Móveis				Cobrança da Dívida Ativa	
Construção e Aquisição de Bens Imóveis				Alienação de Bens Móveis	
Construção e Aquisição de Bens de Natureza Industrial				Alienação de Bens Imóveis	
Aquisição de Títulos e Valores				Alienação de Bens de Natureza Industrial	
Empréstimos Concedidos				Industrial	
Diversas				Alienação de Títulos e Valores	
Total				E,mpréstimos Tomados	
				Recebimento de Créditos	
				Diversas	
				Total	
INDEPENDENTES DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA				INDEPENDENTES DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA	
Inscrição da Dívida Ativa				Cancelamento da Dívida Ativa	
Inscrição de Outros Créditos				Encampação de Dívidas Passivas	
Incorporação de Bens (doações, legados etc.)				Diversas	
Cancelamento de Dívidas Passivas					
Diversas					
Total da Variações Ativas				Total da Variações Passivas	
RESULTADO PATRIMONIAL				RESULTADO PATRIMONIAL	
Déficit Verificado (se for o caso)				Superávit Verificado (se for o caso)	
TOTAL GERAL				TOTAL GERAL	

\* A unidade monetária do quadro original foi alterada em decorrência da implantação do Real como unidade do Sistema Monetário Nacional (Art. 1º da Lei nº 9.069, de 20 de julho de 1995).

\*\* Classificação da receita conforme Decreto-Lei nº 1.939/82.

Fonte: Brasil (2010, p. 128-132)

**ANEXO B – Demonstrações Financeiras para o Setor Público conforme Modelo do Manual STN/2015.**

<ENTE DA FEDERAÇÃO>				
BALANÇO ORÇAMENTÁRIO				
ORÇAMENTOS FISCAL E DA SEGURIDADE SOCIAL				
				Exercício: 20XX
RECEITAS ORÇAMENTÁRIAS	Previsão Inicial	Previsão Atualizada	Receitas Realizadas	Saldo
	(a)	(b)	(c)	(d) =(c-b)
<b>Receitas Correntes (I)</b>				
Receita Tributária				
Receita de Contribuições				
Receita Patrimonial				
Receita Agropecuária				
Receita Industrial				
Receita de Serviços				
Transferências Correntes				
Outras Receitas Correntes				
<b>Receitas de Capital (II)</b>				
Operações de Crédito				
Alienação de Bens				
Amortizações de Empréstimos				
Transferências de Capital				
Outras Receitas de Capital				
<b>Recursos Arrecadados em Exercícios Anteriores (III)</b>				
<b>SUBTOTAL DAS RECEITAS (IV) = (I+II+III)</b>				
<b>Operações de Crédito/Refinanciamento (V)</b>				
Operações de Crédito Internas				
Mobiliária				
Contratual				
Operações de Crédito Externas				
Mobiliária				
Contratual				
<b>SUBTOTAL COM REFINANCIAMENTO (VI) = (IV+V)</b>				
<b>Déficit (VII)</b>				
<b>TOTAL (VIII) = (VI + VII)</b>				

Saldos de Exercícios Anteriores (Utilizados Para Créditos Adicionais)						
Superávit Financeiro						
Reabertura de Créditos Adicionais						
DESPESAS ORÇAMENTÁRIAS	Dotação Inicial	Dotação Atualizada	Despesas Empenhadas	Despesas Liquidadas	Despesas Pagas	Saldo da Dotação
	(e)	(f)	(g)	(h)	(i)	(j) = (f-g)
<b>Despesas Correntes (IX)</b>						
Pessoal e Encargos Sociais						
Juros e Encargos da Dívida						
Outras Despesas Correntes						
<b>Despesas de Capital (X)</b>						
Investimentos						
Inversões Financeiras						
Amortização da Dívida						
<b>Reserva de Contingência (XI)</b>						
<b>Reserva do RPPS (XII)</b>						
_____						
<b>SUBTOTAL DAS DESPESAS (XIII) = (IX + X + XI + XII)</b>						
<b>Amortização da Dívida/Refinanciamento (XIV)</b>						
Amortização da Dívida Interna						
Dívida mobiliária						
Outras Dívidas						
Amortização da Dívida Externa						
Dívida Mobiliária						
Outras Dívidas						
_____						
<b>SUBTOTAL COM REFINANCIAMENTO (XV) = (XIII + XIV)</b>						
_____						
Superávit (XVI)						
_____						
<b>TOTAL (XVII) = (XV + XVI)</b>						

<ENTE DA FEDERAÇÃO> EXECUÇÃO DE RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS						Exercício: 20XX
	Inscritos		Liquidados	Pagos	Cancelados	Saldo
	Em Exercícios Anteriores	Em 31 de Dezembro do Exercício Anterior				
	(a)	(b)	(c)	(d)	(e)	(f) = (a+b-d-e)
<b>Despesas Correntes</b>						
Pessoal e Encargos Sociais						
Juros e Encargos da Dívida						
Outras Despesas Correntes						
<b>Despesas de Capital</b>						
Investimentos						
Inversões Financeiras						
Amortização da Dívida						
<b>TOTAL</b>						

