



Universidade do Estado do Rio de Janeiro

Centro de Ciências Sociais

Faculdade de Administração e Finanças

Kelly Bonifácio da Conceição

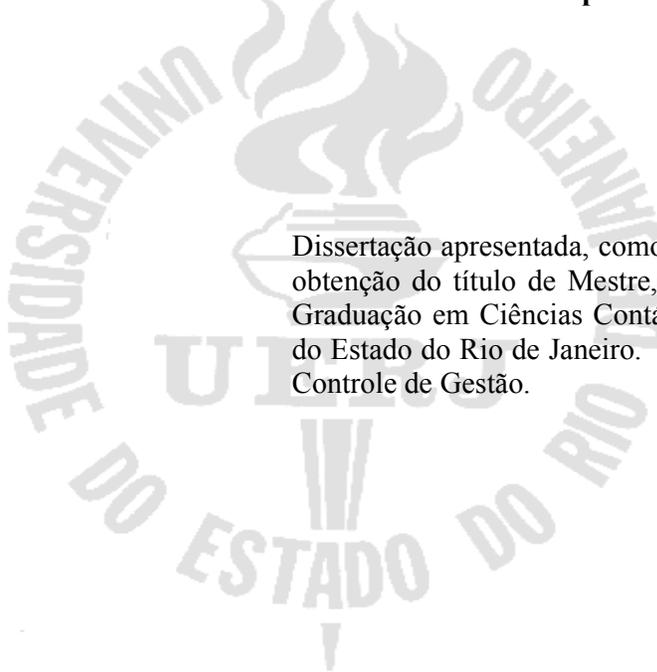
Estudo evolutivo da Contabilidade pública no Brasil e as ações do Conselho Federal de Contabilidade diante dos novos rumos da Contabilidade aplicada ao setor público

Rio de Janeiro

2012

Kelly Bonifácio da Conceição

Estudo evolutivo da Contabilidade pública no Brasil e as ações do Conselho Federal de Contabilidade diante dos novos rumos da Contabilidade aplicada ao setor público



Dissertação apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Controle de Gestão.

Orientador: Prof. L. D. Lino Martins da Silva

Rio de Janeiro

2012

CATALOGAÇÃO NA FONTE
UERJ/REDE SIRIUS/BIBLIOTECA CCS/B

C744 Conceição, Kelly Bonifácio da
Estudo evolutivo da contabilidade pública no Brasil e as ações do Conselho Federal de Contabilidade diante dos novos rumos da contabilidade aplicada ao setor público / Kelly Bonifácio da Conceição. – 2012.
111f.

Orientador: Lino Martins da Silva.
Dissertação (Mestrado) – Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade de Administração e Finanças.
Bibliografia: f. 102-111.

1. Conselho Federal de Contabilidade (Brasil). 2. Contabilidade pública – Brasil – Teses. 3. Setor público – Teses. I. Silva, Lino Martins da, 1940- . II. Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Faculdade de Administração e Finanças. III. Título.

CDU 336.126

Autorizo, apenas para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial desta dissertação.

Assinatura

07.02.2012
Data

Kelly Bonifácio da Conceição

Estudo evolutivo da Contabilidade pública no Brasil e as ações do Conselho Federal de Contabilidade diante dos novos rumos da Contabilidade aplicada ao setor público

Dissertação apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Faculdade de Administração e Finanças, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Controle de Gestão.

Aprovada em

Banca Examinadora:

Prof. L. D. Lino Martins da Silva (Orientador)
Faculdade de Administração e Finanças (FAF/UERJ)

Prof. Dr. Waldir Jorge Ladeira dos Santos
Faculdade de Administração e Finanças (FAF/UERJ)

Prof. Dr. Ricardo Bezerra Cavalcanti Vieira
Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro (UNIRIO)

Rio de Janeiro
2012

DEDICATÓRIA

Dedico esta dissertação ao meu pai, João Brandão da Conceição. Admiro a hombridade, integridade e amor, com os quais me criou, e agradeço muito por ter lutado pela minha educação. Essa vitória é nossa!

AGRADECIMENTOS

A Deus, por todas as bênçãos concedidas, por iluminar meu caminho e me dar força e coragem para conseguir realizar meus objetivos.

Ao meu pai, João Brandão da Conceição e minha mãe, Maria Lídia Bonifácio da Conceição (em memória): “O que ligares na terra terá sido ligado nos céus” (Mateus 16:18-19).

As minhas irmãs, Deise Luce Bonifácio da Conceição e Hayteles Bonifácio da Conceição, pelo carinho, amizade e companheirismo.

Ao meu esposo, Wagner Passos Araujo. Seu apoio para fazer a prova ANPAD e a sua confiança na minha vitória foram essenciais para conseguir entrar na seleção do Mestrado 2010 da UERJ. Obrigada por seu amor, carinho e amizade. Te amo!

Ao professor e estimável mestre Lino Martins da Silva, meu orientador, ao qual só tenho a agradecer os ensinamentos, os debates e os diálogos que me mostraram sua incontestável vocação como educador, a dedicação e os estudos necessários para se obter êxito naquilo que se faz. Sou sua fã!

Aos professores Waldir Jorge Ladeira dos Santos (UERJ) e Ricardo Bezerra Cavalcanti Vieira (UNIRIO), participantes da Banca examinadora.

À Coordenadoria Técnica do Conselho Federal de Contabilidade, pela colaboração nas informações repassadas e à Biblioteca do Ministério da Fazenda, Senhora Márcia, pela presteza e cortesia nas solicitações feitas para a realização deste estudo.

À Agência Nacional do Cinema, em especial a Sergio Fonseca Ferreira, José Jorge Gonçalves de Mendonça e Glênio Cerqueira de França pelo apoio e incentivo ao estudo.

Ao Departamento de Ciências Contábeis da FAF/UERJ e aos funcionários Heloísa e Raul, os quais estão sempre aptos a apoiar os estagiários do Mestrado.

Ao Mestrado em Contabilidade da Universidade do Estado do Rio de Janeiro: os ensinamentos repassados por esta equipe me proporcionaram crescimento profissional e intelectual.

À minha turma de Mestrado 2010. Como diz o André: vocês são sete! À amiga do mestrado, Lucília Vieira: rimos e choramos por diversas vezes e conseguimos finalmente vencer esta batalha.

Enfim, quero agradecer a todos familiares e amigos que contribuíram imensamente para que eu pudesse concretizar este projeto.

A Contabilidade é a luz que aclara as situações gestivas e, sem essa luz, são trevas assaz perigosas para o interesse das coletividades.

Francisco D'Auria

RESUMO

CONCEIÇÃO. Kelly Bonifácio da. *Estudo evolutivo da Contabilidade pública no Brasil e as ações do Conselho Federal de Contabilidade diante dos novos rumos da Contabilidade aplicada ao setor público*, 2012.111f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Administração e Finanças, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2012.

O objetivo deste trabalho é analisar a evolução da Contabilidade pública no Brasil, com a chegada da família real portuguesa e edição do Alvará Régio, em 1808, até os dias atuais, com a edição das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas aplicadas ao setor público (NBC TSP) e a convergência, no setor público, das Normas Internacionais de Contabilidade pelo Grupo de estudos da área pública do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) com colaboração de entidades públicas e privadas. Por se tratar de um estudo de fatos históricos, optou-se pelo tipo de abordagem qualitativa para alcançar os objetivos desta pesquisa. O método adotado foi a pesquisa bibliográfica, como forma de relatar o estudo histórico da Contabilidade pública e verificar processos do passado, em cada época, e sua influência nos procedimentos contábeis de hoje, facilitando a análise dos fenômenos no ambiente social, entre as condições concomitantes e suas alterações. Os resultados revelam que ações e a união de vários órgãos da administração pública e privada, principalmente do Conselho Federal de Contabilidade, em prol da adoção de um novo padrão na Contabilidade aplicada ao setor público, permitiram enfatizar a Contabilidade como Ciência social, que estuda o patrimônio, compatibilizando as regras contábeis as normas legais.

Palavras-chave: História. Contabilidade. Contabilidade pública.

ABSTRACT

This study aims to analyze the evolution of the Public Accounting in Brazil, with the arrival of the Portuguese royal family and the 1808 edition of the Royal Permit, to the present day, with the release of the Brazilian Accounting Standards Techniques applied to the public sector (NBC TSP), and the convergence in the public sector of the international accounting standards, by the study Group of public area of the Brazilian Federal Accounting Council (CFC) with collaboration of public and private entities. Since it is a study based on historical facts, the qualitative approach was chosen to achieve the goals of this study. The method adopted was bibliographical review as a way to report the historical study of Public Accounting and checking past processes, in each age, and their influence on today's accounting procedures, making easier the analysis of the phenomena in the social environment, among the conditions and their concomitant changes. The results show that actions and the among of many agencies in the public and private administration, particularly the Brazilian Federal Accounting Council, in favor of adopting a new accounting standard applied in the public sector, led to emphasize the Accounting as social science that studies the asset, matching the accounting rules to the legal norms.

Keywords: History. Accounting. Public accounting.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1	Classificação das fontes bibliográficas.....	20
Figura 2	Estrutura do Sistema de Controle interno e externo na Constituição de 1988.....	50
Figura 3	Composição do sistema de controle interno.....	51
Figura 4	Fluxograma da atuação do Comitê Gestor da Convergência no Brasil..	69
Figura 5	Metodologia adotada para a tradução das IPSAS.....	73
Figura 6	Detalhamento das reuniões do Grupo de estudos da área pública - 2007 a 2010.....	80
Figura 7	Seminários Regionais e Nacional do CFC em 2008.....	85

LISTA DE QUADROS

Quadro 1	Cronologia do desenvolvimento das finanças públicas do Brasil após o Alvará de 1808.....	29
Quadro 2	Legislações autorizativas da regulamentação da Contabilidade pública.....	30
Quadro 3	Cronologia do projeto do Código de Contabilidade pública.....	33
Quadro 4	Legislações posteriores a edição do Código de Contabilidade.....	36
Quadro 5	Principais características da Contabilidade Patrimonial, Orçamentária e Financeira.....	65
Quadro 6	IPSAS (Norma Internacional de Contabilidade para o Setor Público) da IFAC.....	74
Quadro 7	Reuniões do Grupo de estudos da área pública do CFC – 2007 a 2010	79
Quadro 8	Eventos realizados pelo CFC para divulgação das Normas de Contabilidade aplicada ao setor público – 2007 a 2010.....	87

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ATRICON	Associação dos Tribunais de Contas do Brasil
CAF	Coordenação-Geral de Assuntos Financeiros
CEPC	Código de Ética profissional do Contador
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CNPJ	Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica
CPC	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
DASP	Departamento Administrativo do Serviço Público
FAF	Financial Accounting Foundation
FGV	Fundação Getúlio Vargas
GAAP	Generally accepted accounting principles
GASB	Governmental Accounting Standards Board
GE	Grupo de Estudo do Comitê Gestor de Convergência
GT	Grupo de Trabalho do Comitê Gestor de Convergência
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee
IBRACON	Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
IFAC	International Federation of Accountants
IFRS	International Financial Reporting Standards
IPSAS	International Public Sector Accounting Standards
ISAS	International Standards on Auditing
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei Orçamentária Anual
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MARE	Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado
MCASP	Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
MDF	Manual de Demonstrativos Fiscais
NBC	Norma Brasileira de Contabilidade
NBCASP	Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público
NBC T	Norma Brasileira de Contabilidade Técnica
NBC TSP	Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas Aplicadas ao Setor Público

ONU	Organização das Nações Unidas
PC	Princípios de Contabilidade
PGFN	Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
PND	Planos Nacionais de Desenvolvimento
PPA	Plano Plurianual
SAF	Secretaria da Administração Federal da Presidência da República
SEDAP	Secretaria de Administração Pública da Presidência da República,
SERPRO	Serviço Federal de Processamento de Dados
SIAFI	Sistema Integrado de Administração Financeira e Patrimonial
SIPEC	Sistema de Pessoal Civil da Administração Federal
SRF	Secretaria da Receita Federal
STN	Secretaria do Tesouro Nacional

SUMÁRIO

	INTRODUÇÃO	14
1	METODOLOGIA	19
1.1	Método	19
1.2	Coleta de dados	21
2	REFERENCIAL TEÓRICO	22
2.1	Contabilidade Pública	22
2.1.1	<u>Reflexos da vinda da família real portuguesa para a Contabilidade pública do Brasil</u>	26
2.1.2	<u>Instrumentos contábeis e financeiros após a edição do Alvará de 1808</u>	28
2.1.3	<u>O Projeto do Código de Contabilidade pública</u>	31
2.1.3.1	Os pareceres sobre Contabilidade pública.....	34
2.1.4	<u>A Lei nº 4.320/1964</u>	36
2.2	Orçamento público	40
2.3	Reformas da administração pública brasileira	44
2.3.1	<u>Primeira reforma administrativa brasileira – reforma burocrática</u>	45
2.3.2	<u>Os governos militares e a redemocratização do país</u>	46
2.3.3	<u>Segunda reforma administrativa – reforma gerencial</u>	51
2.4	Contabilidade sob enfoque patrimonial X enfoque orçamentário	54
2.4.1	<u>Regime contábil - Conceitos</u>	54
2.4.2	<u>As discussões sobre o regime contábil no projeto do Código de Contabilidade pública</u>	55
2.4.3	<u>Os princípios contábeis e a aplicação do regime contábil</u>	59
2.4.4	<u>O CFC na determinação do regime contábil do setor público</u>	62
2.4.5	<u>Patrimônio e Orçamento na Contabilidade pública</u>	63
2.5	A nova estrutura da Contabilidade pública	66
2.5.1	<u>Normas internacionais de Contabilidade</u>	67
2.5.2	<u>Convergência aos padrões internacionais de Contabilidade pública no Brasil</u>	68
2.5.3	<u>Estratégia adotada para a convergência</u>	72
3	GRUPO DE ESTUDOS DA ÁREA PÚBLICA DO CFC	75

3.1	Histórico	75
3.2	Diretrizes adotadas	77
3.3	Atas do Grupo de estudo – período 2007 a 2010	79
3.3.1	<u>A elaboração e discussão das NBC TSP</u>	81
3.3.2	<u>A elaboração de projeto de lei para alteração da lei nº 4.320/1964</u>	83
3.4	Eventos realizados pelo Grupo de estudos da área pública do CFC	84
4	ANÁLISE DOS RESULTADOS	88
5	CONCLUSÕES, SUGESTÕES E RECOMENDAÇÕES	99
5.1	Conclusões	99
5.2	Sugestões	100
5.3	Recomendações	101
	REFERÊNCIAS	102

INTRODUÇÃO

A Contabilidade pública no Brasil encontra-se em um período de grande relevância para seu arcabouço conceitual, tendo reflexos nos procedimentos de escrituração e nas técnicas de evidenciação do patrimônio. O Conselho Federal de Contabilidade (CFC), órgãos de Controle e Contabilidade do governo federal, e outras entidades da administração pública e privada, uniram-se para difundir os conceitos de Contabilidade pública voltados para o seu principal objetivo: o patrimônio, esquecido no âmbito do setor público.

O aprimoramento das pesquisas sobre Contabilidade aplicada ao setor público, pelo Grupo de estudos voltado para área pública do CFC, teve como consequência a criação do Comitê Gestor da Convergência que, em 2007, iniciou o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade às Normas internacionais de Contabilidade aplicada ao setor público. Em 2008, o CFC editou as Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas aplicadas ao setor público (NBC TSP).

Conforme explicitado por Silva (2011a, p.364), deve ser considerado que os contabilistas brasileiros não tinham observado, até então, a edição de normas específicas para o setor público, tendo as NBC TSP, preenchido uma lacuna ao tratar do setor público.

A edição de normas específicas para o setor público iniciou os procedimentos para o reconhecimento da Contabilidade como ciência que estuda o patrimônio e não apenas a execução do orçamento da receita e despesa.

Outrossim, ao propor as Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas aplicadas ao setor público, segundo Maria Clara Cavalcante Bugarim¹ (CFC, 2008,p.3), o CFC considerou:

[...] o acúmulo histórico da prática contábil nessa área, as pesquisas desenvolvidas, a legislação aplicável no Brasil, as Normas Brasileiras de Contabilidade já existentes e as normas da International Federation of Accountants (IFAC), denominadas, International Public Sector Accounting Standards (IPSAS), com o intuito de produzir um conjunto de normas que propicie impactos positivos na transparência e, especialmente, no controle social.

Considerando a Contabilidade pública no Brasil, o objetivo deste estudo é verificar a evolução da Contabilidade pública brasileira, com a chegada da família real portuguesa e a edição do Alvará Régio de 1808, as reformas administrativas do Brasil e mudanças na legislação brasileira com reflexos na Contabilidade pública do país, bem como, a edição das Normas de Contabilidade aplicadas ao setor público e a convergência às Normas

¹ Maria Clara Cavalcante Bugarim foi presidente do Conselho Federal de Contabilidade no período de 2006 a 2009.

internacionais editadas pela International Federation of Accountants (IFAC), a Federação Internacional de Contadores.

O problema de pesquisa tem a finalidade de responder a seguinte questão: **Quais os possíveis fatores que, ao longo do tempo, levaram ênfase ao enfoque orçamentário e ao esquecimento do enfoque patrimonial na Contabilidade pública no Brasil?**

Para averiguação do problema de pesquisa levantou-se a hipótese de pesquisa que, de acordo com Silvia e Menezes (2001, p.82), são: “[...] suposições colocadas como respostas plausíveis e provisórias para o problema de pesquisa. [...] a hipótese é sempre uma afirmação, uma resposta possível ao problema proposto.”

Malhotra (2006, p.74), complementa o conceito acima ao expor que as hipóteses: “[...] vão além das questões de pesquisa porque são afirmações de relações ou proposições em vez de meras perguntas para as quais se buscam respostas”.

Tendo em vista o problema de pesquisa foi formulada a seguinte hipótese: Ao longo da formação da Contabilidade pública no Brasil houve a junção de assuntos estritamente orçamentários com assuntos patrimoniais.

A justificativa do tema deste estudo deve-se a importância da pesquisa sobre fatos históricos para o aprimoramento da Ciência Contábil e adequação de conceitos, registros e demonstrações contábeis as necessidades de gerenciamento dos recursos públicos.

Fic (2010, p.16) corrobora esse entendimento ao considerar que:

O processo de desenvolvimento da Contabilidade é contínuo, pois esta em seu papel de disciplina humana sempre acompanhará os progressos da sociedade. Por este motivo deverá ter o seu passado sempre lembrado, para que os futuros profissionais possam aprender com os erros e se espelharem nos acertos ocorridos, a fim de fortalecer a profissão e a doutrina.

Sob esta perspectiva, são relevantes as atribuições e as pesquisas realizadas pelo Conselho Federal de Contabilidade, como órgão regulador e fiscalizador da atividade contábil no Brasil, para a evolução dos critérios e demonstrações do patrimônio da Contabilidade pública nacional.

Quanto à relevância pessoal, esta pesquisa se apresenta como uma oportunidade enriquecedora de estudo e conhecimento sobre Contabilidade pública no Brasil, com possibilidades de aplicação no ambiente de trabalho.

No âmbito profissional destaca-se a importância das ações do Conselho Federal de Contabilidade ao estabelecer grupo de estudo específico para a área pública, e editar Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público.

No meio acadêmico, pressupõem-se que este estudo possa inserir-se como meio de consulta bibliográfica para futuras pesquisas e para o entendimento de questões vinculadas a evolução da Contabilidade pública no Brasil.

No âmbito social, ressalta-se a importância de se investigar o histórico da Contabilidade pública no conhecimento de situações específicas, em cada época, para o entendimento das mudanças no presente. Tendo em vista a implantação de padrões internacionais para as demonstrações contábeis aplicadas ao setor público, há a compatibilização de regras contábeis às normas legais, permitindo a comparabilidade da situação patrimonial das entidades da administração pública.

Nos comentários acerca da relevância deste estudo é importante primar pela importância da ética na Contabilidade.

Segundo o Minidicionário Aurélio (2008, p. 383), ética significa: "1. Estudo dos juízos de apreciação referentes à conduta humana do ponto de vista do bem e do mal 2. Conjunto de normas e princípios que norteiam a boa conduta do ser humano."

A Resolução CFC nº 803, de 10 de outubro de 1996, aprovou o Código de Ética profissional do Contador (CEPC), revogando a Resolução CFC nº 290/1970. O CEPC determina como os profissionais de Contabilidade devem se conduzir no exercício da profissão, dividindo-se em seis capítulos: I. Objetivo; II. Dos deveres e das proibições; III. Do valor dos serviços profissionais; IV. Dos deveres em relação aos colegas e à classe; V. Das penalidades e VI. Das disposições gerais.

O capítulo II, art. 2º, I do CEPC, estabelece como um dos deveres do profissional de Contabilidade:

Exercer a profissão com zelo, diligência, honestidade e capacidade técnica, observada toda a legislação vigente, em especial aos Princípios de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade, e resguardados os interesses de seus clientes e/ou empregadores, sem prejuízo da dignidade e independência profissionais; [...].

Considerando o estudo realizado, é importante enfatizar a ética na educação que objetiva formar indivíduos com a conscientização do valor moral como fator condicionante de sua reputação e sucesso profissional.

Delimitação da pesquisa

Este estudo delimitou-se a estudar a Contabilidade pública em âmbito nacional (Brasil), no que tange ao estudo da bibliografia e à esfera federal quanto às legislações aplicadas à administração pública. Não obstante, nos tópicos mais abrangentes, houve análise do contexto geral do assunto abordado.

Por tratar-se de um trabalho histórico, algumas fontes pesquisadas apresentam grafia diferente da utilizada atualmente no Brasil. Sendo assim, para o entendimento destas informações, foram feitas adequações, quando necessárias, às regras gramaticais vigentes, conforme Decreto nº 6.583, de 29 de setembro de 2008, que promulga o Acordo Ortográfico da Língua Portuguesa, sem, no entanto, alterar o teor do texto pesquisado.

Objetivo geral

O objetivo geral de estudo é tentar determinar os possíveis fatores que levaram ênfase ao enfoque orçamentário em detrimento do enfoque patrimonial no âmbito da Contabilidade pública do Brasil.

Objetivos específicos

- Evidenciar o início da evolução da Contabilidade pública brasileira, a partir de 1808, com a chegada da família real ao Brasil;
- Identificar as reformas administrativas no Brasil e seu reflexo na Contabilidade pública;
- Analisar a Contabilidade pública no Brasil sob enfoque patrimonial e enfoque orçamentário;
- Descrever as ações do grupo estudos da área pública do Conselho Federal de Contabilidade diante dos novos rumos da Contabilidade aplicada ao setor público.

Para apresentação do contexto geral que sinalize o embasamento para o problema de pesquisa e alcance dos objetivos propostos, este estudo se inicia com esta introdução e está estruturado em cinco seções. A primeira seção versa sobre a metodologia e os procedimentos utilizados para a coleta de dados. A segunda seção aborda o referencial teórico que apresenta aspectos conceituais e históricos para o entendimento deste estudo. A terceira seção apresenta a pesquisa realizada sobre o Grupo de estudos da área pública do CFC. A quarta seção descreve a análise dos resultados, tendo como base, os objetivos específicos listados nesta introdução. Na quinta seção são apresentadas as considerações, sugestões e recomendações. As referências consultadas estão alocadas no final deste estudo.

1 METODOLOGIA

O entendimento das informações referentes ao estudo bibliográfico depende de procedimentos metodológicos que organizam o processo de investigação.

Metodologia, segundo Collis e Hussey (2005, p. 61), relaciona-se à: “[...] maneira global de tratar o processo de pesquisa, da base teórica até a coleta e análise de dados.”

Desta forma, a escolha de metodologia propícia para averiguação e análise de dados é a base para execução dos planos de pesquisa.

A seção apresenta o método de pesquisa adotado, considerando o tipo de abordagem para investigação dos fatos históricos, e o processo de pesquisa. Outrossim, descreve como os dados foram coletados para a revisão bibliográfica apresentada no Referencial Teórico e para pesquisa as atas do Grupo de estudos da área pública do CFC.

1.1 Método

O processo de pesquisa, conforme Creswell (2010, p.26), envolve determinações desde amplas conjecturas até a pormenorização de métodos de coleta, avaliação e interpretação de dados.

O método, segundo Collis e Hussey (2005, p. 61), especifica: “[...] as várias maneiras de coletar e/ou analisar dados.”

Por se tratar de um estudo de fatos históricos, optou-se pelo tipo de abordagem qualitativa para alcançar os objetivos desta pesquisa. A pesquisa qualitativa, segundo Creswell (2010, p.26) é: “um meio para explorar e para entender o significado que os indivíduos ou os grupos atribuem a um problema social ou humano.”

Este processo abrange questões e dados típicos captados no ambiente do participante, para temas comuns com interpretações do pesquisador para a significância dos dados.

As estratégias de investigação, conforme Creswell (2010, p.35), são os tipos de projetos ou modelos de métodos qualitativos, quantitativos e mistos que proporcionam uma direção específica aos procedimentos em um projeto de pesquisa.

Quanto ao objetivo, esta pesquisa pode ser classificada como exploratória. De acordo com Collis e Hussey (2005, p. 24), a pesquisa exploratória é realizada sobre um problema ou

questão de pesquisa quando há pouco ou nenhum estudo anterior para buscar informações e incluem técnicas como estudo de caso, observação e análise histórica, podendo fornecer dados quantitativos e qualitativos.

Complementando as informações acima, Gil (2002, p. 41), comenta que a pesquisa exploratória tem como objetivo propiciar maior familiaridade com o problema de pesquisa, para torná-lo mais aparente ou para formar hipóteses. Este tipo de pesquisa auxilia no aprimoramento de idéias ou na descoberta de intuições, sendo seu planejamento bem flexível para que proporcione a apreciação de diversos aspectos sobre o fato estudado, assumindo, na maior parte dos casos, a forma de pesquisa bibliográfica ou de estudo de caso.

