



Enap

Escola Nacional de Administração Pública
Diretoria de Formação Profissional
Coordenação-Geral de Especialização



Fredson Ferreira Gomes

**A EVOLUÇÃO DA CONTABILIDADE APLICADA AO
SETOR PÚBLICO: UMA ABORDAGEM SOBRE AS
TRANSFORMAÇÕES E O CRESCIMENTO DA
IMPORTÂNCIA DA CONTABILIDADE PÚBLICA
FEDERAL**

Brasília – DF
Setembro/2016

Enap

Escola Nacional de Administração Pública

Diretoria de Formação Profissional

Coordenação-Geral de Especialização

Fredson Ferreira Gomes

**A EVOLUÇÃO DA CONTABILIDADE
APLICADA AO SETOR PÚBLICO: UMA
ABORDAGEM SOBRE AS
TRANSFORMAÇÕES E O
CRESCIMENTO DA IMPORTÂNCIA DA
CONTABILIDADE PÚBLICA FEDERAL**

Trabalho de conclusão de curso apresentado como parte dos requisitos para obtenção do título de especialista em Gestão Pública.

Professor Orientador: Ms. José Luiz Pagnussat

Brasília – DF
Setembro/2016

A EVOLUÇÃO DA CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO: UMA ABORDAGEM SOBRE AS TRANSFORMAÇÕES E O CRESCIMENTO DA IMPORTÂNCIA DA CONTABILIDADE PÚBLICA FEDERAL

Fredson Ferreira Gomes¹

RESUMO

O objetivo geral dessa pesquisa é analisar a evolução da contabilidade pública aplicada ao setor público. Com relação à abordagem metodológica foi realizada pesquisa qualitativa. Em relação ao tipo de pesquisa optou-se pela revisão bibliográfica e documental. O estudo evidencia as transformações na contabilidade pública federal, sua adequação às normas internacionais e a ampliação do seu foco com a publicação das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas Aplicadas ao Setor Público – NBCT 16.1 a 16.11. Tais transformações evidenciam a importância da Contabilidade Pública Federal e reforçam a hipótese da necessidade de profissionais especializados atuando na área, com formação superior em Contabilidade.

Palavras-chave: Contabilidade Pública; Convergência as Normas Internacionais; Patrimônio.

¹Servidor do Ministério do Trabalho, Licenciado em Matemática e Bacharel em Contabilidade. Especialista em Orçamento e Políticas Públicas. Pós-Graduando em Gestão Pública.

1– INTRODUÇÃO

O tema desse artigo é a Contabilidade Pública. O problema a ser investigado envolve as transformações da Contabilidade Pública Federal e o crescimento de sua importância.

O objetivo geral da pesquisa é analisar a evolução da contabilidade aplicada ao setor público.

A justificativa para o estudo reside na contemporaneidade do tema, visto que, com as novas diretrizes para a Contabilidade Pública, expressas na Portaria/MF nº. 184 de 25 de agosto de 2008², e nas alterações da Contabilidade Pública, com o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) – que já está na 6ª Edição, a publicação das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas Aplicadas ao Setor Público (NBCT 16.1 a 16.11), aprovadas pelas Resoluções do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) nº 1.128 a 1.137, publicadas em 21 de novembro de 2008, ajustadas pela Resolução CFC nº 1.437, de 02 de abril de 2013, que trouxeram regras específicas a esse setor, uma vez que a contabilidade pública anteriormente era tratada apenas nos aspectos orçamentários, financeiros e fiscais, tendo como base legal os regramentos definidos na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964³ e na Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000 (LRF)⁴, esta última teve a finalidade de estabelecer normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade fiscal⁵.

O artigo é composto das seguintes partes: Introdução, Referencial Teórico, A Evolução e Transformação da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, Considerações Finais e Referências Bibliográficas. Em conclusão recomenda-se, entre outras providências, a criação da Secretaria Federal de Contabilidade.

²Portaria/MF nº. 184/08 “Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público”. Disponível em: <http://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?data=26/08/2008&jornal=1&pagina=24&totalArquivos=100>. Acesso em: 01 de setembro de 2016

³Lei nº 4.320/64 “Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal”.

⁴Lei Complementar nº 101/00 “Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências”.

⁵Essa Lei regulamentou o Capítulo II do VI da Constituição Federal, em que no inciso I do Art. 163 determina que Lei complementar disporá sobre “finanças públicas”.

2– REFERENCIAL TEÓRICO

Há um relativo consenso na sociedade brasileira no sentido de que se pagam muitos impostos e que os mesmos não resultam em benefícios para a população. A percepção é de que a carga tributária em nosso país é elevada, mas os cidadãos não recebem, em contrapartida, serviços públicos de qualidade. Isso remete ao debate sobre como se gasta mal o dinheiro do contribuinte. Nesse aspecto, a Constituição Federal consagrou, em seus artigos 70 a 75, a avaliação da gestão pública⁶, princípio que passou a nortear o julgamento das contas dos dirigentes públicos pelos Tribunais de Contas.