<ENTE DA FEDERAÇÃO> EXECUÇÃO DE RESTOS A PAGAR PROCESSADOS E NÃO PROCESSADOS LIQUIDADOS						Exercício: 20XX
	Inscritos		Pagos	Cancelados	Saldo	
	Em Exercícios Anteriores	Em 31 de Dezembro do Exercício Anterior				
	(a)	(b)	(c)	(d)	(e) = (a+b-c-d)	
<b>Despesas Correntes</b>						
Pessoal e Encargos Sociais						
Juros e Encargos da Dívida						
Outras Despesas Correntes						
<b>Despesas de Capital</b>						
Investimentos						
Inversões Financeiras						
Amortização da Dívida						
<b>TOTAL</b>						

<ENTE DA FEDERAÇÃO>  
BALANÇO FINANCEIRO

Exercício: 20XX

INGRESSOS

Nota      Exercício Atual    Exercício Anterior

**Receita Orçamentária (I)**

**Ordinária**

**Vinculada**

Recursos Vinculados à Educação

Recursos Vinculados à Saúde

Recursos Vinculados à Previdência Social – RPPS

Recursos Vinculados à Previdência Social – RGPS

Recursos Vinculados à Seguridade Social

(...)

Outras Destinações de Recursos

**Transferências Financeiras Recebidas (II)**

Transferências Recebidas para a Execução Orçamentária

Transferências Recebidas Independentes de Execução Orçamentária

Transferências Recebidas para Aportes de recursos para o RPPS

Transferências Recebidas para Aportes de recursos para o RGPS

**Recebimentos Extraorçamentários (III)**

Inscrição de Restos a Pagar Não Processados

Inscrição de Restos a Pagar Processados

Depósitos Restituíveis e Valores Vinculados

Outros Recebimentos Extraorçamentários

**Saldo do Exercício Anterior (IV)**

Caixa e Equivalentes de Caixa

Depósitos Restituíveis e Valores Vinculados

**TOTAL (V) = (I + II + III + IV)**

**DISPÊNDIOS**

	Nota	Exercício Atual	Exercício Anterior
--	------	-----------------	--------------------

**Despesa Orçamentária (VI)****Ordinária****Vinculada**

Recursos Destinados à Educação

Recursos Destinados à Saúde

Recursos Destinados à Previdência Social – RPPS

Recursos Destinados à Previdência Social – RGPS

Recursos Destinados à Seguridade Social

(...)

Outras Destinações de Recursos

**Transferências Financeiras Concedidas (VII)**

Transferências Concedidas para a Execução Orçamentária

Transferências Concedidas Independentes de Execução Orçamentária

Transferências Concedidas para Aportes de recursos para o RPPS

Transferências Concedidas para Aportes de recursos para o RGPS

**Pagamentos Extraorçamentários (VIII)**

Pagamentos de Restos a Pagar Não Processados

Pagamentos de Restos a Pagar Processados

Depósitos Restituíveis e Valores Vinculados

Outros Pagamentos Extraorçamentários

**Saldo para o Exercício Seguinte (IX)**

Caixa e Equivalentes de Caixa

Depósitos Restituíveis e Valores Vinculados

**TOTAL (X) = (VI + VII + VIII + IX)**

<ENTE DA FEDERAÇÃO> BALANÇO PATRIMONIAL			
ATIVO	Nota	Exercício Atual	Exercício Anterior
<b>Ativo Circulante</b>			
Caixa e Equivalentes de Caixa			
Créditos a Curto Prazo			
Investimentos e Aplicações Temporárias a Curto Prazo			
Estoques			
VPD Pagas Antecipadamente		_____	_____
<b>Total do Ativo Circulante</b>			
<b>Ativo Não Circulante</b>			
Realizável a Longo Prazo			
Créditos a Longo Prazo			
Investimentos Temporários a Longo Prazo			
Estoques			
VPD pagas antecipadamente			
Investimentos			
Imobilizado			
Intangível		_____	_____
<b>Total do Ativo Não Circulante</b>		_____	_____
<b>TOTAL DO ATIVO</b>			
<b>PASSIVO E PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b>			
<b>Passivo Circulante</b>			
Obrigações Trab., Prev. e Assistenciais a Pagar a Curto Prazo			
Empréstimos e Financiamentos a Curto Prazo			
Fornecedores e Contas a Pagar a Curto Prazo			
Obrigações Fiscais a Curto Prazo			
Obrigações de Repartições a Outros Entes			
Provisões a Curto Prazo			
Demais Obrigações a Curto Prazo		_____	_____
<b>Total do Passivo Circulante</b>			
<b>Passivo Não Circulante</b>			
Obrigações Trab., Prev. e Assistenciais a Pagar a Longo Prazo			
Empréstimos e Financiamentos a Longo Prazo			
Fornecedores e Contas a Pagar a Longo Prazo			
Obrigações Fiscais a Longo Prazo			

Provisões a Longo Prazo		
Demais Obrigações a Longo Prazo		
Resultado Diferido	_____	_____
<b>Total do Passivo Não Circulante</b>		
<b>Patrimônio Líquido</b>		
Patrimônio Social e Capital Social		
Adiantamento Para Futuro Aumento de Capital		
Reservas de Capital		
Ajustes de Avaliação Patrimonial		
Reservas de Lucros		
Demais Reservas		
Resultados Acumulados		
(-) Ações / Cotas em Tesouraria		
<b>Total do Patrimônio Líquido</b>	_____	_____
<b>TOTAL DO PASSIVO E DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b>		