A pesquisa bibliográfica foi o método adotado para este trabalho, por ter sido considerada a melhor forma de investigar acontecimentos e processos do passado, como também, relatar o estudo histórico da Contabilidade pública

Conforme Vergara (2005, p. 48), a pesquisa bibliográfica é desenvolvida com base em material publicado em livros, revistas, jornais, em redes eletrônicas, isto é, material acessível ao público em geral.

Sendo assim, este estudo buscou fontes bibliográficas para o embasamento teórico e conceitual da pesquisa, conforme classificação das fontes bibliográficas explicitadas a seguir:

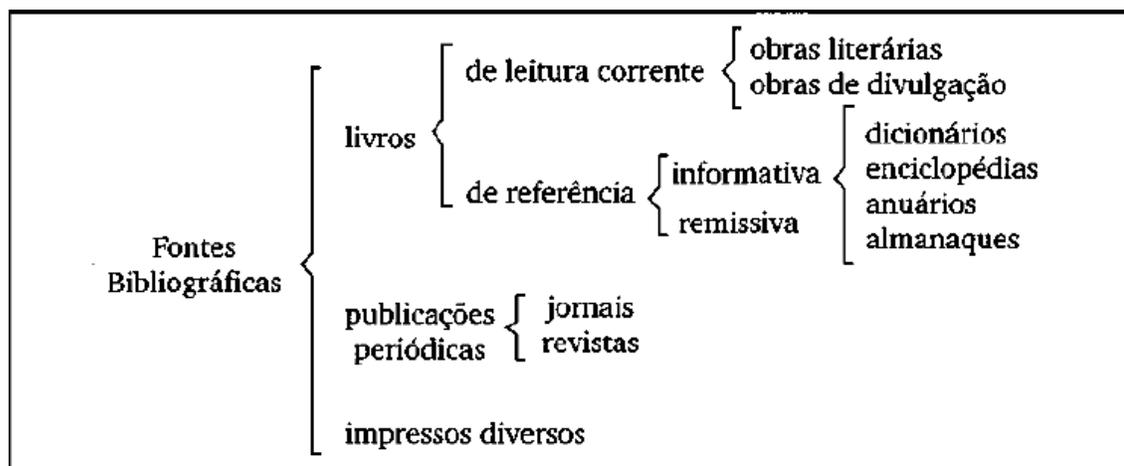


Figura 1: Classificação das fontes bibliográficas
Fonte: Gil (2002, p.44)

Através da pesquisa as fontes bibliográficas e planejamento do estudo, desenvolveram-se as etapas de escolha do tema de pesquisa, formulação do problema, organização dos assuntos a serem pesquisados e a forma de coleta de dados, explicitada a seguir.

1.2 Coleta de dados

A coleta de dados, de acordo com Silvia e Menezes (2001, p.34): “estará relacionada com o problema, a hipótese ou os pressupostos da pesquisa e objetiva obter elementos para que os objetivos propostos na pesquisa possam ser alcançados.”

Os dados coletados, para o embasamento deste estudo foram: a pesquisa bibliográfica, inserida no Referencial Teórico, e análise das atas e ações do Grupo de estudos da área pública do CFC com a colaboração, no fornecimento de dados, da Coordenadoria Técnica do CFC, setor vinculado à Câmara Técnica do Conselho.

A Câmara Técnica² do CFC é um órgão deliberativo específico, cuja competência é examinar e emitir parecer técnico-contábil não afeto a outras Câmaras, especialmente os relativos às Normas Brasileiras de Contabilidade e aos princípios da Contabilidade. A pesquisa as atas do grupo de contabilidade da área pública, registradas por esta Coordenadoria, compreendeu os anos de 2007 a 2010. Todavia, como o site do Conselho Federal de Contabilidade é atualizado, dentre outros assuntos, por normativos que se encontram em audiência pública, normativos editados, bem como notícias e eventos realizados pelo Conselho, este também foi consultado para verificar alterações no cenário da Contabilidade pública e realizações feitas pelo Grupo de estudos da área pública.

A escolha dos anos de 2007 a 2010, para verificação das atas do grupo de estudo, deve-se a importantes acontecimentos do período, como a criação do Comitê Gestor da Convergência no Brasil e a edição das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas aplicadas ao setor público (NBC TSP). Neste período, as atas foram arquivadas em meio eletrônico, o que favoreceu o fornecimento de dados pela Coordenadoria Técnica do CFC. O ano final para verificação das atas – 2010, foi determinado por ter sido o início da pesquisa, não obstante, o estudo apresentado, acompanhar alterações em normativos sobre Contabilidade pública até a sua conclusão.

² Conselho Federal de Contabilidade – CFC. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/conteudo.aspx?codMenu=28>>. Acesso em 09 set. 2011.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

O Referencial Teórico constitui-se na revisão da literatura que demonstre o arcabouço conceitual e histórico que serve como base para os assuntos a serem investigados e para a verificação do problema de pesquisa e objetivos formulados.

Conforme Gil (2002, p. 162):

Esta parte é dedicada à contextualização teórica do problema e a seu relacionamento com o que tem sido investigado a seu respeito. Deve esclarecer, portanto, os pressupostos teóricos que dão fundamentação à pesquisa e as contribuições proporcionadas por investigações anteriores.

Creswell (2010), acrescenta que a revisão da literatura propicia maneiras do pesquisador limitar o escopo para uma área de investigação, proporciona uma estrutura para determinar a relevância do estudo e também uma referência para comparar resultados.

Esta seção apresenta os aspectos conceituais e históricos da Contabilidade pública, os quais são dados relevantes para o conhecimento e trajetória do pensamento contábil no setor público até os dias atuais. No que se refere à evolução da Contabilidade Pública no Brasil, são abordados fatos importantes de sua estruturação e conceitos, como o orçamento público e seu vínculo com Contabilidade pública. Há referências sobre as reformas administrativas no Brasil e seus reflexos nas finanças públicas do país, o regime contábil adotado na Contabilidade pública, os princípios contábeis e os procedimentos patrimoniais e orçamentários na Contabilidade. Por fim, é abordada a nova estrutura da Contabilidade pública no Brasil, com a convergência às normas internacionais de Contabilidade, e a edição das Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público pelo CFC.

2.1 Contabilidade pública

Os aspectos conceituais da Contabilidade pública estão vinculados ao surgimento da Contabilidade e a evolução das sociedades.

Conforme Peleias e Bacci (2004, p.41):

Provas do desenvolvimento da Contabilidade associado a evolução da sociedade são as primeiras preocupações com o ensino comercial, o surgimento e a atuação dos pensadores contábeis, os esforços e a necessidade de padronização (cuja consequência natural é

formulação de regras e a padronização das demonstrações contábeis), a criação dos órgãos de classe e os eventos realizados por estes organismos.

Sendo assim, é importante destacar, em linhas gerais, a história da Contabilidade para, em seguida, descrever o surgimento da Contabilidade pública no Brasil e seus conceitos, pois conforme esclarece Felix et al (2010, p.13):

Os estudos históricos da evolução do pensamento contábil revelam que a Contabilidade foi a primeira ciência a despertar a mente humana para o uso da razão sobre os processos de vida em comum e também sobre a utilização dos meios materiais competentes para satisfazerem às necessidades pertinentes, especialmente depois da adoção da moeda metálica como instrumento destinado a facilitar as operações comerciais.

Segundo Longaray e Beuren (2010, p. 22), “[...] assim como ocorre na história da humanidade, a trajetória evolutiva da Contabilidade tem sido descrita em fases, geralmente associadas a acontecimentos de determinada época”.

Sá (1997, p.11-12) corrobora essa opinião ao enfatizar que:

A história da Contabilidade divide-se, pois, em nítidos períodos, cada um servindo de base para demarcar as evoluções, embora a maior parte de nosso saber se tenha situado, apenas, no campo dos registros e demonstrações, em razão do imenso valor que a humanidade atribuiu à escrita, como arte, ao poder da memória gravada que ela ofereceu como fonte de evidência, controle, base de decisão e prova.

A escrituração contábil nasceu antes mesmo que a escrita comum aparecesse, ou seja, o registro da riqueza antecedeu aos demais, como comprovam os estudos realizados sobre a questão, na antiga Suméria.

A história da Contabilidade, pois, percorre milênios, participando das diversas modificações sobre o uso da riqueza e dos recursos sobre os meios de registro.

A Contabilidade, sob uma perspectiva histórica, pode ser narrada em quatro períodos distintos: a Contabilidade do mundo antigo, a Contabilidade do mundo medieval, a Contabilidade do Mundo Moderno e a Contabilidade do mundo contemporâneo, segundo Longaray e Beuren (2010, p. 22-26), apresentados a seguir:

- **Contabilidade do mundo antigo:** compreende desde os primórdios da história até aproximadamente o ano de 1200 depois de Cristo e marcam o nascimento da Contabilidade. Reflete o reconhecimento da necessidade do homem em contar seu patrimônio, registrar suas operações e fazer previsões à medida que as sociedades e os Estados se expandiram ao redor da Terra;
- **Contabilidade do mundo medieval:** ocorrida entre 1202 e 1494, representou a passagem de uma forma de registros contábeis rudimentar, até então praticada, para um novo processo, apoiado fundamentalmente pelo sistema numérico árabe e, posteriormente, pelo método das partidas dobradas;
- **Contabilidade do mundo moderno:** abrange os anos de 1494 a 1840 com ênfase na disseminação do método das partidas dobradas por meio da obra do

Frei Luca Pacioli e seus desdobramentos, sendo considerada o início do pensamento científico da Contabilidade;

- **Contabilidade do mundo contemporâneo:** a partir de 1840 até a atualidade a Contabilidade passou a ser enfocada pelos teóricos sob a perspectiva de uma ciência. Ainda hoje a doutrina contábil ainda não está completa. Como em qualquer outra ciência, quando se conclui um estudo, um novo horizonte é vislumbrado pelos pesquisadores. Por se tratar de uma ciência inserida em um contexto dinâmico, dificilmente sua amplitude poderá ser delimitada.

Quando se refere à história da Contabilidade no Brasil não há, segundo Andrade (2009, p.28), uma clara sistematização. Existem descrições cronológicas que marcam fatos importantes, como a edição de ato normativo de interesse comercial, a criação de curso para o comércio ou a presença de profissionais de Contabilidade ainda na época colonial, tal qual Brás Cubas, tido como o primeiro contador no Brasil, cuja designação para a função de provedor da Fazenda Real e Contador das Rendas de Diretos da Capitania, data de 23 de junho de 1551.

A estruturação administrativa para gestão de negócios no Brasil, conforme Giacconi (2005), iniciou-se com a vinda da família real para o Brasil em 1808 e a criação do Erário Régio através do Alvará de 28 de junho do mesmo ano. A trajetória dos fatos ocorridos a partir destes acontecimentos para a Contabilidade pública será visto na seção 2.1.1 e 2.1.2 deste estudo.

Quanto ao conceito de Contabilidade pública, Silva (2011a, p.43), considera que, delimitando seu campo de aplicação, é uma especialização voltada para o estudo e a análise dos fatos administrativos que ocorrem na administração pública.

A análise na Contabilidade pública, segundo Novaes (1918, p.13) refere-se à:

[...] apuração das modalidades e mutações a sua massa impressas, durante o exercício, derivantes e oriundas da execução da lei do orçamento, concorrendo a fiscalização dos atos de gestão dos administradores e seus prepostos e a limitação estrita de sua ação aos preceitos e cláusulas dos dispositivos da mesma lei.

Dentre os principais procedimentos registrados na Contabilidade pública, segundo Angélico (1991, p. 113), destacam-se:

[...] a previsão das receitas, a fixação das despesas e as alterações introduzidas no orçamento; controla as operações de créditos, exerce fiscalização interna, acompanhando passo a passo a execução orçamentária; compara a previsão e a execução orçamentárias mostrando as diferenças; aponta em seus relatórios finais, o resultado da execução orçamentária e seus reflexos econômico-financeiros; revela as variações patrimoniais resultantes ou não da execução orçamentária; evidencia as obrigações, os direitos e os bens da entidade.

Segundo Rosa (2011, p. 24), a Contabilidade pública tem como objetivo o cumprimento de duas tarefas diferentes: uma relativa ao controle do patrimônio e à demonstração da situação financeira, dos fluxos que modificam essa disposição, os resultados do exercício e das alterações do patrimônio líquido, tendo como consequência a Contabilidade patrimonial; e a segunda, responsável por apresentar os fatos relativos à previsão, fixação e execução das receitas orçamentárias e despesas orçamentárias, tendo como consequência a Contabilidade orçamentária.

Os objetivos da Contabilidade aplicada ao setor público fornecem à administração pública, conforme Silva (2011a, p. 43), informações sobre:

- Registro, controle e acompanhamento das variações do patrimônio do Estado;
- Organização e execução dos orçamentos;
- Controle de custos e eficiência do setor público;
- Normas para o registro das entradas de receita;
- Normas para o registro dos desembolsos da despesa;
- Normas para a prestação de contas dos responsáveis por bens e valores;
- Normas para a prestação de contas do governo.

A Norma Brasileira de Contabilidade Técnica - NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação aprovada pela Resolução do CFC nº. 1.128/2008 salienta que:

5. O **objeto** da Contabilidade aplicada ao setor público é o **patrimônio público**.

6. 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. (grifo nosso)

Quantos os aspectos históricos da Contabilidade pública, o estudo das instituições antigas, de acordo com Silva (2009b, p. 6), revelam que inexistia uma Contabilidade pública organizada de forma sistemática:

Nas sociedades antigas, o patrimônio público era considerado propriedade exclusiva de quem detinha o poder político.

Não existia orçamento público, já que não havia limites para gastar e as contribuições dos súditos eram determinadas pela vontade soberana.

Dentre os principais percalços existentes na Contabilidade pública destacava-se a falta de prevenção parlamentar através do orçamento; organização contábil e controle interno ineficientes.

A Contabilidade teve grande avanço à medida que floresceram as formas democráticas de organização política, razão direta de utilização do orçamento, como meio de controle

financeiro exercido pela população, através de seus representantes legitimamente eleitos, pois conforme destaca Silva (2009b, p. 6):

A Contabilidade aplicada ao setor público está intimamente ligada com o regime democrático adotado nos Estados modernos, pois, quando o poder se exerce em nome do povo, todos os aspectos da contabilidade encontram ambiente propício para suas elaborações teóricas e para suas aplicações práticas. Assim, todo avanço da autocracia e do despotismo implica um retrocesso da contabilidade como integrante do sistema de informações do governo.

Por conseguinte, o orçamento público está vinculado ao progresso da Contabilidade pública e finanças governamentais, como medida de controle e organização dos gastos públicos.

Ademais a evolução da Contabilidade demonstrou que a premência destes controles para gerar informações, segundo Felix et al (2010), esteve relacionada, em cada período histórico, aos diversos ciclos políticos e econômicos. Como consequência, esta Ciência social, foi se adequando, ao longo do tempo, às necessidades dos seus usuários, sendo relevante pesquisar suas raízes para compreender a natureza e as correlações dos fatos que se sucederam com sua evolução.

2.1.1 Reflexos da vinda da família real portuguesa para a Contabilidade pública do Brasil

Fatos históricos demonstram que antes da chegada da família real ao Brasil, havia poucos avanços na colônia brasileira em matéria contábil.

De acordo com D'Auria (1942, p. 237), desde os primeiros povoados do Brasil até 1549, a arrecadação das dízimas era realizada por feitores, almoxarifes e escrivães. Não havia um departamento fiscal organizado e a arrecadação, em grande parte, era feita na Metrópole, na chegada dos navios.

Fundou-se a primeira repartição fiscal em 1549, sendo procurador da Fazenda, Antonio Cardoso de Barros. Um vislumbre de organização fiscal se nota com a criação da “Casa das Contas do Reino”, em Portugal, no ano de 1751, a qual tomava as contas das colônias localizadas no ultramar.

Segundo Simonsen (2005, p. 498 - 499), a mudança da família real portuguesa para o Brasil, em 1808, transplantando para o Rio de Janeiro a sede do Império português, representou um grande serviço prestado à colônia, que passou a se beneficiar das vantagens

decorrentes da coincidência das diretivas políticas do Império com o núcleo econômico, já localizado na colônia.

Deu-se o fenômeno que alguns historiadores denominam como justeza da inversão política brasileira. Pelo fato de Portugal ter sido invadido e ocupado pelos franceses, transformando-se por anos sucessivos em cenário de guerra até a expulsão final dos invasores, foi a Coroa portuguesa forçada, por uma série de atos, a promover a sobrevivência dos elos econômicos que prendiam o Brasil aos mercados mundiais, sem passar pela metrópole.

Sob o aspecto contábil, a organização da fazenda inicia-se quando Dom João VI, primeiro Imperador do Brasil, cria o Erário Régio e institui o Conselho da Fazenda, por intermédio do Alvará de 28 de junho de 1808, referendado por D. Fernando José de Portugal, ministro e secretário dos Negócios do Brasil e da Fazenda

O referido Alvará estabeleceu normas reguladoras de escrituração da Contabilidade do Erário Régio, em seu título II, nestes termos:

I. Para que o método de escrituração, e fórmulas de Contabilidade da minha Real Fazenda não fique arbitrário, e sujeito à maneira de pensar de cada um dos Contadores Gerais, que sou servido criar para o referido Erário: ordeno que a escrituração seja a mercantil por partidas dobradas, por ser a única seguida pelas Nações mais civilizadas, assim pela sua brevidade para o manejo de grandes somas, como por ser a mais clara, e a que menos lugar dá a erros e subterfúgios, onde se esconda a malícia e a fraude dos prevaricadores.

II. Portanto haverá em cada uma das Contadorias Gerais um Diário, um Livro Mestre, e um Memorial ou Borrador, além de mais um Livro auxiliar ou de Contas Correntes para cada um dos rendimentos das Estações de Arrecadação, Recebedorias, Tesourarias, Contratos ou Administrações da minha Real Fazenda. E isto para que sem delongas se veja, logo que se precisar, o estado da conta de cada um dos devedores ou exatores das rendas da minha Coroa e fundos públicos.

III. Ordeno que os referidos livros de escrituração sejam inalteráveis, e que para ela se não possa aumentar ou diminuir nenhum, sem se me fazer saber, por consulta do Presidente, a necessidade que houver para se diminuir ou acrescentar o seu número.

De acordo com Oliveira (1955, p. 14) o Alvará de 28 de junho de 1808, com força de lei, dividia os serviços do Erário Régio nos seguintes capítulos:

I – Do método de escrituração e Contabilidade do Erário;

II – Das entradas das rendas do Erário;

III – Das saídas ou despesas do Erário;

IV – Dos balanços que se devem fazer e verificar no Erário;

V – Do Conselho da Fazenda;

VI – Do despacho dos negócios pertencentes à jurisdição voluntária e contenciosa do Conselho da Fazenda;

VII – Da natureza dos empregos e incumbências do Erário Régio.

O estudo de diversos autores (OLIVEIRA, 1933; D'AURIA, 1942; WILKEN, 1956; ALOE, 1973; GIACOMONI, 2005) dentre outros, demonstram a importância da edição do

Alvará de 1808 para a Contabilidade pública no Brasil ao instituir o método das partidas dobradas e estabelecer normas reguladoras na escrituração da Contabilidade do Erário Régio, adaptando o aparelho administrativo às novas exigências da prática.

Da série inicial de atos e fatos, a partir de 1808, com a vinda da família real portuguesa para o Brasil, destacaram-se, segundo Félix et al (2010, p.9-10):

- Abertura dos portos às nações amigas e concessão do Alvará de Liberdade para o estabelecimento de fábricas na colônia (até então proibidas) representando um incentivo para o desenvolvimento do país;
- Criação do Erário ou Tesouro Real público, principal marco para a consolidação do sistema contábil brasileiro;
- Para o suporte do desenvolvimento necessário da colônia brasileira, ainda em 1808, é instituída a cadeira de Ciência Econômica, dando início à propagação de aulas de comércio em todo o país;
- Através da Carta régia de 12 de agosto de 1817, houve autorização para a formação de sociedades por ações, para a exploração de jazidas auríferas com estabelecimento de estatutos, que deveriam ser aplicados, como uma das medidas de combate a decadência da mineração.

Apesar dos avanços assinalados acima, a estrutura econômica do Brasil não se modificou de imediato, conforme salienta Félix et al (2010, p.10), continuando como um país agricultor, produzindo matérias-primas para a industrialização da Europa e importando os produtos industrializados.

Neste período, o café ganha importância na economia agrícola. A organização social permanece a mesma, composta por grandes proprietários rurais, homens livres não-proprietários e um grande contingente de escravos, que somente através da Lei nº 3.353, de 13 de maio de 1888 (Lei Áurea) tiveram a abolição da escravatura decretada.

2.1.2 Instrumentos contábeis e financeiros após a edição do Alvará de 1808

Após a edição do Alvará de 1808, outras legislações alteraram as finanças públicas do Brasil. Biolchini (1930, p.1), relata que desde o regime monárquico, diversas tentativas foram feitas para dotar o país de uma legislação adequada sobre Contabilidade pública. Já nas

primeiras leis orçamentárias, votadas a partir de 1827, vários dispositivos relatam este assunto e nessa prática se prosseguiu, sem cessar, até a queda do Império em 1889, que deixou para a República preceitos, quase todos inseridos em leis anuais, acerca da duração do ano financeiro, da elaboração dos orçamentos, da receita e despesa pública, dos créditos adicionais, dos balanços e contas anuais, dos exercícios findos, das finanças e da dívida pública, dentre outros.

Algumas dessas leis, consideradas relevantes para este estudo, são apresentadas a seguir, em ordem cronológica:

LEGISLAÇÃO	FATOS DECORRENTES
Constituição Política do Império de 1824	Em seu art. 170 estabeleceu os critérios para a criação do Tesouro Nacional encarregado da receita e despesa da Fazenda Nacional e de regular a administração, arrecadação e Contabilidade do Império em recíproca correspondência com as tesourarias e autoridades. O art. 172 determinou os primeiros requisitos para elaboração do orçamento ao estabelecer a apresentação à Câmara dos deputados anualmente de um balanço geral da receita e despesa do Tesouro Nacional
Ato do Império de 15 de novembro de 1827	Cria o serviço de dívida pública do Brasil
Decreto nº 41, de 19 de fevereiro de 1840	Adoção do regime de exercício para a Contabilidade, acrescido de um período adicional de seis meses após o encerramento do exercício.
Decreto nº 563, de 04 de julho de 1850 Decreto nº 736, de 20 de novembro de 1850 Decreto nº 4.153, de 6 de abril de 1868 Decreto nº 5.245, de 5 de abril de 1873	Organização do Tesouro
Lei nº 556, de 25 de junho de 1850	Criou o Código comercial brasileiro, que dentre outras determinações, estabeleceu em seu art. 10, 4, a obrigatoriedade dos comerciantes formarem anualmente um balanço geral do seu ativo e passivo.
Decreto nº 966-A, de 07 de novembro de 1890	Criação do Tribunal de Contas
Lei nº 23, de 30 de outubro de 1891	Reorganizou os serviços da administração federal e atribuiu ao Ministério da Fazenda as funções de direção e uniformização do serviço geral de Contabilidade da União.
Regulamento nº 2.409, de 23 de dezembro de 1896	Reforma do Tribunal de Contas
Decreto nº 2.807, de 31 de janeiro de 1898	Reorganização do Tesouro e das repartições a ele subordinadas.
Decreto nº 7.751, de 23 de dezembro de 1909	Regulamentou os serviços da Administração Geral da Fazenda Nacional.

Quadro 1: Cronologia do desenvolvimento das finanças públicas do Brasil após o Alvará de 1808

Fonte: elaborado pela autora com base nos estudos de Oliveira (1933) e D'Auria (1942)

Em 1918, o então Ministro da Fazenda, Antônio Carlos Ribeiro de Andrada³, pela Portaria nº 183, de 22 de agosto, incumbiu o subchefe da Seção de Partidas Dobradas, 2º

³ (Brasil) Ministros de Estado da Fazenda. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/portugues/institucional/ministros/rep018.asp>>. Acesso em 08 nov.2011.

escriurário do Tesouro Nacional, João Ferreira de Moraes Junior⁴, de organizar instruções e modelos que pudessem servir de base à adoção do método de escrituração por partidas dobradas, em todas as Delegacias Fiscais e demais repartições arrecadoras e pagadoras da União. Este trabalho só foi concluído no ano seguinte, já sob a gestão de Homero Batista, que levou as instruções organizadas pelo Contabilista Moraes Júnior à consideração do Presidente da República, Eptácio Pessoa. O Presidente da República, pelo Decreto nº 13.746, de 3 de setembro de 1919, referendado pelos ministros de todas as pastas, estabeleceu a obrigatoriedade das partidas dobradas em todas as repartições arrecadoras e pagadoras da União. Estas instruções foram o ponto de partida para a generalização da escrituração pelo método de partidas dobradas em todas as repartições públicas federais (OLIVEIRA, 1933, p.15).

Após a organização do método de partidas dobradas, necessitava a administração pública brasileira da consolidação de uma lei de Contabilidade. Desde 1896, sucessivas legislações autorizavam o governo a regulamentar a Contabilidade pública conforme a seguir:

LEGISLAÇÃO	REGULAMENTAÇÃO
Lei nº428, de 10 de dezembro de 1896, art. 2º, n. 6:	Art. 2º É o Governo autorizado: [...]6º A organizar o regulamento da contabilidade geral da Republica, submetendo-o á aprovação do Congresso.
Lei nº 652, de 23 de novembro de 1899, art.44º, n.6:	Art. 44. É o Governo autorizado: [...]6ºA reformar a contabilidade publica, de modo a uniformizá-la e por os respectivos regulamentos de acordo com a lei de organização do Tribunal de Contas;
Lei nº 746, de 29 de dezembro de 1900, art. 20º, n.29:	Art. 29. É o Governo autorizado: [...]10. A reformar a contabilidade publica uniformizando-a em todas as repartições federais e estabelecendo a unidade da gestão fiscal e especialização dos créditos, a fim de tornar uma realidade a fiscalização da receita e despesa.
Decreto nº 953, de 29 de dezembro de 1902, art. 2º, IX:	Art. 2º É o Governo autorizado: [...]IX. A organizar o Código de Contabilidade Publica, consolidando as disposições vigentes, harmonizando-as e completando-as como julgar conveniente. O Código da Contabilidade será submetido á aprovação do Congresso

Quadro 2: Legislações autorizativas da regulamentação da Contabilidade pública
Fonte: elaborado pela autora com base em Biolchini (1930)

Essas leis evidenciam a premência de se codificar os dispositivos da Contabilidade pública, consolidando-os aos preceitos expressos nas instruções do governo.