Neste sentido Castro (2015) destaca que “o cidadão precisa ter a garantia de órgãos especializados de que os números estão corretos, que os atos praticados estão de acordo com as normas fixadas e, ainda, que as ações desenvolvidas estão nos rumos dos resultados esperados”. E o cidadão está cada vez mais atento e com maior acesso às informações, conforme destaca Slomski (2014):

“Atualmente, ouve-se diariamente, um caso de malversação de recurso aqui e outro acolá. Vejam como as aparências, às vezes, enganam, pois no passado a malversação de recursos, certamente, existia, contudo, quando descoberta não era divulgada para a sociedade. Vivemos num mundo de informações, onde é quase impossível esconder desvios de recursos públicos; mais cedo ou mais tarde eles aparecerão e os envolvidos serão denunciados”. (SLOMSKI, 2014, p. 16)

De acordo com Slomski (2014), na mensuração do resultado econômico em entidades públicas é imprescindível observar alguns pressupostos, tais como:

- o cidadão compõe o corpo contribuinte das fontes de recursos para a manutenção da entidade pública;
- a entidade pública tem como missão a prestação de serviços para o desenvolvimento e o bem-estar da coletividade;
- se não existisse o serviço público, num país capitalista e com mercado competitivo, o cidadão buscaria o menor preço do mercado à vista para a contratação do serviço. (SLOMSKI (2014, p. 100).

Na acepção de Abraham (2010):

“O objeto da Contabilidade Pública é o patrimônio público, assim considerado 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

⁶A Constituição Federal dedicou Seção específica do Capítulo II – Administração Pública, sobre o tema “da Fiscalização Contábil, Financeira e Orçamentária” (a Seção IX, artigos 70 a 75), que estabelece e disciplina o controle externo e o sistema de controle interno da Administração Pública.

exploração econômica por entidades do setor público e suas obrigações”. (ABRAHAM, 2010, p. 183)

A contabilidade pública, como afirma Castro (2015), é a base mais segura da informação financeira, suporte da posição patrimonial e controle da informação orçamentária em todas as suas fases.

Leonardo do Nascimento e Bernardo Cherman, (apud ABRAHAM, 2010), esclarecem que o objetivo da Contabilidade Pública é o de “atender à Administração com informações que permitam ao gestor a tomada de decisões, contribuindo, desta forma, para a consecução da finalidade da Administração Pública, que é o bem-estar social”. (ABRAHAM, 2010, p. 182)

Quintana et al (2016, pag. 57), afirma que o objeto da Contabilidade Aplicada ao Setor Público é prestar todas as informações demandadas pelo usuário:

“O objeto da Contabilidade Pública Aplicada ao Setor Público é fornecer aos usuários informações sobre os resultados alcançados e 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; a adequada prestação de contas; e o necessário suporte para instrumentalização do controle social” (NBC T 16.1).

Na acepção de Quintana et al. (2016):

“o produto final da Contabilidade Pública é a informação sobre o patrimônio e o gestor público precisa estar atento a esse patrimônio, pois o mesmo não pertence apenas à entidade a qual esteja alocado, mas sim a toda sociedade” (Quintana et al. 2016, pag. 153).

Então vejamos como a NBC T 16.2 trata do assunto:

“A Contabilidade Aplicada ao Setor Público é organizada na forma de sistema de informações, cujos subsistemas, conquanto possam oferecer produtos diferentes em razão da respectiva especificidade, convergem para o produto final, que é a informação sobre o patrimônio público”. (NBCT 16.2).

Segundo Quintana et al. (2016), a contabilidade pública brasileira passou importantes modificações nos últimos vinte anos, a mais recente e inovadora, que tende a repercutir consideravelmente na atividade do contador público, diz respeito às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP)⁷, com a publicação dessas normas, a visão mudou, passando o patrimônio a ter importante destaque na Administração Pública.

“Ao longo da história brasileira, percebe-se a ênfase do setor público no controle orçamentário e financeiro, ficando a gestão patrimonial pouco

⁷Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. (NBCT 16.1 a 16.11)

valorizada e irrelevante na tomada de decisão”. (Quintana et al., 2016, pag. 153).

Além disso, a Lei Complementar nº101, de 2000, destinou uma seção para tratar do patrimônio público e em seu Art. 44 enfatiza o cuidado com a conservação desse patrimônio, quando define:

“É vedada a aplicação da receita de capital derivada da alienação de bens e direitos que integram o patrimônio público para o financiamento de despesa corrente, salvo se destinada por lei aos regimes de previdência social, geral e próprio dos servidores públicos”. (Seção II, art. 44 da LRF).

3– A EVOLUÇÃO E TRANSFORMAÇÃO DA CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

3.1. Breve histórico da contabilidade Pública Federal

Para entender a contabilidade pública é necessário, antes, fazer um breve histórico da evolução da Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil. Segundo Abraham (2010, p. 179), “A Contabilidade Pública é o ramo da Ciência Contábil que registra, controla e demonstra os atos e fatos relativos à Administração Pública”.

A contabilidade pública é aqui entendida, também, como na acepção de Almeida (1994, apud Castro et al., 2004), como ramo da Contabilidade que controla os atos e fatos relacionados ao Patrimônio Público e suas variações, bem como acompanha a execução do orçamento, a arrecadação de receitas e a execução das despesas públicas.

“A Contabilidade Pública brasileira é uma contabilidade orçamentária e os resultados apresentados são déficits ou superávits, evidenciando, dessa forma, como foram consumidos os recursos disponibilizados pelo Principal ao Estado durante o exercício financeiro”. (SLOMSKI, 2014, p. 99)

Na avaliação de Castro et al. (2004), a primeira fase da organização estrutural da contabilidade no Brasil teve início com a edição do Decreto nº 4.536, de 28 de dezembro de 1922, que promulga o Código Brasileiro de Contabilidade⁸ e define como órgão central de contabilidade a Diretoria Geral de Contabilidade da República do Ministério da Fazenda.

⁸O Decreto Nº 4.536, de 28 de janeiro de 1922, “Organiza o Código de Contabilidade da União” e define que a contabilidade é centralizada no Ministério da Fazenda a direção da “Diretoria Central de Contabilidade da Republica e fiscalização do Tribunal de Contas” do Ministério da Fazenda. O Decreto cria também as “contabilidades seccionais dos Ministérios”.