<ENTE DA FEDERAÇÃO>		
QUADRO DOS ATIVOS E PASSIVOS FINANCEIROS E PERMANENTES		
(Lei nº4.320/1964)		
	Exercício: 20XX	
	Exercício Atual	Exercício Anterior
<b>Ativo (I)</b>		
Ativo Financeiro		
Ativo Permanente	_____	_____
<b>Total do Ativo</b>		
<b>Passivo (II)</b>		
Passivo Financeiro		
Passivo Permanente	_____	_____
<b>Total do Passivo</b>	_____	_____
<b>Saldo Patrimonial (III) = (I – II)</b>		



<ENTE DA FEDERAÇÃO> QUADRO DAS CONTAS DE COMPENSAÇÃO (Lei nº4.320/1964)		
Exercício: 20XX		
	Exercício Atual	Exercício Anterior
<b>Atos Potenciais Ativos</b>		
Garantias e Contragarantias recebidas		
Direitos Conveniados e outros instrumentos congêneres		
Direitos Contratuais		
Outros atos potenciais ativo	_____	_____
<b>Total dos Atos Potenciais Ativos</b>		
<b>Atos Potenciais Passivos</b>		
Garantias e Contragarantias concedidas		
Obrigações conveniadas e outros instrumentos congêneres		
Obrigações contratuais		
Outros atos potenciais passivos		
<b>Total dos Atos Potenciais Passivos</b>	_____	_____

<ENTE DA FEDERAÇÃO> QUADRO DO SUPERÁVIT/DÉFICIT FINANCEIRO (Lei nº4.320/1964)			
Exercício: 20XX			
		Exercício Atual	Exercício Anterior
<b>FONTES DE RECURSOS</b>			
<Código da fonte>	<Descrição da fonte>		
<Código da fonte>	<Descrição da fonte>		
<Código da fonte>	<Descrição da fonte>		
(...)	(...)	_____	_____
<b>Total das Fontes de Recursos</b>			

<ENTE DA FEDERAÇÃO>  
**DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS**

Exercício: 20XX

	Nota	Exercício Atual	Exercício Anterior
<b>Variações Patrimoniais Aumentativas</b>			
Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria			
Contribuições			
Exploração e Venda de Bens, Serviços e Direitos			
Variações Patrimoniais Aumentativas Financeiras			
Transferências e Delegações Recebidas			
Valorização e Ganhos com Ativos e Desincorporação de Passivos			
Outras Variações Patrimoniais Aumentativas		_____	_____
<b>Total das Variações Patrimoniais Aumentativas (I)</b>			
<b>Variações Patrimoniais Diminutivas</b>			
Pessoal e Encargos			
Benefícios Previdenciários e Assistenciais			
Uso de Bens, Serviços e Consumo de Capital Fixo			
Variações Patrimoniais Diminutivas Financeiras			
Transferências e Delegações Concedidas			
Desvalorização e Perdas de Ativos e Incorporação de Passivos			
Tributárias			
Custo das Mercadorias e Produtos Vendidos, e dos Serviços Prestados			
Outras Variações Patrimoniais Diminutivas		_____	_____
<b>Total das Variações Patrimoniais Diminutivas (II)</b>			
		_____	_____
<b>RESULTADO PATRIMONIAL DO PERÍODO (III) = (I - II)</b>			

<ENTE DA FEDERAÇÃO>  
DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA

Exercício: 20XX

	Nota	Exercício Atual	Exercício Anterior
<b>FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES OPERACIONAIS</b>			
<b>Ingressos</b>			
Receitas derivadas e originárias			
Transferências correntes recebidas			
Outros ingressos operacionais			
<b>Desembolsos</b>			
Pessoal e demais despesas Juros e encargos da dívida Transferências concedidas			
Outros desembolsos operacionais			
<i>Fluxo de caixa líquido das atividades operacionais (I)</i>		_____	_____
<b>FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE INVESTIMENTO</b>			
<b>Ingressos</b>			
Alienação de bens			
Amortização de empréstimos e financiamentos concedidos Outros ingressos de investimentos			
<b>Desembolsos</b>			
Aquisição de ativo não circulante			
Concessão de empréstimos e financiamentos			
Outros desembolsos de investimentos			
<i>Fluxo de caixa líquido das atividades de investimento (II)</i>		_____	_____
<b>FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE FINANCIAMENTO</b>			
<b>Ingressos</b>			
Operações de crédito			
Integralização do capital social de empresas dependentes			
Transferências de capital recebidas			
Outros ingressos de financiamentos			
<b>Desembolsos</b>			
Amortização /Refinanciamento da dívida			
Outros desembolsos de financiamentos			
<i>Fluxo de caixa líquido das atividades de financiamento (III)</i>		_____	_____
<b>GERAÇÃO LÍQUIDA DE CAIXA E EQUIVALENTE DE CAIXA (I+II+III)</b>			
Caixa e Equivalentes de caixa inicial		_____	_____
Caixa e Equivalente de caixa final			