⁴ João Ferreira de Moraes Junior foi Contador do Tesouro Nacional; Presidente do Conselho Federal de Contabilidade; Presidente do Sindicato dos Contabilistas do Rio de Janeiro; Deputado Federal. Organizou a contabilidade por partidas dobradas do Tesouro Nacional, projetou o Código de Contabilidade Pública da União e elaborou as “Instruções de Escrituração por Partidas Dobradas do Tesouro Nacional”. Sua contribuição teórica está na tese “As cinco contas” que apresentou em Congresso Brasileiro de Contabilidade examinando o chamado Diário-Razão, de Dégrange, elaborou uma nova fundamentação para a teoria de Dégrange por intermédio de uma racionalização das cinco contas gerais (SILVA, 2011b).

Biolchini (1930, p. 47), relata que com o advento da República, criado o Tribunal de Contas e reformada a organização do Tesouro, não houve Ministro da Fazenda que deixasse de acentuar a necessidade premente de ser votada uma lei de Contabilidade pública.

Essa afirmação é acentuada por Bernadino José de Campos⁵, ministro da Fazenda em 1897, que, conforme D'Auria (1942, p.253), assim se expressou: “A expedição do ato regulador da contabilidade é imprescindível, depois da criação do Tribunal de Contas, engrenagem nova em mecanismo financeiro anterior, e para o qual foram formulados os preceitos reguladores da contabilidade do Estado, até então.”

2.1.3 O Projeto do Código de Contabilidade pública

A partir do ano de 1900, houve várias medidas relativas à organização dos orçamentos. No entanto, faltava no plano de reformas, um complemento para a remodelação da Contabilidade pública (VARELA, 1902, p. III).

Era necessária a criação de uma lei específica para a Contabilidade pública a fim de estabelecer mecanismos de regulação dos recursos públicos e obter o controle sobre as contas públicas do governo.

Segundo D'Auria (1942, p.253), a lei de Contabilidade começou a ser objeto de estudo da Câmara dos Deputados desde 1902, tendo sido nomeadas sucessivas comissões especiais com a incumbência de elaborar o projeto deste ato do Poder Legislativo.

Conforme relata Biolchini (1930, p. 48), no ano de 1902, em sessão de 23 de dezembro, o deputado Alfredo Varela apresentou à Câmara Legislativa, um projeto de Código Financeiro da República, contando 877 artigos e abrangendo matéria que ia além do necessário para implantação do Código de Contabilidade. Na sessão imediata, foi o projeto julgado objeto de deliberação e remetido à Comissão de Orçamento.

Quanto as atuações do deputado Alfredo Varela é preciso salientar que houveram as que foram em prol do governo, como a relatada acima, mas também houveram ações contra o governo brasileiro, pois era o deputado responsável pelo jornal “O Comércio do Brasil” e estava a serviço de um núcleo revoltoso que queria retomar os fundamentos de “uma nova

⁵ Bernadino José de Campos foi Ministro da Fazenda no período de 20/11/1896 a 15/11/1898. (Brasil) Ministros de Estado da Fazenda. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/portugues/institucional/ministros/rep018.asp>>. Acesso em 08.nov.2011.

república” baseada no ideário de seus fundadores, especialmente Benjamin Constant⁶ e seus seguidores, representados pela oficialidade jovem da Escola Militar da Praia Vermelha.

Segundo publicação da Prefeitura do Município do Rio de Janeiro (2006), o deputado Alfredo Varella fazia ligação entre dois grupos (jacobinos e florianistas⁷), mas era financiado pelos monarquistas como comprovadamente ocorreu durante a Revolta da vacina⁸ em que, embora as expectativas de cada grupo fossem diferentes, uniram-se nesse episódio para insuflar a multidão.

A elaboração do Código de Contabilidade pública, segundo Biolchini (1930, p. 48), foi solicitada pelo Ministro da Fazenda, Leopoldo Bulhões, através do Ofício n° 63, de 18 de maio de 1903, que encarregou esta função ao então presidente do Tribunal de Contas, Dídimo Agapito da Veiga⁹. Este fez a entrega de seu trabalho, precedido de justificativa, a tempo de ser enviado à aprovação do Congresso Nacional, em 29 de dezembro de 1903.

Apesar da brevidade em que foi apresentado o projeto de Dídimo Agapito da Veiga, este não logrou ser votado e aprovado de imediato. O quadro a seguir apresenta a cronologia do projeto do Código de Contabilidade pública, desde sua apresentação à Câmara dos Deputados até a sua sanção através do Decreto n° 4.536 de 28 de janeiro de 1922.

⁶ Benjamin Constant Botelo de Magalhães nasceu em 18 de outubro de 1836, no Porto do Meyer, freguesia de São Lourenço, na cidade de Niterói – RJ e em 15 de novembro de 1889, colocou-se diante das tropas que participaram da derrubada do Império. Proclamada a República, passa a integrar seu primeiro governo como Ministro da Guerra, ocupando também, interinamente, a pasta da Instrução pública, Correios e Telégrafos (CRAVO, 2010).

⁷ O termo jacobino tem origem na Revolução Francesa e na época da Proclamação da República designava especialmente os republicanos radicais, os quais incluíam positivistas e militaristas. Os jacobinos da República Velha defendiam um governo forte. Mas após o governo de Floriano Peixoto, conhecido por governar com pulso firme, os jacobinos perderam força e representação dando lugar aos florianistas (GASPARETTO JUNIOR, 2010).

⁸ A Revolta da Vacina foi uma manifestação popular ocorrida na cidade do Rio de Janeiro em 1904 contra a imposição da vacinação obrigatória, cujo objetivo era erradicar doenças tropicais como febre amarela, varíola, malária e peste, além de melhorar as condições de higiene da então capital da república. O plano de saneamento, organizado por Oswaldo Cruz, foi elaborado em sintonia com a política de modernização do espaço urbano do prefeito Pereira Passos (BATISTA, 2010).

⁹ Dídimo Agapito da Veiga Júnior, nascido em Nova Friburgo, RJ, em 1847, diplomado em Direito, foi o Presidente do Tribunal de Contas da União de 1895 a 1917 (SILVA, 2009a).

DATA/ANO	OCORRÊNCIA
29/12/1903	Apresentação à Câmara dos Deputados do projeto redigido por Dídimo Agapito da Veiga, presidente do Tribunal de Contas;
31/12/1905	Parecer do Dr. David Campista, membro da Comissão de Finanças;
1912	Designação, a pedido do deputado Antônio Carlos, de uma comissão especial para estudar o projeto;
1915	Pedido do deputado Antônio Carlos, para que fosse designada uma nova comissão especial para tratar do assunto. Foram designados os deputados Artur Bernardes, Maximiliano de Figueiredo, Dunshee de Abranches, Barbosa Lima, Manoel Vilaboim, Joaquim Osório e Josino de Araujo.
1917	Apresentação pelo deputado Barbosa Lima de um substitutivo ao projeto de Dídimo Agapito da Veiga, excluindo a parte relativa ao Tribunal de Contas, destacada para constituir projeto separado.
1918	Pedido do deputado Josino de Araujo para ser nomeada uma comissão a fim de organizar um projeto de Lei ou de Código de Contabilidade, aproveitando os materiais vindos da legislatura anterior. A comissão nomeada teve como membros: Josino de Araujo (presidente), Raul Fernandes, Sales Júnior, João Mangabeira, Joaquim Osório, Alfredo Maia e João Cabral, os quais, como prova dos elevados intuítos, solicitaram a colaboração de funcionários e particulares entendidos em matéria de Contabilidade pública, recebendo sugestões dos Srs. Francisco D'Auria, Rezende e Silva, Sales Cunha, Tito Novaes, Elpídio Boamorte, Lobato de Vasconcelos, Honório Gurgel, Jacobi Cavalcanti e Moraes Júnior.
29/12/1919	Apresentação, pelo deputado Josino de Araujo, do projeto definitivo.
28/12/1920	Votação, em 3º discussão, pela Câmara dos Deputados, do projeto e suas emendas e remessa do trabalho votado ao Senado.
10/5/1921	Pedido do Senador Paulo de Frontin, para ser designada uma comissão com a incumbência de estudar o trabalho recebido da Câmara dos Deputados. Integraram a comissão os senadores: Paulo de Frontin, presidente; João Lira, relator geral; Francisco Sá; Sampaio Corroia e Vespúcio de Abreu. A comissão recebeu importantes memórias, sobre Contabilidade pública, de Viçoso Jardim, Coronel Duque Estrada Barros e Venâncio Neiva Filho.
23/9/1921	Requerimento do Deputado Bueno Brandão para ser nomeada uma nova comissão para tratar do Código de Contabilidade, assim que voltasse do Senado. Fizeram parte da comissão os deputados Josino de Araujo, Buarque Nazareth, Sales Júnior, João Mangabeira, Joaquim Osório, Sampaio Vidal e João Cabral.
18/11/1921	Volta do projeto, com emendas, à Câmara dos Deputados.
27/12/1921	Remessa ao Senado das emendas ao projeto não aceitas pela Câmara.
29/12/1921	Volta à Câmara das emendas mantidas pelo Senado.
29/12/1921	Envio do projeto à sanção presidencial.
28/1/1922	Sanção do projeto (decreto legislativo nº 4.536)

Quadro 3: Cronologia do projeto do Código de Contabilidade pública

Fonte: elaborado pela autora de acordo com o Lobo e Moraes Junior (1941)

Segundo Oliveira (1955, p. 9), anteriormente a existência do Código de Contabilidade pública e da Contadoria Geral da República, não eram mais observadas as normas de Contabilidade recomendadas no Alvará de 1808. Logo, com a edição da referida legislação, foi restabelecida a organização dos serviços de Contabilidade em moldes mais completos, bem como a normalização dos balanços, o que veio despertar certo interesse pela Contabilidade pública, exigindo-se dos que queriam ingressar no serviço público o conhecimento desta matéria.

É preciso considerar que, na análise do contexto econômico e social vivido no Brasil nos primeiros anos, após a Proclamação da República, a sociedade brasileira ainda mantinha profundas características do período colonial na sua passagem para uma sociedade burguesa moderna.

Segundo estudos realizados pela Prefeitura do Município do Rio de Janeiro¹⁰ (2006), tais transformações não foram feitas sem um elevado custo social, vez que naquela época a principal exportação do Brasil era o café, principalmente o dos fazendeiros paulistas. Eles constituíam a base de sustentação do presidente Rodrigues Alves (1902-1906), que adotou a política antiindustrialista do antecessor, o presidente Campos Sales (1898-1902), garantindo assim o funcionamento e até o reforço do modelo agrário-exportador.

2.1.3.1 Os pareceres sobre Contabilidade pública

As discussões sobre a importância do patrimônio e da própria Contabilidade pública remontam o ano de 1903, quando da apreciação do projeto de Dídimo da Veiga, principalmente as questões contábeis levantadas pelo Deputado David Campista¹¹, como membro da comissão de finanças e, posteriormente, Ministro da Fazenda (SILVA, 2009b).

Tanto a ênfase ao patrimônio e relevância da Contabilidade como as dúvidas em relação aos demonstrativos contábeis, foram discutidas no projeto do Código de Contabilidade pública.

Nesta subseção, abordam-se as principais opiniões, consideradas neste estudo, por pareceristas da época.

Em seu parecer sobre o Código de Contabilidade pública, Novaes (1918, p. 7), enfatiza que os conceitos de Contabilidade, frequentemente, eram mal interpretados, pois conforme explicita o autor: “[...] seu uso, por vezes, nos papéis públicos, aparece ou como sinônimo de escrituração de administração fazendária e de norma de gestão de negócios públicos ou de aplicação das leis do cálculo.”

A Contabilidade não se restringe ao que está escrito nas leis e regulamentos fiscais, de acordo com Novaes (1918 p. 9), ao expor que:

A ciência da contabilidade, pois, com princípios gerais, fixos e positivos, observa, analisa, estima e especifica em grupos (contas), os valores econômicos que compõem um patrimônio: atendendo a natureza dos agentes a cuja guarda estão tais valores, registrando os fatos administrativos que a cada um deles afetam, e deduzindo do aspecto desses bens e das relações dos agentes, os efeitos impressos a massa administrada e bem assim as responsabilidades dos correspondentes a ela vinculadas.

¹⁰ Rio de Janeiro. 1904 – Revolta da Vacina: A maior batalha do Rio. Prefeitura da Cidade do Rio de Janeiro: Secretaria Especial de Comunicação Social, 2006 p. 11 a 34.

¹¹ David Morethson Campista exerceu o cargo de Deputado Federal, Secretário das Finanças de Minas Gerais e Ministro de Estado da Fazenda, dentre outros. Nasceu no Rio de Janeiro em 22/01/1863 e faleceu em Copenhague/Dinamarca em 12/10/1911. Na sua bibliografia destaca-se o seguinte: Consolidação das leis fiscais do estado de Minas Gerais, Belo Horizonte Imprensa Oficial 1900 (SILVA, 2009a).

Ressalta-se também as observações feitas por Francisco D'Auria¹², em correspondência de 1918, a Josino de Araujo, Presidente da Comissão do Código de Contabilidade da Câmara dos Deputados, registradas em Biolchini (1930, p. 564):

VI – Não há propriedade na expressão “Balanço do orçamento”, referindo-se à execução orçamentária, tanto mais que ao movimento orçamentário se deve juntar o extra-orçamentário, devendo-se designar esse todo pelo termo técnico de “Balanço de Receita e Despesa”.

VII – Dispor sobre a necessidade do balanço patrimonial, com a maior discriminação em anexos, e referente a cada exercício.

Verifica-se que Francisco D'Auria criticava, naquela época, a denominação de Balanço Orçamentário para o demonstrativo que, na realidade, confrontava ingressos e desembolsos e salientava a importância do balanço patrimonial.

No seu parecer sobre o projeto do Código de Contabilidade pública, apresentado à Câmara Federal e publicado no Jornal do Comércio de 31 de dezembro de 1905, o deputado David Campista questionou o conhecimento dos brasileiros, acerca dos informes contábeis.

Segundo Carvalho (1968, p. 53), o deputado assim se expressou:

[...] será realmente exato que o povo conseguiu finalmente conhecer as contribuições a que o obrigam e o emprego real que lhes é dado? A sinceridade impõe resposta negativa.

Balanços e orçamentos modernos permanecem para a grande massa dos contribuintes, para a imprensa e para a maior parte do parlamento numa região sombria, misteriosa e cheia de surpresas.

David Campista mostrou-se descrente quanto à veracidade das informações contábeis, manifestando-se quanto à clareza destas informações contábeis, conforme explicitado em Biolchini (1930, p. 359):

[...] Não obstante os progressos da contabilidade pública, a leitura de tais documentos é uma arte mais ignorada do que nunca. [...]

[...] Mesmo prescindindo **dos artificios da contabilidade** – criados com deliberado propósito de **ocultar penosas verdades** – o objeto da contabilidade ampliou-se em proporções inauditas com o desenvolvimento da atividade do Estado moderno, cujos milhares de braços recebem, administram e despendem sob formas cada vez mais variadas. [...] (grifo nosso)

As declarações acima refletem a incerteza do deputado David Campista, em relação à exatidão dos documentos contábeis, não obstante o reconhecimento dos avanços da ciência contábil ao longo do tempo.

Em oposição ao relato de David Campista, J. Rezende da Silva, conforme registrado em Biolchini (1930, p. 565), expõe que:

A contabilidade nunca é abstrata; sua organização subordina-se sempre às necessidades reais dos serviços que pretende regular. É preciso **conhecer o melhor modo como os fatos ocorrem** na prática e **estabelecer medidas que impeçam que eles ocorram de modo diferente.**(grifo nosso)

¹² Francisco D'Auria exerceu no governo, dentre outras funções, o cargo de Contador Geral da República. Secretário de Fazenda do Estado de São Paulo e foi Professor Catedrático da Faculdade de Ciências Econômicas e Administrativas da Universidade de São Paulo (SILVA, 2011b).

Ainda segundo J. Rezende da Silva, em Biolchini (1930, p. 568): “[...] estabelecido o regime patrimonial, tudo isto se simplifica com grandes vantagens para a administração e para as partes interessadas.”

2.1.4 A Lei nº 4.320/1964

Após a aprovação do Código de Contabilidade¹³, outras leis tiveram grande importância para Contabilidade pública, no Brasil, antes da edição da Lei nº 4.320/1964. Dentre estas se destacaram:

LEGISLAÇÃO	OCORRÊNCIA
Decreto nº 18.554, de 31 de dezembro de 1928	Suprimiu o período adicional. Estabelecia uma distinção entre dívidas do exercício findo e dívidas de exercícios findos, sendo aquelas provenientes de serviços prestados, obras aceitas, fornecimentos recebidos no ano anterior, e estas, dívidas contraídas em exercícios encerrados, além do anterior. Adotou a contabilidade de competência, com a contabilidade chamada de liquidação, porquanto só era considerada despesa do exercício a relativa a serviços prestados, obras aceitas e fornecimentos recebidos no exercício corrente, embora empenhada no exercício anterior.
Decreto nº 20.393, de 10 de setembro de 1931	Aboliu a Contabilidade por exercício, mandando observar a de gestão. Reformou o sistema de recolhimento da renda, dando ao Banco do Brasil funções quase análogas ao Banco da Inglaterra, e modificou o processo dos pagamentos e sua fiscalização pelo Tribunal de Contas. Deu, ainda, atribuições especiais à Contadoria Central da República, no intuito de apressar a apuração dos resultados da gestão.
Decreto nº 23.150, de 15 de setembro de 1933	Derrogou a disposição legal anterior, que instituiu o regime de caixa, estabeleceu o exercício financeiro de 12 meses, de 1 de abril a 30 de março do ano seguinte, com um período adicional de 30 dias e fixou normas para a elaboração e execução orçamentária, que, em parte, foram depois incluídas na Constituição de 1934 e na de 1937.
Decreto nº 12, de 28 de dezembro de 1934	Manteve o regime de exercício para a Contabilidade da União e alterou a data inicial e final do exercício financeiro, determinando que o exercício coincidissem com o ano civil e que tivesse um período adicional de um mês. Distinguiu também, para efeito de pagamento das dívidas de exercício findo, as registradas das não registradas pelo Tribunal de Contas.
Decreto nº 867, de 17 de novembro de 1938	Estabeleceu novas disposições sobre o recolhimento da arrecadação federal ao Banco do Brasil.
Decreto-lei nº 1.713, de 28 de outubro de 1939	Promulgou o Estatuto dos funcionários públicos civis da União, tornando sem efeito numerosas disposições do Código de Contabilidade e seu regulamento sobre pessoal.
Decreto-lei nº 1.990, de 31 de janeiro de 1940	Deu ao Contador Geral da República autoridade para movimentar todo o pessoal da Contadoria Geral da República e das Contadorias Seccionais subordinadas.
Lei nº 869, de 16 de outubro de 1949	Extinguíu o período adicional tornando o exercício financeiro coincidente com o ano civil. Revogou os decretos Decreto nº 23.150, de 15 de setembro de 1933 e Decreto nº 12, de 28 de dezembro de 1934.

Quadro 4: Legislações posteriores a edição do Código de Contabilidade

Fonte: elaborado pela autora de acordo com o Lobo e Moraes Junior (1941)

¹³ O Código de Contabilidade pública, sancionado pelo Decreto nº 4.536, de 28 de janeiro de 1922, foi revogado pelo Decreto- Lei nº 2.312, de 23 de dezembro de 1986, que revogou também os demais dispositivos que regulamentavam o Código.

A lei nº 4.320, aprovada em 17 de março de 1964, durante o governo de João Goulart (7 de setembro de 1961 a 1 de abril de 1964), foi sancionada em 04 de maio de 1964 por Humberto Castelo Branco, após o Golpe Militar de 31 de março de 1964. Esta Lei decorreu do projeto de lei da Câmara. 201-C de 1950.

Trata-se de lei federal para orçamentos e balanços públicos, abrangendo a União, Estados e Municípios, com base no art. 5, inciso, XV, letra b da Constituição de 1946, que preceituava a competência da União para legislar sobre: “**normas gerais de direito financeiro**; de seguro e previdência social; de defesa e proteção da saúde; e de regime penitenciário;” (grifo nosso).

O projeto da lei nº 4.320/1964, remonta aos anos de 1940, quando a Secretaria Técnica do Conselho Técnico de Economia e Finanças, teve como incumbência implantar e padronização dos orçamentos e balanços públicos.

Os principais dados do projeto e edição da lei nº 4.320/1964, conforme explicitado na Revista de Finanças Públicas, do Ministério da Fazenda (1964, p. 48-50), serão descritos a seguir.

Os propósitos a Revolução de 1930 levaram o então Governo Provisório da República, no intuito de conhecer a situação econômico-financeira das esferas estadual e municipal do país, a criar a Comissão de estudos financeiros e econômicos dos Estados e Municípios pelo Decreto nº 20.631, de 9 de novembro de 1931. A essa Comissão foi reservado o encargo de fazer um estudo minucioso da situação econômico-financeira de cada Estado e seus Municípios, facultando ao governo provisório, com os subsídios que lhe oferecesse, a decretação de medidas necessárias à reorganização econômica e administrativa do país.

O Governo Federal, através do Decreto nº 22.089, de 16 de novembro de 1932, resolveu instituir, a Secretaria Técnica desta Comissão, com a precípua incumbência de reorganizar e fiscalizar os serviços dos empréstimos fundados externos dos Estados e Municipalidades e posteriormente, em 1934, também foi incluída a União nos mesmos trabalhos.

Traçadas as diretrizes governamentais, no sentido da padronização orçamentária, através das atividades da Comissão de Estudos e sua Secretaria Técnica, somente em 1937, pelo Decreto-Lei nº 14, de 25 de novembro, foi instituído o órgão que levaria a efeito este projeto – o Conselho Técnico de Economia e Finanças.

Desde sua fundação, o Conselho Técnico, que sucedeu à Comissão de Estudos, criada em 1931, manteve os mesmos encargos, ou seja, o controle da dívida externa brasileira, além da competência de emitir pareceres sobre assuntos econômicos e financeiros em geral.

Em 22 de setembro de 1939, foi convocada pelo Ministro da Justiça, a realização da I Conferência de Técnicos em Contabilidade pública e assuntos fazendários, para julgar e discutir os estudos feitos pela Secretaria do Conselho Técnico.

A Conferência foi realizada no Rio de Janeiro em 5 de outubro, ainda de 1939, até o dia 31 do mesmo mês. As suas resoluções foram aprovadas pelo Presidente da República e consubstanciadas no Decreto-lei nº 1.804, de 25 de novembro de 1939, instituindo a padronização orçamentária conforme estabelecido em sua ementa que “aprova normas orçamentárias, financeiras e de contabilidade, para os Estados e municípios.”

A II Conferência de Técnicos em Contabilidade pública e assuntos fazendários, realizada no Rio de Janeiro, no período de 14 de maio a 4 de junho de 1940, também sob supervisão da Secretaria do Conselho Técnico, revisou normas decorrentes do Decreto-lei nº 1.804, ratificando os padrões orçamentários e municipais, que o Governo Getúlio Vargas endossou e tornando válida, através da promulgação do Decreto-lei nº 2.416, de 17 de julho de 1940.

Depois de nove anos de aplicação do Decreto-lei nº 2.416/1940 pelos Estados e Municípios, foi convocada e realizada no Rio de Janeiro, entre 8 de agosto e 1 de setembro de 1949, a III Conferência de Contabilidade pública e assuntos fazendários. Nessa nova reunião, aferidos os resultados obtidos, foram revistas e atualizadas as normas legais vigentes, tendo em vista reajustá-las aos imperativos da Constituição Federal de 1946.

As resoluções da III Conferência passaram a constituir o Projeto de Lei nº 201 – 950 da Câmara dos Deputados, sendo enviado ao Senado Federal, tomando o nº 38.952.

Posteriormente, o Senado, por sua Comissão de Finanças, solicitou ao Conselho Técnico do Ministério da Fazenda a elaboração de um substitutivo ao projeto nº 38.952, com a finalidade de adaptá-lo aos princípios preconizados pela Organização das Nações Unidas (ONU) a partir do ano de 1951, como sendo relevantes para fins de análise econômica, planejamento e controle dos orçamentos públicos e suas interligações com a economia privada.

Outrossim, desde 1956, o Governo Federal vinha mantendo o seu Orçamento com estrutura moldada às recomendações da ONU, restando aos Estados e Municípios a adoção de idênticas providências para a uniformidade das leis de meios.

A Secretaria do Conselho Técnico, ao elaborar o substitutivo ao projeto nº 38.952 do Senado, sem a possibilidade de convocar uma reunião de técnicos estaduais para se manifestar sobre o trabalho de revisão das normas aprovadas na III Conferência de 1949 (o projeto nº

201- 950 da Câmara Federal), submeteu a redação do substitutivo a diversas autoridades e técnicos estaduais e municipais para se pronunciarem sobre o assunto.

O período de 17 de setembro a 5 de outubro de 1962, realizou-se a I Reunião de Consulta dos Técnicos da União, Estados e Municípios, sob a supervisão do Conselho Técnico. Visando dotar o país, ainda em 1964, de Lei nacional para o Orçamento e Contabilidade pública, dentro dos princípios gerais de direito financeiro, previstos no art. 5, inciso XV – b da Constituição Federal, a unânime aceitação do Congresso foi, em última análise, o reconhecimento de que o anteprojeto não prejudicava as variações nem tendências a que a matéria está sujeita, mas dava ordenação tanto na fase da elaboração do orçamento como sua execução e, ainda mais, na apuração dos resultados, com vista ao controle contábil e político das contas públicas, tendo em vista a evolução do sistema e da técnica orçamentária.

