

ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

CONTABILIDADE DO SETOR PÚBLICO: UM ENFOQUE NA MENSURAÇÃO E AVALIAÇÃO DO PATRIMÔNIO

AUTORES

FILIPE RIBEIRO SEVERO

UNIVERSIDADE FEDERAL DO TOCANTINS

filipe.severo@yahoo.com.br

SELMA REGINA MARTINS OLIVEIRA

Universidade Federal do Tocantins

selmaregina@webmail.uft.edu.br

RESUMO

Em termos gerais, a Contabilidade no Brasil está sendo elevada a um novo patamar, por meio da convergência aos padrões internacionais de contabilidade. Por este motivo o presente trabalho, realizado estritamente a partir de pesquisa bibliográfica com caráter exploratório, tem por finalidade destacar as principais mudanças previstas para a Contabilidade do setor público no que diz respeito à mensuração e avaliação do patrimônio. Em primeiro lugar, buscou-se apresentar a importância das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASPs), criadas em consonância aos princípios contábeis geralmente aceitos e fundamentadas nas *International Public Sector Accounting Standard* (IPSAS) ou Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NICSP). Em segundo lugar, foram demonstrados, do ponto de vista procedimental, os métodos de mensuração e avaliação previstos para o setor público, realizando-se simultaneamente uma abordagem comparativa entre os procedimentos das NBCASPs e da Lei nº. 6.404/76, que trata das sociedades por ações no âmbito do setor privado, juntamente às atuais interpretações do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). Os resultados mostraram-se satisfatórios, validando a proposta apresentada, de modo que foram identificados efeitos plausíveis diante da aplicabilidade dos princípios geralmente aceitos à Contabilidade do setor público.

Palavras-chave: Evidenciação do patrimônio público; Reconhecimento de ativos e passivos; Mensuração e avaliação do patrimônio público.

ABSTRACT

In general, the accounting in Brazil is being raised to a new level, through the convergence to international accounting standards. For this reason this paper, conducted strictly from bibliographic research with an exploratory way, has purpose to highlight the major changes planned for the public sector accounting with respect to the measurement and evaluation of assets. At First, they attempted to present the importance of Brazilian Accounting Standards Applied to the Public Sector (BASAPs), established in accordance with generally accepted accounting principles and based on International Public Sector Accounting Standard (IPSAS). Secondly, were demonstrated in terms of procedural, methods of measurement and evaluation requirements for the public sector, carrying out a comparison

between both procedures BASAPSs and the Law. 6.404/76, which deals with joint stock companies within the private sector, along with current interpretations of Accounting Pronouncements Committee (APC). The results were satisfactory, validating the proposal produced, so that plausible effects were identified on the applicability of principles generally accepted to the Accounting in the public sector.

Key-words: Disclosure of public property; Recognition of assets and liabilities; Measurement and evaluation of public property.

1. TEMPOS DE DESAFIOS

A Contabilidade do Setor Público passa por um momento ímpar, considerando que os órgãos reguladores, tais como: Secretaria de Tesouro Nacional (STN) e Conselho Federal de Contabilidade (CFC) iniciaram a normatização para harmonização às IPSAS. A normatização dos procedimentos contábeis deste setor, com base nas NBCASPs e nos Princípios de Contabilidade, veio como uma orientação essencial para o reconhecimento dos fenômenos patrimoniais na contabilidade governamental.

Não obstante, os entes públicos no Brasil carecem de demonstrativos contábeis que evidenciem corretamente e em tempo hábil a situação patrimonial de cada um, tendo em vista que, ao longo do tempo a preocupação foi quase exclusivamente com a posição do orçamento – previsto *versus* realizado – desprezando-se as mutações econômicas do patrimônio, oriundas de receitas e despesas dependentes ou independentes do orçamento. Ora, Franco (1996, p. 40) assevera, “se um fenômeno patrimonial ocorre é porque existe uma identidade, titular da riqueza patrimonial em que o fenômeno se verifica”. Todo patrimônio, porém, exige uma entidade, pessoa física ou jurídica, e sem patrimônio não há contabilidade, pois não têm o que se registrar, demonstrar, analisar e controlar. Logo, “todos os fenômenos precisam ser registrados e demonstrados”.

Com a aplicação fiel das NBCASPs, que foram criadas em observância aos Princípios de Contabilidade, espera-se melhor evidenciação, mensuração e avaliação do patrimônio público, visto que, esses princípios asseguram, através de suas práticas, a real situação patrimonial em tempo hábil. Nesse sentido, esta pesquisa pretende responder à seguinte questão: Como mensurar e avaliar o patrimônio público em observância aos princípios geralmente aceitos?

Logo, é objetivo principal deste estudo identificar procedimentos de mensuração e avaliação do patrimônio público que estejam em consonância aos Princípios de Contabilidade.

Também, já desde a aprovação inicial das NBCASPs é mencionado o surgimento de novas demandas sociais, que estão a exigir um novo padrão de informações geradas pela Contabilidade Pública, e que seus demonstrativos – peça essencial das prestações de contas dos gestores públicos – devem proporcionar aos seus usuários, bem como a toda sociedade: uma adequada interpretação das alterações patrimoniais no setor público; o acompanhamento do processo orçamentário; a análise dos resultados econômicos e do fluxo financeiro.

A saber, a aprovação inicial das NBCASPs ocorreu em 25 de novembro de 2008, pela publicação simultânea de dez Resoluções emitidas pelo CFC que abrange desde a Resolução CFC nº 1.128/08 – aprova a NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de aplicação até a Resolução CFC nº 1.137/08 – aprova a NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público.

Mais tarde, as NBCASPs seriam contempladas com a publicação da Resolução CFC nº. 1.366/2011, que aprova a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público. Contudo, neste trabalho pretendem-se demonstrar, do ponto de vista procedimental, os métodos de mensuração e avaliação previstos para o setor público, realizando simultaneamente uma abordagem comparativa entre os procedimentos das NBCASPs e da Lei nº. 6.404/76, que trata das sociedades por ações no âmbito do setor privado, juntamente às atuais interpretações do CPC.

2. O QUE DIZ A LITERATURA?

2.1. Os Princípios de Contabilidade aplicados integralmente ao setor público

Os Princípios de Contabilidade geralmente aceitos, agora aplicáveis ao setor público, serão expostos e analisados a fim de se estabelecer provas de como suas observâncias podem conceder às informações contábeis um enfoque patrimonial. Sob essa perspectiva, Moura (2003, p. 87) explica que, as informações contábeis servem para fundamentar o processo decisório de usuários internos e externos, no entanto, devem estar firmados em princípios que asseguram a uniformidade e a confiabilidade dessas informações, geralmente contidas nos demonstrativos orçamentários, financeiros e patrimoniais.