<ENTE DA FEDERAÇÃO>					
DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO					
Exercício: 20XX					
ESPECIFICAÇÃO	Pat. Social / Adiantamento para Futuro	Reserva	Ajustes de Avaliação de Capital	Reservas Demais Patrimonial	Resultados Ações / Cotas de Lucros Reservas Acumulados
<b>TOTAL</b>					
Saldos Iniciais					
Ajustes de exercícios anteriores					
Aumento de capital					
Resgate / Reemissão de Ações e Cotas					
Juros sobre capital próprio					
Resultado do exercício					
Ajustes de avaliação patrimonial					
Constituição / Reversão de reservas					
Dividendos a distribuir (R\$ ... por ação)					
<b>Saldos finais</b>					

**ANEXO C – Componentes das Demonstrações Contábeis e as exigências mínimas para evidenciação conforme IPSAS 1**

**Entidade do Setor Público – Demonstração da Posição Financeira (Balanço Patrimonial)**

**Em 31 de Dezembro de 20X2**

(em milhares de unidades monetárias)

	20X2	20X1
<b>ATIVOS</b>		
<b>Ativos circulantes</b>		
Caixa e equivalentes de caixa	X	X
Valores a receber	X	X
Estoques	X	X
Adiantamentos	X	X
Outros ativos circulantes	X	X
	<hr/>	<hr/>
	X	X
<b>Ativos não circulantes</b>		
Valores a receber	X	X
Investimentos em associadas	X	X
Outros ativos financeiros	X	X
Ativo imobilizado		
Infraestrutura, Fábricas e Equipamentos	X	X
Terrenos e Edificações	X	X
Ativos intangíveis	X	X
Outros ativos não financeiros	X	X
	<hr/>	<hr/>
	X	X
<b>Total de ativos</b>	<hr/> <hr/>	<hr/> <hr/>
	X	X
<b>PASSIVOS</b>		
<b>Passivos circulantes</b>		
Valores a pagar	X	X
Empréstimos de longo prazo a pagar	X	X
Provisões de longo prazo	X	X
Benefícios a empregados a pagar	X	X
Obrigações Previdenciárias a pagar	X	X
	<hr/>	<hr/>
	X	X
<b>Total de passivos</b>	<hr/> <hr/>	<hr/> <hr/>
	X	X
<b>Ativos líquidos</b>	<hr/> <hr/>	<hr/> <hr/>
	X	X
<b>ATIVOS LÍQUIDOS/PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b>		
Capital Integralizado por outras entidades governamentais	X	X
Reservas	X	X
Superávits(déficits) acumulados	X	X
Participação dos acionistas não controladores	X	X
<b>Total dos Ativos Líquidos/Patrimônio Líquido</b>	<hr/> <hr/>	<hr/> <hr/>
	X	X

**Entidade do Setor Público – Demonstração do Desempenho Financeiro**  
**(Demonstração do Resultado do Exercício) para o Ano Findo em 31 de Dezembro de**  
**20X2**

**(Ilustrando a classificação das despesas por natureza)**

(em milhares de unidades monetárias)

	20X2	20X1
<b>Receitas</b>		
Impostos	X	X
Taxas, multas, penalidades e licenças	X	X
Receitas de transações c/ contraprestação	X	X
Transferências recebidas de outras entidades governamentais	X	X
Outras receitas	X	X
<b>Total das receitas</b>	<u>X</u>	<u>X</u>
<b>Despesas</b>		
Remuneração, salários e benefícios a empregados	(X)	(X)
Subsídios e outras transferências concedidas	(X)	(X)
Suprimentos e itens consumíveis usados	(X)	(X)
Despesa de depreciação e amortização	(X)	(X)
Perda por redução ao valor recuperável de ativo imobilizado <sup>5</sup>	(X)	(X)
Outras despesas	(X)	(X)
Despesas financeiras	(X)	(X)
<b>Total das despesas</b>	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>
Parcela do superávit de associadas	X	X
<b>Superávit/déficit do período</b>	<u>X</u>	<u>X</u>
Atribuível a:		
Proprietários da entidade controladora	X	X
Participação dos acionistas não controladores	X	X
	<u>X</u>	<u>X</u>

<sup>5</sup> Na demonstração do desempenho financeiro (demonstração do resultado do exercício) na qual as despesas são classificadas por natureza, a perda por redução ao valor recuperável do ativo imobilizado é demonstrada como um item em linha separada. Por contraposição, se as despesas forem classificadas por função, a perda por redução ao valor recuperável é incluída na(s) função(ões) relacionada(s).