A edição da Lei nº 4.320/1964, segundo o CFC (2009), apresentou diversas alterações na estrutura da Contabilidade aplicada ao setor público brasileiro, entre as quais se destacaram:

- Extinção da Contadoria Geral da República;
- Criação das Inspetorias Gerais de Finanças, como órgãos do sistema de administração financeira, contabilidade e auditoria;
- Criação da Secretaria do Tesouro Nacional, em 1986, com as funções de Auditoria e de Contabilidade;
- Transformação das Inspetorias Gerais de Finanças em Secretarias de Controle Interno;
- Segregação da Secretaria Federal de Controle do Ministério da Fazenda e criação da Controladoria Geral da União.

Sendo assim, a criação da lei nº 4.320 representou um avanço para a área de Contabilidade e Orçamento do governo da época e ainda para os dias atuais, não obstante ser uma lei de 1964, em seu escopo já havia determinações quanto aos registros patrimoniais a partir do Título IX – da Contabilidade, conforme arts. 85, 89, 100 e 104 transcritos abaixo:

[...]

Art. 85. Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o **conhecimento da composição patrimonial**, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos **resultados econômicos e financeiros**.

[...]

Art. 89. A contabilidade evidenciará os fatos ligados à administração orçamentária, financeira, **patrimonial** e industrial.

[...]

Art. 100. As **alterações da situação líquida patrimonial**, que abrangem os resultados da execução orçamentária, **bem como as variações independentes dessa execução** e as superveniências e insubsistências ativas e passivas, constituirão elementos da conta patrimonial.

[...]

Art. 104. A Demonstração das Variações Patrimoniais evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou **independentes da execução orçamentária**, e indicará o **resultado patrimonial** do exercício. (grifo nosso)

No entanto a ênfase à legalidade e ao orçamento público levou a Contabilidade pública no Brasil a adotar como fundamental o aspectos orçamentários dos normativos que regem a Contabilidade do setor público, deixando em segundo plano a evidenciação do patrimônio público.

Sobre a proposição acima, Silva (2011, p. 44) ressalta que:

Os estudos de Contabilidade aplicada ao setor público têm sido limitados à Contabilidade orçamentária em face da ênfase ao fluxo de caixa e às necessidades de financiamento que constituem uma característica das entidades sem finalidade lucrativa, como é o caso da atividade estatal. Tal ênfase fez com que os sistemas contábeis limitassem os registros patrimoniais aos fatos originários da execução orçamentária (receitas e despesas de capital) ou à atribuição da responsabilidade pela guarda de bens e valores aos agentes públicos (almoxarifados e bens patrimoniais).

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - Coordenação-Geral de Assuntos Financeiros, no Parecer PGFN/CAF nº 510/2009, destaca as informações patrimoniais da Lei nº 4.320/1964, conforme relato de Feijó (2009, p. 28):

21. [...] se a própria Lei 4.320, de 1964, impõe como objetivo da contabilidade pública a representação fiel do patrimônio das entidades a que se refere e se, com base em avanços da ciência contábil, se pode cumprir esse desiderato, sem prejuízo do cumprimento dos comandos relativos ao reconhecimento das receitas, sob a ótica orçamentária, pelo regime de caixa, parece-nos um formalismo excessivo e desarrazoado impugnar rotinas voltadas ao cumprimento de ambos os objetivos, com base em interpretação demasiado literal que não leva em conta os aspectos sistemáticos e teleológicos da norma.

Desta forma, o estabelecimento na Lei nº 4.320/1964 de assuntos especificamente patrimoniais, possibilita o registro dos atos e fatos da administração pública, de acordo com a estrutura normativa que demonstre o correto registro do patrimônio das entidades públicas.

2.2 Orçamento público

Segundo La Rocque (1963, p. 46), o orçamento, sob o aspecto contábil é: “[...] o plano de contas anual, que possibilitará os registros efetivos [...] controlando e acompanhando a sua execução [...].”

Sendo o orçamento uma lei anual, de acordo com as atividades e necessidades do Estado, ocorrem alterações anuais não somente em elementos quantitativos que o constituem,

como também, nas classificações das suas diversas rubricas, havendo as seguintes necessidade, conforme observa Oliveira (1955, p. 43):

[...] cálculo prévio dos proventos e gastos a realizar em um determinado período de tempo, denominado exercício. [...]

Na Contabilidade pública, o orçamento é o balanço das previsões financeiras, pois é por meio dele que o Poder legislativo estima a receita e autoriza a despesa que o governo pode realizar no decurso do ano financeiro.

Assim, segundo Silva (2011a, p. 172), o orçamento como um ato preventivo e autorizativo das despesas que o Estado deve realizar em um exercício é um instrumento da moderna administração pública.

O orçamento também pode ser visto pelo ângulo financeiro e sob as demandas exercidas na administração pública.

Segundo Angélico (1991, p.25), o orçamento, sob os aspectos relacionados acima, consiste em um programa de custeios, investimentos, inversões, transferências e receitas, proposto no Poder Executivo para um período financeiro, cuja aprovação depende do Poder Legislativo. Sob o ângulo econômico consiste em um quadro orgânico da economia pública, espelhando as atividades do Estado, que pelas cifras se conhece os detalhes de seu processo, de sua cultura e de sua civilização.

De acordo com Mota (2009, p. 221), por conta desse elemento – orçamento – é que a Contabilidade pública tem peculiaridades especiais não encontradas em qualquer outro ramo da Ciência Contábil.

Embora os estudos sobre as origens do Orçamento mostrem sua aplicação na Idade Média com os governantes fazendo consulta a órgãos colegiados, como por exemplo, a votação pelas Cortes de Leão, dos tributos e donativos e da lista de despesas autorizadas no século XII, a prática orçamentária teve origem na Inglaterra, quando a Carta Magna imposta pela nobreza e pela plebe a João Sem Terra, em 1215, outorgou ao Conselho dos Comuns o direito de votar os impostos e de determinar sua aplicação. Coube então a esse órgão, que funcionava junto do rei para assisti-lo e orientá-lo, a atribuição específica de autorizar a cobrança dos impostos, sem o que não havia a obrigação por parte dos cidadãos, de seu recolhimento aos cofres da Coroa. Esse direito passou, posteriormente, a ser exercido pelo Parlamento em decorrência da transformação do Conselho em um dos ramos do legislativo, qual seja a Câmara dos comuns (BERNARDES; FILHO, 1967, p.97).

Foi também na Inglaterra onde nasceu o costume, que deu a feição atual dos orçamentos, de figurarem a receita e a despesa englobadas num único documento, o qual se

chamou *Bill das Finanças*, ou seja, a autorização que a Câmara dava ao rei para arrecadar e empregar o dinheiro da nação em determinados objetivos, durante um ano.

Conforme Giacomoni (2005, p. 47), o orçamento público inglês, no século XIX, foi aprimorado e reconhecido como implemento essencial da política econômica e financeira do Estado. A linha histórica do orçamento inglês é importante em por dois motivos: primeiramente, por delimitar a natureza técnica e jurídica desse implemento e, segundo, por propagar a instituição orçamentária para outros países.

No Brasil, a Constituição Imperial de 25 de março 1824, no art. 172, estabeleceu os primeiros requisitos para elaboração do orçamento, conforme descrito a seguir:

O ministro de Estado da Fazenda, havendo recebido dos outros ministros os orçamentos relativos às despesas das suas repartições, apresentará na Câmara dos Deputados anualmente, logo que esta estiver reunida, um balanço geral da receita e despesa do Tesouro Nacional do ano antecedente, e igualmente o orçamento geral de todas as despesas públicas do ano futuro e da importância de todas as contribuições e rendas públicas.

O primeiro orçamento regularmente votado refere-se ao exercício de 1831-1832, tendo sido instituído por Decreto Legislativo de 15 de dezembro de 1830. Anteriormente, houve o orçamento objeto da lei de 14 de novembro de 1827. Entretanto, esse orçamento não é considerado, dado o sistema defeituoso em que se baseou (BERNARDES; FILHO, 1967, p.98).

Inicialmente, o orçamento público do Brasil, serviu essencialmente como medida de controle dos gastos públicos.

Conforme Giacomoni (2005, p. 5), o controle era exercido tanto do Legislativo sobre o Executivo, como desse sobre as próprias unidades que o integravam. Por conseguinte, o orçamento tinha uma roupagem contábil, com a adoção de classificações elementares, que, todavia atendiam a um setor público ainda incipiente.

A lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, teve o compromisso consolidar os procedimentos orçamentários nos diversos níveis de governo. Segundo Castro e Garcia (2004, p. 50-51), esta lei pode ser denominada o embrião da técnica orçamentária intitulada “orçamento-programa”, inserindo o “para que” na ação do governo e uma visão de política econômico-financeira do programa de trabalho.

É perceptível que desde o início da década de 1980 até a atualidade o processo e a política orçamentária sofreram grandes alterações. A Constituição Federal de 1988 – mantendo a tradição das Constituições anteriores – também definiu de maneira detalhada os instrumentos de planejamento e orçamento. Os constituintes optaram por um modelo significativamente centralizado, com base no entendimento de que havia demasiada secessão

orçamentária com planejamentos e despesa que não constavam no orçamento (MATIAS-PEREIRA, 2006, p.244).

O processo orçamentário, conforme definido na Constituição de 1988, art. 165, é composto por três normas básicas: o Plano Plurianual (PPA); a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA).

Segundo Silva (2011a, p.181), o Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei do Orçamento Anual são elementos do planejamento governamental, que pode ser dividido em:

- Estratégico, apresentando como instrumento básico o Plano Plurianual;
- Operacional, apresentando como instrumento básico a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei do Orçamento Anual.

O Planejamento estratégico abrange, conforme Silva (2011a, p. 181): “[...] as diretrizes e interações que relacionam o presente ao futuro da organização e que vão tornando harmônicas as medidas adotadas em direção a uma estrutura idealizada.”

Desta forma, como instrumento de planejamento, o Plano Plurianual, de acordo com art. 165, III, § 1º da Constituição de 1998, deve ser instituído por uma lei a qual “estabelecerá de forma regionalizada as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada.”

O Planejamento operacional, de acordo com Silva (2011a, p.183), compreende as diretrizes e interações que, tendo em vista os meios disponíveis e a situação atual, busca maximizar os resultados do período.

Os instrumentos para o planejamento operacional compreendem a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei do Orçamento Anual.

De acordo com Rosa (2011, p. 37) a Lei de Diretrizes Orçamentárias constitui um avanço constitucional, por estabelecer um instrumento de realização de políticas públicas com as seguintes características:

- É uma lei ordinária de natureza transitória;
- É vinculada a um exercício financeiro, ou seja, de periodicidade anual;
- Está sujeita a prazos e ritos especiais de tramitação;
- Define a estrutura e organização do orçamento na Lei Orçamentária Anual.

A estrutura da Lei Orçamentária Anual, na forma estabelecida pela Constituição de 1988, obedece à orientação expressa na Lei de Diretrizes Orçamentárias e, conforme art.165,

§ 5º, I, II e III, compreende o orçamento fiscal, o orçamento de investimento das empresas estatais e o orçamento de seguridade social.

Ainda conforme a Constituição de 1988, art. 165, § 4º, a Lei Orçamentária Anual e a Lei de Diretrizes Orçamentárias deverão ser compatíveis com o Plano Plurianual e apreciados pelo Congresso Nacional.

Além dos normativos estabelecidos pelo PPA, LDO e LOA, o sistema de planejamento e orçamento, no contexto de organização das finanças públicas brasileiras, teve seu marco de referência com a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

Segundo Matias-Pereira (2006, p. 245), a LRF teve um alcance muito maior que o planejamento, pois enfatizou o controle de recursos para ações do governo, o equilíbrio entre as receitas e despesas, a transparência da gestão fiscal e a responsabilidade dos dirigentes pelo não-cumprimento de suas determinações.

2.3 Reformas da administração pública brasileira

O Estado brasileiro passou por duas grandes reformas administrativas – a burocrática, iniciada em 1937, no governo de Getúlio Vargas e a gerencial, em 1995, que respondeu ao aumento do Estado transformando-o em um Estado Social (BRESSER-PEREIRA, 2005).

No entanto, nos anos 1960 e 1970, durante os governos militares no Brasil, pode-se considerar como um período de transição entre a reforma burocrática e a reforma gerencial.

Segundo Bresser-Pereira (2000), neste período, por meio de reformas parciais ou simplesmente de uma insubmissão aos princípios burocráticos e políticos, havia uma tentativa de adequar à administração pública brasileira as mudanças recentes, como por exemplo, as decorrentes do Decreto-lei nº 200 de 1967, estabelecendo uma administração voltada para o desenvolvimento em substituição a administração pública burocrática.

A distinção entre a reforma burocrática e gerencial é evidente pelo regime político adotado. A reforma burocrática na administração pública emergiu no século XIX sob os regimes liberal-autoritários, em que garantir as regras da lei e a separação entre o patrimônio público e privado representou os dois desafios principais. A administração pública gerencial cresce em países democráticos, onde as regras da lei são bem estabelecidas e nas quais o desafio é fazer a administração mais eficiente (BRESSER-PEREIRA, 2002).

As subseções abaixo irão discorrer sobre as reformas que se sucederam na administração pública brasileira e as principais mudanças no contexto da administração pública do país.

2.3.1 Primeira reforma administrativa brasileira – reforma burocrática

As primeiras medidas reformistas no governo Getúlio Vargas concentraram-se na área de administração material, com a criação da Comissão Permanente de Padronização, em 1930, e da Comissão Central de Compras, em 1931 (NASCIMENTO, 1967, p. 12).

A reforma ocorrida nos anos de 1930 estabeleceu o estado administrativo no Brasil, que conforme salienta Lima Júnior (1998, p. 5), para sua concretização foram necessários dois mecanismos típicos da administração racional-legal para esta reforma: estatutos normativos e órgãos normativos e fiscalizadores. A abrangência desses estatutos e órgãos incluía áreas temáticas clássicas que, até hoje, se revelam como estruturantes da organização pública: administração de material, financeira e de pessoal.

Em 1936, a primeira lei geral para o serviço público – a Lei n° 284 de 28 de outubro, estabelecia normas básicas de administração de pessoal e um sistema de classificação dos cargos, instituindo ainda um órgão central de pessoal, o Conselho Federal do Serviço Público.

Ao longo do período pós-1937, delineou-se uma nova característica de atuação do governo Getúlio Vargas: além de um estado administrativo, centralizador, passou a assumir as feições de um estado intervencionista; a expansão e ação centralizadora do Estado se somaram, ainda, a criação de autarquias e de empresas que criaram a base futura para o Estado desenvolvimentista (LIMA JUNIOR, 1998, p. 5).

O Departamento Administrativo do Serviço Público (DASP)¹⁴, previsto no art. 67 da Constituição de 1937, foi criado pelo Decreto-Lei n.º 579, de 30 de julho de 1938, diretamente subordinado ao Presidente da República. No art. 2º do Decreto foram elencadas competências do DASP, conforme a seguir:

¹⁴ O DASP foi extinto em 1986, dando lugar à SEDAP – Secretaria de Administração Pública da Presidência da República, que em janeiro de 1989 é extinta, sendo incorporada na Secretaria do Planejamento da Presidência da República. Em março de 1990 é criada a SAF – Secretaria da Administração Federal da Presidência da República, que entre abril e dezembro de 1992, foi incorporada ao Ministério do Trabalho. Em janeiro de 1995, com início do governo Fernando Henrique Cardoso, a SAF transformou-se em MARE – Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado (BRESSER-PEREIRA, 1996).

- a) o estado pormenorizado das repartições, departamentos e estabelecimentos públicos, com o fim de determinar, do ponto de vista da economia e eficiência, as modificações a serem feitas na organização dos serviços públicos, sua distribuição e agrupamentos, dotações orçamentárias, condições e processos de trabalho, relações de uns com os outros e com o público;
- b) organizar anualmente, de acordo com as instruções do Presidente da República, a proposta orçamentária a ser enviada por este à Câmara dos Deputados;
- c) fiscalizar, por delegação do Presidente da República e na conformidade das suas instruções, a execução orçamentária;
- d) seleccionar os candidatos aos cargos públicos federais, excetuados os das Secretarias da Câmara dos Deputados e do Conselho Federal e os do magistério e da magistratura;
- e) promover a readaptação e o aperfeiçoamento dos funcionários civis da União;
- f) estudar e fixar os padrões e especificações do material para uso nos serviços públicos;
- g) auxiliar o Presidente da República no exame dos projetos de lei submetidos à sanção;
- h) inspecionar os serviços públicos;
- i) apresentar anualmente ao Presidente da República relatório pormenorizado dos trabalhos realizados e em andamento.

O DASP constituía a tentativa de estruturação do aparelho administrativo público ao Estado que se projetava. Com regras rígidas de admissão de pessoal, instituição do concurso público, dentre outras importantes inovações no plano organizacional, o DASP deu efetividade ao modelo centralizador de gestão governamental promovido por Vargas (JARDIM, 1999, p.98).

De acordo com Bresser-Pereira (1996), a criação do DASP representou não apenas a primeira reforma administrativa do país, com a implantação da administração pública burocrática, mas também a afirmação dos princípios centralizadores e hierárquicos da burocracia clássica.

2.3.2 Os governos militares e a redemocratização do país

Nos anos de 1945 a 1964 se estabeleceu um segundo momento para a administração federal marcado, durante o Governo de Juscelino Kubistchek, pela instalação de uma administração paralela na perspectiva de que esta se mantivesse invulnerável às questões do “varejo político”. Ao contrário do momento anterior, sob um contexto de retorno do Estado às articulações político partidárias, observa-se o esmaecimento dos padrões de racionalidade (JARDIM, 1999, p.99).

O período do regime militar no Brasil caracterizou-se pela cessação do processo constitucional. Esta nova fase ficou conhecida, conforme Castro e Garcia (2004, p. 50), como regime de exceção, pois promoveu reformas constitucionais, publicou uma série de decretos-

leis e outros atos que criaram uma situação jurídica conflitante e centrada na questão da segurança nacional.

De acordo com Garcia (2000), durante o regime militar, o Congresso Nacional teve seus poderes bastante reduzidos. O planejamento das ações de governo, por exemplo, manteve a política de elaboração de Planos Nacionais de Desenvolvimento (PND), mas esses já não eram mais avaliados pelos parlamentares, assim como o orçamento, pois não se podiam propor emendas que representassem alterações substanciais.

Nesse período, ocorreu o início de ruptura da visão meramente contábil da despesa, que possibilitava informações sobre o quanto e qual órgão era o responsável pelo gasto a partir da publicação da lei nº 4.320/1964.

Os esforços de modernização da administração pública no regime militar pautaram-se em dois marcos institucionais: a reforma administrativa instituída pelo Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, e o Programa Nacional de Desburocratização (MARTINS, 1995).

Com o advento do Decreto nº 200/1967, houve nova organização da administração federal a partir da desconcentração dos serviços dos órgãos de cúpula e diminuição dos trabalhos de coordenação dos serviços.

Segundo Jardim (1999, p.100):

O Decreto apresenta com seus princípios norteadores: planejamento, coordenação, descentralização, delegação de competência e controle. Ao mesmo tempo em que promoveu uma forte centralização normativa, de atribuições e de Poder na União, o DL 200/67 favoreceu uma descentralização funcional, através de órgãos da administração indireta. Deu-se assim uma explosão da administração indireta, com o avassalador aumento do número de empresas públicas, grande parte delas no setor produtivo. Paralelamente, a administração direta permaneceu limitada do ponto de vista operacional e sem desenvoltura normativa. Na perspectiva dos idealizadores deste modelo, a descentralização através das reformas estatais propiciaria uma maior flexibilidade administrativa, ao mesmo tempo em que tornaria mais racional o processo decisório, vinculando a responsabilidade dos executores das políticas governamentais através das empresas a uma efetiva delegação de autoridade. Simultaneamente, o recurso à administração indireta permitiria uma política diferenciada de remuneração, viabilizando a contratação de administradores de alta qualificação, muitos dos quais seriam recrutados para o trabalho em órgãos da administração direta. Por outro lado, a administração indireta vinha, de certa forma, substituir, pela descentralização no âmbito dos órgãos do governo central, uma possível alternativa federalista, em que cada nível de governo se incumbisse de determinadas tarefas. Ao promover este processo, o DL 200/67 propiciou uma forte concentração de poderes no plano federal, tornando as esferas locais e regionais de governo suas dependentes para a execução de certas atribuições.

A reforma iniciada pelo Decreto-Lei nº 200/1967 foi uma tentativa de superação da rigidez burocrática, podendo ser considerada como um primeiro momento da administração gerencial no Brasil (BRESSER-PEREIRA, 1997, p.13).

Em uma segunda fase, entre 1970 e 1973, a ação modernizadora da reforma concentrar-se-ia nos programas de governo, buscando-se a integração sistêmica do planejamento com orçamento e modernização administrativa. Entretanto não foi uma

integração perfeita, pois ambas as abordagens modernizantes (planejamento econômico e modernização administrativa) estavam relacionadas a dois principais aspectos disfuncionais da racionalidade do sistema, quais sejam, a predominância do planejamento econômico, como núcleo decisório de governo, e o enredamento conceitual e operacional das ações de modernização administrativa com o crescimento desordenado da burocracia governamental (MARTINS, 1995).

O programa nacional de desburocratização, instituído pelo Decreto nº 83.740¹⁵, de 18 de julho de 1979, a fim de dinamizar e simplificar o funcionamento da administração pública federal, tinha como objetivo, de acordo com o art. 3º:

- a) construir para a melhoria do atendimento dos usuários do serviço público;
- b) reduzir a interferência do Governo na atividade do cidadão e do empresário e abreviar a solução dos casos em que essa interferência é necessária, mediante a descentralização das decisões, a simplificação do trabalho administrativo e a eliminação de formalidades e exigências cujo custo econômico ou social seja superior ao risco;
- c) agilizar a execução dos programas federais para assegurar o cumprimento dos objetivos prioritários do Governo;
- d) substituir, sempre que praticável, o controle prévio pelo eficiente acompanhamento da execução e pelo reforço da fiscalização dirigida, para a identificação e correção dos eventuais desvios, fraudes e abusos;
- e) intensificar a execução dos trabalhos da Reforma Administrativa de que trata o Decreto-lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, especialmente os referidos no Título XIII;
- f) fortalecer o sistema de livre empresa, favorecendo a empresa pequena e média, que constituem a matriz do sistema, e consolidando a grande empresa privada nacional, para que ela se capacite, quando for o caso, a receber encargos e atribuições que se encontram hoje sob a responsabilidade de empresas do Estado;
- g) impedir o crescimento desnecessário da máquina administrativa federal, mediante o estímulo à execução indireta, utilizando-se, sempre que praticável, o contrato com empresas privadas capacitadas e o convênio com órgãos estaduais e municipais;
- h) velar pelo cumprimento da política de contenção da criação indiscriminada de empresas públicas, promovendo o equacionamento dos casos em que for possível e recomendável a transferência do controle para o setor privado, respeitada a orientação do Governo na matéria.

No final dos anos de 1970 e início da década de 1990, o Brasil viveu um período de alta inflação, com desestabilização e estagnação da renda per capita do país, que segundo Holanda, Lattman-Weltman e Guimarães (2010, p.28), reduziram a capacidade de investimento do Estado, fazendo do equilíbrio fiscal a prioridade quase que exclusiva da administração central, que consumiria ainda mais de uma década para se efetivar.

Neste período de recessão, havia características típicas de ingerência e descontrole de gastos públicos. De acordo com Garcia (2000), os excessos nominais de arrecadação conformavam orçamentos sobre os quais os parlamentares não tinham controle algum. Ademais a democratização demonstrou que havia amplas demandas sociais a serem feitas, principalmente pelo Congresso Nacional, o qual, por sua vez, tentava assentá-las nos planos,

¹⁵ O Decreto nº 83.740/1979 foi revogado pelo Decreto nº 5.378, de 23 de fevereiro de 2005, que instituiu o Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização – GESPÚBLICA e o Comitê Gestor do Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização.

programas e orçamentos do governo. Havia necessidade de evidenciação de objetivos, metas e valores comprometidos manifestados na votação de matérias sobre planejamento, orçamento, controle e apreciação de ações governamentais.

As dificuldades do governo brasileiro em organizar as finanças públicas do país são explicitadas por Paulo Henrique Feijó¹⁶ em Holanda, Lattman-Weltman e Guimarães (2010, p.29):

E é muito claro, quando você começa a estudar o processo histórico do país, [...] a década de 80, que é quando, ao mesmo tempo, tem o caos e nasce o reordenamento, você consegue verificar isso. O Brasil, quando vai ao fundo do poço, tem a sua primeira crise, ali na década de 80, com a diminuição dos fluxos externos; [...] Os economistas diziam: “Você gasta mais do que você arrecada?”. “Não sei.” “A dívida pública está aumentando porque você gasta mais. Quanto?” “Não sei.” Não tinha informação nenhuma. Então, a primeira idéia é essa idéia de controlar fluxo [...].

No contexto de busca por reformulações das finanças públicas, foi criada a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) pelo Decreto n° 92.452, de 10 de março de 1986, unificando a antiga Comissão de Programação Financeira e a Secretaria de Controle Interno, a fim de integrar os sistemas de acompanhamento da execução orçamentária, financeira e patrimonial do Governo Federal.

Segundo Castro e Garcia (2004, p. 95) uma das finalidades da STN eram a transparência e ajuste dos gastos públicos para equilíbrio da economia do país, fornecendo agilidade e confiabilidade as informações contábeis do governo federal.

Um ano após a criação da STN é implantado o Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI) do governo federal, que processa e controla as execuções orçamentária, financeira, patrimonial e contábil da união.