Cabe registrar que em 1921 foi criada a Contadoria Central da República, posteriormente transformada em Contadoria Geral da República, por meio do Decreto-Lei nº 1.990, de 1940⁹.

A lógica da estruturação do órgão de Contabilidade seguiu o sentido das informações demonstradas no balanço do setor público: Orçamentária, Financeira e Patrimonial. A Contabilidade foi implantada, então, no Setor Público, junto com as áreas de Auditoria e Controle Interno, visando a integrar esses procedimentos. Desde 1922 a Contabilidade da União foi estruturada de forma sistêmica, com órgão central no Ministério da Fazenda e órgãos seccionais nos demais ministérios.

Coube ao Decreto nº 15.210, 28 de dezembro de 1921, que aprovou o regulamento que organizou os serviços da Administração Geral da Fazenda Nacional¹⁰, criar a Contadoria Central da República, como divisão da Diretoria do Tesouro Nacional, inicialmente nominada Diretoria Geral de Contabilidade. Conforme visto acima no ano seguinte é promulgado o Código de Contabilidade Pública por meio do Decreto nº 4.536, de 28 de janeiro de 1922.

Outro marco histórico desse período foi o Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946, que cria o Conselho Federal de Contabilidade e define as atribuições do Contador e do Guarda-livros.

Castro et al. (2004) destaca que a segunda fase da implantação da contabilidade se dá em 1964. Neste ano houve a reformulação da legislação de controle e gestão das finanças e do orçamento público. O marco desta revisão é a aprovação da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, que buscou lograr maior controle do orçamento, ao definir que as demonstrações tivessem como base a contabilidade. Esse dispositivo legal, ainda em vigor, trata das normas gerais do Direito Financeiro, com o intuito de nortear a elaboração e o controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

O artigo 85 da Lei nº 4320 de 196, aponta Slomski (2014), definiu que os serviços de contabilidade nas entidades públicas seriam organizados de forma a permitir, entre outros, a interpretação dos resultados econômicos e financeiros. (SLOMSKI, 2014, p. 100)

⁹Decreto-Lei Nº 1.990, de 31 de janeiro de 1940, que “Dispõe sobre a organização da Contadoria Geral da República e dá outras providências”.

¹⁰O Decreto nº 15.210, de 28 de Dezembro de 1921 “Aprova o regulamento que altera a organização dos serviços da Administração Geral da Fazenda Nacional”. Cabe registrar que o regulamento de 1909 já estruturava o Tesouro Nacional com uma “Diretoria Geral da Contabilidade” (Decreto nº 7.751, de 23 de Dezembro de 1909).

Em 1967, surge o Sistema de Contabilidade Federal por meio do Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967 e as Inspetorias-Gerais de Finanças (IGF), em cada ministério, como órgão setorial dos sistemas de administração financeira, contabilidade e auditoria¹¹. A IGF do Ministério da Fazenda¹² assume também a função de Órgão Central dos referidos sistemas do governo federal. Em 1979, as Inspetorias-Gerais de Finanças passaram a denominar-se Secretarias de Controle Interno¹³, que têm em sua estrutura uma unidade denominada Secretaria de Contabilidade.

3.2. Evolução, Avanços e Aperfeiçoamento da Contabilidade Pública.

Em 1986 é criada a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) no Ministério da Fazenda, por meio do Decreto nº. 92.452, de 10 de março de 1986. O objetivo era promover a modernização e a integração dos sistemas de programação financeira, de execução orçamentária e de contabilidade dos Órgãos e Entidades Públicas do Governo Federal. Atualmente, a contabilidade pública no Poder Executivo Federal está sob a responsabilidade da STN:

“... a Secretaria do Tesouro Nacional – STN, na qualidade de órgão Central do Sistema de Contabilidade Federal, nos termos da Lei nº 10.180 de 6 de fevereiro de 2001, e do Decreto nº 3589, de 6 de setembro de 2000, vem emitindo normas gerais para padronizar procedimentos sobre a consolidação das contas públicas e apresentar entendimentos gerais sobre o processo contábil-orçamentário nos três níveis de governo”. (ABRAHAM, 2010, p.186).

No caso específico da Secretaria do Tesouro Nacional, a área de Contabilidade é responsável pela normatização, no papel de órgão central do sistema, e por orientar, supervisionar e fiscalizar as ações contábeis dos diversos órgãos da administração pública direta do poder executivo federal, com as competências estabelecidas em Lei.

Em 1987, ocorre a implantação do Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI¹⁴), que automatizou os registros contábeis e, por conseguinte o método das partidas dobradas. De fato, o SIAFI substituiu todos os sistemas contábeis e de controle orçamentário

¹¹Artigo 23 do Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967.

¹²Conforme o Decreto Nº 64.136, de 25 de fevereiro de 1969, que aprova o Regulamento das Inspetorias-Gerais de Finanças e dá outras providências.

¹³Decreto Nº 84.362 de 31 de dezembro de 1979.

¹⁴Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI) do Governo Federal que consiste no principal instrumento utilizado para registro, acompanhamento e controle da execução orçamentária, financeira e patrimonial do Governo Federal. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/siafi>. Acesso em: 01 de setembro de 2016.

da época no âmbito da Administração Pública Federal. A implantação do Sistema Integrado de Administração Financeira - SIAFI, em 1987, fez com que a contabilidade pública passasse a focar na visão de resultados e na instituição da base de informações oficiais de governo.