**Entidade do Setor Público – Demonstração das Mutações dos Ativos Líquidos/Patrimônio Líquido para o Ano Findo em 31 de Dezembro de 20X1 e 20X2**

(em milhares de unidades monetárias)

	Atribuível aos proprietários da entidade controladora					Atribuível aos acionistas não controladores	Total do ativo líquido / patrimônio líquido
	Capital	Outras	Reserva de	Superávits	Total		
	Integralizado	Reservas <sup>6</sup>	Conversão	(déficits) acumulados			
Saldos em 31 de Dezembro de 20X0	X	X	(X)	X	X	X	X
<b>Mudanças de políticas contábeis</b>				(X)	(X)	(X)	(X)
Saldos representados	X	X	(X)	X	X	X	X
Mutações do ativo líquido / patrimônio líquido em 20X1							
Ganhos na reavaliação de propriedades		X			X	X	X
Perdas na reavaliação de investimentos		(X)			(X)	(X)	(X)
Diferenças de taxa de câmbio na conversão de operações estrangeiras			(X)		(X)	(X)	(X)
Receita líquida reconhecida diretamente no ativo líquido / patrimônio líquido		X	(X)		X	X	X
Superávit do período				X	X	X	X
<b>Total das receitas e despesas reconhecidas no período</b>		X	(X)	X	X	X	X

(em milhares de unidades monetárias)

	Atribuível aos proprietários da entidade controladora					Atribuível aos acionistas não controladores	Total do ativo líquido / patrimônio líquido
	Capital	Outras	Reserva de	Superávits	Total		
	Integralizado	Reservas <sup>7</sup>	Conversão	(déficits) acumulados			
Saldos em 31 de Dezembro de 20X1 a transportar	X	X	(X)	X	X	X	X
Saldos em 31 de Dezembro de 20X1 transportados	X	X	(X)	X	X	X	X
Mutações do ativo líquido / patrimônio líquido em 20X1							
Perdas na reavaliação de propriedades		(X)			(X)	(X)	(X)
Ganhos na reavaliação de investimentos		X			X	X	X
Diferenças de taxa de câmbio na conversão de operações estrangeiras			(X)		(X)	(X)	(X)
Receita líquida reconhecida diretamente no ativo líquido / patrimônio líquido		(X)	(X)		(X)	(X)	(X)
Déficit do período				(X)	(X)	(X)	(X)
<b>Total das receitas e despesas reconhecidas no período</b>		(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Saldos em 31 de Dezembro de 20X2	X	X	(X)	X	X	X	X

## Exemplos Ilustrativos

*Este apêndice é apenas ilustrativo e não faz parte da IPSAS 2.*

### Demonstração dos Fluxos de Caixa (de uma Entidade que não é uma Instituição Financeira)

#### Demonstração dos Fluxos de Caixa pelo Método Direto (parágrafo 27(a))

**Entidade do Setor Público - Demonstração Consolidada dos Fluxos de Caixa para o ano encerrado em 31 de Dezembro de 20X2 (em milhares de Unidades Monetárias)**

	20X2	20X1
<b>FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES OPERACIONAIS</b>		
<b>Recebimentos</b>		
Tributação	X	X
Venda de bens e prestação de serviços	X	X
Doações (incentivos)	X	X
Juros recebidos	X	X
Outros recebimentos	X	X
<b>Pagamentos</b>		
Gastos com Pessoal	(X)	(X)
Inativos (Aposentadorias)	(X)	(X)
Fornecedores	(X)	(X)
Juros pagos	(X)	(X)
Outros pagamentos	(X)	(X)
<b>Fluxo de Caixa líquido proveniente das atividades operacionais</b>	X	X
<b>FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE INVESTIMENTO</b>		
Compra de ativo imobilizado	(X)	(X)
Recebimentos pela venda de imobilizado	X	X
Recebimentos pela venda de investimentos	X	X
Compra de valores mobiliários em moeda estrangeira	(X)	(X)
<b>Fluxo de Caixa líquido usado nas atividades de investimento</b>	(X)	(X)
<b>FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE FINANCIAMENTO</b>		
Recebimentos pela obtenção de empréstimos	X	X
Pagamento da amortização de empréstimos	(X)	(X)
Distribuições / dividendos ao governo	(X)	(X)
<b>Fluxo de Caixa líquido proveniente das atividades de financiamento</b>	X	X
<b>Aumento (redução) líquido de caixa e equivalentes de caixa</b>	X	X
<b>Caixa e equivalentes de caixa no início do período</b>	X	X
<b>Caixa e equivalentes de caixa ao fim do período</b>	X	X



## Notas Explicativas à Demonstração dos Fluxos de Caixa

### (a) Caixa e Equivalentes de Caixa

Caixa e equivalentes de caixa consistem em numerário disponível na entidade, saldos em poder de bancos e aplicações financeiras de curto prazo. Caixa e equivalentes de caixa incluídos na demonstração dos fluxos de caixa compreendem os seguintes valores encontrados no Balanço Patrimonial:

	20X2	20X1
Disponível	X	X
Investimentos de curto prazo	X	X
	X	X

A entidade tem linhas de crédito não utilizada de X, dos quais X deve ser utilizado em projetos de infraestrutura.

### (b) Ativo imobilizado

Durante o período, a entidade econômica adquiriu ativo imobilizado com um custo total agregado de X, dos quais X foi adquirido por meio de doações (ou transferências) feitas pelo governo nacional destinadas à aquisição de bens do Ativo Imobilizado. Pagamentos de X em dinheiro foram feitos para aquisição de imobilizado.