Feijó, Pinto e Mota (2006, p. 18) relatam que para viabilizar a criação do SIAFI, a Secretaria do Tesouro Nacional, no cumprimento das suas atribuições, contratou o Serviço Federal de Processamento de Dados (SERPRO), empresa pública prestadora de serviço na área de informática, para a implementação de um sistema computacional, que fornecesse todas as informações necessárias, de maneira segura e tempestiva. Assim, em cerca de 6 (seis) meses o SERPRO criou condições para que o SIAFI fosse implantado, entrando em operação a partir de 01 de janeiro de 1987.

Com a STN e o SIAFI, o governo federal passou a ter condições de acompanhar de forma centralizada e uniforme a execução orçamentária de todos os órgãos da administração direta e de grande parte da administração indireta (HOLANDA, p. 45).

¹⁶ Coordenador-geral de normas de contabilidade aplicadas à federação da Secretaria do Tesouro Nacional. Entrevista com Paulo Henrique Feijó, 15 mar. 2010.

Quanto à questão política do país, durante a década de 1980, houve a redemocratização do país em 15 de janeiro de 1985, quando o Colégio Eleitoral do Brasil escolheu o deputado Tancredo de Almeida Neves, que concorria com Paulo Salim Maluf, como novo presidente da República. Tancredo Neves fazia parte da Aliança Democrática, grupo de oposição formado pelo PMDB e pela Frente Liberal. Era o fim do regime militar.

No entanto, Tancredo Neves ficou doente antes de assumir a presidência e faleceu, assumindo o posto o vice-presidente, José Ribamar Ferreira Araújo da Costa Sarney, que governou o país de 1985 a 1990, até que fosse realizada a primeira eleição direta no Brasil em 1989, após quase 30 anos de regime militar.

Neste período, estava em andamento trabalhos em torno da elaboração da nova Carta Magna que, entre as várias inovações, ampliou o papel do Congresso Nacional em relação ao processo orçamentário.

Conforme Jardim (1999, p.102), a Constituição de 1988, ao contemplar a organização do Estado, caminhou no sentido da aprovação da unificação dos regimes jurídicos dos servidores públicos e do fortalecimento dos controles sobre a administração pública.

A reestruturação do sistema de controle interno e externo na Constituição integrou o controle das três esferas administrativas, conforme demonstrado a seguir:

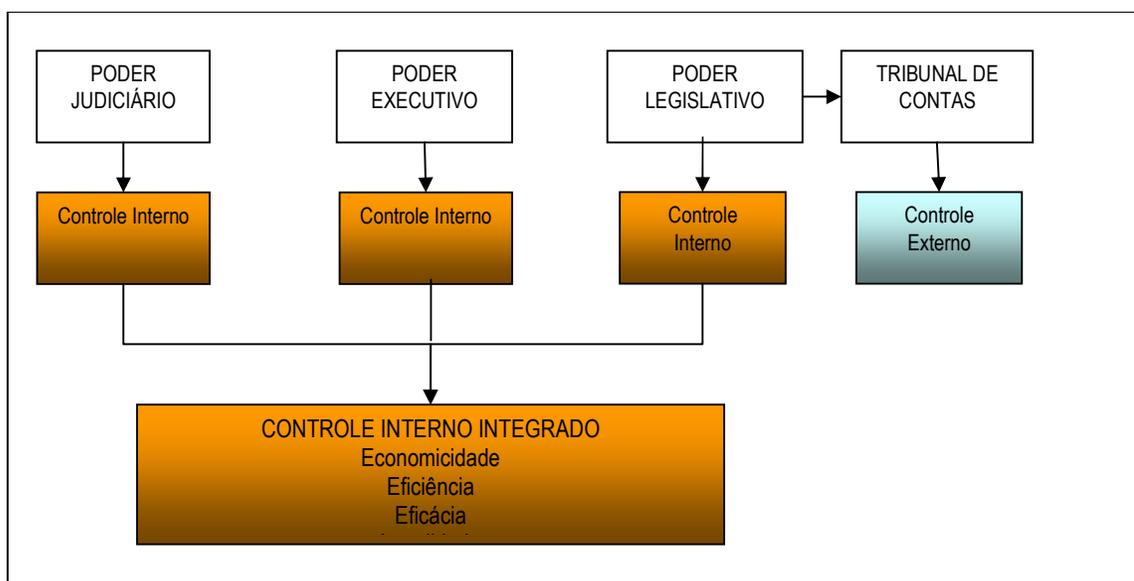


Figura 2: Estrutura do Sistema de Controle Interno e Externo na Constituição de 1988
Fonte: Curso de Contabilidade aplicada ao Setor Público, CFC (2009)

Segundo Silva (2011a, p. 22-23), a Constituição de 1988 ao determinar o controle interno a cada uma das esferas administrativas inovou as normas anteriores que estabeleciam o controle interno somente responsabilidade do Poder executivo. Na organização estrutural, o

controle interno inclui os sistemas de contabilidade, administração financeira e auditoria interna, conforme a seguir:

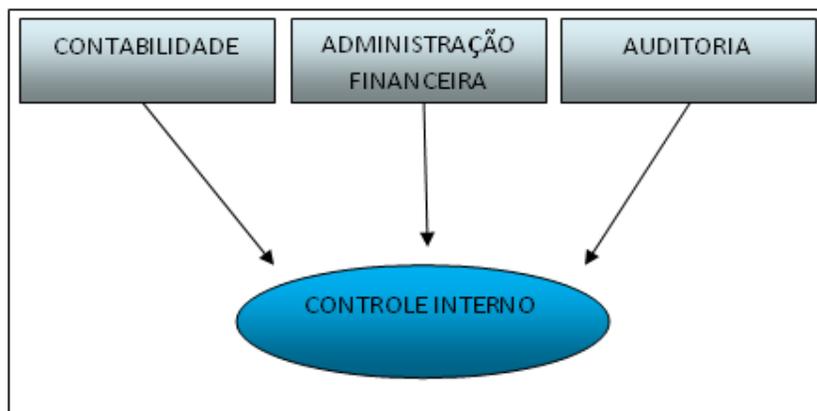


Figura 3: Composição do sistema de controle interno
Fonte: adaptado de Silva (2011a, p. 23)

Conforme Holanda, Lattman-Weltman e Guimarães (2010, p.29), em entrevista a Paulo Henrique Feijó, este descreve que as melhorias e avanços no processo de estabilização das finanças no Brasil ficam evidentes quando:

[...] controla o fluxo, e vem todo um sistema para apoiar isso, vem a parte institucional, um único orçamento, todo o dinheiro na conta única, um sistema contábil para controlar isso. Aí começa o reordenamento, ao lado daquele caos que foi a década de 80, com moratória, vários planos, inflação elevada e tal. Todo esse processo de reordenamento vai cair lá na década de 90, no final da década de 90, com a LRF. A década de 90 é a década do ajuste,[...] agora as coisas são diferentes, eu controlo o quanto eu ganho e o quanto eu gasto”. Então, esse é um cenário em que fica muito claro que eu precisei primeiro de instrumentos de fluxo. Não dava para pensar em contabilidade patrimonial com inflação de 2 mil por cento. A informação patrimonial não vale nada, com inflação de 2 mil por cento. Vale para o âmbito social. Mas não adianta eu me preocupar com tantos problemas sociais se eu nem controlo o valor da moeda. Então, quando a gente desloca o foco de inflação para esses outros problemas é um passo: eu resolvi problemas estruturais básicos, agora eu tenho outros. Eu posso me dar ao luxo, entre aspas, de fazer contabilidade patrimonial, de pensar no sistema de custos, porque aquele passado já foi. Então, já estou em outro patamar.

As mudanças no contexto político e financeiro do país, com o reordenamento das finanças públicas e reestruturação dos instrumentos básicos de controle interno e externo, foram à base para reforma gerencial conforme descrição no item 2.3.3 em sequência.

2.3.3 Segunda reforma administrativa – reforma gerencial

Um conjunto expressivo de experiências nacionais consolidou um novo período de reformas no setor público nos anos de 1990.

De acordo com Giacomo (2005, p.160), houve a introdução, em grande escala, das tecnologias de informação e comunicação, alterando de modo significativo o formato de organização e realização dos trabalhos no setor público, em todos os níveis, dos mais modestos até os que demandavam um conhecimento mais especializado. O cenário internacional reforçava essas observações com restrições fiscais, competição global e uma crescente complexidade e interdependência entre o setor público e privado, havendo uma maior cobrança da sociedade por eficiência.

Este novo período foi centrado em idéias do *New Public Management* (a Nova Gestão Pública), no qual as reformas deveriam gerar um setor público com maior desempenho, voltado para atender aos cidadãos com serviços públicos de qualidade (REZENDE, 2002).

De acordo com Giacomo (2005, p 161), o *New Public Management* ou Nova Gestão Pública é caracterizada na administração pública gerencial:

[...] pela utilização intensa das práticas gerenciais com ênfase na eficácia, sem contudo perder de vista a função eminentemente pública do aparelho estatal. A [administração pública] Gerencial tem como característica central agilizar as funções de planejar, organizar, liderar, controlar e coordenar. Não se trata, portanto, de criar (mais) um (novo) monstro burocrático e depois ter que alimentá-lo.

Neste período de mudanças, o Brasil já tinha elegido o seu segundo presidente por eleição direta, Fernando Henrique Cardoso (01 de janeiro de 1995 a 01 de janeiro de 2003), tendo o primeiro presidente eleito, Fernando Affonso Collor de Mello, governado de 15 de março a 29 de dezembro de 2002 em razão da impugnação de seu mandato - impeachment - assumindo seu vice, Itamar Augusto Cautiero Franco (29 de dezembro de 2002 a 1 de janeiro de 1995) até ocorrer a eleição de 1994.

A Reforma gerencial iniciou-se em 1995, através do Plano Diretor da Reforma do Aparelho de Estado, cujo objetivo, segundo Giacomo (2005, p.158): “era a readequação do aparelho estatal, através de programas com a perspectiva de mudança efetiva e consistente no mundo real.”

O Plano Diretor da reforma consolidou com a implantação do Ministério da Administração e Reforma do Estado (MARE)¹⁷, tendo como primeiro ministro Luiz Carlos Bresser Gonçalves Pereira. O MARE foi criado pela Medida Provisória nº 813/1995 que, reeditada várias vezes, em 1998 foi convertida na lei nº 9.649 A este órgão competia conforme art. 14, I, da referida lei:

¹⁷ O MARE foi extinto em 1999, pela medida provisória nº 1.795/1999. O decreto presidencial nº 2.923/1999 transfere para o então Ministério do Orçamento e Gestão, atual Ministério do Planejamento, as atribuições que pertenciam ao MARE. Extraído de: <http://www.servidor.gov.br/institucional/historico_MARE.htm>. Acesso em 13 nov. 2011.

- a) políticas e diretrizes para a reforma do Estado;
- b) política de desenvolvimento institucional e capacitação do servidor, no âmbito da Administração Pública Federal direta, autárquica e fundacional;
- c) reforma administrativa;
- d) supervisão e coordenação dos sistemas de pessoal civil, de organização e modernização administrativa, de administração de recursos da informação e informática e de serviços gerais;
- e) modernização da gestão e promoção da qualidade no Setor Público;
- f) desenvolvimento de ações de controle da folha de pagamento dos órgãos e entidades do Sistema de Pessoal Civil da Administração Federal - SIPEC;

As necessidades de transformação de uma sociedade burocrática para gerencial ficam evidentes em um dos pronunciamentos¹⁸ de Fernando Henrique Cardoso, como Presidente do Brasil, ao enfatizar que:

[...] nós temos que preparar a nossa administração para ser cada vez mais capaz de passar dos modelos burocráticos do passado, para incorporar técnicas gerenciais que introduzam na cultura do trabalho público as noções indispensáveis de qualidade, produtividade, resultados, responsabilidade dos funcionários entre outras características.

Giacomo (2005, p.161) aponta com pontos fortes da administração pública gerencial: a descentralização, a delegação de autoridade, um controle rígido sobre o desempenho, avaliando o indivíduo como consumidor ou usuário, em termos econômicos, e como cidadão, em termos políticos.

A reforma gerencial de 1995, segundo Bresser-Pereira (2009), atendeu a demanda do Estado refletindo-se na mudança para um Estado social, com a redução gradativa das atribuições executivas dos entes federativos.

Conforme explicitado por Rezende (2006, p. 352), a integração competitiva ao mercado externo requer um reforço dos sistemas de informação e planejamento voltados para a avaliação das tendências futuras, da potencialidade de novos mercados e para a salvaguarda dos interesses nacionais diante do estabelecimento de nova ordem mundial.

As transformações decorrentes das reformas administrativas ocorridas no Brasil refletem uma busca por uma gestão pública que estivesse apta a responder as demandas de um mercado financeiro cada vez mais globalizado.

¹⁸ Seminário "Reforma do Estado na América Latina e Caribe"- Palácio do Itamaraty, Brasília/DF,16/05/96. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/publi_04/COLECAO/PRO9624.HTM>. Acesso em 01.dez. 2011.

2.4 Contabilidade sob enfoque patrimonial X enfoque orçamentário

Esta subseção discorre sobre a abordagem patrimonial e orçamentária na Contabilidade pública, com questões sobre o regime contábil no setor público, os princípios da Contabilidade, os estudos realizados pelo Conselho Federal de Contabilidade sobre a aplicabilidade dos princípios contábeis ao setor público e os normativos expedidos, e a distinção dos conceitos patrimoniais e orçamentários na Contabilidade pública.

2.4.1 Regime contábil - Conceitos

O conceito de regime contábil determina como os ingressos e os dispêndios de um determinado exercício financeiro serão registrados. Há dois sistemas predominantes: o de gestão ou caixa e o de exercício ou competência.

Segundo Ribeiro (1997, p.53 apud CARVALHO, 2008, p. 124) o regime de caixa, também chamado de gerência ou gestão anual, contempla as entradas e as despesas efetivamente efetuadas no exercício financeiro, ou seja, constitui uma previsão de receitas e despesas em seu período terminal de cobranças e pagamentos.

No processo de caixa ou gestão, de acordo com Jardim (1917, p. 179): “[...] as contas apresentam o resultado dos movimentos de entrada e saída dos dinheiros de caixas do Estado, recebimentos e pagamentos realizados no ano financeiro formam o conteúdo dos registros; [...]”.

No regime de competência, ou de exercício, conforme Wilken (1956, p. 56), todas as receitas e despesas do orçamento em vigor pertencem ao exercício. As rendas que não forem arrecadadas e as despesas que não forem pagas, uma vez finalizada a vigência do orçamento, passam para o exercício subsequente para serem arrecadadas ou pagas, continuando, no entanto, a pertencer ao orçamento extinto.

Sendo assim, as receitas e as despesas são verificadas de acordo com o seu fato gerador, pois sendo originárias do orçamento corrente, serão classificadas como receitas e despesas do exercício.

Segundo Jardim (1917, p. 180), no regime de competência ou exercício se empresta uma espécie de personalidade, pois matém viva a individualidade de cada exercício além dos limites do período orçamentário e a sua conta abrange todas as rendas e despesas que fazem parte do seu patrimônio ainda que se verifiquem fora do ano financeiro, em que teve vigor a lei orçamentária.

2.4.2 As discussões sobre o regime contábil no projeto do Código de Contabilidade pública

O regime contábil adotado na Contabilidade pública do Brasil alterou-se ao longo de seu histórico. As principais discussões sobre o regime contábil remontam ao projeto do Código de Contabilidade pública, havendo opiniões divergentes, de diversos autores de longa data, sobre o assunto.

As instruções do Ofício nº 63, de 18 de maio de 1903, emitido pelo Ministro da Fazenda, Leopoldo Bulhões, ao então presidente do Tribunal de Contas, Dídimo Agapito da Veiga, determinavam em seu art. 2º que a Contabilidade continuasse a ser por exercício, tal qual existia desde 1840 (BIOLCHINI, 1930, p. 228).

A esta solicitação questiona Dídimo Agapito da Veiga: “Foi bem inspirado o alvitre de continuar a modelar a contabilidade por exercício? Ou fora melhor tê-la ajustado ao processo da gestão?” (BIOLCHINI, 1930, p. 234).

De acordo com Dídimo Agapito da Veiga a idéia predominante em favor da Contabilidade por exercício é que ela separa as responsabilidades dos períodos e gerenciais fiscais, ao passo que o sistema de gestão os confunde. No entanto, o autor, na mesma exposição de motivos, desconsidera este argumento, conforme relatado em Biolchini (1930, p.235):

Para que tal objetivo fosse completamente atingido, far-se-ia preciso que nos exercícios subsequentes não se pagasse despesas dos já encerrados, e se liquidasse as responsabilidades destes por meio de receitas aos mesmos pertencentes; desde, porém, que no exercício corrente, e a conta da sua arrecadação pagam-se despesas dos exercícios encerrados, a separação das operações dos exercícios não se dá e desaparece, assim, a razão única da superioridade da contabilidade por exercício sobre a por gestão.

A opinião sobre a impossibilidade da aplicação da Contabilidade por exercício é compartilhada por Jardim (1917, p.188), que assim considera:

Bem avaliada a objeção, ela se volta contra o sistema de contabilidade por exercício, pois os partidários desse sistema querem estabelecer períodos financeiros perfeitamente isolados na vida financeira contínua do Estado, atribuindo a cada ano todas as rendas e despesas dele oriundas. Essa separação completa dos exercícios financeiros é absurda em teoria e irrealizável na prática, pois as causas que influem na vida financeira não se reproduzem periodicamente, anualmente; são contínuas, transitórias, mas nenhuma relação existe entre elas e a medição do tempo.

Novaes (1918, p. 17), ao referir-se a Contabilidade por gestão e a Contabilidade por exercícios cita os autores René Stourm¹⁹, e sua obra “Le Budget”, e Fábio Besta²⁰, em La Ragioneria, para relatar os inconvenientes da Contabilidade por exercícios, mormente o de prorrogar por longo prazo do encerramento das contas, a espera que todos os elementos pertinentes a cada exercício sejam conhecidos e congregados, tanto quanto mais aproximados da sua integridade, de forma a estimarem com mais precisão os recursos e encargos de cada um, e por isto preconiza a Contabilidade por gestão.

Em oposição aos propósitos apresentados acima, o deputado David Campista, em seu parecer sobre o Código de Contabilidade Pública, em 1903, questionou: “Haveria vantagem em alterar o regime de contabilidade preferindo a gestão ao exercício? A prática de ambos os regimes tem aproximado sensivelmente um do outro, fazendo perde a cada um deles as características essenciais que mais os diferenciavam.” (VEIGA FILHO, 1906, p. 247).

A respeito da semelhança entre os dois regimes de contabilidade o relatório do Tribunal de Contas de 1904, em Biolchini (1930, p. 379) destaca que:

Em um e outro regime o passivo a solver figura na conta de novo ano, como responsabilidade oriunda de operações do ano findo, a liquidar e pagar por meio dos recursos do orçamento corrente. No regime do exercício é pago o passivo anterior por uma verba existente desde 1865, no orçamento do Ministério da Fazenda.[...]

O relatório do Tribunal de Contas, em Biolchini (1930, p. 379), ainda ressalta que:

[...] No sistema de gestão, ou o passivo de um ano financeiro incorpora-se no do ano que se lhe segue, existindo, em todo o caso, um período em que as dívidas do ano anterior, já ordenadas, são pagas à conta dos recursos do mesmo ano, durante os três primeiros meses do novo ano fiscal, como se observa na contabilidade pública da Inglaterra, ou figuram no orçamento do ano seguinte em título especial, consagrado à liquidação dos resíduos passivos do ano devedor, como se pratica na contabilidade italiana. [...]
Assim, verifica-se que os dois regimes praticados na época: exercício e gestão, há uma desordem e utilização orçamentos que não o do ano em vigor para pagamento das contas do exercício.

¹⁹ René Stourm foi um dos sucessores de Paul Leroy-Beaulieu na cadeira de Finanças da Escola das Ciências Políticas de Paris, e que também exerceu o cargo de Inspetor-Geral das Finanças no governo francês. Publicou, em 1889, uma obra prima: “*Le Budget, son Histoire et son Mécanisme*” (Lib. Guillaumin, Paris, 1889), (QUEIROZ, 2008).

²⁰ Fábio Besta nasceu em Teglio de Valtellina, na Lombardia, em 17 de janeiro de 1845. Em 1868, graduou-se contador pelo Instituto Técnico Comercial de Sondrio, o que lhe permitiu, no ano de 1872, dedicar-se à docência na Escola Superior de Comércio de Veneza, conhecida como Cá Foscari. Em 1880, apresentou um trabalho chamado de La Ragioneria. Nele, Besta defendeu a idéia de que o controle econômico é o objetivo de estudo da Contabilidade, ou seja, o estudo e a constrição dos fatos administrativos. Disponível em: <<http://www.fae.edu/intelligentia/pensadores/fabio.asp>>. Acesso em 10 nov. 2011.

Um dos artigos de Moraes Junior (1921, p.3), publicados no Mensário Brasileiro de Contabilidade em 1919, relata sua opinião quanto ao regime de competência ou exercício, conforme a seguir:

Os fatos econômicos, para poderem ser devidamente apreciados em sua intensidade ou eficiência devem, como tudo o mais, ter por base de avaliação uma medida comum. Na contabilidade pública, como na contabilidade mercantil ou privada, essa medida consiste na divisão do tempo em períodos iguais, de sorte que os fatos da mesma natureza, produzidos em um, possam ser comparados com os que ocorrerem nos períodos posteriores.

A esse período da gestão econômica ou financeira dá-se o nome de exercício.

Mas para que o exercício possa ser um termo exato de comparação dos fatos econômicos, é forçoso que compreenda todas as operações dentro do mesmo empenhadas e que, por sua natureza, tenham efeitos modificativos do patrimônio.

A prestação de contas por exercício é, pois, bem diferente da prestação de contas por gestão. Aquela encara, primordialmente, os fatos econômicos em si, e, conseqüentemente, a situação dos agentes e correspondentes ao fim de cada período. Esta considera, em primeiro lugar, a posição jurídica atual de agentes e terceiros, e, secundariamente, os efeitos dos fatos sobre o patrimônio.

Conforme acrescenta Moraes Junior (1921, p.3), não deveria haver diferença entre o tipo de regime contábil adotado nas entidades públicas e privadas:

[...]

A nosso ver, a Contabilidade, tanto pública como mercantil, deve continuar a exercer sua função conclusiva em períodos isocronos, subordinada ao regime do exercício, único compatível com a perfeita avaliação comparativa dos fatos administrativos.

Nem outra coisa tem até hoje feito os estabelecimentos comerciais, industriais, agrícolas ou bancários de todo o mundo: — os comerciantes, incluindo no inventário de suas mercadorias as que se encontram nos armazéns, em ocasião de balanço, mesmo não estando pagas; os industriais levando a uma conta separada a mão de obra aplicada em produtos não concluídos e que, por sua natureza, não adquiriram ainda coeficiente de valorização; os agricultores, lançando, igualmente, em contas distintas, o produto e o custeio de cada safra; os banqueiros redescutando os títulos de suas carteiras pelo prazo não vencido.

Justo é, portanto, que o Estado também adote em suas contas o regime do exercício.

Havia também, nas discussões do projeto do Código de Contabilidade pública, a dúvida acerca de qual regime deveria ser adotado.

O deputado Salles Junior²¹, a princípio defende o regime de gestão ao considerar que: “[...] parece, a primeira vista, que o projeto, ao inverso do que aconteceu, devia ter preferido o regime da gestão, recomendável, entre outras vantagens, pela de sua extrema simplicidade.” (BIOLCHINI, 1930, p.516).

No entanto, a justificativa para a adoção do regime de exercício para Salles Junior, conforme extraído de Biolchini (1930, p.516), baseia-se na diferenciação da Contabilidade pública com a privada quando relata que:

Se a contabilidade pública, a imitação da comercial, não tivesse outro objetivo que a mera demonstração gráfica dos totais aritméticos de débito, ou de crédito, resultantes de diversas

²¹ Antonio Carlos de Salles Junior nasceu em Campinas, em 22 de janeiro de 1884. Foi eleito Deputado Estadual, em São Paulo, para a legislatura de 1910 a 1915 e Deputado Federal de 1915 a 1927. Em sua atividade política destaca-se: participação na reforma da Lei de Tarifas, Lei do Imposto de Renda, Unificação Internacional do Direito Cambial, da Defesa do Orçamento de Guerra, pagamento da Moeda de Ouro, na interpretação da Doutrina de Monroe e no Código de Contabilidade pública (VARELLA, 2008).

operações financeiras, o exercício não teria nenhum argumento razoável em seu favor, em confronto com a gestão. A contabilidade do Estado visa, no entanto, a fins mais importantes, como, por exemplo, a inspeção particularizada da ordenação da despesa e da exação, da receita, afim de que se lhes possa verificar a integral concordância com as autorizações legislativas, e proceder á apuração das responsabilidades que tocarem aos gestores da Fazenda pública.

Grande parte das discussões sobre o regime contábil no projeto do Código de Contabilidade pública devia-se a duração do exercício financeiro quando existia um período adicional.

Segundo Wilken (1956,p.35), o período adicional referia-se ao “espaço de tempo destinado à ultimação das operações de receita e despesa de um exercício.”

O período adicional promovia a extensão do exercício financeiro além do ano civil e, por este motivo, era criticado por prorrogar o encerramento das contas públicas.

Conforme explicita Oliverira (1933, p. 31):

È desnecessário o período adicional, porque a receita e a despesa podem ser consideradas totalmente dentre do ano financeiro sem prejuízo para a administração. È inconveniente, porque retarda o encerramento do exercício, com grande prejuízo para os serviços, que ficam duplicados durante o período adicional, e demora o encerramento dos balanços definitivos para a prestação de contas ao Congresso.