Todas as informações passaram a ser geridas por meio do SIAFI, que, por sua vez, converteu-se num sistema contábil automatizado que além dos atos administrativos, especificamente emissão de empenhos e de pagamentos, também permite o controle patrimonial da entidade. Ou seja, as técnicas contábeis foram implantadas em sistema eletrônico para maior rapidez e segurança dentro da lógica da Contabilidade Pública. (CASTRO, 2015, p. 161).

Em 1988, foi implantada a Conta Única do Tesouro Nacional. No entanto, deve-se ressaltar, segundo Castro (2004) que “na área pública, isso acontece, pois o enfoque está no orçamento e nas finanças”.

“O orçamento é a própria essência do gasto público e as finanças bem controladas asseguram as condições para o cumprimento dos compromissos assumidos. Não obstante, o fato de o enfoque da área pública estar predominantemente voltado para orçamento e finanças colaborou para o desenvolvimento de instrumentos de controle e sustentação de informações, utilizando-se da lógica e estrutura da contabilidade, como o SIAFI, o Plano de Contas Único, a Tabela de Eventos, a Conta Única do Tesouro Nacional, dentre outros.” (CASTRO, 2004, p. 39)

Novas mudanças na Contabilidade Pública surgem com a Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000, mais conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal. Nesse período, o foco da Contabilidade Pública mudou e passou a incorporar uma visão de resultado e a instituição da base das informações oficiais do governo.

“No campo da auditoria para o setor público, além das técnicas de avaliação e confirmação do patrimônio, foram introduzidas as auditorias de programas e a avaliação dos atos praticados pelos gestores. Esta área ampliou o conceito da auditoria, que passou a tratar do controle e verificação física das ações de governo programadas no orçamento”. (CASTRO, 2015, p. 5)

A alteração de foco estabelecida na Lei Complementar nº 101 de 2000 (LRF), que transfere para uma ótica estritamente fiscal, que valoriza o controle e o desembolso financeiro, que trata do dispêndio, complementando as informações relativas ao orçamento, endividamento e convênios tratados na Lei nº 4.320 de 1964.

A Contabilidade Pública segue, essencialmente, os princípios, conceitos e procedimentos previstos na Lei nº 4320 de 1964, (Normas Gerais de Orçamento), na Lei Complementar nº 101 de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal) e na Lei nº 10.180 de 2001 (Sistema Federal de Contabilidade). (ABRAHAM, 2010, p. 186).

De acordo com Castro (2015) a LRF, complementada pela Lei de Crimes, trouxe grande impacto nas regras orçamentárias de como deve ser gasto o dinheiro público, atribuindo limites de dispêndio como pagamento de pessoal e de endividamento, dentre outras inovações, rompendo com a cultura de falta de punição para gastos sem recursos e sem planejamento.

A Lei de Responsabilidade Fiscal foi um marco na gestão pública, na virada do século XX, pois antes dela nossos administradores não se preocupavam com o futuro nem com o impacto nas gestões futuras, por decisões que tomavam durante seu mandato. Isso resultou, nas esferas públicas estaduais e municipais, na prática de o administrador deixar para o seu sucesso o cumprimento das suas obrigações. Quem assumia a gestão respondia de forma igualmente pernicioso, pois não se considerava responsável pelos atos de quem saía. Um contratava, para o outro pagar. O outro não pagava, alegando que não era ele quem contratara. (CASTRO, 2015, p.70)

Em 2008, a contabilidade pública incorporou outro paradigma, mudando do enfoque orçamentário para o enfoque patrimonial, que é a fase mais recente, culminando com a publicação das Normas Brasileiras Aplicadas ao Setor Público (NBCT-SP), que objetiva a padronização contábil, em todas as entidades de todos os estados da federação, que permitirá uma consolidação nacional das contas de forma simples e confiável, buscando o foco patrimonial.

Prosseguindo com as alterações na Contabilidade Pública em 2009 foi publicado o Decreto nº 6.976, de 07 de outubro de 2009¹⁵, que traz para o setor público a mesma lógica adotada no setor privado, buscando a convergência aos padrões internacionais de contabilidade.

Ainda em 2009, a Secretaria do Tesouro Nacional editou o documento Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), com o intuito de uniformizar a classificação das despesas e receitas orçamentárias em âmbito nacional, instituir instrumento eficiente de orientação comum aos gestores nos três níveis de governo, mediante consolidação, em um só documento, de conceitos, regras e procedimentos de reconhecimento

¹⁵ Decreto nº 6.976 de 07 de outubro de 2009 - Dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal e dá outras providências.

e apropriação das receitas e despesas orçamentárias, considerando a necessidade de proporcionar maior transparência sobre as contas públicas. (ABRAHAM 2010, p.190).

Por fim, a publicação do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) que está na 6ª edição e, conforme destacado no site do Tesouro Nacional, o mesmo, destaca a importância da ciência contábil no Setor Público.

O Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) visa colaborar com o processo de elaboração e execução do orçamento, além de contribuir para resgatar o objeto da contabilidade como ciência, que é o patrimônio. Com isso, a contabilidade poderá atender a demanda de informações requeridas por seus usuários, possibilitando a análise de demonstrações contábeis adequadas aos padrões internacionais, sob os enfoques orçamentário e patrimonial, com base em um Plano de Contas Nacional¹⁶.

Segundo Castro (2015) o prazo de seis anos, entre a publicação do manual e a implantação da norma, criticado por alguns, é compreensível, na medida em que considerou a necessidade de reestruturar a contabilidade pública no que diz respeito aos normativos, treinamento de servidores e à estruturação dos sistemas de informática que dão suporte à contabilidade.

“... quando a contabilidade era financeira, buscava no caixa, quando era orçamentária, buscava no orçamento, como ela passou a ser patrimonial tem que se buscar em todos os setores.” (CASTRO, 2014, p. 62).