### (c) Conciliação entre o(s) fluxo(s) de caixa líquido proveniente das atividades operacionais e o resultado líquido das atividades normais da entidade (em milhares de Unidades Monetárias)

### (d) Conciliação entre o(s) fluxo(s) de caixa líquido proveniente das atividades operacionais.

	20X2	20X1
Superávit / (déficit) decorrente das atividades normais	X	X
<b>Movimentação de itens que não são caixa</b>		
<b>Ajustes por:</b>		
Depreciação	X	X
Amortização	X	X
Aumento de provisão para créditos de liquidação duvidosa	X	X
Aumento em obrigações a pagar	X	X
Aumento em empréstimos contraidos	X	X
Aumento em provisões relativas a custos com pessoal	X	X
(Ganhos) / perdas na venda de itens do ativo imobilizado	(X)	(X)
(Ganhos) / perdas na venda de investimentos	(X)	(X)
Aumento em outros ativos circulantes	(X)	(X)
Aumento em investimentos atribuído a reavaliações	(X)	(X)
Aumento em recebíveis	(X)	(X)
<b>Fluxo de Caixa líquido proveniente das atividades operacionais</b>	<b>X</b>	<b>X</b>

**Método Indireto para Elaboração da Demonstração dos Fluxos de Caixa – (parágrafo 27(b))**

**Demonstração dos Fluxos de Caixa pelo Método Indireto (parágrafo 27(b))**

**Entidade do Setor Público – Demonstração Consolidada dos Fluxos de Caixa para o ano encerrado em 31 de Dezembro de 20X2 (em milhares de Unidades Monetárias)**

(em milhares de Unidades Monetárias)	20X2	20X1
FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES OPERACIONAIS		
Superávit / (déficit)	X	X
MOVIMENTAÇÃO DE ITENS QUE NÃO SÃO CAIXA		
Ajustes por:		
Depreciação	X	X
Amortização	X	X
Aumento de provisão para créditos de liquidação duvidosa	X	X
Aumento em obrigações a pagar	X	X
Aumento em empréstimos contraidos	X	X
Aumento em provisões relativas a custos com pessoal	X	X
(Ganhos) / perdas na venda de itens do ativo imobilizado	(X)	(X)
(Ganhos) / perdas na venda de investimentos	(X)	(X)
Aumento em outros ativos circulantes	(X)	(X)
Aumento em investimentos em função de reavaliações	(X)	(X)
Aumento em recebíveis	(X)	(X)
Fluxo de Caixa líquido proveniente das atividades operacionais	X	X

**Notas Explicativas à Demonstração dos Fluxos de Caixa**

(a) *Caixa e Equivalentes de Caixa*

Caixa e equivalentes de caixa consistem em numerário disponível na entidade, saldos em poder de bancos e aplicações financeiras de curto prazo. Caixa e equivalentes de caixa incluídos na demonstração dos fluxos de caixa compreendem os seguintes valores encontrados no Balanço Patrimonial:

	20X2	20X1
Disponível	X	X
Investimentos de curto prazo	X	X
	X	X

A entidade tem linhas de crédito não utilizada de X, dos quais X deve ser utilizado em projetos de infraestrutura.

(b) *Ativo imobilizado*

Durante o período, a entidade econômica adquiriu ativo imobilizado com um custo total agregado de X, dos quais X foi adquirido por meio de doações (ou transferências) feitas pelo governo nacional destinadas à aquisição de bens do Ativo Imobilizado. Pagamentos de X em dinheiro foram feitos para aquisição de imobilizado.

