



Contabilidade pública brasileira: a convergência com os padrões contábeis internacionais no setor público

A Contabilidade aplicada ao setor público brasileiro estabeleceu um processo de convergência com as normas internacionais a partir da publicação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBC T 16, com entrada em vigor no ano de 2012. Tais normas vêm para adequar a Lei Federal n.º 4.320/64 e a Lei Complementar n.º 101/00 - LRF, sob a luz dos Princípios de Contabilidade, interpretados sob a perspectiva do setor público brasileiro. Nesse cenário, o presente estudo caracteriza-se como uma pesquisa descritiva, de abordagem qualitativa, que objetiva identificar as bases normativas atuais e os desafios para a contabilidade pública brasileira no processo de convergência com as normas internacionais. Justifica-se sua realização pela necessidade do Poder Público de aplicar, no ano calendário em curso, as normativas relativas às NBC T 16, com vistas à eficiência da gestão e à evidenciação pública.

Elton de Barros Klein

Graduado em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Brasil; funcionário público da Força Aérea Brasileira.

Ângela Rozane Leal de Souza

Professora na graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Brasil. Doutoranda em Agronegócios (UFRGS). Mestre em Ciências Contábeis na Unisinos (concluído em 2007). Especialista em Controladoria de Gestão pela UFRGS. Graduação em Ciências Contábeis.

1. Introdução

A conjuntura econômica, interna e externa, tem demandado esforços das organizações contábeis nacionais para a adoção de conceitos e procedimentos reconhecidos e utilizados internacionalmente. A globalização da economia e dos mercados, mediante as empresas multinacionais, obrigou a contabilidade a buscar a convergência com as normas internacionais. Hoje, a contabilidade, por meio dos seus princípios e normas, busca padronizar seus procedimentos para obter melhor transparência, confiança e comparabilidade das demonstrações, pois, quanto mais essas informações estiverem de acordo, mais fácil será o processo de consolidação das demonstrações e menores serão seus custos. Motivada pela busca dessa convergência com os padrões internacionais do setor empresarial, a contabilidade aplicada ao setor público encontra-se também em processo de transformação.

Nesse sentido, Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS)¹ foram elaboradas pela IFAC² e buscam a convergência dos critérios de reconhecimento de receitas e despesas, ativos e passivos, bem como da forma de evidenciação da situação financeira, resultados do exercício, mutações da posição financeira e mutações do patrimônio líquido no âmbito do setor público.

No segmento privado, em dezembro de 2007, a Lei Federal n.º 6.404/76 foi alterada para adequação às Normas Internacionais de Contabilidade, por meio da Lei n.º 11.638/07, entrando no chamado processo de convergência

com os padrões internacionais, os IFRS³, emitidos pelo IASB⁴. Seguindo essa tendência, em agosto de 2008, o Governo Federal publicou a Portaria n.º 184/08, alterando dispositivos referentes à Contabilidade aplicada ao Setor Público e dispendo sobre as diretrizes a serem observadas no setor público quanto a procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-las convergentes com as IPSAS.

Nessa perspectiva, Silva (2009) considera que foi iniciado, pelo Conselho Federal de Contabilidade, um movimento denominado “Nova Contabilidade Pública”, em uma perspectiva modernizadora e estimuladora, que permite a adoção e manutenção de boas práticas de governança, citando como fontes as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, editadas pela IFAC, e a Lei Complementar n.º 101/00 – Lei de Responsabilidade Fiscal.

Sob essa ótica, este estudo tem a finalidade inicial de apresentar o processo evolutivo da contabilidade pública brasileira com vistas à convergência com as normas internacionais. Em um segundo momento, objetiva delinear as normativas e os desafios a serem transpostos pelos profissionais contábeis no processo de convergência da contabilidade pública brasileira com as normas internacionais.

2. Método

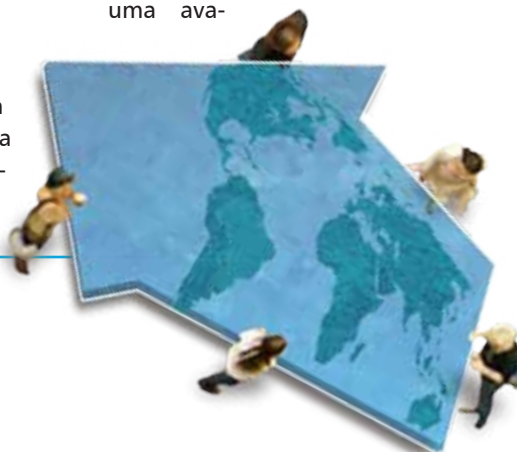
Este trabalho utiliza a pesquisa bibliográfica para analisar as normativas contábeis do setor público e o re-



ferencial publicado acerca da temática da contabilidade pública. A pesquisa bibliográfica busca elucidar um problema a partir de referenciais teóricos publicados em documentos. Pode ser realizada independentemente ou como parte da pesquisa descritiva ou experimental (CERVO e BERVIAN, 1983). Este estudo descreve as principais normativas, evidenciando as alterações normativas estabelecidas pelo CFC, objetivando a convergência contábil aplicada ao segmento público brasileiro.

Os procedimentos sistemáticos e a interpretação dos dados são realizados com auxílio da abordagem qualitativa. Neves (1996, p. 1) destaca que, “nas pesquisas qualitativas, é frequente que o pesquisador procure entender os fenômenos, segundo a perspectiva dos participantes da situação estudada e, a partir daí, situe sua interpretação dos fenômenos estudados”. Nesse sentido, este estudo realiza uma ava-

Os procedimentos sistemáticos e a interpretação dos dados são realizados com auxílio da abordagem qualitativa. Neves (1996, p. 1) destaca que, “nas pesquisas qualitativas, é frequente que o pesquisador procure entender os fenômenos, segundo a perspectiva dos participantes da situação estudada e, a partir daí, situe sua interpretação dos fenômenos estudados”. Nesse sentido, este estudo realiza uma ava-



1 IPSAS (*International Public Sector Accounting Standard*).
 2 IFAC (*International Federation of Accountants*).
 3 IFRS (*International Financial Reporting Standards*).
 4 IASB (*International Accounting Standards Board*).