3.3. A atualidade da contabilidade pública

Segundo Quintana et al. (2016), o Art. 16 da Lei nº 10.180, de 06 de fevereiro 2001, prega que o Sistema de Contabilidade abrange as atividades de escrituração e tratamento e de domínio das operações relativas à administração orçamentária, financeira e patrimonial da União, com vistas à preparação das demonstrações contábeis.

Oliveira e Diniz Filho (2001) abordam que se um sistema de contabilidade não tiver por pressuposto um controle interno eficaz, poderá ser considerado até certo ponto dispensável. Nessa direção, informações contábeis desvirtuadas podem levar os gestores e seus vários usuários externos a ilações erradas e danosas. Os autores explicam que quando não existem procedimentos de controle internos eficientes, os erros involuntários e desperdícios podem se tornar contumaz. Assim, a função da contabilidade como instrumento de controle administrativo e fundamental para a saúde da organização.

¹⁶ Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/mcasp>. Acesso em: 03 de agosto de 2016.

Quintana (2016, apud SILVA, 2000) justifica que a contabilidade pública não pode ficar circunscrita à prestação de contas, mas presta-se ao efetivo controle da gestão governamental, buscando alternativas para contribuir com o processo deliberativo e apresentando de forma transparente informações suficientes para analisar a forma de atuação do governante.

Vários países andam na direção da internacionalização das regras contábeis. Nesse sentido, o advento das NBCASP pode ser imaginado como um meio natural do crescimento da ciência contábil no País, e tem por fito colaborar com a lisura das ações governamentais e por corolário ao domínio das políticas públicas.

A presidente do Conselho Federal de Contabilidade, afirma que:

“(…) a Contabilidade Pública se traduz no principal dispositivo de controle e monitoramento das ações e políticas públicas, concretizado no correto emprego dos recursos públicos, no comando ético da gestão e na solidificação da *accountability*, atendendo assim aos novos pedidos sociais” (Quintana et al. 2016, pag. 11, apud Maria Clara Cavalcante Bugarim 2008).

O plano para a convergência das NBCASP às normas e as boas práticas internacionais, de acordo do Quintana et al. (2016, pag. 11 apud MAIOR, 2008), traz: “1) elaboração e publicação das NBCASP; 2) Consolidação e divulgação dos referidos regulamentos; 3) tradução e edição das IPSAS; e 4) convergências das NBCASP às IPSAS”.

3.5. O Contabilista Público

Em 2008 foram publicadas as NBC-T 16.1 a 16.11, que tratam dos aspectos contábeis da contabilidade governamental. Essas normas tiveram o efeito prático de alinhar os conceitos da Contabilidade aplicada ao setor público aos aplicados no setor privado, em termos patrimoniais. Estas mudanças produzem profundo impacto no ofício dos contabilistas que atuam no setor público.

“A contabilização do orçamento tem para a área pública a mesma função da contabilidade de custos na área privada. Enquanto na área privada a contabilidade busca registrar os custos dos produtos, na área pública registra o custo das ações desenvolvidas para atender o cidadão”. (CASTRO, 2015, p. 5)

As normas buscaram, também, uma adequação a convergência aos padrões técnicos internacionais. Isso ocorre, explica Castro (2004), em função das crises financeiras internacionais que colocaram a questão fiscal na ordem do dia e a busca de informações no centro das decisões de políticas econômicas, aumentaram a importância da comparabilidade

dos indicadores de déficit público entre países, especialmente para a mensuração do real nível de solvência fiscal e da capacidade de endividamento público. As comparações internacionais forçaram a padronização e a uniformidade desses indicadores envolvendo conceitos e metodologia de cálculos.

Um dos problemas sérios que o capitalismo atual está enfrentando é o da credibilidade das informações contábeis, provocadas pelas recentes descobertas de fraudes nos balanços de grandes empresas norte-americanas. (CASTRO et al., 2004, p. 38)

A mudança nos regramentos e o surgimento da inovação científico-tecnológica, que ocasionou, entre outras coisas, a automatização no processo de geração de informações, levou à necessidade de a Contabilidade Pública Federal ter um corpo técnico especializado, capaz de compreender os aspectos técnicos e legais específicos.

Desse modo, segundo Quintana et al. (2016), o tratamento reducionista que, face à escassez de tempo, o profissional dava às suas atividades cede espaço à validação e conferência dos registros contábeis. Assim, o profissional pode atuar mais confortavelmente, visto que pode responder legalmente por eventuais inconsistências encontradas nas informações prestadas.

Segundo Castro (2004) as informações produzidas na área contábil, apresentada pelo profissional da Contabilidade podem oferecer maior credibilidade, não só pelo fato de a informação ter base em documentos que a suporte, mas principalmente, por ter um contabilista que por ela se responsabiliza e que poderá ser penalizado caso esteja incorreta.

Em seu Art. 89, o Decreto-Lei nº 200/1967, define que o profissional de contabilidade é pessoalmente responsável pela exatidão das informações geradas nas contas públicas:

“Art. 89. Todo aquele que, a qualquer título, tenha a seu cargo serviço de contabilidade da União é pessoalmente responsável pela exatidão das contas e oportuna apresentação dos balancetes, balanços e demonstrações contábeis dos atos relativos à administração financeira e patrimonial do setor sob sua jurisdição”.

Segundo Quintana et al. (2016), o profissional contábil no desempenho de suas funções destaca-se a tarefa de atuar com prontidão, cuidado, seguindo os fundamentos, as regras e a legislação corrente. A automação dos registros contábeis ocasionada pela implantação do SIAFI implicou em alterações no perfil do contabilista.