## ANEXO D – Demonstrações Financeiras em Espanha conforme Modelo do PGCP/1994

### II. MODELOS DE CUENTAS ANUALES.

#### BALANCE EJERCICIO ...

Nº CUENTAS	ACTIVO	EJN	EJN-1	Nº CUENTAS	PASIVO	EJN	EJN-1
	<b>A) INMOVILIZADO</b>				<b>A) FONDOS PROPIOS</b>		
200	I. Inversiones destinadas al uso general			100	I. Patrimonio		
201	1. Terrenos y bienes naturales			101	2. Patrimonio recibido en adscripción		
202	2. Infraestructuras y bienes destinados al uso general			103	3. Patrimonio recibido en cesión		
208	3. Bienes culturales			(107)	4. Patrimonio entregado en adscripción		
	4. Bienes del Patrimonio histórico, artístico y cultural			(108)	5. Patrimonio entregado en cesión		
210	II. Inmovilizaciones inmateriales			(109)	6. Patrimonio entregado al uso general		
212	1. Gastos de investigación y desarrollo			11	II. Reservas		
215	2. Propiedad Industrial			120	III. Resultados de ejercicios anteriores		
216	3. Aplicaciones informáticas			(121)	1. Resultados positivos de ejercicios anteriores		
217	4. Propiedad intelectual			129	2. Resultados negativos de ejercicios anteriores		
(281)	5. Derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero			14	IV. Resultados del ejercicio		
	6. Amortizaciones				<b>B) PROVISIONES PARA RIESGOS Y GASTOS</b>		
220,221	III. Inmovilizaciones materiales				<b>C) ACREEDORES A LARGO PLAZO</b>		
221,222	1. Terrenos y construcciones			150	I. Emisiones de obligaciones y otros valores negociables		
224,225	2. Instalaciones técnicas y maquinarias			155	1. Obligaciones y bonos		
227,228,229	3. Utillaje y mobiliario			156	2. Deudas representadas en otros valores negociables		
(282)	4. Otro inmovilizado			158,159	3. Intereses de obligaciones y otros valores		
23	5. Amortizaciones				4. Deudas en moneda extranjera		
	IV. Inversiones gestionadas				II. Otras deudas a largo plazo		
280,281,288	V. Inversiones financieras permanentes			170,176	1. Deudas con entidades de crédito		
282,283,287	1. Cartera de valores a largo plazo			171,173,177	2. Otras deudas		
290,295	2. Otras inversiones y créditos a largo plazo			178,179	3. Deudas en moneda extranjera		
(297)	3. Fianzas y depósitos constituidos a largo plazo			180,185	4. Fianzas y depósitos recibidos a largo plazo		
27	4. Provisiones			259	III. Desembolsos pendientes sobre acciones no exigidos		
	<b>B) GASTOS A DISTRIBUIR EN VARIOS EJERCICIOS</b>				<b>D) ACREEDORES A CORTO PLAZO</b>		
	<b>C) ACTIVO CIRCULANTE</b>				I. Emisiones de obligaciones y otros valores negociables		
30	I. Existencias			500	1. Obligaciones y bonos a corto plazo		
31,32	1. Comerciales			505	2. Deudas representadas en otros valores negociables		
33,34	2. Materias primas y otros aprovisionamientos			508	3. Intereses de obligaciones y otros valores		
35	3. Productos en curso y semiterminados			508,509	4. Deudas en moneda extranjera		
36	4. Productos terminados				II. Deudas con entidades de crédito		
(39)	5. Subproductos, residuos y materiales recuperados			520	1. Préstamos y otras deudas		
	6. Provisiones			528	2. Deudas por intereses		
43	II. Deudores			40	III. Acreedores		
44	1. Deudores presupuestarios			41	1. Acreedores presupuestarios		
45	2. Deudores no presupuestarios			45	2. Acreedores no presupuestarios		
470,471,472	3. Deudores por administración de recursos por cuenta de otros entes públicos.				3. Acreedores por administración de recursos por cuenta de otros entes públicos		
550,555,556	4. Administraciones Públicas			475,476,477	4. Administraciones Públicas		
(480)	5. Otros deudores			521,522,527,528,529,	5. Otros acreedores		
	III. Inversiones financieras temporales			550,554,559	IV. Ajustes por periodificación		
540,541,546,(549)	1. Cartera de valores a corto plazo			590,591	6. Fianzas y depósitos recibidos a corto plazo		
542,543,544,545,547,548	2. Otras inversiones y créditos a corto plazo			485,585	<b>E) PROVISIONES PARA RIESGOS Y GASTOS A CORTO PLAZO</b>		
565,566	3. Fianzas y depósitos constituidos a corto plazo			485,585	Provisión para devolución de impuestos		
(597),(598)	4. Provisiones			485			
57	IV. Tesorería						
480,580	V. Ajustes por periodificación						
	<b>TOTAL GENERAL (A+B+C) .....</b>				<b>TOTAL GENERAL (A+B+C+D+E) .....</b>		

**CUENTA DEL RESULTADO ECONÓMICO-PATRIMONIAL  
EJERCICIO ...**

N° CUENTAS	DEBE	EJ. N	EJ. N-1	N° CUENTAS	HABER	EJ. N	EJ. N-1
	<b>A) GASTOS</b>				<b>B) INGRESOS</b>		
	1. Gastos de funcionamiento de los servicios y prestaciones sociales				1. Ingresos de gestión ordinaria		
640,641	a) Gastos de personal:			720	a) Ingresos tributarios		
642,644	a.1) Sueldos, salarios y asimilados			721	a.1) Impuesto sobre la renta de las personas físicas		
645	a.2) Cargas sociales			722	a.2) Impuesto sobre sociedades		
68	b) Prestaciones sociales			723	a.3) Impuesto sobre sucesiones y donaciones		
	c) Dotaciones para amortizaciones de Inmovilizado			724	a.4) Impuesto sobre el Patrimonio		
	d) Variación de provisiones de tráfico			725	a.5) Impuesto sobre bienes inmuebles		
675,064,(794)	e) Variación de provisiones y pérdidas de créditos incoobrables			726	a.6) Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica		
62	f) Otros gastos de gestión				a.7) Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana		
63	a.1) Servicios estaciones			727	a.8) Impuesto sobre actividades económicas		
676	a.2) Tributos			730	a.9) Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados		
	g) Otros gastos de gestión corriente			731	a.10) Impuesto sobre el valor añadido		
661,802,803,805,890	h) Gastos financieros y asimilables			732	a.11) Impuestos especiales		
603,607	(1) Por deudas			733	a.12) Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras		
608,609,603,(706),(790)	(2) Pérdidas de inversiones financieras			734	a.13) Impuestos sobre tráfico exterior		
668	d) Variación de las provisiones de Inversiones financieras			736/739	a.14) Otros impuestos		
	N) Diferencias negativas de cambio			740	a.15) Tasas por prestación de servicios o realización de actividades		
650	2. Transferencias y subvenciones			743	a.16) Tasas fiscales		
651	a) Transferencias corrientes			744	a.17) Contribuciones especiales		
655	b) Subvenciones corrientes			728	b) Cotizaciones sociales		
656	c) Transferencias de capital			741	c) Prestaciones de servicios		
	d) Subvenciones de capital			742	c.1) Precios públicos por prestación de servicios o realización de actividades		
670,671	3. Pérdidas y gastos extraordinarios				c.2) Precios públicos por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público		
674	a) Pérdidas procedentes de Inmovilizado			773	2. Otros ingresos e ingresos estimados		
678	b) Pérdidas por operaciones de endeudamiento			76	a) Rentas		
679	c) Gastos extraordinarios			775,776,777	b) Trabajos realizados para la entidad		
	d) Gastos y pérdidas de otros ejercicios			780	c) Otros ingresos de gestión		
				761,762	c.1) Ingresos sucesivos y otros de gestión corriente		
					c.2) Exceso de provisiones de riesgos y gastos		
					d) Ingresos de participaciones en capital		
					e) Ingresos de otros valores negociables y de créditos del activo inmovilizado		
				763,765,769	f) Otros intereses e ingresos estimados		
				766	(1) Otros intereses		
				768	(2) Beneficios en inversiones financieras		
					g) Diferencias positivas de cambio		
				750	3. Transferencias y subvenciones		
				751	a) Transferencias corrientes		
				755	b) Subvenciones corrientes		
				756	c) Transferencias de capital		
					d) Subvenciones de capital		
				770,771	4. Ganancias e ingresos extraordinarios		
				774	a) Beneficios procedentes del Inmovilizado		
				778	b) Beneficios por operaciones de endeudamiento		
				779	c) Ingresos extraordinarios		
					d) Ingresos y beneficios de otros ejercicios		
	<b>AHORRO</b>				<b>DESAHORRO</b>		