A Resolução CFC nº. 1.111/07, que aprova o apêndice II da Resolução CFC nº. 750/93 – sobre os princípios de contabilidade – e os interpreta na perspectiva do setor público, define em seu artigo 4º que, “o Princípio da Entidade reconhece o patrimônio como objeto da contabilidade e afirma a autonomia patrimonial”.

Para Iudícibus (2004), assim como outros importantes estudiosos da teoria contábil, a Entidade não deve ser tratada como princípio, mas como postulado, no qual representa uma área mais abrangente do que a própria disciplina de Contabilidade. Segundo ele, os postulados estão relacionados aos aspectos “ambientais”, ou que abrangem o campo e as condições em que a Contabilidade deve atuar. Neste contexto, o postulado da entidade considera que as transações econômicas, assim como a Contabilidade, de onde se tem uma entidade controladora e outras controladas, devem ser levadas em consideração distintamente e separadamente, pois, a saber, existem tanto usuários interessados exclusivamente nas informações econômicas e contábeis da controladora, como nas das controladas somente.

Semelhantemente, Hendriksen e Van Breda (1999, p. 77) expõem uma descrição mais clara do que são os postulados, de acordo com a explanação feita pelo American Institute of Certified Public Accountants (AICPA).

Postulados são pouco numerosos e representam as premissas básicas nas quais se apoiam os princípios. Decorrem necessariamente do ambiente econômico e político e dos modos de raciocínio e dos costumes de todos os segmentos da comunidade dos negócios.

Assim, a Entidade advém da razão e da experiência da sociedade no que tange ao controle e responsabilidade sobre o próprio ente, e que constitui, na verdade, a consequência do conjunto de ações decorrentes de transações econômicas desenvolvidas por esses entes. Para o setor público, o controle resulta na autonomia patrimonial, permitindo que seus gestores decidam sobre como, onde e quando ocorrerá a destinação social do patrimônio, e a responsabilização pela obrigatoriedade da prestação de contas pelos agentes públicos aos contribuintes.

A continuidade, ou não, da entidade, bem como a sua vida definida ou provável é considerado por Iudícibus (2004) como outro postulado ambiental da Contabilidade, e se torna crucial à medida que influencia o valor econômico dos ativos e, em muitos casos, o valor de vencimento dos passivos, devendo ser considerada quando da classificação e da avaliação das mutações patrimoniais quantitativas e qualitativas. Além disso, A observância do princípio da Continuidade é indispensável à correta aplicação do princípio da Competência, constituindo dado fundamental para aferir a capacidade futura de geração de resultados. Ainda no ensinamento de Iudícibus (2004, p. 53):

As entidades, para efeito de contabilidade, são consideradas como empreendimentos em andamento (*going concern*), até circunstância esclarecedora em contrário, e seus ativos devem ser avaliados de acordo com a potencialidade que

têm de gerar benefícios futuros para a empresa, na continuidade de suas operações, e não pelo valor que poderíamos obter se fossem vendidos como estão... (no estado em que se encontram).

Neste aspecto, Moura (2003, p. 53) explica que, na administração pública é comum, principalmente em mudanças de governo, a extinção, incorporação, fusão ou cisão de muitas de suas unidades, mas isso não significa a descontinuidade de suas operações, pois, a estrutura organizacional permite que outra unidade do mesmo órgão ou de outro assuma as atividades das que se descontinuaram. Ainda sob a perspectiva do setor público, no âmbito da entidade pública, a continuidade está relacionada exclusivamente ao cumprimento da destinação social do seu patrimônio, e se dá enquanto prevalecer sua finalidade (Apêndice II à Resolução CFC nº 750/1993).

Outro princípio essencial para o cumprimento dos demais é o da Oportunidade. Este princípio “refere-se ao processo de mensuração e apresentação dos componentes patrimoniais para produzir informações íntegras e tempestivas” (Apêndice II à Resolução CFC nº 750/1993). Salienta-se a importância de ponderar a relação entre a oportunidade e a confiabilidade da informação contábil, para que não haja falta de nenhuma daquelas qualidades inerentes ao fato registrado oportunamente, nem a perda de sua relevância.

Na visão de Iudícibus (2004, p. 85) a tempestividade e a integridade são qualidades inerentes à informação contábil e pré-requisito básico ao cumprimento dos princípios de contabilidade. Segundo ele, a tempestividade está na apuração de informações e demonstrações contábeis úteis e em tempo hábil, de modo que o usuário (tomador de decisões) tenha a máxima visão da situação econômico-financeira e patrimonial da entidade, no qual administra em momento presente ou quase presente. A integridade se qualifica na constituição da informação contábil com todos os elementos relevantes e significativos sobre o que se pretendem evidenciar ou divulgar, como: as transações, previsões, análises, demonstrativos, opiniões, entre outros.

Para o setor público, é importante ressaltar que, a aplicação do princípio da Oportunidade não se limita somente ao que está previsto no orçamento, mas principalmente aos fatos imprevistos que possuam caráter de urgência ou emergência, e que promovam alterações no patrimônio público, como por exemplo, um incêndio ou outra catástrofe qualquer (MANUAL DE PROCEDIMENTOS PATRIMONIAIS – MPP, 2012, p. 8).

Dentre os princípios que fundamentam as NBCASPs, merece destaque o da Competência. Segundo Iudícibus (2004, p.116) ele está diretamente ligado às variações patrimoniais – resultantes da observância do princípio da Oportunidade – estabelecendo quando um determinado componente deixa de integrar o patrimônio para então promover modificações no Patrimônio Líquido. Isso acontece por que o princípio da Competência garante, por exemplo, que a evidenciação de receitas e despesas, seja realizada independentemente de recebimento ou pagamento, respectivamente.

Quanto ao registro dos atos e fatos contábeis o artigo 7º da Resolução CFC nº. 1.111/07 determina que, será considerado o valor original dos componentes patrimoniais, ou seja, deve-se aplicar o princípio do Registro pelo Valor Original na avaliação inicial, bem como nas mensurações das transações posteriores, devendo ser expressas em moeda nacional.

Finalmente, têm-se o princípio da Prudência o qual estabelece que, diante de duas ou mais alternativas, igualmente aceitáveis, e que resultarão em variações patrimoniais, deve-se optar por aquela cujo desfecho resultará em menor valor para o patrimônio líquido.

Neste sentido, a Prudência significa a aplicação de certo grau de precaução, envolvendo situação de incerteza, quando se fizer necessária a realização de julgamento, cujo

objetivo seja a obtenção de estimativa ou avaliação de valor que afete o patrimônio, assegurando-se, numa visão geral, para que ativos e receitas não sejam superestimados, ou, passivos e despesas não sejam subavaliados (MPP, 2012). Este caso é bem visualizado através da adoção de um importante método para avaliação da Dívida Ativa do setor público – o chamado ajuste da dívida ativa a valor recuperável (ajuste *impairment*) – onde é realizado um cálculo baseado na probabilidade de realização dos créditos para a mensuração do valor realizável, ou recebível, da Dívida Ativa.