Para alguns autores como Castro (2004) tal perfil exigido pela Contabilidade Pública circunda a formação dos contabilistas.

“A padronização sugerida do registro contábil possibilitará aos usuários acesso a informações consistentes e tempestivas para a tomada de decisões. Além disso, busca-se: a) a convergência aos padrões internacionais de contabilidade aplicados ao setor público; b) a implementação de procedimentos e práticas contábeis que permitam o conhecimento, a mensuração, a avaliação e evidenciação dos elementos que integram o patrimônio público brasileiro...” (ABRAHAM, 2010, 186).

Para trabalhar na área contábil, seja no Setor Privado ou no Setor Público, existem certas atribuições que são específicas do Contabilista, definidas no Art. 25 do Decreto-Lei nº 9.295, de 1946¹⁷, regulamentada pela Resolução CFC nº 560, de 1983¹⁸. O Art. 3º dessa Resolução enumera as atribuições privativas do contabilista, algumas das quais citadas a seguir:

“1) avaliação de acervos patrimoniais e verificação de haveres e obrigações, para quaisquer finalidades, inclusive de natureza fiscal; 2) escrituração regular, oficial ou não, de todos os fatos relativos aos patrimônios e às variações patrimoniais das entidades, por quaisquer métodos, técnicas ou processos; 3) classificação dos fatos para registros contábeis, por qualquer processo, inclusive computação eletrônica, e respectiva validação dos registros e demonstrações; elaboração de balancetes e de demonstrações do movimento por contas ou grupos de contas, de forma analítica ou sintética; 4) levantamento de balanços de qualquer tipo ou natureza e para quaisquer finalidades, como balanços patrimoniais, balanços de resultados, balanços de resultados acumulados, balanços de origens e aplicações de recursos, balanços de fundos, balanços financeiros, balanços de capitais, e outros; 5) análise de balanços; 6) análise do comportamento das receitas; (...)”.

Dentre das atribuições do responsável pelo serviço de contabilidade, segundo Quintana et al. (2016, pag. 10), destaca-se “a obrigação de produção mensal de conformidade contábil”. Esta conforme da Instrução Normativa STN nº 06/2007¹⁹:

Art. 1º A Conformidade Contábil dos atos e fatos da gestão orçamentária, financeira e patrimonial que consiste na certificação dos registros dos atos e fatos de execução orçamentária e financeira e patrimonial no SIAFI e da existência de documentos hábeis que comprovem as operações (IN STN nº 06/2007).

A conformidade tem que ter como base os Princípios e Normas Contábeis Aplicáveis ao Setor Público, a Tabela de Eventos, o Pano de Contas da União e a Conformidade de

¹⁷Decreto-Lei Nº 9.295, de 27 de maio de 1946, “Cria o Conselho Federal de Contabilidade, define as atribuições do Contador e do Guarda-livros, e dá outras providências”.

¹⁸Resolução CFC 560 de 28 de outubro de 1983, “Dispõe sobre as PRERROGATIVAS PROFISSIONAIS de que trata o artigo 25 do Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946”

¹⁹Instrução Normativa STN Nº 06, de 31 de outubro de 2007 - Disciplina os procedimentos o relativos ao registro das Conformidades Contábil e de Registro de Gestão.

Registros de Gestão. A citada conformidade segundo Quintana et al. (2016), compete ao profissional devidamente registrado e habilitado no conselho de classe e credenciado no SIAFI para essa finalidade:

Art. 3º O registro da Conformidade Contábil compete à contabilista devidamente habilitado no Conselho Regional de Contabilidade, designado e credenciado no SIAFI para este fim. (IN STN nº 06/2007).

Assim, conforme preceitua a Lei nº 10.180 de 2001²⁰, em seu art. 18, compete às unidades responsáveis pelas atividades do Sistema de Contabilidade:

“I - manter e aprimorar o Plano de Contas Único da União; II - estabelecer normas e procedimentos para o adequado registro contábil dos atos e dos fatos da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e nas entidades da Administração Pública Federal; III - com base em apurações de atos e fatos inquinados de ilegais ou irregulares, efetuar os registros pertinentes e adotar as providências necessárias à responsabilização do agente, comunicando o fato à autoridade a quem o responsável esteja subordinado e ao órgão ou unidade do Sistema de Controle Interno; IV - instituir, manter e aprimorar sistemas de informação que permitam realizar a contabilização dos atos e fatos de gestão orçamentária, financeira e patrimonial da União e gerar informações gerenciais necessárias à tomada de decisão e à supervisão ministerial; V - realizar tomadas de contas dos ordenadores de despesa e demais responsáveis por bens e valores públicos e de todo aquele que der causa a perda, extravio ou outra irregularidade que resulte dano ao erário; VI - elaborar os Balanços Gerais da União; VII - consolidar os balanços da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, com vistas à elaboração do Balanço do Setor Público Nacional; VIII - promover a integração com os demais Poderes e esferas de governo em assuntos de contabilidade” (Art 18 Lei nº 10.180/2001).

3.6. A Contabilidade Pública e o Sistema de Controle

Castro (2004) considera que vários indicadores de gestão podem ser formulados e constituem excelente fonte de informação gerencial e de controle que permite coletar evidências para avaliar a gestão quanto aos aspectos da eficiência, eficácia, efetividade, economicidade, legalidade e situação dos controles administrativos.