Depois de concluído e aprovado, o projeto do Código de Contabilidade pública, pelo Decreto nº 4.536, de 28 de janeiro de 1922, foi estabelecido em seu artigo 8º, parágrafo único, que o exercício financeiro deveria iniciar em 1º de janeiro e terminar em 30 de abril do ano seguinte, e que o ano financeiro coincidia com o ano civil

Os arts. 9 e 10 do Decreto nº 4.536/1922 estabeleceram as regras para o exercício financeiro e período adicional conforme a seguir:

Art. 9º Pertencem ao exercício somente as operações relativas aos serviços feitos pela ou para a União e aos direitos adquiridos por ela ou seus credores, dentro do ano financeiro.

Art. 10. O período adicional será empregado, até 31 de março, na realização das operações de receita e despesa que se não ultimarem dentro do ano financeiro; o daquela data até 30 de abril, na liquidação e encerramento das contas do exercício.

Desta forma, pertenciam ao exercício financeiro apenas as operações referentes aos serviços executados pela União ou direcionados a ela, bem como aos direitos adquiridos pela própria União ou por seus credores no ano financeiro. No período adicional, o período de 1º de janeiro a 31 de março do ano seguinte servia para a realização das operações de receita e despesa não concluídas dentro do ano financeiro e no período de 1º a 30 de abril, era realizada a liquidação e encerramento das contas do exercício.

Conforme disposto em Jardim (1917. p. 180 -181), neste tipo de registro, findo o ano financeiro não se encerra a escrituração, e sim conservava-se aberta por um lapso de tempo presumido suficiente para a arrecadação da receita integral do ano e para o seu recolhimento

ao tesouro e liquidação e pagamento da despesa assumida na vigência do ano econômico do Estado.

As regras para o período adicional foram definitivamente extintas na promulgação da Lei nº Lei 4.320/1964, que estabeleceu em seu art. 2º como um dos princípios da lei do orçamento a anualidade, e no art. 34 a coincidência entre o exercício financeiro com ano civil, tornando desnecessária a utilização do período adicional para o exercício financeiro.

2.4.3 Os princípios contábeis e a aplicação do regime contábil

Estudos realizados por López²² (1995), na aplicação dos princípios contábeis, demonstra as diferenças existentes entre as práticas e usos contábeis seguidos pelas organizações públicas em relação às empresas privadas considerando que os princípios contábeis aplicados ao setor público são, com certa frequência, insuficientes.

Neste aspecto, o mesmo autor apresenta duas posições: uma primeira defende a aplicação dos princípios e normas do setor privado ao setor público, esclarecendo que os que apoiam tal posição estão baseados na existência de poucas diferenças entre os objetivos perseguidos pela informação contábil elaborada pelos organismos governamentais e qualquer outro tipo de organização citando como defensores da posição N. Hepworth e P. Bass, além de Robert Anthony.

López (1995,p.142) faz referência, ainda, a uma segunda posição partidária da formulação de princípios contábeis próprios que se adaptem às características das organizações que integram o setor público:

[...] e ao mesmo tempo se adaptem aos objetivos e requisitos da informação contábil pública que [...] não coincidem com os das empresas do setor privado. Entre os autores que defendem esta postura temos Mautz, Staats e Montesinos, Garcia e Vela.

No Brasil, autores como Angélico (1991, p. 121) consideram em sua obra, que o regime contábil adotado no Brasil é o regime misto, isto é, adota-se ao mesmo tempo o regime de caixa e o regime de competência, sendo as receitas pertencentes ao exercício financeiro que forem arrecadadas e as despesas pertencentes ao exercício financeiro em que forem legalmente empenhadas, conforme consagrado no art. 35 da Lei n.º 4.320/1964.

²² LÓPEZ, Bernardino Benito. Manual de Contabilidad Pública. Ediciones Pirámide: Madri, 1995, p. 142.

Para Rosa (2011, p. 22), os conceitos de receitas e despesas empregados no art. 35 da lei n.º 4.320/1964 referem-se às receitas orçamentárias e às despesas orçamentárias. Para as demais receitas e despesas, a referida lei não dispôs expressamente sobre o regime a ser aplicado, apenas registrou que a organização da contabilidade permitirá, dentre outros pontos, o conhecimento da composição patrimonial (art. 85), e que as alterações da situação líquida constituirão elementos da conta patrimonial (arts. 100 e 104), estando em consonância com o princípio da legalidade e em complementação à teoria contábil, pois Normas de Direito financeiro não poder alterar nem se sobrepor às Normas e Princípios Contábeis.

Reis (2006, p. 9) corrobora com a opinião acima ao enfatizar que: “[...] ocorre [...] um equívoco nas interpretações citadas sobre o art. 35, I e II, da Lei n.º 4.320/1964, ou seja, há uma confusão de entendimento de gestão financeira e de procedimentos de contabilidade, que são práticas diferentes [...]”

Ainda segundo Reis (2006), em nenhum momento, o art. 35, I e II, determina que as receitas e despesas governamentais devam ser registradas pelo regime misto ou regime de competência. Dispõe apenas que receitas e despesas pertencem ao exercício financeiro, estando inserido no Título IV da Lei 4.320/1964, que trata exclusivamente de gestão financeira no exercício financeiro.

A própria Lei 4.320/1964 inicia o Título IX – Da Contabilidade, com assuntos específicos, cujas regras iniciam-se a partir do art. 83, no Capítulo I, que trata das Disposições Gerais e, conforme Reis (2006) destaca-se o art. 85, cujo caput permite inferir a observância dos princípios de Contabilidade, dentre os quais o da Competência, como descrito a seguir:

Art. 85 – Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitir o acompanhamento da execução orçamentária, **o conhecimento da composição patrimonial**, a determinação dos custos dos serviços industriais, **o levantamento dos balanços gerais**, a análise e **a interpretação dos resultados econômicos e financeiros**. (grifo nosso)

Segundo Reis (2006) cumpre o alerta à administração quanto a necessidade da Contabilidade cumprir o seu objetivo, qual seja, o de revelar todos os valores que integram, que passarão a integrar ou em vias de integração, sejam sob a forma de bens tangíveis, direitos líquidos e certos, ao patrimônio da organização, e a clareza que deve haver nas informações geradas e resultantes dos registros das transações governamentais, para que se possa analisar e avaliar as informações contidas nas demonstrações.

No âmbito internacional, o International Federation of Accountants (IFAC), a Federação Internacional dos Contadores, publicou o Estudo 14 - Transição para o regime de

competência: Orientação para os Governos e Entidades Governamentais ²³ (tradução nossa), que objetiva auxiliar governos e entidades governamentais a migrarem para o regime de competência, conforme as Normas Internacionais de Contabilidade pública e baseados na International Financial Reporting Standards (IFRS) com modificações apropriadas para aplicação no setor público (IFAC,2011).

Segundo o IFAC (2011), as informações contidas nos relatórios preparados sob o regime de competência permitem a seus usuários:

- (a) Avaliar a responsabilização de todos os recursos da entidade e controla a implantação de desses recursos;
- (b) avaliação da situação financeira, desempenho financeiro e fluxos de caixa da entidade;e
- (c) Tomar decisões sobre o fornecimento de recursos, ou fazer negócios com a entidade.²⁴ (tradução nossa).

O detalhamento acima revela que as informações prestadas sob o um regime de competência são úteis na prestação de contas, avaliação e tomadas de decisões da entidade.

Ainda segundo o IFAC (2011), informações mais detalhadas sob o regime de competência:

- (a) Mostra como uma entidade financiou suas atividades e conheceu as suas necessidades de caixa;
- (b) Permite que os usuários avaliem a capacidade permanente de uma entidade em financiar suas atividades, tendo em vista suas responsabilidades e compromissos;
- (c) Mostra a posição financeira de uma entidade e alterações na posição financeira;
- (d) Fornece uma entidade com a oportunidade de demonstrar uma gestão bem sucedida de seus recursos e;
- (e) é útil na avaliação do desempenho de uma entidade em termos de custos do seu serviço, eficiência, e realizações.²⁵ (tradução nossa).

Por conseguinte, as informações contábeis sob o regime de competência permitem o reconhecimento das atividades e necessidades financeiras de uma entidade refletindo-se nas informações contábeis dos períodos a que se referem.

²³ O texto em língua estrangeira é: Study 14 - Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Governments and Government Entities.

²⁴ O texto em língua estrangeira é:

- (a) Assess the accountability for all resources the entity controls and the deployment of those resources;
- (b) Assess the financial position, financial performance, and cash flows of the entity; and
- (c) Make decisions about providing resources to, or doing business with, the entity.

²⁵ O texto em língua estrangeira é:

- (a) Shows how an entity financed its activities and met its cash requirements;
- (b) Allows users to evaluate an entity's ongoing ability to finance its activities and to meet its liabilities and commitments;
- (c) Shows the financial position of an entity and changes in financial position;
- (d) Provides an entity with the opportunity to demonstrate successful management of its resources; and
- (e) Is useful in evaluating an entity's performance in terms of its service costs, efficiency, and accomplishments.

2.4.4 O CFC na determinação do regime contábil do setor público

O Conselho Federal de Contabilidade, após diversos estudos sobre a aplicabilidade dos princípios contábeis do setor privado ao setor público, editou a Resolução nº 1.121, de 28 de março de 2008, que aprovou a estrutura conceitual para a elaboração e apresentação das Demonstrações Contábeis. Esta Resolução foi revogada em 2011 pela Resolução CFC nº 1.374, que estabeleceu a estrutura conceitual para elaboração de Relatório Contábil-Financeiro.

A Resolução CFC nº 1.374/2011, ao detalhar o objetivo, utilidade e limitações do Relatório contábil-financeiro de propósito geral - OB17, quanto ao regime de competência, determinou o que se segue:

O regime de competência retrata com propriedade os efeitos de transações e outros eventos e circunstâncias sobre os recursos econômicos e reivindicações da entidade que reporta a informação nos períodos em que ditos efeitos são produzidos, ainda que os recebimentos e pagamentos em caixa derivados ocorram em períodos distintos. Isso é importante em função de a informação sobre os recursos econômicos e reivindicações da entidade que reporta a informação, e sobre as mudanças nesses recursos econômicos e reivindicações ao longo de um período, fornecer melhor base de avaliação da performance passada e futura da entidade do que a informação puramente baseada em recebimentos e pagamentos em caixa ao longo desse mesmo período.

Dessa forma, as demonstrações contábeis apresentadas pelo regime de competência, informarão tanto as operações passadas, que envolvam a pagamento e recebimentos em caixa e através de outros recursos, como obrigações e recebimentos futuros.

Outrossim, a aplicação do regime de competência permite a emissão de normas uniformes pelas entidades-membro, independente se públicas ou privadas.

Outro normativo do CFC, a Resolução CFC nº 1.367, de 25 de novembro de 2011, alterou o Apêndice II da Resolução CFC nº 750/1993, aprovado pela Resolução CFC nº 1.111/2007. Neste normativo, houve a interpretação dos Princípios de Contabilidade sob a perspectiva do setor público.

Na introdução ao apêndice o CFC esclarece que:

Adicionalmente, as novas demandas sociais estão a exigir um novo padrão de informações geradas pela Contabilidade Pública, e que seus demonstrativos – item essencial das prestações de contas dos gestores públicos – devem ser elaborados de modo a facilitar, por parte dos seus usuários e por toda a sociedade, a adequada interpretação dos fenômenos patrimoniais do setor público, o acompanhamento do processo orçamentário, a análise dos resultados econômicos e o fluxo financeiro.

Sendo assim, os demonstrativos contábeis editados pelo setor público devem se adequar aos princípios contábeis, principalmente ao princípio da competência que, conforme esta norma do CFC deve ser aplicado “integralmente ao setor público.”

Verifica-se que o Conselho Federal de Contabilidade, como órgão regulador e normatizador da classe contábil no Brasil, no exercício de suas funções legais e regimentais, atribuídas em sua criação pelo Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946, e considerando a necessidade de estabelecer procedimentos de contabilidade para divulgar informações dessa natureza, bem como abranger os Princípios de Contabilidade sob a perspectiva do setor público, editou normativos específicos para estas finalidades.

2.4.5 Patrimônio e Orçamento na Contabilidade pública

O estudo da Contabilidade pública implica na coexistência de duas abordagens: patrimonial e orçamentária.

A abordagem patrimonial deve permitir o conhecimento das variações ocorridas no exercício resultantes ou independentes da execução orçamentária e a abordagem orçamentária tem como finalidade a apuração do resultado financeiro e o confronto entre os valores efetivamente arrecadados e as despesas legalmente empenhadas no exercício.

De acordo com CFC (2009), com a evolução da Contabilidade, o modelo dualista incorpora informações econômico-financeira, elaborada de acordo com os princípios contábeis e informações orçamentárias. Esta dualidade supõe a coexistência de informações em conformidade com as regras orçamentárias de apuração do resultado financeiro, em que as receitas são reconhecidas pelos valores efetivamente arrecadados e as despesas são apropriadas pelos valores legalmente empenhados (art. 35 da Lei nº 4.320/64) e, por outro lado, a utilização de todas as ferramentas teóricas e as melhores práticas com vistas à adequada mensuração do patrimônio à disposição da entidade pública.

Conforme Silva (2011a, 48), as regras para abordagem patrimonial e orçamentária podem ser descritas da seguinte forma:

- I. Enfoque contábil: tem como objetivo a demonstração de ativos e passivos com a apuração do resultado econômico, por meio do princípio de competência, para o reconhecimento de receitas e despesas. Esta abordagem está apoiada: (1) no título IX, da Lei nº 4.320/1964, no art. 83 que versa sobre a evidenciação de todos os arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiado e (2) no Balanço patrimonial e da Variações

patrimoniais, que identificam alterações no patrimônio resultantes ou independentes da execução orçamentária.

- II.** Enfoque orçamentário: confronto entre as receitas e despesas em relação ao fluxo de caixa, efetuado conforme o princípio da anualidade e realizado em conformidade com o art. 35 da lei 4.320/1964, o qual determina que pertencem ao exercício financeiro as receitas nele arrecadadas e as despesas legalmente empenhadas.

O Manual de Contabilidade aplicada ao setor público (MCASP) – Parte II: Procedimentos contábeis patrimoniais (2011), estabelece o conceito de receita e despesa sob enfoque patrimonial como variações patrimoniais aumentativas e diminutivas respectivamente. Estas variações devem ser registradas no momento da ocorrência do seu fato gerador, independentemente de recebimento ou pagamento.

Desta forma, a receita e despesa sob o enfoque patrimonial se relacionam com o aumento ou diminuição, respectivamente do patrimônio líquido da entidade.

Os conceitos de receita e despesa sob enfoque patrimonial são distintos dos conceitos relacionados ao enfoque orçamentário. Quanto ao enfoque orçamentário, o MCASP Parte I – Procedimentos Contábeis Orçamentários (2011), define a receita e despesa orçamentária da seguinte forma:

❖ **Receita Orçamentária Efetiva** – aquela que, no momento do reconhecimento do crédito, aumenta a situação líquida patrimonial da entidade. Constitui fato contábil modificativo aumentativo.

Receita Orçamentária Não Efetiva – aquela que não altera a situação líquida patrimonial no momento do reconhecimento do crédito e, por isso, constitui fato contábil permutativo, como é o caso das operações de crédito.

❖ **Despesa Orçamentária Efetiva** - aquela que, no momento de sua realização, reduz a situação líquida patrimonial da entidade. Constitui fato contábil modificativo diminutivo.

Despesa Orçamentária Não Efetiva – aquela que, no momento da sua realização, não reduz a situação líquida patrimonial da entidade e constitui fato contábil permutativo.

Desta forma, a receita e despesa orçamentária podem modificar ou não a situação líquida patrimonial de uma entidade e, sendo assim, podem ser classificadas como efetiva se alterarem esta situação ou, caso contrário, classificam-se como não-efetivas.

As principais características da Contabilidade Patrimonial,Orçamentária e Financeira são destacadas a seguir:

	Contabilidade Patrimonial	Contabilidade Orçamentária
Normas aplicáveis	Art. 83 da Lei nº 4.320/1964	Art. 35 da Lei 4.320/1964
	Princípios de Contabilidade sob a perspectiva do setor público (Resolução CFC nº 1.111/2007 alterada pela Resolução CFC 1.367/2011) Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público (NBC TSP)	Lei do Plano Plurianual Lei de Diretrizes Orçamentárias Lei do Orçamento Anual Princípios Orçamentários
Campos de investigação	Verifica todos os fatos administrativos e registra-os segundo o princípio de competência de acordo com as variações que produzem no patrimônio líquido	Verifica todos os fatos administrativos e registra-os considerando que pertencem ao exercício: a) as receitas orçamentárias nele arrecadadas; b) as despesas orçamentárias nele legalmente empenhadas.
Objetivos	Determina o resultado do exercício pelo confronto entre as variações aumentativas e as variações diminutivas do patrimônio	Determina o resultado da gestão pelo confronto entre as receitas e despesas sob o enfoque orçamentário (superávit ou déficit)
	Valor preditivo com ênfase em ciclos de longo prazo.	Valor preditivo com ênfase em ciclos de curto prazo
	Evidenciação dos elementos do patrimônio para fins de prestação de contas	Transparência da execução orçamentária e financeira para fins de acompanhamento pelo Poder legislativo e pela população
	Tomada de decisões com foco no longo prazo	Tomada de decisões com foco no curto prazo
Natureza dos dados relevados	Releva custos e resultados de acordo com o princípio da competência e de acordo com as necessidades dos usuários	Releva os ingressos e desembolsos financeiros e o resultado financeiro
	Todos os ativos e passivos são necessariamente evidenciados, inclusive as perdas de valor (depreciação, amortização ou exaustão)	Identifica todas as receitas previstas e arrecadadas em confronto com as despesas fixadas no orçamento e as realizadas.

Quadro 5: Principais características da Contabilidade Patrimonial,Orçamentária e Financeira
Fonte: Silva (2011a, p. 49)

De acordo com Feijó (2009, p. 30), os princípios de Contabilidade e as regras de Orçamento e de critérios de estatísticas fiscais (Resultado primário, Resultado nominal, etc.) se correlacionam, mas são, ao mesmo tempo, interdependentes, quando se verifica que cada um tem propósitos bem definidos.

Segundo Feijó (2009, p. 30):

O orçamento tem grande importância no âmbito do setor público, mas não é prerrogativa exclusiva de entidades deste setor, sendo também utilizado pelas entidades privadas. Trata-se de valioso instrumento de planejamento que visa, de modo geral, prever as receitas e despesas em um dado período, com a prerrogativa de determinar a alocação de recursos segundo os objetivos e metas estabelecidos para a entidade.

É importante ressaltar, na análise dos aspectos orçamentários e patrimoniais da Contabilidade pública brasileira, os estudos de Silva (2009c)²⁶, que aborda questões sobre a queda do Império e Proclamação da República do Brasil, em 1989.

Nas discussões levadas ao Congresso a partir de 1900, quando se iniciou o projeto para edição do Código de Contabilidade Pública da União, Silva (2009c) verifica que o texto do projeto de lei foi submetido a audiência pública e diversos professores e pessoas da sociedade inseriram sugestões no sentido de seu aperfeiçoamento.

Neste início de República sobressaía a opinião de alguns membros do governo que repudiavam as ações dos monarquistas, sendo um dos fatores que levaram a Contabilidade pública a tratar quase que exclusivamente do orçamento, deixando em segundo plano o estudo nos padrões preconizados desde o Alvará Régio de 1808.

Silva (2009c) também expõe as questões levantadas no início da República sobre a inclusão do Sistema contábil no Tesouro Nacional e seu duplo encargo: registrar os fatos administrativos sobre o patrimônio e, ao mesmo tempo, responder pela organização e apresentação da prestação de contas do Presidente da República. Ademais, o autor considera que desde sua criação a Secretaria Federal de Controle não deveria pertencer ao Ministério da Fazenda e a Contabilidade não deveria vincular-se a Secretaria do Tesouro Nacional.

Quanto as vinculações apresentadas acima, quanto a primeira (Secretaria Federal de Controle – Ministério da Fazenda) houve a separação com a criação da Controladoria Geral da União, enquanto a segunda (Contabilidade – Secretaria do Tesouro Nacional) ainda hoje persiste, embora, segundo Silva (2009c), haja necessidade de se atribuir ao Sistema contábil da administração pública funções que vão além do foco financeiro.

2.5 A nova estrutura da Contabilidade pública

Esta subseção aborda a mudanças na Contabilidade pública através das Normas internacionais de Contabilidade e a recente convergência no Brasil aos padrões internacionais que culminaram com a criação do Comitê Gestor da Convergência, edição das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica do Setor Público e determinações à Secretaria do Tesouro Nacional (STN) quanto adequação das contas contábeis aos padrões internacionais.

²⁶ A posição da Contabilidade na estrutura dos Governos: algumas reflexões extraídas do processo legislativo de 1903 a 1918 (SILVA, 2009c).

Em sequência, são descritas as estratégias adotadas pelas entidades normativas para consecução da convergência.

2.5.1 Normas Internacionais de Contabilidade

Os Estados Unidos foram os pioneiros em relação a uma estrutura para edição de normas contábeis, criando em 1973 o Financial Accounting Standards Board (FASB) como órgão regulador do sistema contábil norte-americano.

No mesmo ano, por acordo feito entre entidades contábeis representantes da França, Alemanha, Países Baixos e Reino Unido, Irlanda, Estados Unidos, Canadá, México, Japão e Austrália criaram outro Comitê Contábil, o International Accounting Standards Committee (IASC), para definir as regras contábeis a nível mundial. Em 2001, o IASC foi reformulado e passou a adotar o nome de International Accounting Standards Board (IASB) e anunciou que os International Accounting Standards (IAS), pronunciamentos contábeis internacionais, passariam a se denominar International Financial Reporting Standards (IFRS).

Em 2002 o FASB e o IASB assinaram um documento denominado “*The Norwalk Agreement*” formalizando o compromisso de trabalhar em prol da convergência das normas contábeis americanas e internacionais com a eliminação de diferenças em seus pronunciamentos, contribuindo para a melhoria da comparabilidade entre demonstrações financeiras de diversos países.

Segundo Iudícibus *et. al.* (2010, p.725), a principal evolução da Contabilidade na 1ª década deste século XXI no Brasil - e também no mundo - é conhecida como a Convergência para as Normas Internacionais.

No âmbito do setor público, o Governmental Accounting Standards Board (GASB), Conselho de Padrões de Contabilidade Governamental, é uma organização independente que estabelece padrões de Contabilidade e Finanças para os governos municipais e estaduais dos Estados Unidos.

De acordo com dados do GASB (2010-2011), a organização foi fundada em 1984 por acordo realizado pela Financial Accounting Foundation (FAF) e outras 10 associações nacionais do governo e é reconhecida: “pelos governos, o setor de contabilidade e os

mercados de capitais como fonte oficial dos princípios de contabilidade geralmente aceitos” (tradução nossa)²⁷, que são os Generally accepted accounting principles (GAAP).

Segundo Carvalho, Costa e Oliveira (2010): “O trabalho do GASB é baseado nos pronunciamentos contábeis publicados pelo Financial Accounting Standards Board (FASB) para o setor privado.”

As Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público - International Public Sector Accounting Standards (IPSAS), são editadas pelo International Federation of Accountants (IFAC), órgão responsável pelo desenvolvimento e implementação de padrões internacionais para a profissão contábil.

As IPSAS são normas internacionais de Contabilidade, emitidas pelo IFAC, para a elaboração de demonstrações contábeis do setor público.

Em linhas gerais, conforme CFC (2010), as IPSAS dispõem sobre uma Contabilidade patrimonial integral, o que requer o registro de todos os itens de bens, direitos, obrigações e patrimônio líquido da entidade considerada e estabelecem o regime de competência para o reconhecimento de receitas e despesas. Sem a adoção desse regime, diversos ativos e passivos podem não ser reconhecidos e o objetivo de evidenciar a situação financeira e os resultados do exercício fica prejudicado.

2.5.2 Convergência aos padrões internacionais de Contabilidade pública no Brasil

De acordo com Maior (2010b), considerando a inclusão do Brasil no cenário mundial e o processo de convergência às normas internacionais, o CFC juntamente com as demais entidades, principalmente o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil - IBRACON, identificou a necessidade de estender a outras áreas, além da Contabilidade Societária, ações para implementar a convergência, notadamente as áreas de Auditoria e Contabilidade Pública.

Dessa forma, em complemento as ações voltadas para o processo de convergência da Contabilidade societária, conduzidas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), o CFC criou, em 2007, o Comitê Gestor da Convergência no Brasil, pela Resolução CFC nº 1.103/2007. Esta norma, em seu art. 3º, define o objetivo do Comitê, conforme a seguir:

²⁷ O texto em língua estrangeira é: recognized by governments, the accounting industry, and the capital markets as the official source of generally accepted accounting principles.

O Comitê tem por objetivo contribuir para o desenvolvimento sustentável do Brasil por meio da reforma contábil e de auditoria que resulte numa maior transparência das informações financeiras utilizadas pelo mercado, bem como no aprimoramento das práticas profissionais, levando-se sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais.

Para o alcance do objetivo proposto, a Resolução CFC nº 1.103/2007 também define as atribuições pertinentes ao Comitê em seu art. 4º:

- a) Identificar e monitorar as ações a serem implantadas para viabilizar a convergência das normas contábeis e de auditoria, a partir das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBCs) editadas pelo CFC e dos Pronunciamentos de Contabilidade e Auditoria editados pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) e IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, respectivamente, bem como de assuntos regulatórios no Brasil, com vistas ao seu alinhamento às Normas Internacionais de Contabilidade emitidas pelo IASB, às Normas Internacionais de Auditoria e Asseguração emitidas pela IFAC e às melhores práticas internacionais em matéria regulatória.
- b) Realizar os trabalhos visando à convergência contábil até 2010 e a de auditoria a partir daquelas correspondentes ao exercício a ser iniciado em 1º de janeiro de 2009.
- c) Definir suas diretrizes de atuação, por regulamento próprio, sempre em consonância com suas finalidades.
- d) Acompanhar a agenda do CPC, com o objetivo de alinhar as ações do processo de convergência às necessidades do mercado brasileiro.