“Hoje, a contabilidade, por meio dos seus princípios e normas, busca padronizar seus procedimentos para obter melhor transparência, confiança e comparabilidade das demonstrações, pois, quanto mais essas informações estiverem de acordo, mais fácil será o processo de consolidação das demonstrações e menores serão seus custos.”

liação descritiva das normas sob o enfoque qualitativo, não se utilizando de métodos quantitativos para a análise.

3. A Evolução da Contabilidade no Setor Público

A contabilidade do setor público deve fornecer informações quanto aos aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade pública e suas mutações, auxiliando no processo de tomada de decisão pelos usuários. “A função social da Contabilidade Aplicada ao Setor Público deve refletir, sistematicamente, o ciclo da administração pública para evidenciar informações necessárias à tomada de decisões, à prestação de contas e à instrumentalização do controle social” (NBCT 16.1, item 6).

O Brasil realizou sua contabilidade pública usando, por muito tempo, como arcabouço conceitual, as rígidas regras da Lei n.º 4.320/64, com um enfoque fortemente voltado para o controle orçamentário, levando a contabilidade pública a ser conhecida como uma contabilidade essencialmente orçamentária. Essa Lei foi recep-

cionada pela Constituição Federal de 1988 como Lei Complementar, em virtude do inciso I do Art. 163 desta, que reza que a devida lei disporá sobre as finanças públicas.

A Lei n.º 4.320/64 destina seu Título IX à contabilidade pública, tratando em seus capítulos: das disposições gerais; da contabilidade orçamentária e financeira; da contabilidade patrimonial; e dos balanços. Dispõe sobre como devem ser as demonstrações contábeis referentes a cada assunto.

Adicionalmente à Lei n.º 4.320/64, foi sancionada, em 2000, a Lei Complementar n.º 101, a “Lei de Responsabilidade Fiscal”, com a finalidade de estabelecer normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com procedimentos para o correto uso do dinheiro público, fixando limites de despesas, definindo regras para o cumprimento dos orçamentos, obrigando a transparência nas contas e prevendo sanções para os desvios de conduta. Essa Lei Complementar abrange igualmente as ações dos três níveis da esfera administrativa, regulamentando o Capítulo II do Título VI da Constituição Federal de 1988, em que, no inciso I do Art. 163, se determina que a Lei Complementar

disponha sobre as Finanças Públicas. LRF, § 1º, Art. 1º:

Art. 1º Esta Lei Complementar estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com amparo no Capítulo II do Título VI da Constituição.

§ 1º A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar.

De acordo com Quintana (2011), essa lei procura destacar a importância do planejamento e da transparência, que são essenciais à boa gestão, dando publicidade a todas as despesas realizadas. Do ponto de vista contábil, a Lei de Responsabilidade Fiscal trata



da escrituração e consolidação das contas, visando à sua transparência e controle. Como as informações contábeis acerca do patrimônio público têm a finalidade de atender aos interesses dos usuários, contribuindo para a evidência das informações sobre gestão, essa Lei Complementar mostra-se de grande importância para a Contabilidade Pública.

Porém, do ponto de vista patrimonial, levando em conta os princípios e práticas da doutrina contábil, ainda existem muitas deficiências no que diz respeito à apresentação da real composição do patrimônio público e aos registros de suas variações quando se leva em conta a não obrigatoriedade do cálculo da depreciação, amortização e exaustão, a ausência da reavaliação de ativos, a falta de um sistema efetivo para mensuração e avaliação dos custos do setor público e a não contabilização de bens de uso comum.

Com o intuito de atualizar a contabilidade pública em relação às normas internacionais, a Resolução n.º 1.111/2007 aprova o apêndice II da Resolução CFC n.º 750/93 sobre os Princípios de Contabilidade, sob a perspectiva do setor público. No entanto, a Resolução CFC n.º 1.282/2010

modificou substancialmente a Resolução CFC n.º 750/93, incluindo novo conteúdo para quase todos os Princípios de Contabilidade e revogando o Princípio da Atualização Monetária, que continua sendo apenas uma técnica prevista no novo texto da Resolução CFC n.º 750/93, agora inserida no contexto do Princípio do Registro pelo Valor Original. A Resolução CFC n.º 1.282/2010 dispõe:

[...] a Resolução CFC n.º 1.282, de 28 de maio de 2010, publicada recentemente, revoga a Resolução CFC n.º 774/94 (apêndice à resolução sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade) e a Resolução CFC n.º 900/01 (aplicação do Princípio da Atualização Monetária), atualizando e consolidando dispositivos da Resolução n.º 750/93. Assim sendo, a denominação de **Princípios Fundamentais de Contabilidade** foi alterada para **Princípios de Contabilidade**, visto ser suficiente para o perfeito entendimento dos usuários das demonstrações contábeis e dos profissionais da Contabilidade.

Silva (2009) destaca que, mesmo não sendo aprovados por leis primárias, os princípios de contabilidade constituem a doutrina, com regras derivadas da função contábil que mostram como atingir seus objetivos. Conforme Silva (2009, p. 53), “tais obje-

tivos estabelecem a base teórica que regula os critérios a serem seguidos para a elaboração das demonstrações contábeis e informações sobre a evolução do patrimônio ao longo do tempo”.

Buscando a adequação aplicação das Normas Brasileiras de Contabilidade à luz dos Princípios de Contabilidade, a Resolução CFC n.º 1.282/2010 atualizou e consolidou a Resolução CFC n.º 750/93, em harmonia com a NBC T 1, norma brasileira que converge com o padrão internacional.