Adicionalmente, o princípio da Prudência também deve ser observado quando um ativo ou um passivo, já evidenciado inicialmente por valores segundo os princípios do Registro pelo Valor Original, for, posteriormente, submetido a novas mensurações (Apêndice II à Resolução CFC nº 750/1993).

3. PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS DE MENSURAÇÃO E AVALIAÇÃO DO PATRIMÔNIO PÚBLICO

O patrimônio de qualquer entidade, sobretudo do setor público, é composto pelos elementos do Ativo, Passivo e do Patrimônio Líquido. A mensuração e a avaliação desse patrimônio consistem na composição e atribuição de valor monetário aos seus elementos, “decorrentes da aplicação de procedimentos técnicos suportados em análises qualitativas e quantitativas” e “decorrentes de julgamento fundamentado em consenso entre as partes e que traduza, com razoabilidade, a evidenciação dos atos e dos fatos administrativos”, respectivamente (MPP, 2011, p. 37). Nota-se que, tanto a mensuração quanto a avaliação buscam um fim comum, que é a atribuição de valor monetário a determinado componente do patrimônio, contudo, os meios ou os procedimentos de ambos são distintos. Enquanto na mensuração são promovidos métodos e análises técnicas, envolvendo cálculos e estatísticas, na avaliação busca-se aplicar a subjetividade moderada, fundamentada em consenso entre as partes envolvidas, e embasada nos princípios contábeis geralmente aceitos.

3.1. Avaliação e mensuração de ativos

De acordo com o pronunciamento conceitual básico do CPC, Ativo é “um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que resultem futuros benefícios econômicos para a entidade”. O benefício econômico futuro representaria o potencial do ativo adquirido ou formado de gerar fluxo de caixa futuro de forma direta ou indireta (MPCP, 2009, p.81).

Semelhantemente, Hendriksen e Van Breda (1999, p.286) ensinam que “ativos devem ser definidos como potenciais de fluxos de serviços ou direitos a benefícios futuros sob o controle de uma organização”.

Especificamente, a Resolução CFC nº. 1.133/2008, que aprova a NBC T 16.6 define que Ativos são “as disponibilidades, os direitos e os bens, tangíveis ou intangíveis adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelo setor público, que seja portador ou represente um fluxo de benefícios, presente ou futuro, inerentes à prestação de serviços públicos”.

No entanto, a definição de um item patrimonial não é suficiente para que o tal seja identificado, reconhecido e mensurado, a fim de se tornar integrante das demonstrações contábeis, pois, a definição está restrita aos seus aspectos formais. Diferentemente, sob a ótica

dos princípios geralmente aceitos o foco deve ser para sua essência e realidade econômica, de modo que, um elemento não satisfazendo qualquer dos requisitos de reconhecimento não seja enquadrado de acordo com a sua forma somente. Desse modo, ainda que desembolsos tiverem sido incorridos ou comprometidos, um ativo não é reconhecido no Balanço Patrimonial se for improvável a geração de benefícios econômicos para a entidade após o período contábil corrente, pelo contrário, será tratado como uma despesa. Conclui-se então que, apesar de pré-estabelecida a sua forma, o enquadramento de um elemento no ativo talvez não fosse possível (HENDRIKSEN e VAN BREDA, 1999).

Portanto, para o reconhecimento de um ativo é necessário satisfazer a três características essenciais descritas no pronunciamento conceitual básico do CPC e adotadas pelos Manuais de Contabilidade Aplicados ao Setor Público – MCASPs (2011), os quais são:

- Detém um provável benefício futuro.

O benefício futuro se caracteriza quando o item, inicialmente definido como ativo, possui a capacidade, isoladamente ou em conjunto com outros ativos, de proporcionar direta ou indiretamente entradas líquidas de caixa futuras. A incerteza da geração de fluxos de caixa afeta somente a avaliação do item e não deve comprometer a sua definição como ativo, no entanto, se a incerteza tomar proporções significativas a ponto de tornar o benefício futuro nulo ou negativo, o item poderá perder sua natureza.

- O benefício futuro é controlado pela entidade.

O controle aqui pode ser entendido como a conservação ou continuidade dos direitos legais de posse e transformação que uma entidade detém sobre seus direitos ou serviços. O controle também seria em relação ao acesso de outras entidades a esse benefício.

- Por último, deverá ser oriundo de eventos passados, pelos quais se originaram o benefício futuro e o controle.

Neste caso, o direito ao benefício econômico futuro ocorre por meio de uma transação ou evento no passado e do qual a entidade já detenha o controle, porém, é necessário avaliar se para fins contábeis o evento é significativo. Hendriksen e Van Breda (1999, p.286) questionam a presença deste critério no reconhecimento de ativos, pois, se existe um benefício econômico e este está sob o controle da entidade, ele necessariamente será resultado de um evento passado.

A ausência de pelo menos uma dessas características importaria no não reconhecimento de um ativo em termos contábeis. Segundo Niyama e Tibúrcio Silva (2008, p. 128), também se devem levar em consideração outros três aspectos: a materialidade, a probabilidade de ocorrência e a confiabilidade da avaliação. A materialidade se refere à significância do valor do ativo, a probabilidade diz respeito à incerteza com que o benefício econômico futuro irá ocorrer e a confiabilidade da avaliação é quando se tem uma base confiável para a mensuração do recurso econômico.

Como mencionado anteriormente, os MCASPs também adotam os critérios de reconhecimento do CPC e estabelecem que, o reconhecimento de um componente ocorrerá caso ele possua um custo ou valor que possa ser determinado em bases confiáveis (MPP, 2011). A saber, a contabilidade do setor público possui algumas bases confiáveis de estimativa para a provisão do recebimento de benefícios futuros, como: o lançamento por ofício, no qual, segundo Carneiro (2007), alguns tributos são quantificados e predeterminados por Lei específica (por exemplo: o IPTU – Imposto Predial e Territorial Urbano, o IPVA – Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotivos e as taxas e contribuições de melhorias);

ou o lançamento por homologação, onde o contribuinte apresenta ao fisco a matéria em que incidirá a tributação no momento da sua ocorrência (por exemplo: o IR – Imposto de Renda), e ainda, pela inscrição de créditos em Dívida Ativa, que segundo Mota (2009, p.84), trata-se dos “créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária, exigíveis pelo transcurso do prazo para o pagamento”. Para todos os efeitos, os MCASPs (2011) ressaltam que os valores a receber são mensuráveis levando-se em conta eventos passados em condições similares.