Para Abraham (2010), além da Contabilidade Pública ou Governamental ser uma ferramenta de gestão, tem um fim específico: a tutela da coisa pública:

“Destina-se a prover seus usuários – especialmente o administrador público e o cidadão – de demonstrações e análises de natureza orçamentária, econômica, financeira, física e industrial, relativas à Administração Pública.” (ABRAHAM, 2010, p. 182)

²⁰Lei nº 10.180, de 06 de fevereiro de 2001 - Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências.

Castro (2004) enumera as cinco principais finalidades da existência de um controle interno, quais sejam: segurança ao ato praticado e obtenção da informação adequada; promoção da eficiência operacional da entidade; estímulo à obediência e o respeito às políticas traçadas; proteção dos ativos; e inibição da corrupção.

Os mecanismos de controle interno buscam, de fato, assegurar o cumprimento do dispositivo do artigo 37 da Constituição Federal de 1998, que define que a Administração Pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados e dos Municípios, deve obedecer aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência. Entretanto, Castro (2004) afirma que não basta dar transparência à sociedade, pois há aquele administrador que não sabe fazer e há aquele que sabe fazer errado, resultando em divulgação de dados errados, por incompetência, ou por má-fé. (CASTRO, 2004, p. 86)

A auditoria precisa, então, atuar validando e dando credibilidade aos dados divulgados, tornando-se responsável por controlar a qualidade dos mesmos. E é aí que entra o papel do controle interno e da auditoria.

Slomski (2014, p. 95) alerta para a necessidade de um novo paradigma na gestão pública, voltado para “demonstrar a necessidade e a oportunidade de mensurar o resultado econômico em entidades públicas governamentais e não governamentais, para evidenciar o valor do serviço produzido por essas entidades para a sociedade”.

“A sociedade brasileira vem eliminando, nos últimos anos, incentivos (estabilidade e aposentadoria integral etc.) aos servidores públicos no afã de reduzir gastos; contudo, ainda não mensurou o valor dos serviços públicos para compará-los com os gastos, como é feito na iniciativa privada.” (SLOMSKI, 2014, p. 17).

Cada vez mais a Contabilidade, informa Castro et al. (2004) é utilizada como instrumento de gestão e de controle, deixando para a informática a tarefa de cuidar de registros complexos, que sempre estiveram sujeitos a elevado risco de erro humano com lançamentos manuais.

“... no Estado, os recursos financeiros e orçamentários são apresentados, quando consumidos, como despesas de custeio ou despesas de capital, assim, o cidadão, ao estudar as demonstrações financeiras do Estado, observa apenas o gasto público com saúde, educação, transportes, etc., não havendo, desta forma, confronto com qualquer receita gerada pelo consumo daqueles ativos, como se vê na Demonstração do Exercício da empresa privada. Dessa forma, entende-se que a administração pública deva mensurar e evidenciar essa receita não explícita para que o Estado possa ser avaliado não pelo que consome, mas pelo que produz, pois o Estado dever ser governado e avaliado

da mesma forma como se administra e avalia uma empresa privada”. (SLOMSKI, 2014, ps. 95 e 96)

Porém, a relação entre quem controla (contabilistas, auditores e tribunais de contas) e quem é controlado (os gestores públicos), nem sempre é tranquila, sendo objeto de controvérsias.

“No meio desse conflito fica o profissional do controle, com a imagem desgastada, no exercício de sua função. A situação fica mais agravada em dois momentos: quando os superiores não entendem a função de controle ou o profissional não utiliza bom-senso ou extrapola suas avaliações.” (CASTRO, 2015, p. 340).

Como se vê, nem sempre esse controle interno é bem visto pelos gestores. Na Administração Pública, adverte Castro (2015) um dos motivos de rejeição ao controle é o desejo que todo dirigente tem de possuir autoridade e fugir da responsabilidade. Ele procura deter a autoridade que lhe confere o direito e o poder de dar ordens e de se fazer obedecer. Entretanto, não quer arcar com a consequência desse poder, que é a obrigação de responder pelas próprias ações ou de outros a quem delegou poderes. A importância do controle está na garantia de que a autoridade e responsabilidade devem estar equilibradas. Esse controle é feito, geralmente, debaixo de severas críticas ou reações, porque os resultados das ações de controle, revelados nos relatórios técnicos, afetam os sentimentos e o amor próprio das pessoas quando apontam erros, falhas ou descumprimentos das normas. (CASTRO, 2015, p. 340).

Nesse aspecto, Castro et al. (2004) considera que a Lei 10.180, de 2001, que organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, representou um marco, na medida em que “trouxo uma inovação no setor público que pode ser um exemplo para responsabilização de dirigentes” (CASTRO, 2015, p. 574). Vale registrar que os Incisos I, II e III do Art. 29 dessa Lei estabelecem que o gestor governamental que tiver suas contas julgadas irregulares por tribunais de contas, de forma definitiva, não poderá ser nomeado para exercer funções na área federal num período de cinco anos.

4- CONSIDERAÇÕES FINAIS

A mudança na contabilidade pública vem impactando na atuação dos contabilistas, mas esse é um processo lento, que exige um esforço de adaptação. Hoje se busca levar para o setor

público a mesma lógica do setor privado, num processo de convergência com as normas internacionais.

Há dois fatores que explicam essa dificuldade na implantação: Em primeiro lugar houve a necessidade de reestruturar a contabilidade pública e de preparar as pessoas, preparar as normas, que é o trabalho que o Tesouro Nacional e os tribunais de contas estão fazendo há algum tempo. Em segundo lugar o que levou à demora na assimilação do novo paradigma não é a contabilidade em si, mas os sistemas de informática que dão suporte à contabilidade pública, a falta de integração entre os diversos órgãos federais persiste e vem dificultando alimentar a contabilidade pública no aspecto patrimonial.