A NBC T 1 é de fundamental importância, pois apresenta um conjunto de conceitos que fundamentam a preparação e a apresentação de demonstrações destinadas a usuários externos, [...]. Essa Norma estabelece como pressupostos básicos o regime de competência e a continuidade, para a preparação das demonstrações, as quais, para serem úteis aos usuários, deverão apresentar as características qualitativas das demonstrações contábeis. A Norma apresenta também a definição dos elementos diretamente relacionados com a mensuração da posição patrimonial e de resultado, bem como estabelece os critérios de reconhecimento de ativos, passivos, receitas e despesas (ROSA, 2011, p. 309).

Na visão de Silva (2011, p. 355), “a edição dos Princípios de Contabilidade sob a perspectiva do setor público e das Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público represen-



ta uma nova etapa da Contabilidade Pública”.

Os Princípios de Contabilidade interpretados sob a perspectiva do setor público, em vigor atualmente, são: (a) princípio da entidade; (b) princípio da continuidade; (c) princípio da oportunidade; (d) princípio do registro pelo valor original; (e) princípio da competência; (f) princípio da prudência. Tais princípios são elaborados de modo a facilitar, por parte dos usuários e por toda a sociedade, a adequada interpretação dos fenômenos patrimoniais no setor público.

4. Convergência com as Normas Internacionais de Contabilidade Pública

De acordo com Castro (2011), a contabilidade está buscando a convergência mundialmente, pois sempre esteve dividida em duas escolas com divergência de princípios e interesses. Uma é a dos países de Direito Romano, chamados “países *Code Law*”, que defendem que a contabilidade deve proteger os credores, os fornecedores e a sociedade. Detalhando com rigidez as regras da profissão contábil, a regulação é exercida normalmente pelo governo, e há a prevalência da forma sobre a essência. Outro bloco é o dos países de Direito Comum (países *Common Law*), que defendem regras flexíveis, sem a forte intervenção do estado, propiciando o ingresso de capitais e defendendo, assim, os investidores. Nesses países, a maior participação é a dos usuários, da academia e das empresas. Para Castro (2011, p. 101), outra característica desta última escola é que ela “sempre privilegia o princípio da competência, a prevalência da essência econômica sobre a forma jurídica e a

orientação com base em princípios e não em regras”.

No setor privado, a Lei n.º 6.464/76 foi alterada pela Lei n.º 1.638/07, que visa à adequação às Normas Internacionais de Contabilidade. Em agosto de 2008, foi publicada a Portaria n.º 184, que fez com que também o setor público, em seus três níveis – União, Estados e Municípios –, buscassem a consonância com as Normas Internacionais. A convergência da contabilidade pública objetiva uma maior transparência na administração pública e grande capacitação dos profissionais.

Explicando a importância desse processo de convergência, Rosa (2011, apud NASCIMENTO, 2011, p. 2) destaca:

O termo “harmonização contábil” diz respeito à adequação da contabilidade de diversos países aos preceitos e regras de uma mesma norma ou conjunto de normas, ou práticas contábeis, em um consenso, ou ajusta as diferenças porventura existentes, e não sob uma imposição. Com a contabilidade governamental não é diferente, à medida que cada vez mais há a necessidade de comparação entre as finanças públicas dos diversos países para que existam parâmetros que permitam verificar o desempenho de cada um deles.

Nesse contexto, a Portaria STN 406/2011 estabeleceu o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público como parte das ações da Secretaria do Tesouro Nacional, em consonância com as Orientações Estratégicas para a Contabilidade aplicada ao Setor Público no Brasil, documento elaborado pelo Conselho Federal de Contabilidade, visando à convergência da contabilidade pública com as normas internacionais, fazendo



uso de procedimentos e práticas contábeis que permitam uma melhor evidência do patrimônio público. Também busca a implantação de um sistema de custos no âmbito do setor público.

Com o objetivo de uniformizar as práticas contábeis, este volume aborda os aspectos relacionados ao reconhecimento, mensuração, registro, apuração, avaliação e controle do patrimônio, adequando-os aos dispositivos legais vigentes e aos padrões internacionais de Contabilidade do Setor Público.

A padronização do registro contábil possibilitará aos usuários acesso a informações consistentes e confiáveis para a tomada de decisão. Esta uniformização deve abranger atos e fatos no âmbito do setor público, dentre os quais se destaca a gestão do patrimônio público.

A convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade tem como foco principal instituir a consonância das práticas brasileiras às aplicadas no mundo. Esse novo conceito de contabilidade pública tem como enfoque maior o patrimônio, gerando, assim, informações mais confiáveis sobre os

resultados alcançados, voltadas à tomada de decisão. Cabe observar o destaque dado ao aspecto patrimonial, porém sem desfazer a relevância do aspecto orçamentário.

Uma das orientações estratégicas para a contabilidade aplicada ao setor público, segundo Castro (2011), é que ela cumpra seu papel de ciência social aplicada, resgatando o tratamento de fenômenos do setor público de forma a refletir a essência das transações governamentais e seu impacto no patrimônio, não se resumindo ao cumprimento de aspectos legais e formais. Para isso, o Conselho Federal de Contabilidade elaborou o documento “Orientações Estratégicas para a Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil”, que traz diretrizes relacionadas à promoção e ao desenvolvimento conceitual, à convergência com as normas internacionais e ao fortalecimento institucional da contabilidade.

Com base nessas diretrizes e buscando a normatização e a convergência contábil, o Conselho Federal de Contabilidade submeteu as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBC T 16 a audiência pública e aprovou-as por meio das Resoluções CFC 1.128

a 1.137 (todas de 2008) e CFC 1.366/2011, descritas a seguir.

4.1. NBC T 16.1- Conceituação, Objetivo e Campo de Atuação

As Normas e Técnicas Próprias da Contabilidade Aplicada ao Setor Público são fruto da evolução científica pela qual a contabilidade está passando, e seus conceitos e procedimentos de avaliação e mensuração visam ao controle social.

O Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público – MCASP, 4.a ed., Parte V, Portaria STN n.º 406/2011, reproduz o mesmo conceito da NBC T 16.1 (item 3) sobre a Contabilidade Aplicada ao Setor Público: “é o ramo da ciência contábil que aplica, no processo gerador de informações, os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as normas contábeis direcionados ao controle patrimonial de entidades do setor público”.

Para Carvalho (2011, p. 2),

Pode-se concluir que a Contabilidade Pública é o ramo da Ciência Contábil que aplica os conceitos, princípios e normas contábeis nos atos e fatos da gestão pública orçamentária, financeira, patrimonial, custos e de compensação, nos órgãos e entidades da Administração Pública

“A convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade tem como foco principal instituir a consonância das práticas brasileiras às aplicadas no mundo. Esse novo conceito de contabilidade pública tem como enfoque maior o patrimônio, gerando, assim, informações mais confiáveis sobre os resultados alcançados, voltadas à tomada de decisão.”



direta e indireta abrangidas no seu campo de atuação, fornecendo informações úteis, tempestivas, compreensíveis e fidedignas aos seus usuários.

O objeto da Contabilidade aplicada ao Setor Público é o Patrimônio Público, este definido, segundo a Norma, como o conjunto de direitos e bens, tangíveis ou intangíveis, onerados ou não, adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelas entidades do setor público, que seja portador ou represente um fluxo de benefícios, presente ou futuro, inerente à prestação de serviços públicos ou à exploração econômica por entidades do setor público e suas obrigações.

O campo de aplicação é a entidade pública, ou seja, abrange todas as entidades do setor público.

[...] órgãos, fundos e pessoas jurídicas de direito público ou que, possuindo personalidade jurídica de direito privado, recebam, guardem, movimentem, gerenciem ou apliquem dinheiros, bens e valores públicos na execução de suas atividades. Equiparam-se, para efeito contábil, às pessoas físicas que recebam subvenção, benefício ou incentivo fiscal, ou creditícias, de órgão público (CFC, 2009).

Destaca-se aqui que as entidades governamentais devem

aplicar integralmente as normas e técnicas próprias da Contabilidade Aplicada ao Setor Público. As demais entidades do setor público, para garantir procedimentos suficientes de prestação de contas e instrumentalização do controle social, devem aderir apenas parcialmente às referidas normas.

4.2. NBC T 16.2- Patrimônio e Sistemas

Essa Norma estabelece o conceito de patrimônio público: sua classificação sob o enfoque contábil, o conceito e a estrutura do sistema de informação contábil. Nesse enfoque, os elementos patrimoniais são classificados em circulante e não circulante, com base em seus atributos de conversibilidade e exigibilidade. Os ativos, quando estiverem disponíveis para realização imediata, ou tiverem expectativa de realização até o término do exercício seguinte, serão classificados como circulantes. Os demais ativos serão classificados como não circulantes. Os passivos serão classificados como circulantes quando corresponderem a valores exigíveis até o término do exercício seguinte, ou corresponderem a valores de terceiros ou retenções em nome deles, quando a entidade do setor público for a fiel depositária, independentemente do prazo de exigibilidade. Os demais passivos serão classificados como não circulantes.

O sistema contábil é composto pelas etapas de planejamento, execução, controle e avaliação. É dividido nos seguintes subsistemas de informação: Orçamentário, Financeiro, Patrimonial, Custos e de Compensação. Esses subsistemas devem ser integrados entre si e a outros sistemas, subsidiando a administração pública quanto ao desempenho da unidade contábil

e à avaliação dos resultados e metas do planejamento, assim como dos riscos e das contingências.

4.3. NBC T 16.3- Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil

Esta norma estabelece as bases para controle contábil do planejamento desenvolvido pelas entidades do setor público, expresso em planos hierarquicamente interligados. Tem por objetivo materializar o planejamento, sendo este “o processo contínuo e dinâmico voltado à identificação das melhores alternativas para o alcance da missão institucional, incluindo a definição de objetivos, metas, meios, metodologia, prazos de execução, custos e responsabilidades, materializados em planos hierarquicamente interligados”, desde o nível estratégico até o operacional, propiciando a avaliação e o controle. Compara suas metas programadas com as realizadas e evidencia as diferenças relevantes por meio de notas explicativas, que devem evidenciar as eventuais restrições ocorridas e seu respectivo impacto.

A implantação do planejamento deve ser o primeiro passo em um processo de boa gestão, sendo indispensável na administração pública, onde, principalmente na gestão fiscal, os recursos precisam ser bem geridos.

Darós e Pereira (2009) enfatizam que, na administração pública brasileira, os planos hierarquicamente interligados são: o Plano Plurianual (PPA) (nível estratégico), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) (nível tático) e a Lei Orçamentária Anual (LOA) (nível operacional): a norma traz como inovação a ampliação do controle contábil sobre os instrumentos de planejamento, onde, além de evidenciar a exe-

cução orçamentária anual (LOA), pretende-se acompanhar o cumprimento de metas estratégicas contidas no Plano Plurianual.

4.4. NBC T 16.4 - Transações no Setor Público

Esta Norma estabelece conceitos, natureza e tipicidades das transações no setor público. As transações no setor público são os atos e os fatos que promovem alterações qualitativas e quantitativas, efetivas ou potenciais, no patrimônio das entidades do setor público.

As Variações Patrimoniais são definidas como “transações que promovem alterações nos elementos patrimoniais da entidade do setor público, mesmo em caráter compensatório, afetando, ou não, o seu resultado”. A NBC T 16.4 classifica-as em qualitativas e quantitativas. São quantitativas as que decorrem de transações no setor público,

aumentando ou diminuindo o patrimônio líquido, e, qualitativas, as variações decorrentes do setor público que alteram a composição dos componentes patrimoniais, sem alterar o patrimônio líquido. Para Kohama (2011, p. 179):

Variação Patrimonial é a alteração de valor, de qualquer elemento do patrimônio pú-

blico, por alienação, aquisição, dívida contraída, dívida líquida, depreciação ou variação, amortização, superveniência, insubsistência, efeitos da execução orçamentária e resultado do exercício financeiro.