Assim, diversas bases podem ser utilizadas de acordo com o objetivo da mensuração, e em diferentes graus e variadas combinações nas demonstrações contábeis. As NBCASPs, porém, tratam de especificar a forma de mensuração de cada item do ativo com base em sua conversibilidade, exigibilidade e realidade econômica, assumindo sobremaneira características muito próximas das Normas de contabilidade para o setor privado. Logo, no quadro logo abaixo é realizado um comparativo entre os métodos de mensuração para Ativos, previstos nas NBCASPs, e o tratamento da Lei nº. 6.404/76 com alterações posteriores, dadas pelas Leis nº. 11.638/2007 e Lei nº. 11.941/2009, aos mesmos elementos do patrimônio, de modo que, sejam evidenciados os aspectos similares entre as Normas que regem a contabilidade do setor público e do setor privado no Brasil.

Quadro 01 – Comparativo entre os métodos de mensuração e avaliação de Ativos segundo as NBCASPs e a Lei nº. 6.404/76.

Componente	Mensuração conforme as NBCASPs	Mensuração conforme a Lei 6.404/76
Direitos; Títulos Créditos	Pelo Valor Original, convertido pela taxa pela taxa de câmbio.	Pelo Valor Nominal, convertido pela taxa pela taxa de câmbio.
Aplicações de Liquidez Imediata	Pelo Valor Original, convertido pela taxa pela taxa de câmbio.	Pelo custo de aquisição, acrescidos os redimentos até a data do Balanço Patrimonial.
Títulos de Crédito Prefixados	Ajustados ao valor presente.	Ajustados ao valor presente.
As Provisões	Com base nos possíveis valores de realização.	Com base nos possíveis valores de realização.
Os Estoques	Com base no valor de aquisição, construção ou produção, ou pelo valor de mercado, dos dois o menor.	Com base no valor de aquisição, construção ou produção, ou pelo valor de mercado, dos dois o menor.
As Participações em Empresas e em Consórcios Públicos ou Público-privados com influência significativa	Equivalência Patrimonial.	Equivalência Patrimonial.
As Demais Participações	Pelo custo de aquisição.	Pelo custo de aquisição, atualizados monetariamente.
Ativo Imobilizado	Com base no valor de aquisição, produção ou construção, deduzindo-se a depreciação, amortização ou exaustão e quaisquer perdas por <i>impairment</i> .	Com base no valor de aquisição, produção ou construção, atualizado monetariamente, e deduzindo-se a depreciação, exaustão ou amortização acumuladas.
As Transferências de Ativos*	Com base no Valor Contábil Líquido constante nos registros da entidade de origem.	
Bens de Uso Comum**	Com Base no Valor de Aquisição, Produção ou Construção.	
Os Bens e Direitos Recebidos por Doação	Pelo Valor Justo na data de aquisição ou Valor Patrimonial definido em Lei	Pelo Valor Nominal ou de Mercado.
Os Bens ou Direitos Incorpóreos	Com Base no Valor de Aquisição, produção ou construção, deduzindo-se a amortização e qualquer perda por <i>impairment</i> .	Com base no valor de aquisição ou produção, deduzindo-se a amortização ou quaisquer perdas por redução ao valor recuperável.

Fonte: Elaboração própria.

Nota: (*) Se refere estritamente às transferências governamentais; (**) Fato peculiar ao setor público.

Quando se trata de mensuração e avaliação no setor público deve-se existir uma visão diferenciada em relação às empresas privadas. Segundo Niyama e Tibúrcio Silva (2008, p. 280), uma das razões para tal diferença está nas características do governo; nas características dos serviços prestados; nas características do processo administrativo do governo, entre outros. As duas primeiras características dizem respeito, em primeiro lugar, ao fato do governo dispor de fontes de receita que podem ser obrigatórias (como é o caso dos tributos); enquanto que numa empresa a fonte de receita é opcional. Em segundo lugar, a receita do governo pode ser baseada nas características do serviço prestado; enquanto isso o setor privado baseia o seu preço unicamente no valor dos serviços colocados à disposição. Em terceiro lugar, o governo é responsável pelo bom funcionamento da sociedade, por meio da manutenção de uma infraestrutura administrativa e de sistema legal, tendo, portanto, uma função distributiva, alocativa e estabilizadora.

Quanto à última característica: o processo administrativo, em geral, pode ser composto pelo planejamento, execução e controle. No setor privado a execução é o destaque, sendo importante a mensuração do fluxo dos recursos econômicos; já a Contabilidade Pública tem seu foco no controle, principalmente dos recursos financeiros por meio do orçamento público (NIYAMA e TIBÚRCIO SILVA, 2008, p.281). É claro que a mudança quanto a este último aspecto é só uma questão de tempo, visto que, as NBCASPs já concretizaram o novo enfoque para a Contabilidade Pública: o enfoque patrimonial, pelo qual se busca a evidenciação das mutações do resultado econômico e do patrimônio.

Em uma análise quanto aos procedimentos para mensuração e avaliação do ativo do setor público observa-se que, de acordo com o **Quadro 01 os direitos, títulos de créditos e investimentos de liquidez imediata**, componentes do ativo circulante, são avaliáveis pelo valor original, se corresponder a uma entrada de recursos, ou, pelo valor realizado se tiver sido uma saída, ambos em tempo passado, devendo ser atualizados constantemente até a data do Balanço Patrimonial. É assegurada dessa forma o cumprimento ao princípio do Registro Pelo Valor Original, conforme consta na Resolução CFC nº 1.111/07 (MPCP, 2009, p.14).

Quanto ao ajuste ao valor presente dos títulos de créditos prefixados Martins *apud* FIPECAFI (2006, p. 112) explica: “o valor presente do fluxo futuro de caixa, aplicado ao ativo, objetiva identificar o montante que, recebido hoje, proporcionaria a mesma utilidade que outro obtido em data futura determinada (equivalência de capitais)”. Dessa forma, um item patrimonial avaliado ao valor presente, de acordo com FIPECAFI (2006, p. 113), receberia a aplicação do seguinte cálculo:

$$\mathbf{V.P = \frac{V.F1}{(1+i)^1} + \frac{V.F2}{(1+i)^2} + K + \frac{V.Fn}{(1+i)^n}}$$

Fonte: FIPECAFI (2006), adaptado pelo autor.

Onde: **V.P** se refere ao Valor Presente; **V.F** é igual ao Valor Futuro (recebimentos e/ou pagamentos) associado ao item avaliado e à data de sua ocorrência; **i** é a taxa de juros; e, **n** é igual ao número de períodos.

As **provisões** correspondentes ao **Quadro 01**, neste caso de valores a receber (receita), serão constituídas com base em estimativas pelos prováveis valores de realização (aqui, sinônimo de valor original de entrada), no momento da ocorrência do fato gerador, que na maioria das vezes coincide com o lançamento do tributo, devendo ser reconhecidos também os riscos de recebimento em conta de ajuste, a qual será reduzida ou anulada se deixar de existir os motivos que as originam (MPCP, 2009, p.73).