O Comitê Gestor da Convergência no Brasil é composto pelo Comitê Deliberativo e Comitê Coordenador e para atuação na implementação dos trabalhos previstos os Grupos de Trabalho por área de convergência - os GT's, e os Grupos de Estudos - GE's.

A atuação do Comitê Gestor da Convergência no Brasil funciona é descrita no fluxograma abaixo:

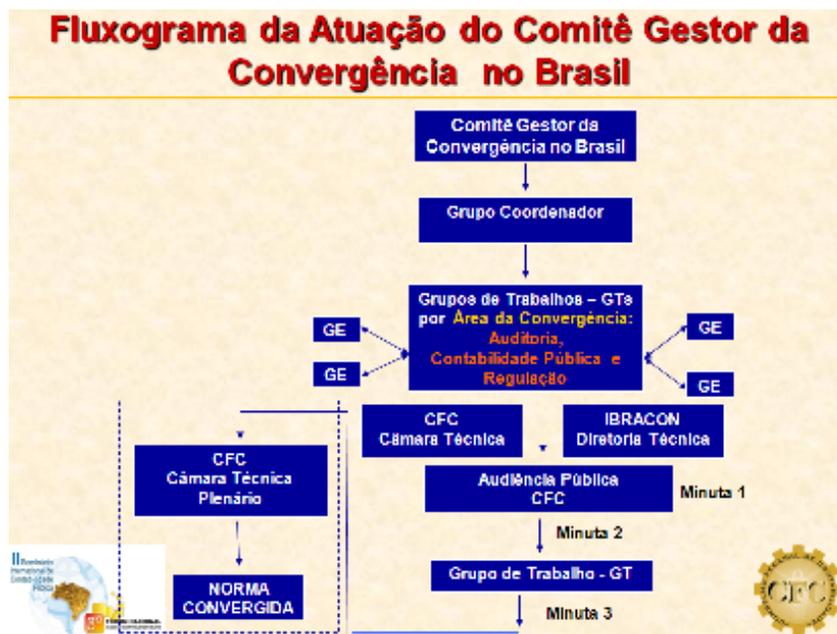


Figura 4: Fluxograma da atuação do Comitê Gestor da Convergência no Brasil
Fonte: Maior (2010b)

Em 2008, o Conselho Federal de Contabilidade contribuiu para a uniformização das práticas e procedimentos contábeis na administração pública com a aprovação e edição das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas aplicadas ao setor público – NBC TSP²⁸, que trata dos subsistemas que compõem o Sistema de Contabilidade da administração pública.

Conforme informações de Verônica Souto Maior²⁹ (2007) a metodologia utilizada na produção das Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público considerou o acúmulo histórico da prática contábil nessa área, as pesquisas desenvolvidas, a legislação aplicável no Brasil, as Normas Brasileiras de Contabilidade já existentes e as normas da International Federation of Accountants (IFAC) com o intuito de produzir um conjunto de normas que propicie impactos positivos na transparência e, especialmente, no controle social.

Em complemento as ações de convergência, o Ministério da Fazenda, por meio da Portaria nº 184, de 25 de agosto de 2008, solicitou à Secretaria do Tesouro Nacional (STN), o desenvolvimento de ações para promover a convergência da Contabilidade aplicada ao setor público às Normas Internacionais de Contabilidade publicadas pela International Federation of Accountants (IFAC) e às Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade.

O art. 2º, da Portaria 184/2008, contém determinações à Secretaria do Tesouro Nacional quanto: “[...] o acompanhamento contínuo das normas contábeis aplicadas ao setor público editadas pela IFAC e pelo Conselho Federal de Contabilidade, de modo a garantir que os Princípios [...] de Contabilidade sejam respeitados no âmbito do setor público.”

O preâmbulo desta Portaria cita a premência de promover a convergência da Contabilidade do setor público às normas internacionais de contabilidade diante do atual estágio de desenvolvimento do país e a importância da compreensão das informações contábeis por todos independente do lugar ou sua origem.

Em 2009, o Decreto nº 6.976 ao dispor sobre o Sistema de Contabilidade Federal, estabeleceu a Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda como órgão central do Sistema de Contabilidade federal, a quem compete, dentre outras funções, conforme art. 7º:

[...]

XX - promover a adoção de normas de consolidação das contas públicas, padronização das prestações de contas e dos relatórios e demonstrativos de gestão fiscal, por meio da elaboração, discussão, aprovação e publicação do Manual de Demonstrativos Fiscais - MDF e do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - MCASP;

²⁸ Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas aplicadas ao setor público – NBC TSP. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/>>. Acesso em 28 abr. 2011.

²⁹ Verônica Souto Maior é coordenadora do Grupo de estudos da área pública do CFC.

XXI - dar suporte técnico aos entes da Federação quanto ao cumprimento dos padrões estabelecidos no MCASP, no MDF, e em normas gerais aplicáveis à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios;
XXII - disseminar, por meio de planos de treinamento e apoio técnico, os padrões estabelecidos no MCASP e no MDF para a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;
XXIII - prestar suporte técnico aos órgãos dos Estados e Municípios para melhoria da qualidade do processo sistêmico e organizacional da gestão contábil;
[...]

Para seguir os padrões estabelecidos no Decreto, a STN criou os Grupos Técnicos de Padronização de Relatórios e de Padronização de Procedimentos Contábeis.

Segundo dados do Tesouro Nacional³⁰: “As recomendações dos grupos técnicos são os pilares do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - MCASP e o Manual de Demonstrativos Fiscais - MDF.”

O Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público encontra-se em sua 4ª edição (válido para o exercício de 2012), dividido em oito partes conforme a seguir:

- Parte I: Procedimentos Contábeis Orçamentários
- Parte II: Procedimentos Contábeis Patrimoniais
- Parte III: Procedimentos Contábeis Específicos
- Parte IV: Plano de Contas Aplicado ao Setor Público
- Parte V: Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público
- Parte VI: Perguntas e Respostas
- Parte VII: Exercício Prático
- Parte VIII: Demonstrativo de Estatísticas de Finanças Públicas

Coube também a Secretaria do Tesouro Nacional, através da Portaria n° 749 de 15 de dezembro de 2009 e com base, dentre outros normativos, no inciso XXIV, art. 7º do Decreto n° 6.976, de 07 de outubro de 2009, as atualizações dos anexos que integram a Lei n° 4.320/1964, incluindo os Anexos n° 18 (Demonstração dos Fluxos de Caixa), n° 19 (Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido) e n° 20 (Demonstração do Resultado Econômico) em conformidade com a Resolução CFC n° 1.133/2008 que aprovou a NBCT 16.6, a qual determina as Demonstrações Contábeis a serem elaboradas e divulgadas pelas entidades do setor público.

Desta forma, a STN estabelece os procedimentos contábeis a serem seguidos nos três níveis de governo, com o objetivo de orientar e dar apoio à gestão patrimonial e padronizar as demonstrações contábeis de acordo com as normas internacionais de Contabilidade aplicada ao setor público e os normativos do Conselho Federal de Contabilidade.

³⁰ Tesouro Nacional: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade_governamental/manuais.asp>. Acesso em 09 set. 2011.

2.5.3 Estratégia adotada para a convergência

Segundo Maior (2010a), o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) inicialmente solicitou ao International Federation of Accountants (IFAC) autorização para traduzir para a língua portuguesa a International Public Sector Accounting Standards (IPSAS), que são as Normas Internacionais de Contabilidade aplicadas ao setor público, e a International Standards on Auditing (ISAS), que são as Normas de Auditoria. A solicitação de autorização foi posteriormente convertida em convênio firmado com a IFAC que conferiu ao CFC e ao IBRACON, o título de tradutores oficiais no Brasil das referidas Normas.

Para alinhar o processo de normatização e convergência aos padrões internacionais de Contabilidade, o CFC procurou formar parcerias com outras entidades normativas.

Conforme relato de Liberalquino (2011), houve a convocação das seguintes entidades:

- Secretária do Tesouro Nacional;
- Os Tribunais de Contas;
- O Ministério da Fazenda, através da Secretaria Executiva;
- A Associação dos Tribunais de Contas do Brasil (ATRICON), com a formalização de convênio visando o envolvimento dos Tribunais de Contas dos Estados e Municípios.

O Grupo de Estudo da Área Pública (GEAP), do Comitê Gestor da Convergência, em seu plano de trabalho de convergência às Normas internacionais, através de averiguação, crítica e argumentações quanto a excelência do trabalho executado no processo de tradução, detectou lacunas, vocábulos inadequados e distanciamento da linguagem usual. Para resolver a questão, o CFC e o Ministério da Fazenda, em 2009, firmaram acordo para que a Fundação Getúlio Vargas – FGV, fizesse análise técnica das traduções, devendo esta ser aprovada por um grupo técnico da STN para então serem inseridas novas IPSAS (LIBERALQUINO, 2011).

As normas traduzidas seguem o seguinte fluxo demonstrado abaixo:

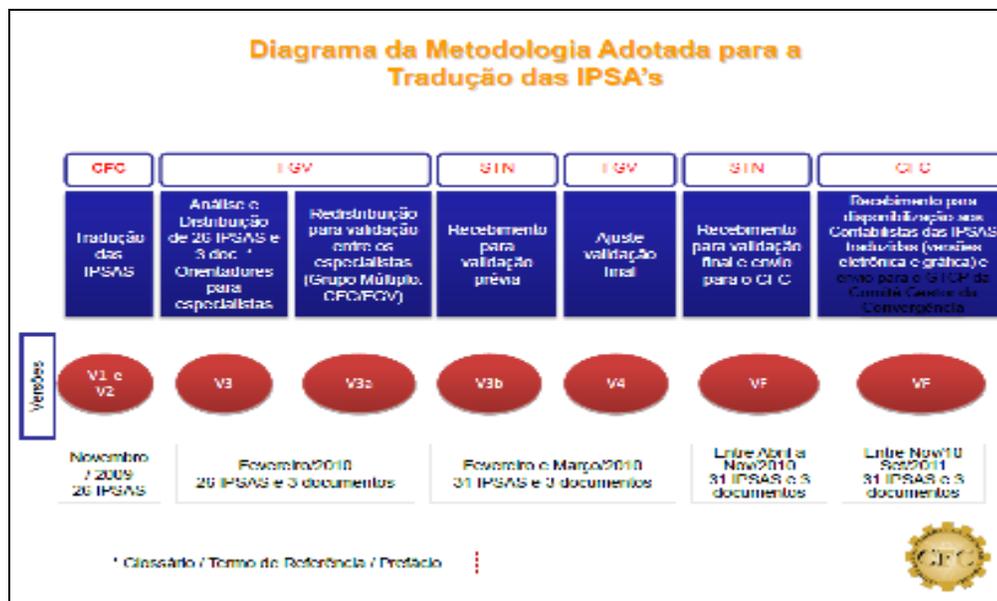


Figura 5: Metodologia adotada para a tradução das IPSAS
Fonte: Liberalquino (2011)

Conforme ilustração acima, para a tradução das IPSAS, o CFC, de acordo com Liberalquino (2011), seguiu o seguinte fluxo:

- Recepção das IPSAS pelo CFC, após tradução (V2);
- Verificação e entrega das IPSAS para Especialistas, pela FGV, com intuito de revisar a tradução (V3);
- Entrega das IPSAS analisadas e redistribuição, pela FGV, com aviso de prioridade para validação pelos Especialistas (V3a);
- Submissão à STN para aprovação prévia (V3b);
- Acertos para aprovação final (V4); e
- Encaminhamento para aprovação final da versão para a STN/CFC, com finalidade de submissão ao Comitê Gestor da Convergência no Brasil (V6).

Ao final de todo processo todo este processo espera-se a convergência as 31 IPSAS editadas pelo IFAC relacionadas a seguir:

NORMA	CONTEÚDO	NORMA	CONTEÚDO
IPSAS 1	Apresentação Das Demonstrações Contábeis	IPSAS 17	Ativo imobilizado
IPSAS 2	Demonstração do Fluxo de Caixa	IPSAS 18	Apresentação das demonstrações contábeis por segmentos
IPSAS 3	Políticas contábeis, mudança de estimativa e retificação de erro	IPSAS 19	Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes
IPSAS 4	Os efeitos de alterações em taxas de câmbio	IPSAS 20	Divulgações das partes relacionadas
IPSAS 5	Custos dos empréstimos	IPSAS 21	Redução ao valor recuperável (“impairment”) de ativos não geradores de caixa
IPSAS 6	Demonstrações Contábeis separadas e consolidadas	IPSAS 22	Divulgação de informação contábil sobre o setor do governo em geral
IPSAS 7	Investimento em coligada e em controlada	IPSAS 23	Receita de transações sem contraprestação (tributos e transferências)
IPSAS 8	Investimento em empreendimento controlado em conjunto (<i>joint venture</i>)	IPSAS 24	Apresentação da informação orçamentária nas demonstrações contábeis
IPSAS 9	Receita de transações com contraprestação	IPSAS 25	Benefícios a empregados
IPSAS 10	Demonstrações Contábeis em economias hiperinflacionárias	IPSAS 26	Redução ao valor recuperável (“impairment”) de ativos geradores de caixa
IPSAS 11	Contratos de construção	IPSAS 27	Ativo biológico e produto agrícola
IPSAS 12	Estoques	IPSAS 28	Instrumentos financeiros: apresentação
IPSAS 13	Arrendamento mercantil – leasing	IPSAS 29	Instrumentos financeiros: reconhecimento e mensuração
IPSAS 14	Eventos subsequentes	IPSAS 30	Instrumentos financeiros: divulgação
IPSAS 15	Instrumentos financeiros: divulgação e apresentação	IPSAS 31	Ativo intangível
IPSAS 16	Propriedades de investimentos		

Quadro 6: IPSAS (Norma Internacional de Contabilidade para o Setor Público) da IFAC

Fonte: adaptado de Silva (2011a)

3 GRUPO DE ESTUDOS DA ÁREA PÚBLICA DO CFC

Esta seção apresenta a pesquisa sobre o Grupo de estudos da área pública do Conselho Federal de Contabilidade (CFC). Através das informações fornecidas pela Coordenadoria Técnica do CFC, com análise das atas registradas no período de 2007 a 2010 e consulta ao site do Conselho, pode-se verificar o histórico deste grupo, as diretrizes adotadas para as ações em programas e projetos específicos realizados e como estes trabalhos foram divulgados para o público em geral.

3.1 Histórico

O grupo de estudo de Contabilidade pública do Conselho Federal de Contabilidade, conforme Maior (2007), formou-se ao longo de sucessivas gestões do Conselho Federal de Contabilidade, com a participação de expoentes da Contabilidade pública nacional.

Havia na administração pública do Brasil a necessidade de uniformização de práticas e procedimentos contábeis, tendo em vista a grande dimensão e a diversidade de estrutura dos entes federativos.

Segundo dados do CFC (2003) para temas de grande especialização, como por exemplo, Auditoria, Perícia e Área Pública, era constituído, por portaria da Presidência do Conselho, um Grupo de Estudo formado por especialistas no tema a ser desenvolvido.

A formalização do Grupo de estudos da área pública do CFC pela Portaria nº 11/1998, criou o Grupo de estudos sobre Normas Brasileiras de Contabilidade visando à área pública, a fim de estruturar os itens sobre o setor público dispostos nas Normas Brasileiras de Contabilidade da Resolução CFC nº 751/1993.

Deve-se salientar que as normas para o setor público, inicialmente configuravam os itens 10.12 – Entidades Públicas da Administração Direta e 10.13 – Entidades Públicas da Administração Indireta da Norma Técnica NBC T 10 – Dos aspectos Contábeis Específicos em Entidades Diversas da Resolução CFC nº 751/1993. O CFC (2003), ao detalhar as Normas de Contabilidade inclusas na NBC T 10, declarou que estes itens (10.12 e 10.13), que tratavam sobre o setor público, estavam em estudo e elaboração pelo Grupo de Trabalho das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBCs).

A Resolução CFC nº 751/1993, dentre as modificações ocorridas em seu conteúdo, foi alterada pela Resolução CFC nº 980/2005 alterando a estrutura da Norma Técnica do setor público que passou a constar na NBC T 16 - Aspectos Contábeis Específicos da Gestão Governamental. Os itens listados nesta norma foram alterados pela Resolução CFC nº 1.028/2005 e somente em 2008 foram especificados pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas aplicadas ao setor público.

O termo usado para descrever as Normas Brasileiras de Contabilidade para o setor público foi alterado pelas Resoluções CFC nº 1.156/2009, nº 1.298/2010 e a Resolução CFC nº 1.328/2011, que em seu art. 4º, II, assim especificou estas normas:

II – do Setor Público – NBC TSP – são as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público, convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público, emitidas pela International Federation of Accountants (IFAC); e as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público editadas por necessidades locais, sem equivalentes internacionais;

Para possibilitar as mudanças na estrutura das normas para o setor público, o Grupo de estudos da área pública do CFC, alterou-se ao longo do tempo, organizando-se em outros grupos específicos dependendo do assunto. Foram publicadas as seguintes portarias pelo CFC:

- **Portaria CFC nº 11/1998** – Cria Grupo de estudo sobre Normas Brasileiras de Contabilidade visando à área pública.
- **Portaria CFC nº 12/2000** – Cria o Grupo de estudos sobre as Normas Brasileiras de Contabilidade voltado para a área pública. Esta Portaria substituiu a Portaria CFC nº 11/1998.
- **Portaria CFC nº 35/2002** – Designa a composição e o funcionamento do grupo de estudo voltado para a área pública. Esta Portaria revoga a Portaria CFC nº 12/2000.
- **Portaria CFC nº 37/2004** – Designa a composição e o funcionamento do grupo de estudo voltado para a área pública. Revogou a Portaria CFC nº 35/2002, de 19 de julho de 2002.
- **Portaria CFC nº 83/2004** – Cria o Grupo de trabalho para revisar a Lei 4.320/1964 e nomeia os seus integrantes.
- **Portaria CFC nº 82/2010** - Institui Grupo de Trabalho da Convergência em Contabilidade Pública (GTCP), previsto no Regimento Interno do Comitê Gestor da Convergência no Brasil.

- **Portaria CFC nº 13/2010** – Institui o Grupo de Estudo das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas do Setor Público.
- **Portaria CFC nº 55/10** – Altera o art. 2º da Portaria CFC 013/2010 que dispõe sobre o Grupo de Estudo das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas do Setor Público.
- **Portaria CFC nº 26/2011** - Institui Grupo de Estudos das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica do Setor Público. Esta Portaria revoga as Portarias CFC nº 13/2010 e 55/2010.

Ao grupo de estudo formado pelo CFC, foi entregue a missão e a responsabilidade de conduzir e por em prática, de forma coordenada, todas as ações e projetos voltados para a área pública no Conselho Federal de Contabilidade.

3.2 Diretrizes adotadas

As diretrizes, no contexto do planejamento estratégico, traduzem ações que já se encontram em andamento, através de programas e projetos específicos, e também, ações que ambientarão outros programas e outros projetos, que somados sinergicamente possuem o condão de materializar todos os objetivos vislumbrados para o permanente desenvolvimento da Contabilidade aplicada ao setor público no Brasil.

Diretriz 1 - Promover o desenvolvimento conceitual da Contabilidade aplicada ao Setor Público no Brasil.

Esta diretriz ambienta um conjunto de ações, que são traduzidas em projetos e programas, voltadas ao permanente desenvolvimento conceitual da Contabilidade aplicada ao Setor Público no Brasil. Tais ações consideram a elaboração das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas aplicadas ao setor público (NBC TSP), apresentação de seminários regionais, nacional e internacional. Além disso, o apoio aos programas de educação continuada para a capacitação dos profissionais de Contabilidade que atuam no setor público permite colocar mais um elemento na construção dessa diretriz. O desenvolvimento conceitual da Contabilidade aplicada ao setor público depende também do reforço acadêmico nos cursos de graduação em Ciências Contábeis, especialmente no que diz respeito à ampliação de disciplinas e conteúdos didáticos relacionados. O incentivo para o

desenvolvimento de estudos e pesquisas em nível de pós-graduação, bem como a divulgação sistemática desses esforços, constitui um leito profícuo e permanente em busca dessa promoção. Ações de divulgação do conhecimento construído em vários níveis por grupos distintos, também estão contempladas nesta visão de um futuro já presente, como denotado nesta diretriz.

Diretriz 2 - Estimular a convergência da Contabilidade aplicada ao Setor Público brasileiro com as Normas Internacionais de Contabilidade aplicadas ao Setor Público (IPSAS)

O desenvolvimento social e econômico do Brasil, que protagoniza no contexto mundial um papel notável de parcerias voltadas ao benefício mútuo entre nações e blocos econômicos, necessita aprofundar o conhecimento em torno das melhores práticas de Contabilidade vigentes no mundo. A International Federation of Accountants (IFAC), Federação Internacional de Contadores, elabora e divulga as IPSAS – Normas Internacionais de Contabilidade, que constituem fonte significativa de conceitos e procedimentos em Contabilidade aplicada ao setor público. Convergir as NBC TSP com as IPSAS é um processo que envolve rebatimentos culturais, técnicos e profissionais, que se apresentam como um desafio permanente, que é próprio da Contabilidade enquanto Ciência social. O estímulo à convergência com as normas internacionais pressupõe, inclusive, a disseminação das IPSAS junto às instâncias acadêmicas e profissionais e a promoção de intercâmbios e experiências em âmbito nacional e internacional. Esta diretriz também se inscreve em uma perspectiva de futuro já presente, na medida em que ações do Conselho Federal de Contabilidade inseriram o tema da Contabilidade aplicada ao setor público no Comitê Gestor da Convergência no Brasil, concretizando iniciativas para a disponibilização das práticas internacionais de Contabilidade aplicada ao setor público.

Diretriz 3 - Desenvolver ações de fortalecimento institucional da Contabilidade aplicada ao setor público voltadas à instrumentalização do controle social.

Considerando uma perspectiva de fonte de poder legítimo em uma sociedade democrática e o exercício de uma visão republicana, os cidadãos e as cidadãs detêm a prerrogativa máxima de destinatários preferenciais das ações de prestação de contas de todos os gestores públicos. A revelação conceitualmente correta do patrimônio público é condição indispensável para um adequado arbitramento do conflito distributivo e o alinhamento de objetivos entre os gestores e os verdadeiros proprietários da riqueza pública. Na perspectiva da teoria do proprietário e sua ambientação à Contabilidade aplicada ao setor público, todo esforço de identificação, mensuração, avaliação, registro, auditoria, controle, e publicação de

fenômenos contábeis, se destina fundamentalmente à instrumentalização do controle social. A institucionalização, portanto, da Contabilidade aplicada ao setor público, perpassa todos os níveis de atuação profissional, no sentido de colocá-la, cada vez mais, inserida no modo de vida, no vocabulário, nas conversas, enfim, nas preocupações cotidianas para um exercício pleno de cidadania. Esta diretriz ambienta programas e projetos para qualificação integrada de órgãos de controle, bem como, a promoção de intercâmbios de experiências nacionais e internacionais de controle social, voltados à boa aplicação dos recursos públicos e à redução da desigualdade social.

3.3 Atas do Grupo de estudo – período 2007 a 2010

Nas atas analisadas do Grupo de estudos do CFC, entre os anos de 2007 e 2010, verificou-se que foram realizadas, no período, 25 reuniões conforme demonstra o quadro a seguir:

Reuniões de 2007			
1ª: 14/04/2007	2ª: 17 e 18/05/2007	3ª: 24 e 25/07/2007	4ª: 14 e 15/08/2007
5ª: 15/12/2007			
Reuniões de 2008			
1ª: 13e 14/02/2008	2ª: 06/04/2008 ou	3ª: 07/04/2008	4ª: 08/04/2008
5ª: 17/04/2008	6ª: 24 e 25/04/2008	7ª: 05/05/2008	8ª: 02/06/2008
9ª: 19 e 20/06/2008	10ª: 06/07/2008	11ª: 23e 24/07/2008	12ª: 19e 20/08/2008
13ª: 16 e 17/09/2008	14ª: 23e 24/09/2008		
Reuniões de 2009			
1ª: 12 e 03/2009	2ª: 27 e 28/04/2009	3ª: 22/07/2009	4ª: 07/10/2009
Reuniões de 2010			
1ª: 17/03/2010	2ª: 24/02/2010		

Quadro 7: Reuniões do Grupo de estudos da área pública do CFC – 2007 a 2010

Fonte: Coordenadoria Técnica do CFC

Nas reuniões ocorridas entre os anos de 2007 a 2010, especificadas no quadro acima, constata-se que a maior parte dos encontros aconteceu no ano de 2008, conforme detalhado a seguir:

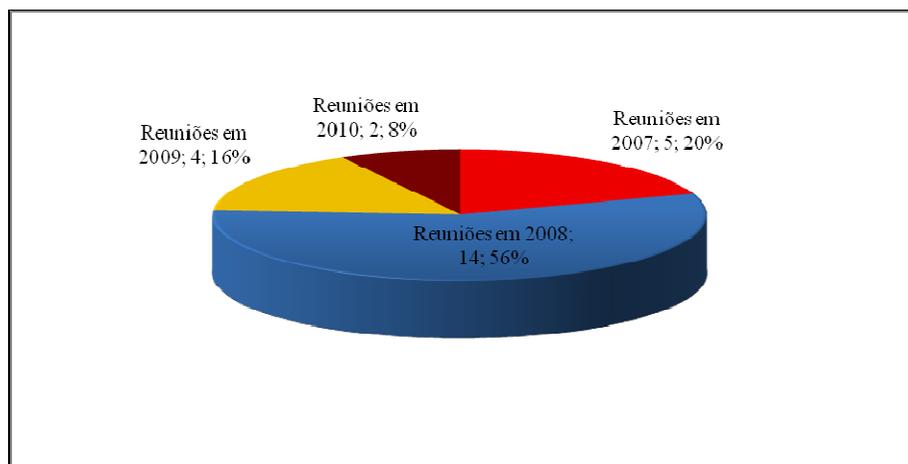


Figura 6: Detalhamento das reuniões do Grupo de estudos da área pública - 2007 a 2010
 Fonte: Coordenadoria Técnica do CFC

O maior número de reuniões em 2008, conforme verificado nas atas, deve-se, principalmente, a realização de eventos para divulgação e disseminação dos estudos realizados pelo grupo, como as minutas sobre as Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas aplicada ao setor público (NBC TSP) e a convergência as normas internacionais de Contabilidade, conforme especificado na subseção 3.4, consoante a Diretriz 3 adotada pelo grupo, que versa sobre ações de fortalecimento institucional da Contabilidade aplicada ao setor público.