A NBCT 16.4 também cita as transações envolvendo valores de terceiros, caracterizando-as como sendo aquelas em que a entidade do setor público responde como fiel depositária e que não afetam seu patrimônio líquido, devendo ser demonstradas de forma segregada.



4.5. NBC T 16.5 - Registro Contábil

Esta Norma estabelece critérios para o registro contábil dos atos e dos fatos que afetam ou possam vir a afetar o patrimônio das entidades do setor público; apresenta as características do registro contábil no setor público, assim como o reconhecimento e avaliações aplicáveis.

A presente Norma afirma que a entidade deve manter o sistema de informação contábil refletido em plano de contas que compreenda

a função e o funcionamento das contas, “a terminologia de todas as contas e sua adequada codificação, bem como a identificação do subsistema a que pertence, a natureza e o grau de desdobramento, possibilitando os registros de valores e a integração dos subsistemas”. Também deve manter contas específicas para a apuração de custos, a utilização do método das partidas dobradas em todos os registros que possam vir a afetar o patrimônio das entidades do setor público e tabela de codificação de registros que identifique o tipo de transação dos subsistemas utilizados. Acrescenta-se que as entidades do setor público devem manter registros contábeis uniformes, de acordo com os princípios contábeis, utilizando-se dos livros: Diário e Razão.

4.6. NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis

A Resolução CFC 1.133/2008 define Demonstração Contábil como “a técnica contábil que evidencia, em período determinado, as informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio de entidades do setor público e suas mutações”. A citada Resolução, com as alterações da Resolução CFC n.º 1.268/2009, aprovou a NBC T 16.6.

Esta Norma estabelece as demonstrações contábeis a serem elaboradas e divulgadas pelas entidades do setor público. A Norma atende ao disposto no Art. 101 da Lei n.º 4.320, que determina a publicação de: Balanço Patrimonial; Balanço Orçamentário; Balanço Financeiro; e Demonstração das Variações Patrimoniais. Traz, adicionalmente, por força própria, a Demonstração dos Fluxos de Caixa e a Demonstração do Resultado



Econômico. Essas demonstrações devem ser acompanhadas por anexos, por outros demonstrativos exigidos por lei e pelas notas explicativas a serem divulgadas com a apresentação dos valores correspondentes ao período anterior.

As notas explicativas constituem parte integrante das demonstrações contábeis. Tais notas devem conter informações relevantes, complementares ou suplementares àquelas não suficientemente evidenciadas ou não constantes nas demonstrações contábeis. Os critérios utilizados na elaboração das demonstrações, as informações de natureza patrimonial, orçamentária, econômica, financeira, legal, física, social e de desempenho, além de outros eventos não suficientemente evidenciados nas demonstrações, deverão constar das notas explicativas (ROSA, 2011, p. 432).

Segundo a NBC T 16.6, as demonstrações devem conter a identificação da entidade do setor público de onde foi extraída, da autoridade responsável e do contabilista. Devem ser divulgadas com os valores correspondentes do período anterior. As contas semelhantes podem ser agrupadas, e os pequenos saldos, agregados, tendo os saldos das contas retificadoras valores

redutores das contas ou grupos que lhes deram origem.

A divulgação das demonstrações contábeis pode ser feita por publicação, em qualquer modalidade, remessa a órgãos de controle interno ou externo ou disponibilização em meios de comunicação eletrônicos de acesso ao público.

a) Balanço Patrimonial

O balanço patrimonial considera a segregação em circulante e não circulante, com base em seus atributos de conversibilidade e exigibilidade, e o patrimônio líquido deve evidenciar separadamente o resultado do período e o resultado acumulado dos períodos anteriores.

O patrimônio público é estruturado em três grupos:

- (a) Ativos são recursos controlados pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que resultem para a entidade benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços;
- (b) Passivos são obrigações presentes da entidade, derivadas de eventos passados, cujos pagamentos se esperam que resultem para a entidade saídas de recursos capazes de gerar benefícios econômicos ou potencial de serviços;
- (c) Patrimônio Líquido é o valor residual dos ativos da entidade depois de deduzidos todos seus passivos.

Além dessa estrutura, apresentam-se em destaque e de forma separada do Balanço Patrimonial, as Contas de Compensação, que compreendem os fatos que podem vir a afetar o patrimônio.

b) Balanço Orçamentário

Segundo a Resolução CFC n.º 1.268/2009, “o Balanço Orçamentário evidencia as receitas e as despesas orçamentárias, detalhadas em níveis relevantes de análise, confrontando o orçamento inicial e as suas alterações com a execução, demonstrando o resultado orçamentário”. O Balanço Orçamentário é estruturado de forma a evidenciar a integração entre o planejamento e a execução orçamentária.

c) Balanço Financeiro

O Balanço Financeiro evidencia as receitas e despesas orçamentárias, bem como os ingressos e dispêndios extraorçamentários, conjugados com os saldos de caixa do exercício anterior e os que se transferem para o início do exercício seguinte.

d) Demonstração das Variações Patrimoniais

Segundo a NBC T 16.6 (item 25), “a Demonstração das Variações Patrimoniais evidencia as variações quantitativas, o resultado patrimonial e as variações qualita-





tivas decorrentes da execução orçamentária”. Para a apresentação de tais demonstrações, segundo a mesma Norma (item 28), as variações devem ser segregadas em qualitativas e quantitativas, podendo estas ser classificadas em aumentativas ou diminutivas.