As receitas do setor público podem ser definidas, de acordo com Resolução CFC nº. 1.374/2011, como “aumentos nos benefícios econômicos durante o período contábil, sob a forma da entrada de recursos ou do aumento de ativos ou diminuição de passivos, que resultam em aumentos do patrimônio líquido, e que não estejam relacionados com a contribuição dos detentores dos instrumentos patrimoniais”. Resumidamente, o MPP (2011), denomina a receita pública como variação patrimonial aumentativa, que pode ser resultante de execução orçamentária, a exemplo dos tributos e transferências, ou independente da execução do orçamento, por exemplo: a Dívida Ativa ou as doações recebidas.

A receita oriunda dos créditos inscritos em Dívida Ativa constitui em componente muito importante para a composição do patrimônio público, em que se traduz numa fonte potencial de fluxos de caixa, devendo receber tratamento especial quanto a sua mensuração e avaliação (Manual de Procedimentos Contábeis Específicos – MPCE, 2011). Um dos procedimentos para a correta mensuração e avaliação da Dívida Ativa, previsto nos novos MCASPs, e que visa à convergência às IPSAS, é o ajuste da dívida ativa a valor recuperável ou ajuste *impairment*. De acordo com o pronunciamento técnico CPC 01, item 05, valor recuperável de um ativo ou uma unidade geradora de caixa é “o maior valor entre o valor líquido de venda de um ativo e seu valor em uso”.

O ajuste *impairment* aplicado na avaliação da dívida ativa, de acordo com o MPCE (2009, p. 169), representa a mensuração do valor real esperado em sua realização a favor da entidade detentora do crédito, levando-se em conta a significativa probabilidade de não realização por meio de diversos fatores, tais como: baixa de valores por cancelamento, valores inscritos por tempo razoável que não foram recebidos em momento esperado, gerando baixa liquidez do ativo em questão ou valores questionados judicialmente, os quais podem ser realizados a menor.

Dessa forma, o ajuste *impairment* para a Dívida Ativa pode ser entendido como o procedimento para a redução de um ativo que esteja mensurado acima do valor provável de realização por meio de provisão uma redutora deste ativo, compreendendo o lançamento em débito na despesa (variação passiva) e crédito em conta redutora do ativo. Este método, além de propiciar ao ente público uma clara e eficiente informação acerca do seu patrimônio, pela constatação da certeza e liquidez dos créditos a seu favor, também garante o cumprimento ao princípio da Prudência, neste caso, assegurando para que o ativo não esteja superestimado.

No Manual de Receita Nacional – MRN (2008), são sugeridas várias formas de mensuração para a constituição do valor desta provisão, envolvendo técnicas de estimativas que abrangem cálculos estatísticos baseados em fatores históricos e macroeconômicos, no entanto, o próprio Manual atenta para o cuidado que o ente público deve ter ao escolher um dos métodos previstos, ressaltando que “devem-se realizar estudos especializados que delineiem e qualifiquem os créditos inscritos, de modo a não superestimar e nem subavaliar o Patrimônio Real do ente público” (MRN, 2008, p. 127).

Para uma demonstração sobre como apurar o valor da provisão para o ajuste *impairment*, realizou-se, com valores meramente exemplificativos, a metodologia baseada na “avaliação de estoque para cálculo da provisão”, que de acordo com o MPCE (2011, p. 204), consistiria na classificação dos valores inscritos em dívida ativa quanto ao grau de risco e tipo de recuperação dos créditos. Portanto, conforme a **Tabela 01** a seguir, tem-se:

Tabela 01 – Estoque da Dívida Ativa por Fase e Tipo de Recuperação.

Tipo de Recuperação	Fase	Valor (R\$)	Percentual Aplicado (%)	Valor Provisão (R\$)
Baixa Dificuldade de Recuperação	A	22.000,00	5	1.100,00
	B	32.000,00	10	3.200,00
	C	60.000,00	15	9.000,00
Média Dificuldade de Recuperação	D	10.000,00	20	2.000,00
	E	37.000,00	25	9.250,00
	F	11.000,00	40	4.400,00
Alta Dificuldade de Recuperação	G	15.000,00	55	8.250,00
	H	13.000,00	60	7.800,00
	I	5.000,00	80	4.000,00
Total		205.000,00		49.000,00

Fonte: Adaptado de MPCE (2011 p. 209).

A **Fase**, na tabela acima, representa justamente a posição ou situação em que os processos se encontram. Para melhor compreensão, poderia dizer que os créditos classificados nas Fases de “A” a “C” (baixa dificuldade de recuperação) são aqueles “em parcelamento”, ou seja, o devedor (contribuinte) já reconhece a dívida. Já os créditos inscritos nas Fases adiante, com média e alta dificuldade de recuperação, representam os montantes que foram recorridos em esfera judicial ou extrajudicial, sendo, portanto, menos provável seus recebimentos. Ressalta-se que, para a classificação dos créditos em favor do ente público e a apuração de percentuais a serem aplicados neste tipo de avaliação, exige-se um estudo técnico detalhado sobre a recuperabilidade dos créditos, e que para fins de demonstração neste trabalho os percentuais constantes na **Tabela 01** são meramente exemplificativos, correspondente a um órgão público fictício, e se referem à probabilidade de não recuperação da receita. Neste caso, portanto, pode-se dizer que a “Fase A”, por exemplo, obtém 95 % de valor recuperável e 5 % de valor não recuperável. Conforme a **Tabela 01**, portanto, o valor total da provisão seria registrado com o seguinte lançamento:

Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D 3.6.1.4.0.00.00	Variação Patrimonial Diminutiva com Ajuste de Perdas de Créditos	49.000,00
C 1.2.1.1.1.99.00	(-) Ajuste de Perdas de Créditos a Longo Prazo	

Sendo apresentado no Balanço Patrimonial da seguinte forma:

Dívida Ativa 156.000,00
Valores Inscritos em Dívida Ativa 205.000,00
(-) Provisão para perdas da Dívida Ativa (49.000,00)

Prosseguindo à análise do **Quadro 01**, onde foram apresentadas as formas de avaliação dos componentes do Ativo no setor público, têm-se também a mensuração dos **estoques**, que são os materiais ou suprimentos mantidos para uso, distribuição ou venda. De acordo com o MPP (2011), a este componente do Ativo é estabelecida a sua avaliação com base no valor de aquisição, produção ou construção ou no valor realizável líquido, dos dois o menor.² Em outras palavras, se o valor de aquisição, produção ou construção for superior ao

de mercado, deve ser ajustado ao valor de mercado, sendo claramente adotado como fundamento à atribuição de valor para este ativo o princípio da Prudência.

O método para mensuração e avaliação das saídas de estoques é o custo médio ponderado, onde é determinado o custo de cada item calculando-se a média dos itens já constantes em estoque com os comprados ou produzidos posteriormente (MPP, 2011, p. 40).