Um dos maiores desafios hoje é a integração não só sistêmica, mas das pessoas. A maioria dos contabilistas ainda está preso, conceitualmente, ao viés orçamentário e, por isso, é preciso prepará-los para pensar e exercer a contabilidade no viés patrimonial. Então, cabe aos conselhos de contabilidade, aos tribunais de contas e ao Tesouro, definir bem as regras contábeis da competência e fazer isso chegar ao contabilista, que ainda não sentiu esse impacto em seu cotidiano profissional com a profundidade que o novo cenário econômico requer.

Outro aspecto a considerar é que a contabilidade mudou, mas outros segmentos não acompanharam essa mudança. A contabilidade deu o pontapé inicial, mas outros setores precisam ser impactados. Senão, vejamos, se o orçamento não mudar, convive-se com dois produtos, um produto antigo que é a visão orçamentária, e outro produto novo, que é a visão contábil. Essa dualidade leva a dificuldade na implantação dos novos sistemas de informação e controle.

Uma medida que contribuiria muito para ampliar a transparência seria a exigência, nos tribunais de contas, de que os contabilistas assinassem a prestação de contas, principalmente nos processos de convênios, criando a obrigatoriedade da auditoria contábil. Atualmente, a auditoria do setor público é, basicamente, ancorada no princípio da legalidade, campo em que prolifera a atuação dos advogados. A partir do momento em que for exigida, também, a auditoria contábil, o contabilista passará a ter um papel mais estratégico nesse processo. Estamos no início de um processo de mudança. A contabilidade fez a parte dela, mas há ainda muito que avançar.

Outro passo importante seria fortalecer a carreira pública do contabilista federal. Vale lembrar que quando foi criada a carreira de Finanças e Controle no âmbito do Tesouro, nem o controle e nem a contabilidade pública tinham a importância atual. A criação da Controladoria Geral da União (CGU) impôs uma divisão formal na Carreira, ficando a parte de Finanças no Tesouro e de Controle na CGU. Criar a Secretaria de Contabilidade melhora o arranjo institucional da área contábil do governo federal. Essa mudança, mais que uma bandeira corporativa dos Conselhos Regionais de Contabilidade e do Conselho Federal de Contabilidade, é uma necessidade pontual do momento histórico em que o país atravessa.

Nos últimos anos o meio acadêmico e os conselhos profissionais avançaram muito no debate sobre a essência da contabilidade brasileira e de como ela deve funcionar para atender aos desafios inerentes ao fortalecimento do Estado Democrático de Direito, à melhoria dos serviços públicos e a transparência nas contas e nos gastos. A sociedade exige comprovação dos gastos, materializados em provas e contras provas. Então, cabe ao dirigente prestar contas não só no aspecto legal, mas no que diz respeito aos resultados e às informações seguras, configurando, isso sim, um orçamento real.

Para finalizar, sugere-se para estudos futuros alguns temas do campo da gestão da contabilidade pública que inquietam as equipes que atuam na área e que não foram analisados neste artigo, entre eles: a questão do orçamento por Regime de Competência; a extinção dos restos a pagar não processados; e a eliminação do empenho que caracteriza a despesa baseada no papel e não num fato gerador.

5- REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Financeiro Brasileiro**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.
- ALMEIDA, M. C. **Auditoria: um curso moderno e completo**. São Paulo: Saraiva, 1994.
- _____. BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. 31ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003.
- _____. **Lei de Diretrizes Orçamentárias. Lei 10.707/1993. Brasília: 1993**.
- _____. Secretaria do Tesouro Nacional. **Lei de Responsabilidade Fiscal**. Lei complementar 101/2000. Brasília: CEMAD, Gráfica e Editora da ESAF, 2002.
- CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria, Contabilidade e Controle Interno no Setor Público**. 6ª. Edição. São Paulo: Atlas, 2015.
- _____. Domingos Poubel de; GARCIA, Leice Maria. **Contabilidade Pública no Governo Federal**. São Paulo: Atlas, 2004.
- CHERMAN, Bernardo; NASCIMENTO, Leonardo do. **Contabilidade Pública**. Rio de Janeiro: Editora Ferreira, 2007).
- COSTA, Hélder Rodrigues; COELHO, Jaqueline Kíssila Vieira; SOUSA, Marta Alves de Sousa. **A importância da Contabilidade Pública como instrumento de controle na Administração Pública**. Univale: 2010.
- GOMES, Fredson Ferreira. **O SIAFI na Administração Pública**. Brasília: Universidade de Brasília, 2013.
- MAIOR, Verônica Souto. **O processo de construção e disseminação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP)**. Disponível em: <http://www.cfc.org/uparq/SC_Palestrao_Veronica.ppt>. Acesso em 19 setembro 2016.
- OLIVEIRA, Luís Matins; DINIZ FILHO, André. **Curso Básico de Auditoria**. São Paulo: Atlas,
- PORTARIA-CONJUNTA STN-SOF 2/2009. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP)**. Brasília: STN-SOF, 2009.

QUINTANA, Alexandre Costas; MACHADO, Daiane Pias; JOZI, Cristiane da Costa; MENDES, Roselaine da Cruz. **Contabilidade Pública, De acordo com as novas Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público e a Lei de Responsabilidade Fiscal.** 2º edição, Atlas: 2015.

RESOLUÇÃO CNE/CES 10, de 16/12/2004. **Diretrizes Curriculares Nacionais para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis.** Brasília: Conselho Nacional de Educação, 2004.

SLOMSKI, Valmor. **Controladoria e Governança na Gestão Pública.** São Paulo: Atlas, 2014, 1ª. edição, 6ª. reimpressão.