O resultado patrimonial do período é apurado pela diferença entre as variações quantitativas aumentativas e diminutivas.

e) Demonstração dos Fluxos de Caixa

Segundo a NBC T 16.6, a demonstração dos fluxos de caixa permite a projeção de cenários de fluxos futuros de caixa e a elaboração de análise sobre eventuais mudanças em torno da capacidade de manutenção do regular financiamento dos serviços públicos. A Demonstração dos Fluxos de Caixa deve ser elaborada pelo método direto ou indireto e evidenciar as movimentações havidas no caixa e seus equivalentes, nos fluxos das operações, dos investimentos e dos financiamentos. Deve ser elaborada como um instrumento de gestão do caixa disponível.

f) Demonstração do Resultado Econômico

Responsável pela evidenciação do resultado econômico de ações do setor público, esta demonstração deve ser elaborada de maneira integrada com o sistema de

custos. Deverá apresentar-se na forma dedutiva, com a seguinte estrutura: (a) receita econômica dos serviços prestados e dos bens ou dos produtos fornecidos; (b) custos e despesas identificados com a execução da ação pública; (c) resultado econômico apurado.

4.7. NBC T 16.7 - Consolidação das Demonstrações Contábeis

Esta norma estabelece conceitos, abrangência e procedimentos para a consolidação das demonstrações contábeis no setor público, objetivando o conhecimento e a disponibilização de macroagregados do setor público, a visão global do resultado e a instrumentalização do controle social.

A Lei Complementar n.º 101/2000 prevê a consolidação das demonstrações contábeis nas contas públicas no seu Art. 50.

Art. 50. Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes: [...]

III - as demonstrações contábeis compreenderão, isolada e conjuntamente, as transações e operações de cada órgão, fundo ou entidade da administração direta, autárquica e fundacional, inclusive empresa estatal dependente;
§ 1º No caso das demonstrações conjuntas, excluir-se-ão as operações intra-governamentais.



Para a NBC T 16.7, a consolidação dá-se pela soma ou agregação de saldos ou grupos de contas de duas ou mais unidades contábeis originárias, excluídas as transações entre elas. Os ajustes e as eliminações devem ser processados em documentação auxiliar, não devendo ser lançados em escrituração das entidades da unidade contábil. A complementação deve ser feita por meio de notas explicativas.

4.8. NBC T 16.8 - Controle Interno

Esta Norma estabelece referenciais para o controle interno como suporte do sistema de informação contábil, no sentido de minimizar riscos e dar efetividade às informações da contabilidade, visando contribuir para o alcance dos objetivos da entidade do setor público.

O controle interno é classificadas nas seguintes categorias:

- operacional – relacionado às ações que propiciam o alcance dos objetivos da entidade;
- contábil – relacionado à veracidade e à fidedignidade dos registros e das demonstrações contábeis;
- normativo – relacionado à observância da regulamentação pertinente.

4.9. NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão

Os valores depreciados, amortizados e exauridos dos bens do setor público devem ser apurados mensalmente, com suas contas registradas no resultado do exercício e reconhecidos até que seus valores líquidos contábeis do ativo sejam iguais aos valores residuais.

“Bens móveis de natureza cultural, documentos, bens com interesse histórico, integrados em coleções, bens de uso comum que possam absorver recursos públicos, com vida útil indeterminada, animais destinados à exposição ou à preservação e terrenos rurais e urbanos não estão sujeitos ao regime de depreciação.”

Segundo a NBC T 16.9, a estimativa da vida útil econômica de um ativo deve ser definida com base em parâmetros admitidos em norma ou laudo técnico específico. Ela depende da capacidade de geração de benefícios futuros, do desgaste físico decorrente de fatores operacionais, ou não, da obsolescência tecnológica e dos limites legais ou contratuais sobre o uso.

Bens móveis de natureza cultural, documentos, bens com interesse histórico, integrados em coleções, bens de uso comum que possam absorver recursos públicos, com vida útil indeterminada, animais destinados à exposição ou à preservação e terrenos rurais e urbanos não estão sujeitos ao regime de depreciação.

Os métodos de depreciação que essa Norma sujeita são: o método de quotas constantes; o método das somas dos dígitos; o método das unidades produzidas.

4.10. NBC T 16.10 - Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público

Esta Norma estabelece critérios e procedimentos para a avaliação e a mensuração dos ativos e passivos integrantes do patrimônio de entidades do setor público. Define conceitos importantes, como: ava-

liação patrimonial, influência significativa, redução ao valor recuperável (*impairment*), valor de mercado, valor justo (*fair value*), etc.

Quanto às disponibilidades, aos créditos e às dívidas, esta norma determina a avaliação pelo valor original, feita a conversão, quando em moeda estrangeira, à taxa de câmbio vigente na data do Balanço Patrimonial. Na avaliação dos estoques, a mensuração e avaliação estabelecidas para suas saídas é o custo médio ponderado.

O ativo imobilizado tem sua mensuração e avaliação com base no valor de aquisição, produção ou construção. Quando tiverem sua vida útil econômica limitada, ficarão sujeitos a depreciação, amortização ou exaustão. Os critérios de avaliação dos ativos do imobilizado obtidos gratuitamente ou com impossibilidade de mensuração deverão ser evidenciados em notas explicativas.

Os bens de uso comum que absorveram ou absorvem recursos públicos deverão ser contabilizados e incluídos no ativo não circulante da entidade responsável pela sua administração, independentemente de serem, ou não, operacionais.

Esta Norma estabelece regras para a realização de reavaliações dos componentes patrimoniais, utilizando o valor justo ou valor de

mercado na data de encerramento do balanço, pelo menos anualmente, para as contas ou grupo de contas cujos valores de mercado variarem significativamente em relação aos valores anteriormente registrados, ou a cada quatro anos, para as demais contas ou grupos de contas.

4.11. NBC T 16.11 - Sistema de Informação de Custos do Setor Público

Esta NBC T 16.11, aprovada pela Resolução CFC n.º 1366/2011, estabelece a conceituação, o objeto, os objetivos e as regras básicas para a implantação de subsistema de custos no setor público instituído na NBCT 16.2 e apresentado, nesta Norma, como Sistema de Informações de Custos do Setor Público (SIC SP).