Adiante, no **Quadro 01**, têm-se as **participações** ou investimentos em empresas e consórcios públicos ou público-privados (economia mista), integrantes do Ativo Não Circulante, que serão avaliados pelo método da equivalência patrimonial, o mesmo procedimento usado pelas Sociedades Anônimas conforme a Lei nº. 11.941/09. “Pelo método da equivalência patrimonial, o investimento é inicialmente registrado a preço de custo e o valor contábil é aumentado ou reduzido conforme o Patrimônio Líquido da investida aumente ou diminua” (MPP, 2011, p. 41).

As demais participações seguem o método de custo para avaliação e mensuração. Por este método, o investimento é registrado no Ativo Não Circulante a preço de custo, onde a investidora somente reconhece o rendimento na medida em que forem realizadas as distribuições de lucros do item investido, resultando no reconhecimento de uma receita patrimonial. Também está no rol desses investimentos os ativos destinados a obtenção de renda e/ou ganho de capital, como por exemplo, as terras, os terrenos ou prédios. Por fim, a entidade pública detém a faculdade por manter esses ativos pelo valor de custo, deduzido das depreciações e perdas acumuladas ou pelo valor justo (*fair value*), devendo reconhecer no resultado qualquer perda ou ganho decorrente do método de avaliação escolhido (MPP, 2011, p. 42).

Seguindo a lógica da exposição dos componentes do Ativo no **Quadro 01**, observa-se a mensuração e avaliação do **Ativo Imobilizado** com base no valor de aquisição, produção ou construção, adicionado aos gastos realizados para deixá-lo em plenas condições de uso, seguindo critérios de reconhecimento que estão em consonância com os Princípios de Contabilidade. Quando se tratar de Ativo Imobilizado obtido a título gratuito (doação) deve-se avaliar com base em procedimentos técnicos para registro pelo valor justo na data da aquisição ou pelo valor patrimonial definido por Lei (MPP, 2011, p. 42).

Após o reconhecimento inicial, a entidade deve optar entre valorar o ativo pelo modelo do custo ou da reavaliação, que não se confunde com a reavaliação de ativos, já extinta pela Lei 11.638/2007. Neste contexto, pelo modelo da reavaliação, o valor justo do ativo está sujeito à avaliação periódica subtraindo-se a depreciação, amortização ou exaustão acumulada e as perdas acumuladas por imparidade sofridas ao longo do tempo de sua vida útil, por redução ao valor recuperável (*impairment*) (MPP, 2011, p.43).

No caso de transferências desses ativos deve-se avaliá-los pelo valor contábil líquido, constante nos registros da entidade de origem, a menos que já exista valor diferente fixado no instrumento que autorizou a transferência (MPCP, 2009, p.29).

Para uma maior compreensão de toda essa sistemática de avaliação envolvendo valor justo, *impairment*, valor contábil líquido, valor realizável líquido, entre outros, é demonstrado logo abaixo, com valores meramente exemplificativos, os cálculos que podem ser utilizados:

Gastos de compra de um veículo (GC)	R\$ 60.000,00
Gastos com emplacamento e DPVAT (GE).....	R\$ 2.000,00
Depreciação anual do veículo (DV)	R\$ 12.000,00
Valor de mercado (VM)	R\$ 45.000,00
Gastos com alienação (GA).....	R\$ 3.000,00

Valor bruto contábil (VBC) = GC + GE	R\$ 62.000,00
Valor contábil líquido (VCL) = GC + GE - DV	R\$ 50.000,00
Valor justo ou <i>fair value</i> (VJ) = VM	R\$ 45.000,00
Redução ao valor recuperável ou <i>impairment</i> (RVR) = VCL - VM	R\$ 5.000,00
Valor realizável líquido (VRL) = VM - GA	R\$ 42.000,00

Fonte: Adaptado de Mota (2009, p.243).

A aquisição de um bem, um veículo, por exemplo, não gera e na verdade não deve gerar nenhum impacto no resultado da entidade, e corresponde a uma variação patrimonial qualitativa, ou seja, aquela oriunda de permutações de mesmo valor dos elementos do patrimônio. Sobretudo, para atender ao princípio da Competência, o ente público deve apropriar o custo (depreciação) pelo desgaste deste veículo mensalmente. De acordo com MPP (2011), o ente público terá autonomia na adoção das taxas anuais de depreciação, que dependerá da vida útil estimada para cada bem, que por sua vez está diretamente ligada à política adotada pelo ente na utilização daquele bem.

Existem vários métodos para calcular a depreciação, porém, a NBC T 16.9 destaca três a serem seguidos pelos entes públicos, são eles: o método das quotas constantes, o método das somas dos dígitos e o método das unidades produzidas. De acordo com o MPP (2011), o método adotado deve refletir o padrão de consumo dos benefícios econômicos futuros proporcionados pelo ativo imobilizado, de modo que, havendo alguma mudança no padrão ou na política de uso adotada pela entidade, deverá haver também uma revisão do método de depreciação ora praticado. O cálculo da depreciação baseado no método das quotas constantes é utilizado pela grande maioria das empresas, geralmente adotado quando se têm um valor residual praticamente imutável (constante), e compreende o custo do ativo, subtraído de seu valor residual, e dividido pela sua vida útil.³

O MPP (2011) destaca que, para os bens cujas despesas com manutenção e reparos tendem a aumentar com o passar do tempo, a exemplo de veículos, é mais adequada a utilização do método das somas dos dígitos. Neste método são efetuados os seguintes procedimentos, com dados e valores hipotéticos: primeiro, somam-se os algarismos que compõem o número de anos de vida útil do veículo, neste caso, cinco anos, somam-se $1 + 2 + 3 + 4 + 5 = 15$; considerando que o valor depreciável do bem (valor contábil menos o valor residual) seja de \$ 20.000,00, poder-se-ia, encontrar o valor da depreciação de cada ano aplicando-se as seguintes fórmulas:

Primeiro ano	Segundo ano	Terceiro ano
Quota anual de depreciação p/ o 1º ano = $\frac{(n)}{S.A} \times VD$	Quota anual de depreciação p/ o 2º ano = $\frac{(n-1)}{S.A} \times VD$	Quota anual de depreciação p/ o 3º ano = $\frac{(n-2)}{S.A} \times VD$

Fonte: Elaborado a partir de FIPECAFI (2010, p.251).

² O valor realizável líquido, que neste caso se refere a um item do ativo, representa o valor auferido caso fosse vendido, e corrobora à ideia de que os ativos não devem ser mensurados em excesso (MPP, 2011).

³ Conforme o MPP (2011), vida útil é “o período de tempo no qual a entidade espera usar um ativo; ou o número de unidades de produção ou de unidades semelhantes que a entidade espera obter do ativo”. E, valor residual de um ativo representa o valor estimado, antes do início de sua depreciação, pelo qual a entidade obterá caso fosse vendido ao tempo do fim de sua vida útil. Vale ressaltar que este procedimento garante não incidência da depreciação sobre cem por cento do valor do bem, de modo que, não sejam registradas variações patrimoniais diminutivas além das incorridas na realidade.