## ESTADO DEL FLUJO NETO DE TESORERIA DEL EJERCICIO

PAGOS	IMPORTE	IMPORTE
<p>1. Operaciones de Gestión</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) Compras netas</li> <li>b) Servicios exteriores</li> <li>c) Tributos</li> <li>d) Gastos de personal</li> <li>e) Prestaciones sociales</li> <li>f) Transferencias y subvenciones</li> <li>g) Gastos financieros</li> </ul> <p>2. Gastos de formalización de deudas</p> <p>3. Adquisiciones de Inmovilizado</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) Destinados al uso general</li> <li>b) Inmaterial</li> <li>c) Material</li> <li>d) Gestionadas</li> <li>e) Financiero</li> </ul> <p>4. Cancelación anticipada de deudas a largo plazo</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) Empréstitos y pasivos análogos</li> <li>b) Préstamos recibidos</li> <li>c) Otros conceptos</li> <li>d) Provisiones para riesgos y gastos</li> </ul> <p>5. Adquisiciones de Inversiones financieras a corto plazo</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) En capital</li> <li>b) Valores de renta fija</li> <li>c) Créditos</li> <li>d) Otros conceptos</li> </ul> <p>6. Cancelación de deudas a corto plazo</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) Empréstitos y pasivos análogos</li> <li>b) Préstamos recibidos</li> <li>c) Otros conceptos</li> </ul> <p>7. Presupuestos cerrados</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) Operaciones de gestión</li> <li>b) Adquisiciones de Inmovilizado</li> <li>c) Cancelación de deudas</li> <li>d) Adquisición de Inversiones financieras a corto plazo</li> </ul> <p>8. Cuentas no presupuestarias</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) Anticipos de tesorería</li> <li>b) Acreedores no presupuestarios</li> <li>c) Deudores no presupuestarios</li> <li>d) Por administración de recursos de otros entes</li> </ul> <p>TOTAL PAGOS SUPERAVIT DE TESORERIA</p>		
	<p>1. Operaciones de gestión</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) Ventas netas</li> <li>b) Impuestos directos</li> <li>c) Impuestos indirectos</li> <li>d) Tasas, precios públicos y contribuciones especiales</li> <li>e) Cotizaciones sociales</li> <li>f) Transferencias y subvenciones</li> <li>g) Ingresos financieros</li> <li>h) Otros Ingresos de gestión</li> </ul> <p>2. Deudas a largo plazo</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) Empréstitos y pasivos análogos</li> <li>b) Préstamos recibidos</li> <li>c) Otros conceptos</li> </ul> <p>3. Enajenaciones de Inmovilizado</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) Inmaterial</li> <li>b) Material</li> <li>c) Financiero</li> </ul> <p>4. Deudas a corto plazo</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) Empréstitos y pasivos análogos</li> <li>b) Préstamos recibidos</li> <li>c) Otros conceptos</li> </ul> <p>5. Enajenación o reintegro de las Inversiones financieras a corto plazo</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) Inversiones en capital</li> <li>b) Inversiones en valores de renta fija</li> <li>c) Créditos</li> <li>d) Otros conceptos</li> </ul> <p>6. Presupuestos cerrados</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) Operaciones de gestión</li> <li>b) Deudas</li> <li>c) Enajenación de Inmovilizado</li> <li>d) Enajenación de Inversiones financieras a corto plazo</li> </ul> <p>7. Cuentas no presupuestarias</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) Acreedores no presupuestarios</li> <li>b) Deudores no presupuestarios</li> <li>c) Por administración de recursos de otros entes</li> </ul> <p>TOTAL COBROS DEFICIT DE TESORERIA</p>	

### ANEXO E – DENDOGRAMA