Para esta Norma, o objeto dos custos no setor público está nas informações do subsistema orçamentário, cujos produtos e serviços prestados são identificados e mensurados a partir do planejamento público, podendo usar, ou não, as classificações orçamentárias existentes. No subsistema Patrimonial, os serviços prestados são identificados e mensurados a partir de transações quantitativas e qualitativas do patrimônio da entidade.

Esta Norma estabelece que o Sistema de Custos terá caráter obrigatório. Seu processo de implantação deve ser sistemático e gradual, respeitando as etapas do processo de formação dos custos nos seus níveis de hierarquia. O SIC SP deve capturar informações dos demais sistemas na administração pública, devendo usar obrigatoriamente o regime de Competência Patrimonial. No caso de outro regime ser adotado na geração de informação de custo, deverão ser feitos ajustes.

A entidade do setor público é a responsável pela análise, avaliação e verificação das informações de custos, sendo o gestor da entidade o responsável pela fidedignidade das informações geradas, e o contador, o responsável pela consistência conceitual e apresentação das informações contábeis do sistema de custos.

5. Análise e Considerações

As Normas Internacionais aplicadas ao Setor Público representam uma evolução para a contabilidade pública brasileira, pois implicam profundas alterações na regulação da contabilidade, uma vez que buscam a manutenção das boas práticas de governança por meio de sua metodologia. Geram informações sobre a adequada evidenciação e o correto tratamento dos fenômenos e transações que afetam o patrimônio público.

Em busca disso, a contabilidade pública brasileira adotou esse sistema de ações que fornece apoio à integração das informações macroeconômicas e consolidação das contas que demonstram os atos e fatos do setor público. Tais ações encontram-se de acordo com os princípios de contabilidade evidenciados neste estudo.

Outra justificativa para a convergência com as normas internacionais é a possibilidade de o Brasil, com seu novo modelo contábil, que oferece maior comparabilidade e transparência, alcançar o mesmo patamar dos países desenvolvidos e, com a capacitação dos profissionais contábeis, contribuir para a criação de informações úteis e tempestivas que orientem a tomada de decisões e a instrumentalização do controle social. Isso porque a contabilidade pública (assim como a privada) tem por objetivo fornecer informações aos usuários internos e externos. Dessa forma, deve-se permitir a extração de relatórios com informações para fornecer à sociedade a situação da entidade pública. Enfim, devem-se trazer informações de forma transparente e clara de como o dinheiro do cidadão está sendo usado.

A adequação às regras internacionais trará um novo modelo de Contabilidade aplicada ao Setor Público, tendo como enfoque maior o patrimônio público. Esse novo conceito de Contabilidade permitirá que sejam geradas informações necessárias à gestão do patrimônio, oferecendo ao usuário informações confiáveis sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica e financeira em apoio à tomada de decisão. Entre as novidades, está o surgimento do demonstrativo de fluxo de caixa e da demonstração do resultado



econômico. Esses demonstrativos darão condições de mensuração de quanto é arrecadado e do quanto se gasta. No sistema atual, a União, os estados e os municípios possuem modelos de gerenciamento financeiro próprios, o que dificulta obter dados consolidados de arrecadação e gastos.

Porém, o principal impacto da convergência está na orientação da contabilidade pública dentro dos princípios de Contabilidade, desenvolvendo conceitualmente a Contabilidade do Setor Público e integrando sua aplicabilidade com os princípios da Lei de Responsabilidade Fiscal.

A elaboração das novas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público parte do princípio de que a contabilidade pública não deve se limitar a questões orçamentárias e legais, pois o processo de controle do patrimônio público deve partir do estudo dos

fenômenos das transações que o afetam. Consequentemente, deve estar referenciado em uma adequada base conceitual, capaz de proporcionar a necessária harmonização na interpretação dos atos e dos fatos administrativos originários da administração pública.

A Nova Contabilidade Pública trata de uma contabilidade patrimonial integral, o que requer o registro de todas as contas patrimoniais – bens, direitos e obrigações da entidade –, estabelecendo-se o regime de competência para o reconhecimento de receitas e despesas. Afeta o ativo imobilizado, obrigando o registro dos valores de bens de uso público, como praças, florestas e outros. Esse procedimento visa à mensuração da riqueza dos órgãos públicos, quantificando seus patrimônios, de onde será possível avaliar a gestão dos recursos e medir o desempenho da administração em um determinado período.

Nesse sentido, as novas normas são um instrumento para elevar a eficácia e efetividade das leis quanto aos seus objetivos de promover o planejamento, a transparência e a responsabilidade da gestão fiscal. A expectativa é de que a implantação das normas provoque uma melhoria nos controles internos para a proteção do patrimônio público, além de apresentar maior transparência à aplicação de recursos da sociedade.

Será obrigatória a publicação de novos relatórios consolidados, assim como do demonstrativo dos fluxos de caixa, demonstração do resultado econômico e notas explicativas. Atualmente, União, estados e municípios possuem modelos de gerenciamento financeiros próprios, o que dificulta a obtenção de informações contábeis consolidadas.

Com a adoção das Normas da NBC T 16, explicitadas neste estudo, busca-se melhorar o nível de informação financeira e da gestão dos gastos públicos, possibilitando o controle do patrimônio público, seus ativos e passivos. Com a facilidade da comparação da informação entre entidades públicas, a contabilidade pública nacional evidenciará, com maior clareza, os custos do governo com a prestação de serviços públicos.

O processo de adoção de tais Normas traz consigo vários desafios quanto à sua elaboração e exige a organização de um plano estratégico que trate da gestão do patrimônio público sob o aspecto normativo, administrativo e tecnológico. Muitos desses desafios já foram vencidos, principalmente na parte normativa, com a aprovação da interpretação dos princípios contábeis sob a égide do setor público, pelo Conselho Federal de Contabilidade. Uma vez adotados e seguidos, esses princípios geram demonstrações que representam a correta situação patrimonial. Enfatiza-se que esses princípios consubstanciam a ideologia do sistema contábil, seus postulados básicos e seus fins, servindo a adoção de suas informações para uma adequada interpretação dos fenômenos patrimoniais do setor público.