E assim sucessivamente até o quinto ano, subtraindo-se o numerador da fração a partir do segundo ano conforme demonstrado acima, de modo que, o custo da depreciação anual diminua gradativamente, compensando, dessa forma, o aumento dos gastos com a manutenção do bem no passar dos anos. Onde: **n** é igual ao número de anos de vida útil, neste caso, cinco anos; **S.A** se refere à soma dos algarismos do número correspondente à vida útil, neste caso igual a quinze; e, **VD** compreende o valor depreciável, neste caso igual a vinte mil unidades monetárias.

3.2. Avaliação e mensuração de passivos

A Contabilidade Pública prevê em seus demonstrativos orçamentários a fixação da despesa para cobrir, por exemplo, as obrigações com pessoal, financiamento de projetos e programas sociais em andamento e ainda de novos projetos de infraestrutura, e o pagamento de operações de crédito contraídas, tudo conforme o crédito disponível, ou seja, respeitando os limites de arrecadação. Observa-se também que há um controle financeiro de obrigações feito por meio do subsistema de informações orçamentárias, no entanto, não há um controle patrimonial total da despesa, demonstrando a sua segregação de valor econômico gerando para o patrimônio líquido uma variação diminutiva, devendo ser apropriada conforme a sua realização ou consumo, que caracteriza o fato gerador para reconhecimento da despesa sob o enfoque contábil. Isso seria claramente representado, por exemplo, pelo reconhecimento mensal das quotas de depreciação ou perdas por *impairment* de bens, pelas provisões mensais de 13º salário e férias de pessoal ou ainda pela apropriação mensal da despesa de seguros, que será reconhecida inicialmente no ativo como um direito adquirido.

Desse modo, os Manuais e Normas de Contabilidade para o setor público, elaborados pela STN em conjunto com a Secretaria de Orçamento Federal (SOF), e pelo CFC, enfatizam também sobre os procedimentos para reconhecer, mensurar e avaliar o Passivo, a fim de torná-lo instrumento de destaque dentro do Balanço Patrimonial para o acompanhamento e controle de despesas financeiras e não financeiras.

De acordo com o pronunciamento conceitual básico do CPC, Passivo é uma “obrigação presente da entidade, derivada de eventos já ocorridos, cuja liquidação se espera que resulte em saída de recursos capazes de gerar benefícios econômicos”.

Especificamente, a NBC T 16.6 assume que “Passivo compreende as obrigações assumidas pelas entidades do setor público para consecução dos serviços públicos ou mantidas na condição de fiel depositário, bem como as provisões”.

Certamente, o primeiro passo do reconhecimento de um passivo, assim como de um ativo, é satisfazer a definição e seus aspectos conceituais, entretanto, para que o mesmo seja reconhecido e incorporado ao Balanço Patrimonial, a Estrutura Conceitual Básica do CPC estabelece que, o valor de uma obrigação a ser liquidada deve ser mensurável em bases confiáveis. Ao ser obtida uma base confiável para mensuração da obrigação deve-se reconhecer e incorporar ao Balanço Patrimonial as alterações diminutivas da situação líquida patrimonial que essa obrigação causar, sempre observando os princípios geralmente aceitos, que influenciam no reconhecimento desde a identificação do passivo até o momento em que este deixa de existir.

O CFC visando à convergência aos métodos internacionais de avaliação do Passivo para o setor público emitiu, através das NBCASPs, os procedimentos a serem observados conforme transcritos no **Quadro 02**, logo abaixo. Comparativamente, também serão demonstrados os métodos de avaliação do Passivo previstos na Lei nº. 6.404/76 e suas

alterações, de modo que, sejam evidenciados os aspectos similares entre as Normas que regem a Contabilidade do setor público e do setor privado no Brasil.

Quadro 02 – Comparativo entre os métodos de mensuração e avaliação de Passivos segundo as NBCASPs e a Lei nº. 6.404/76.

Componente	Mensuração conforme as NBCASPs	Mensuração conforme a Lei 6.404/76
As Obrigações	Pelo Valor Original, atualizado até a data do Balanço Patrimonial.	Pelo Valor Original, atualizado até a data do Balanço Patrimonial.
Os Passivos Contingentes	Pelo seu valor estimado.	Pelo seu valor estimado.
As Obrigações Prefixadas	Ajustados ao valor presente.	Ajustados ao valor presente.
As Provisões para pagamentos	Com base em estimativas pelos prováveis valores de reconhecimento.	Com base em estimativas pelos prováveis valores de reconhecimento.
As demais Obrigações	Ajustados a valor presente.	Ajustados a valor presente.

Como dito anteriormente, os passivos podem compreender em obrigações cujas liquidações resultem em alterações diminutivas da situação líquida patrimonial, em outras palavras, uma despesa sob o enfoque patrimonial, que está sujeita ao regime econômico ou contábil.

Iudícibus (2004) revela que, a grande questão não está na mensuração ou avaliação de um passivo, mas sim no seu reconhecimento como tal, de modo que, se torna ainda mais latente a necessidade da fiel aplicação do princípio da Competência.

O reconhecimento da despesa sob o enfoque patrimonial é na ocorrência do fato gerador que diminui o patrimônio líquido, independente do desembolso de recursos financeiros. Na maioria das vezes, o momento do fato gerador coincide com a liquidação da despesa orçamentária. Em outras palavras, o reconhecimento da despesa no subsistema orçamentário coincidirá com a apropriação da mesma pelo enfoque patrimonial, por exemplo: a entrega efetiva de serviços contratados, que já constituem em despesas previstas pela Lei Orçamentária Anual – LOA.

Em outras vezes, o momento do reconhecimento da despesa orçamentária não coincide com o fato gerador. Por exemplo, tem-se a realização de um contrato anual de seguro. Ocorrerá, neste caso, o reconhecimento da despesa orçamentária antes do momento do fato gerador, no qual será apropriada mensalmente, mediante baixa de um ativo relativo ao direito do seguro, a despesa contábil por competência nas contas de resultado do subsistema patrimonial.

E ainda há uma terceira situação em que o reconhecimento da variação patrimonial diminutiva (despesa contábil) ocorre após todos os estágios da despesa orçamentária, como é o caso do adiantamento concedido a título de suprimento de fundos, que necessita de prévio empenho na dotação própria e é destinada ao pagamento de despesas excepcionais de caráter urgente, sigiloso ou de pequeno vulto. Neste caso, o reconhecimento da despesa contábil ocorrerá no momento da prestação de contas do suprimento, com base nos documentos que comprovam a ocorrência do fato gerador (ROSA, 2011).