Para que o objetivo da convergência da contabilidade pública se concretize, defende-se o já preceituado por Silva (2009), que salienta a necessidade de ampliação na carga horária para contabilidade pública nos cursos de Ciências Contábeis e a inclusão de estudos de Administração Pública, Orçamento e Fi-



nanças Públicas em tais cursos. Também é necessário o incentivo à pesquisa e o apoio à divulgação do conhecimento nessa área.

Além disso, para o pleno atendimento dessas Normas, há a necessidade de o setor público qualificar seus profissionais da Contabilidade com ensino continuado, como por meio de cursos, seminários e congressos promovidos por organismos vinculados à área contábil.

6. Conclusões

As Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) têm como objetivo fornecer um novo arcabouço conceitual para a Contabilidade Aplicada ao Setor Público e contribuir para a uniformização de práticas e procedimentos contábeis, em virtude da dimensão e da diversidade da estrutura da administração pública brasileira. Ao mesmo tempo, elas visam a avançar na consolidação e integração com as normas internacionais.

Espera-se que, com a modernização e o aperfeiçoamento da contabilidade pública brasileira, seja possível gerar informações confiáveis e abrangentes a respeito da situação fiscal, orçamentária e patrimonial do Governo, a serem disponibilizadas à sociedade. Além disso, as

modificações nas normas contábeis podem gerar um grande reflexo sobre a transparência na administração do setor público e promover importantes contribuições para o incentivo ao controle social.

Em busca disso, as novas Normas de Contabilidade Pública voltam sua orientação aos Princípios de Contabilidade, deixando

para trás uma visão puramente orçamentária e ingressando na análise, interpretação e mensuração adequada do patrimônio público e sua gestão, o que gera um grande desenvolvimento conceitual para o setor.

A contabilidade pública do Brasil, quando busca consonância com as normas internacionais, visa acelerar seu processo

de crescimento, baseado na qualidade e transparência da informação, resultando, sobretudo, na valorização da profissão e do profissional contábil deste País. Esse profissional deve buscar a qualificação, a atualização e a preparação para enfrentar os desafios cada vez maiores para a atuação no setor público.

Referências

BRASIL. *Lei Federal n.º 4.320*, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

_____. *Lei Complementar Federal n.º 101*, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.

_____. *Portaria Ministério da Fazenda n.º 184*, de 25 de agosto de 2008. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, laboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Brasília, 2008.1f.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. *Manual de contabilidade aplicada ao setor público: aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: plano de contas aplicado ao setor público*. Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. – 2. ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, 2009.

CARVALHO, Deusvaldo, *Manual completo de contabilidade pública*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.

CASTRO, Domingos Poubel de. *Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público: integração das áreas do ciclo de gestão: contabilidade, orçamento e auditoria e organização dos controles internos, como suporte à governança corporativa/ Domingos Poubel de Castro*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. *Metodologia científica*. 3. ed. São Paulo: McGraw-Hill, 1983.

CFC - CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Resolução CFC n.º 750*, de 29 de dezembro de 1993. Dispõe sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade (PFC). <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 1.0 jun. 2012.

_____. *Resolução CFC n.º 1.111*, de 29 de novembro de 2007. Aprova o Apêndice II da Resolução CFC n.º 750/93 sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade (PFC).

_____. *Resolução CFC n.º 1.129*, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em; 15 maio 2012.

_____. *Resolução CFC n.º 1.130*, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.3 – Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil.

_____. *Resolução CFC n.º 1.131*, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.4 – Transações no Setor Público. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 15 maio 2012.

_____. *Resolução CFC n.º 1.132*, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.5 – Registro Contábil. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 15 maio 2012.

_____. *Resolução CFC n.º 1.133*, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 15 maio 2012.

_____. *Resolução CFC n.º 1.134*, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.7 – Consolidação das Demonstrações Contábeis. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 15 maio 2012.

_____. *Resolução CFC n.º 1.135*, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.8 – Controle Interno. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 15 maio 2012.

_____. *Resolução CFC n.º 1.136*, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 15 maio 2012.

_____. *Resolução CFC n.º 1.137*, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 15 maio 2012.

_____. *Resolução CFC n.º 1.268*, de 10 de dezembro de 2009. Altera, inclui e exclui itens das NBC T 16.1, 16.2 e 16.6, que tratam das normas brasileiras de contabilidade de técnicas aplicadas ao setor público e dá outras providências.

_____. *Resolução CFC n.º 1.282*, de 28 de maio de 2010. Atualiza e consolida dispositivos da Resolução CFC n.º 750/93, que dispõe sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade.

_____. *Resolução CFC n.º 1.366*, de 25 de novembro de 2011. Aprova a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público.

DARÓS, Leandro Luís; PEREIRA, Adriano de Souza. Análise das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCASP: Mudanças e Desafios para a Contabilidade Pública. 6º Congresso USP de Iniciação Científica, 2009. São Paulo. *Anais...* São Paulo: USP 2009.

NEVES, José Luis. Pesquisa qualitativa – Características, Usos e Possibilidades. *Caderno de Pesquisas em Administração*. FEA-USP. São Paulo, v. 1, n. 3, 2.º sem. 1996.

QUINTANA, Alexandre Costa. *Contabilidade pública: de acordo com as novas normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público e a lei de responsabilidade fiscal*. São Paulo: Atlas, 2011.

ROSA, Maria Berenice. *Contabilidade do setor público*. São Paulo: Atlas, 2011.

SILVA, Lino Martins da. *Contabilidade governamental: um enfoque administrativo da nova contabilidade pública*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

_____. Lino Martins da. *Contabilidade governamental: um enfoque administrativo da nova contabilidade pública*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

VERÍSSIMO, Manoel do Nascimento. Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, editadas de acordo com as regras internacionais de Contabilidade. *Revista Contábil & Empresarial Fiscolegis*, 16 de Fevereiro de 2009.