4. PALAVRAS FINAIS: LIÇÕES APRENDIDAS

Ao estudar o Patrimônio Público verifica-se que há a uma crescente necessidade de reconhecer, evidenciar e controlar a sua situação líquida, constantemente modificada pelos

fenômenos das receitas e das despesas públicas. Os procedimentos técnicos apresentados, suportados em análises qualitativas e quantitativas, representam a garantia da adequação ao novo modelo contábil previsto nas IPSAS e adotado pelas NBCASPs, inclusive no que diz respeito à geração de informações contábeis que constem de suas qualidades fundamentais, as quais são: a tempestividade, a compreensibilidade, a fidedignidade, a comparabilidade e a materialidade.

Como foi dito, os procedimentos técnicos sob a perspectiva do setor público promovem uma visão de enfoque patrimonial aos estágios de reconhecimento e registro dos fatos contábeis, portanto, para os elementos do Ativo as características observadas em seu reconhecimento seriam: (a) se é resultado de eventos passados e, (b) se irá gerar um futuro benefício econômico à entidade a qual detém o seu controle. Sobretudo, além de satisfazer à sua definição, o ativo precisa dispor de materialidade ou relevância em seu valor, probabilidade de ocorrência do tal benefício, bem como de bases de mensuração confiáveis. Quanto aos elementos do Passivo, devem-se observar os seguintes aspectos: (a) se é uma obrigação atual da entidade, (b) se é resultado de eventos passados e, (c) se a liquidação desta obrigação implicará num desembolso de benefícios econômicos para a entidade. Da mesma forma, além de satisfazer à definição, o valor de uma obrigação a ser liquidada deve ser mensurável em bases confiáveis.

Verifica-se, portanto, um processo de reconhecimento dos fatos contábeis o qual abrange desde o cumprimento da forma até o conhecimento da essência e realidade econômica de cada elemento. Sobretudo, de acordo com os Princípios de Contabilidade sob a perspectiva do setor público, previstos no apêndice II à Resolução CFC nº. 750/93, e consonante às IPSAS e com a atual interpretação do CPC, o foco deve estar na análise quanto ao último aspecto (essência e realidade econômica), resultando em uma visão contábil onde predomina a “essência sobre a forma”.

Por sua vez, todos os princípios contábeis geralmente aceitos são contemplados no reconhecimento e registro dos atos e fatos do setor público, constituindo, na verdade, um grupo de postulados ambientais dependentes entre si, os quais representam não só a essência das NBCASPs, mas também de todas as normas que visam à harmonização dos procedimentos contábeis.

Finalmente, a adoção do novo modelo contábil para o setor público, que vale constar: não desqualifica o regime orçamentário previsto em Lei, representaria seguramente uma potencialidade em termos de controle financeiro, orçamentário, e principalmente, patrimonial, onde, gestores públicos, profissionais da área contábil e toda a sociedade poderão visualizar de forma não mais abstrata, porém consistente e definitiva, a crescente padronização e uniformização da contabilidade em nível global.

Referências

- BRASIL.** *Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações.* Diário Oficial, Brasília, DF, 17 de dezembro de 1976. Disponível em: < <http://www.stn.fazenda.gov.br>> Acesso em: 10 out. 2009.
- _____. *Manual de contabilidade aplicada ao setor público: Aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios: procedimentos contábeis específicos / Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional, Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, Secretaria de Orçamento Federal.* – 4. ed. – Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2011, 223 p. Disponível em: <www.tesouro.fazenda.gov.br> Acesso em: 1º março 2012.
- _____. *Manual de contabilidade aplicada ao setor público: Aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios: procedimentos contábeis patrimoniais / Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional.* – 2. ed. – Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2009, 92 p. Disponível em: <www.tesouro.fazenda.gov.br> Acesso em: 20 ago. 2009.
- _____. *Manual de contabilidade aplicada ao setor público: Aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios: procedimentos patrimoniais / Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional.* – 4. ed. – Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2011, 132 p. Disponível em: <www.tesouro.fazenda.gov.br> Acesso em: 1º março 2012.
- _____. *Manual de Receita Nacional: Aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios / Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional, Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, Secretaria de Orçamento Federal.* Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2008. 330 p. Disponível em: <www.tesouro.fazenda.gov.br> Acesso em: 16 dez. 2008.
- CARNEIRO, C.** *Manual de direito tributário: teoria, jurisprudência e mais 700 questões.* 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.
- CONSELHO FEDERAL de CONTABILIDADE.** *Interpretação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade Sob a Perspectiva do Setor Público. Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.* Brasília: CFC, 2007. Disponível em: < <http://www.cfc.org.br>> Acesso em: 04 abr. 2009.
- _____. *Pronunciamentos técnicos contábeis 2010/ Comitê de Pronunciamentos Contábeis.* Brasília: CFC, 2011. 1099 p. Disponível em:< <http://www.cfc.org.br>> Acesso em: 13 abr. 2012.
- FRANCO, H.** *Da Importância dos Princípios Fundamentais de Contabilidade na Harmonização das Normas e Informações Contábeis.* *Revista Brasileira de Contabilidade.* Brasília. Ano XXIV n.º. 95 Set./Out. 1996 p. 39-47.
- FIPECAFI.** *Avaliação de empresas: da mensuração contábil à econômica.* Eliseu Martins (organizador). 5. reimpr. – São Paulo: Atlas, 2006.
- HENDRIKSEN, E. S.; VAN BREDA, M. F.** *Teoria da Contabilidade.* Tradução de Antonio Zoratto Sanvicente. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- IUDÍCIBUS, S. de.** *Teoria da Contabilidade.* 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- FIPECAFI.** *Manual de Contabilidade Societária/Sérgio de Iudícibus...* [et. al.]. 1. ed. 2010; 7. reimpr. São Paulo: Atlas, 2010.
- MOTA, F. G. L.** *Contabilidade Aplicada ao Setor Público.* 656 p. Brasília, 2009.
- MOURA, R. de A.** *Princípios Contábeis Aplicados à Contabilidade Governamental: uma abordagem comparativa Brasil - Estados Unidos.* Brasília, 2003. Dissertação (Mestrado) – Universidade de Brasília, Distrito Federal. Disponível em:< <http://www.unb.br/ccs/pos-graduacao/mestrado/dissertacoes>> Acesso em: 05 mai. 2009.
- NIYAMA, J. K. ; TIBÚRCIO SILVA, C. A.** *Teoria da Contabilidade.* São Paulo: Atlas, 2008.
- ROSA, M. B.** *Contabilidade do setor público.* De acordo com as inovações das normas brasileiras de contabilidade técnicas aplicadas ao setor público. São Paulo: Atlas, 2011.
- PIGATTO, J. A. M.** *Estudo Comparativo dos Regimes Contábeis Governamentais.* São Paulo, 2004. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade/Universidade de São Paulo. Disponível em:< <http://www.teses.usp.br/teses>> Acesso em: 08 mai. 2009.