A partir de uma nova metodologia, criada através da Portaria CFC nº 56, de 25 de julho de 2006, houve a reestruturação da Vice-presidência técnica do CFC e alterações para elaboração das Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público, com a criação dos cargos de relator, revisor e coordenador técnico. Após estas modificações foi feito um resgate do que havia sido desenvolvido até então pelo grupo de trabalho e grupo de estudos da área pública do CFC. Os projetos identificados na área pública foram:

- A elaboração, discussão e edição das Normas Brasileiras de Contabilidade voltadas à área pública; e
- A elaboração e apresentação de projeto de lei para alteração da lei nº 4.320/1964;

Esses projetos norteiam os trabalhos desenvolvidos pelo grupo de estudos do CFC nas atas do período analisado – 2007 a 2010 e são detalhados nas subseções 3.3.1 e 3.3.2.

3.3.1 A elaboração e discussão das NBC TSP

Na análise da elaboração das normas voltadas para área pública verifica-se que o projeto do Conselho Federal de Contabilidade teve as seguintes premissas que nortearam a sua estrutura:

- O processo de controle do patrimônio público deve partir do estudo dos fenômenos e transações que o afetam e, conseqüentemente, deve existir uma necessária integração e harmonização na interpretação dos fatos administrativos. O estudo da Contabilidade pública não deve limitar-se a questões orçamentárias e fiscais.
- É necessário que a equipe designada pelo CFC, para dar tratamento as Normas da área pública, concentre esforços para uniformização dos princípios contábeis e orçamentários aplicados, uma vez que a adoção de princípios e normas diferentes do recomendável pela boa técnica, ou decorrentes da falta de consenso entre as diversas unidades federativas (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), leva, necessariamente, a demonstrações que não representam adequadamente a receita, a despesa e o crédito público e, muito menos, o patrimônio público.

Neste contexto, o processo inicial da construção das Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público, com os motivos e justificativas para elaboração de cada item, obedeceu à seguinte estrutura³¹:

❖ **NBC T 16.1 – Conceituação e Objetivos**

Foi identificada a necessidade de se tratar da conceituação e objetivos das normas sobre a área pública, como orientação geral e definições básicas que deverão orientar o desenvolvimento dos demais tópicos, dentro de uma coerência conceitual e científica.

Justificativa: Não há conceitos regulamentados para entidade. No que concerne à área privada, consolidou-se o conceito de Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ) para a personalidade jurídica de direito privado. Hoje se tem por base a norma da Secretaria da Receita Federal (SRF) que se refere à pessoa física e jurídica de direito privado, porém, mesmo tentando tratar as entidades

³¹ A estrutura inicial das Normas Brasileiras de Contabilidade aplicada ao setor público sofreu alterações até a sua edição, conforme dados do CFC disponível em: <<http://www.cfc.org.br/>>. Acesso em 28 abr. 2011.

governamentais, diferentes de autarquias e fundações, torna-se bastante confuso o conceito. É importantíssimo o órgão de contabilidade regulamentar este tema, por se tratar da identificação de entidade.

❖ **NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis**

Deve, de forma integrada com a primeira, definir o patrimônio público e estabelecer quais os sistemas contábeis devem existir para garantir a mensuração correta, a evidenciação adequada e a transparência desejada para o setor público, integrados aos sistemas legais existentes, mas, sobretudo, atendendo aos preceitos contábeis.

Justificativa: O registro é a alma da Contabilidade para identificar cada entidade, por meio de sua história. É um dos fatores que denunciam a ineficiência contábil aplicada à administração pública e a sua restrita participação em um único segmento do ciclo da administração – o da prestação anual de contas –, não tendo nenhuma importância para os demais que representam o universo gerencial.

❖ **NBC T 16.3 – Planejamento e Seus Instrumentos**

Na área pública, os planejamentos de longo e curto prazo são indispensáveis como instrumentos de gestão e controle social e externo do Poder Executivo, tendo um tratamento especial na terceira norma, devendo ser abordado os aspectos relativos ao planejamento e aos seus instrumentos, como os Planos Nacionais, Setoriais e Plurianuais, a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual, com os três orçamentos integrados: fiscal, da seguridade social e de investimentos.

Justificativa: O orçamento é o principal instrumento de execução do fluxo de recursos governamentais que deve ser conhecido em todo o seu contexto. Hoje a Contabilidade se restringe ao registro deste fluxo, com limitações conceituais. A abrangência contábil deve ser regulamentada a partir da elaboração, com base no PPA, de forma que a Contabilidade seja o elo de todo o ciclo da administração pública.

❖ **NBC T 16.4 – Transações Governamentais**

Serão tratados todos os eventos da área pública passíveis de registro contábil.

Justificativa: Os conceitos aplicáveis aos registros contábeis da execução orçamentária e financeira são dispersos e confusos, deixando a Contabilidade à

mercê dos conhecimentos empíricos dispersos nos diversos entes, poderes e entidades da administração pública.

❖ **NBC T 16.5 – Registros Contábeis**

Nesta norma estará definido a forma e os princípios que devem ser observados para o registro dos atos e fatos contábeis a serem evidenciados.

Justificativa: A ausência de conceitos e registros patrimoniais para a administração pública tem deixado a Contabilidade restrita ao processo de prestação de contas, deixando de tornar-se instrumento de gerência, como a utilização de custos, indicadores de acompanhamento, análise e avaliação patrimonial.

❖ **NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis e NBC T 16.7 – Consolidação das Demonstrações Contábeis**

São normas que tratarão exclusivamente das evidenciações propostas para área pública, seja individualmente por ente ou no aspecto da sua consolidação, definindo normas a serem aplicadas contabilmente e não apenas por meio de aplicativos contábeis.

❖ **NBC T 16.8 – Controle Interno e NBC T 16.9 – Reavaliação e Depreciação dos Bens Públicos**

Nestas duas Normas serão tratados dois aspectos de fundamental importância para o setor público: a questão do controle interno, cujo tratamento vai além dos aspectos da Auditoria interna; e a questão da reavaliação e depreciação dos bens públicos, cuja preocupação deve ater-se à correta mensuração do patrimônio social.

As minutas das Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público foram para audiência pública no site do CFC e através de eventos de divulgação do Conselho, e tiveram a colaboração de profissionais da área contábil e do público em geral em sua fase final de elaboração, conforme é demonstrado na subseção 3.4.

3.3.2 A elaboração de projeto de lei para alteração da lei nº 4.320/1964

Dentre os participantes do Grupo de estudos da área pública do CFC, foi criado um grupo de estudos específico para estudar e propor alterações na Lei nº 4.320/1964. O grupo,

sob a coordenação do contador Domingos Poubel de Castro³², considerou que o mais adequado seria o Conselho Federal de Contabilidade apresentar um projeto de lei próprio, visando alterações da Lei nº 4.320/1964.

Como o projeto de lei não poderia tramitar sem estar alinhado as proposições em termos de conceitos e de premissas das normas brasileiras de contabilidade, de forma complementar, o grupo de estudos considerou que se fazia necessário, de forma semelhante ao que já existe na área privada, apresentar e disponibilizar para os profissionais do setor público uma orientação e interpretação dos Princípios de Contabilidade sob a perspectiva do setor público.

Os Princípios de Contabilidade (PC) estão previstos na Resolução CFC nº 750/1993. A Resolução nº 1.282/2010 atualizou e consolidou os dispositivos da Resolução CFC nº 750/1993, com a interpretação dos princípios de Contabilidade sob a perspectiva do setor privado.

Em 2007, as ações do grupo de estudos resultaram na edição da Resolução CFC nº 1.111/2007 que aprovou o Apêndice II da Resolução CFC nº. 750/1993 com a interpretação dos Princípios de Contabilidade sob a perspectiva do setor público.

A justificativa para estas alterações constam na Introdução ao apêndice da Resolução CFC nº 1.111/2007 que esclarece:

[...]as novas demandas sociais estão a exigir um novo padrão de informações geradas pela Contabilidade Pública, e que seus demonstrativos – item essencial das prestações de contas dos gestores públicos – devem ser elaborados de modo a facilitar, por parte dos seus usuários e por toda a sociedade, a adequada interpretação dos fenômenos patrimoniais do setor público, o acompanhamento do processo orçamentário, a análise dos resultados econômicos e o fluxo financeiro.

O Apêndice II da Resolução CFC n.º 750/93, aprovado pela Resolução CFC nº 1.111/07, foi alterado em 2011 pela Resolução CFC n.º 1.367, que alterou o termo “princípios fundamentais” por “princípios” e a redação dos itens 1.2, 1.3, 1.4, 1.6 e 1.7 do Apêndice.

3.4 Eventos realizados pelo Grupo de estudos da área pública do CFC

O Conselho Federal de Contabilidade realizou eventos nacionais e regionais com a promoção de intercâmbios de experiências nacionais e internacionais. Os eventos citados nas

³² Domingos Poubel de Castro é integrante do grupo acessor do CFC para elaboração das NBC TSP, dentre outras funções compiladas em: <http://www.domingospoubel.kit.net/professor_poubel_new/curriculum.htm>. Acesso em 03 out. 2011.

atas do Grupo de estudos da área pública do CFC, período 2007 a 2010, são relacionados abaixo:

Seminários regionais e nacional sobre Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público

Estes seminários tinham o intuito de realizar uma audiência pública para Normas aplicadas ao setor público organizadas pelo grupo de estudos da área pública do CFC. Os seminários tiveram como público alvo os servidores e/ou gestores públicos federais, estaduais, municipais, contadores, servidores de Tribunais de Contas e professores, que atuassem direta ou indiretamente com a Contabilidade pública.

Os seminários foram realizados em 2008, nas principais capitais do Brasil conforme demonstrado abaixo:

SEMINÁRIO 01	SEMINÁRIO 02	SEMINÁRIO 03	SEMINÁRIO 04	SEMINÁRIO 05	SEMINÁRIO NACIONAL *
Abril/2008	Maió/2008	Junho/2008	Julho/2008	Agosto/2008	Outubro/2008
Região 1	Região 2	Região 3	Região 4	Região 5	
AC/AM/AP/ DF/PA/PI/ RO/RR/TO	MG/ES/RJ	AL/BA/MA/ CE/PB/PE/ RN/SE	RS/PR/SC	SP/MS/MT/ GO	
7 e 8 de abril	5 e 6 de maio	2 e 3 de junho	7 e 8 de julho	4 e 5 de agosto	15 a 17 de outubro
Brasília	Rio de Janeiro	Fortaleza	Florianópolis	São Paulo	Belo Horizonte

Figura 7: Seminários Regionais e Nacional do CFC em 2008
Fonte: CFC (2008)

V Fórum do PROMOEX

Evento restrito aos membros dos Tribunais de Contas, com palestra sobre as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público, realizado de 14 a 16 de maio de 2008, em Florianópolis – SC.

As sugestões dos membros dos Tribunais de Contas foram reunidas em Relatório³³ contendo as sugestões acerca das minutas das Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público.

V Semana de Administração Orçamentária, Financeira e de Contratações Públicas em 2008

³³ Relatório do V Fórum do IRB-PROMOEX – Grupo 1. Disponível em: <http://www.tce.sp.gov.br/arquivos/promoex/rel_promoex_V.pdf>. Acesso em 13 nov. 2011.

Apresentação das Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público, em seus principais aspectos e aplicação das normas sobre a Contabilidade pública brasileira.

As Oficinas tinham o objetivo de apresentar aos participantes os principais conceitos da Ciência Contábil, seu método e suas técnicas.

Os eventos da Semana de Administração Orçamentária, Financeira e de Contratações públicas também foram realizados nos anos de 2009, 2010 e 2011, com a participação do Grupo de estudos da área pública do CFC.

Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público, em Palmas -TO

Evento similar aos Seminários Regionais, na cidade de Palmas-TO em 2008 na sede do Tribunal de Contas do Estado de Tocantins.

18 ° Congresso Brasileiro de Contabilidade

O evento ocorreu em Gramado – RS, nos dias 24 a 28 de agosto de 2008, e teve como tema a "Contabilidade: ciência a serviço do desenvolvimento", e o propósito de estimular os debates e a reflexão sobre temas da atualidade e as tendências mundiais da Contabilidade, assim como a reciclagem e aprimoramento deste estudo aos profissionais e estudantes de Contabilidade.

II Fórum Nacional de Gestão e Contabilidade Pública

Realizado em Belo Horizonte – MG, de 15 a 17 de outubro de 2008, teve como lema “Contabilidade Pública: A convergência aos padrões internacionais de Contabilidade como contribuição à efetiva gestão” em que foi discutida a contabilidade pública sobre a ótica da convergência aos padrões internacionais de contabilidade.

11° Fórum Sergipano de Contabilidade

O evento realizou-se nos dias 21 e 22 de maio de 2009 em Aracaju – SE, com o tema: O Novo perfil do profissional de Contabilidade diante das atuais mudanças.

Curso de Contabilidade aplicada ao Setor Público

O curso foi programado para a data de 16 a 20 de novembro de 2009 em Uberlândia - MG. O objetivo principal do curso foi formar multiplicadores para disseminar o arcabouço conceitual da Contabilidade aplicada o setor público, tendo o material didático³⁴ sido elaborado para ser o conjunto padronizado que servirá como base para todos os cursos.

Além dos cursos listados nas atas do Grupo de estudos da área pública do CFC de 2007 a 2010, outros cursos foram realizados pelo Conselho Federal de Contabilidade e informados em seu site. Estes eventos tiveram, dentre outros objetivos, o intuito de divulgar

³⁴ As disciplinas e a apostila do Curso de Contabilidade aplicada ao setor público foram disponibilizadas pelo CFC em seu site: <<http://www.cfc.org.br/conteudo.aspx?codMenu=67&codConteudo=4297>>. Acesso em 28 jun. 2011.

as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público, conforme demonstrado a seguir:

Evento	Local/ Data	Objetivo
I Seminário Internacional de Contabilidade Pública	Brasília - DF 26 a 28 de novembro de 2007	Foi realizado em comemoração aos 20 anos de implantação do Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI) e demonstração do trabalho que o CFC vem desenvolvendo em relação à normatização da Contabilidade Pública no Brasil.
X- Prolatino Congresso Internacional de Contabilidade no mundo latino	Uberlândia - MG 19 e 20 de novembro de 2009	Profissionais da contabilidade internacional debateram, temas como Contabilidade Internacional, Fluxo de Caixa e Dinâmica Patrimonial, Contabilidade Social e Ambiental e Contabilidade Pública.
II Seminário Internacional de Contabilidade Pública	Belo Horizonte - MG 20 a 22 de setembro de 2010	Apresentar o trabalho que o CFC vem desenvolvendo em relação à normatização da Contabilidade Pública no Brasil, assim como a realidade e a evolução ocorrida em outros países sobre a Contabilidade Governamental.
Encontro Luso-Brasileiro de Contabilidade	Florianópolis-SC 20 a 22 de outubro de 2010	Expor as experiências em Ciências Contábeis de Brasil e Portugal com palestra de Paulo Henrique Feijó – Coordenador Geral de Normas de Contabilidade Aplicada sobre a “A consolidação do novo modelo de contabilidade aplicada ao Setor Público à Federação.”

Quadro 8: Eventos realizados pelo CFC para divulgação das Normas de Contabilidade aplicada ao setor público – 2007 a 2010
Fonte: site do CFC

Assim, de forma paralela e interligada, a elaboração das Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público foi feita com a participação dos profissionais da área contábil e atuantes da administração pública, de entidades envolvidas e interessadas nessas normas e do público em geral. De uma forma mais ampla do que a usualmente adotada, houve um plano de ação pelo Conselho Federal de Contabilidade para a disseminação e divulgação destas Normas, tendo em vista que, em mais de 60 anos da criação do Conselho, ainda não havia sido editada uma norma específica para o setor público.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Esta seção apresenta a análise dos resultados alcançados neste estudo considerando a pesquisa bibliográfica apresentada no Referencial Teórico e a pesquisa das ações do Grupo de estudos da área pública do CFC quanto às mudanças na Contabilidade aplicada ao setor público. Foram verificados, nesta análise, os objetivos específicos que estão listados na Introdução e especificados abaixo, no intuito de responder ao problema de pesquisa, confirmar a hipótese de pesquisa e alcançar o objeto geral deste estudo.

Objetivo específico I - Evidenciar o início da evolução da Contabilidade pública brasileira, a partir de 1808, com a chegada da família real ao Brasil

Ao verificar a evolução da Contabilidade pública no Brasil, percebe-se que os avanços antes da chegada da família real foram escassos. Nos primeiros povoados do Brasil até 1549, a arrecadação das dízimas era realizada por feitores, almoxarifes e escrivães, pois faltava a organização de uma repartição fiscal para arrecadação de tributos, que em sua maior parte era feita na metrópole.

A vinda da família real portuguesa para o Brasil, em 1808, sendo o Rio de Janeiro a sede do império de Portugal, representou um avanço para o Brasil colônia e iniciou a organização da fazenda, com a edição do Alvará de 28 de junho de 1808, por Dom João VI, primeiro Imperador do Brasil.

Este Alvará criou o Erário Régio e instituiu o Conselho da Fazenda, referendado por D. Fernando José de Portugal, ministro e secretário dos Negócios do Brasil e da Fazenda, sendo considerado um marco para a consolidação do sistema contábil brasileiro, ao instituir o método das partidas dobradas e estabelecer normas reguladoras na escrituração da Contabilidade do Erário Régio.

Da série inicial de atos e fatos, a partir de 1808, com a vinda da família real portuguesa para o Brasil, além da edição do Erário Régio, ressalta-se a abertura dos portos às nações amigas e o estabelecimento de fábricas na colônia, através do Alvará de liberdade; a instituição da cadeira de Ciência Econômica iniciando a difusão das aulas de comércio no Brasil; a autorização para a organização de sociedades por ações para exploração de jazidas auríferas através da Carta régia de 12 de agosto de 1817.

Após a edição do Alvará Régio de 1808, diversas tentativas foram feitas para dotar o país de uma legislação adequada sobre Contabilidade pública.

A Constituição Imperial de 25 de março 1824, no art. 170 estabeleceu os critérios para a criação do Tesouro Nacional, encarregado da receita e despesa da Fazenda Nacional e de regular a administração, arrecadação e Contabilidade do Império. No art. 172, determinou os primeiros requisitos para elaboração do orçamento ao determinar a apresentação à Câmara dos deputados, anualmente, de um balanço geral da receita e despesa do Tesouro Nacional do ano antecedente, e o orçamento geral de todas as despesas públicas do ano futuro e da importância de todas as contribuições e rendas públicas.

Em 1889, foi proclamada a República Federativa do Brasil e no ano seguinte, em 1890, pelo decreto n. 966-A, de 7 de novembro, criou-se o Tribunal de Contas, com a atribuição de examinar, rever e julgar as contas relativas a receita e a despesa.

Na análise do contexto econômico e social vivido no Brasil nos primeiros anos após a Proclamação da República, a sociedade brasileira ainda mantinha profundas características do período colonial na sua passagem para uma sociedade burguesa moderna, sendo o café o principal produto de exportação, especialmente dos fazendeiros paulistas, e a organização da sociedade brasileira ainda estava em formação, considerando-se que a abolição da escravatura somente tinha sido decretada em 1888, através da Lei nº 3.353.

Neste início de República, havia a opinião de alguns membros do governo que repudiavam as ações de monarquistas, sendo um dos fatores que levaram a Contabilidade pública a tratar quase que exclusivamente do orçamento, deixando em segundo plano o estudo nos padrões preconizados desde o Alvará Régio de 1808.

As ações em prol da adoção do método de partidas dobrada começa a se alterar quando em 1918, Antônio Carlos Ribeiro de Andrada, Ministro da Fazenda, pela Portaria nº 183, de 22 de agosto, incumbiu o subchefe da Seção de Partidas Dobradas, 2º escriturário do Tesouro Nacional, João Ferreira de Moraes Junior, de organizar instruções e modelos que pudessem servir de base à adoção do método de escrituração por partidas dobradas, em todas as Delegacias Fiscais e demais repartições arrecadadoras e pagadoras da União. Este trabalho foi concluído no ano seguinte, já sob a gestão de do Ministro da Fazenda Homero Batista, que levou as instruções organizadas pelo Contabilista Moraes Júnior à consideração do Presidente da República, Epitácio Pessoa. Pelo Decreto nº 13.746, de 3 de setembro de 1919, referendado pelos ministros de todas as pastas, foi estabelecida a obrigatoriedade das partidas dobradas em todas as repartições arrecadadoras e pagadoras da União.

Após a organização do método de partidas dobradas, a administração pública brasileira necessitava da consolidação de uma lei de Contabilidade pública. Desde 1896, sucessivas legislações autorizavam o governo a regulamentar a Contabilidade pública.

Pelo Ofício nº 63, de 18 de maio de 1903, o Ministro da Fazenda, Leopoldo Bulhões, encarregou ao então presidente do Tribunal de Contas, Dídimo Agapito da Veiga, a elaboração do projeto para o Código de Contabilidade pública.

O projeto do Código de Contabilidade pública, elaborado em 1903, após várias alterações, foi aprovado pelo Decreto nº 4.536 de 28 de janeiro de 1922.

Objetivo específico II - Identificar as reformas administrativas no Brasil e seu reflexo na Contabilidade pública:

O Brasil passou por duas grandes reformas administrativas – a reforma burocrática e a reforma gerencial.

O início da Reforma burocrática concentra-se nas primeiras medidas reformista no governo Getúlio Vargas na área de administração material, com a criação da Comissão Permanente de Padronização, em 1930, e da Comissão Central de Compras, em 1931. Em 1936, a primeira lei geral para o serviço público – a Lei nº 284 de 28 de outubro, estabeleceu normas básicas de administração de pessoal e um sistema de classificação dos cargos, instituindo ainda um órgão central de pessoal, o Conselho Federal do Serviço Público.

Através do Decreto-Lei n.º 579, de 30 de julho de 1938, foi criado o Departamento Administrativo do Serviço Público (DASP), previsto no art. 67 da Constituição de 1937, que representava uma tentativa de estruturação do aparelho administrativo público.

O período de 1960 e 1970, durante os governos militares no Brasil, pode-se considerar como uma fase de transição entre a reforma burocrática e a reforma gerencial, pois por meio de pequenas reformas e insubmissão aos preceitos burocráticos e políticos, havia uma tentativa de adaptar à administração pública do Brasil as recentes mudanças decorridas, por exemplo, por meio do Decreto-lei nº 200 de 1967, que instituiu uma administração voltada para o desenvolvimento do país como uma tentativa de suplantar a administração burocrática.

O programa nacional de desburocratização foi instituído pelo Decreto nº 83.740, de 18 de julho de 1979, a fim de dinamizar e simplificar o funcionamento da administração pública federal.

Em 1964 é aprovada a lei nº 4.320, decorrente do projeto de lei da Câmara. 201-C de 1950. Esta lei trouxe avanços para a Contabilidade pública e para a gestão do Orçamento, compreendendo o planejamento, execução e controle ao organizar normas gerais de Orçamento e Contabilidade pública, estando vigente até os dias atuais. Este instrumento legal

não revogou o Decreto nº 4.536 de 28 de janeiro de 1922, que aprovou o Código de Contabilidade pública, o que só ocorreu através do Decreto- Lei nº 2.312, de 23 de dezembro de 1986, que revogou também os demais dispositivos que regulamentavam o Código.

O fim do período militar no Brasil é marcado pelo início da redemocratização do país, quando em 15 de janeiro de 1985, o Colégio Eleitoral do Brasil escolheu o deputado Tancredo de Almeida Neves, que concorria com Paulo Salim Maluf, como novo presidente da República. No entanto, Tancredo Neves ficou doente antes de assumir a presidência e faleceu, assumindo o posto vice-presidente José Ribamar Ferreira Araújo da Costa Sarney.

A reestruturação das finanças do país é marcada pela criação da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), pelo Decreto nº 92.452 de 10 de março de 1986 e o Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI) do governo federal, em 1987. Neste período, estava em andamento trabalhos em torno da elaboração da nova Carta Magna que, entre as várias inovações, ampliou o papel do Congresso Nacional em relação ao processo orçamentário.

A Constituição de 1988 é o marco da redemocratização do Brasil e da reestruturação do sistema de controle interno e externo das três esferas administrativas do país com os sistemas de Contabilidade, Administração financeira e Auditoria interna.

Em 1989, foi realizada a primeira eleição direta para a Presidência da República após quase 30 anos. O presidente eleito, Fernando Affonso Collor de Mello, governou de 15 de março a 29 de dezembro de 2002 em razão da impugnação de seu mandato - impeachment – assumindo seu vice, Itamar Augusto Cautiero Franco (29 de dezembro de 2002 a 1 de janeiro de 1995) até ocorrer a eleição de 1994.

Em 1990, um conjunto expressivo de experiências nacionais consolidou um novo período de reformas no setor público centrado em idéias do *New Public Management* (a Nova Gestão Pública), em que as reformas deveriam gerar um setor público com maior desempenho, e políticas públicas que atendessem aos cidadãos com serviços de qualidade.

As mudanças no contexto político e financeiro do país, com o reordenamento das finanças públicas e reestruturação dos instrumentos básicos de controle interno e externo, foram a base para reforma gerencial.

O Brasil já tinha eleito o seu segundo presidente por eleição direta, Fernando Henrique Cardoso (01 de janeiro de 1995 a 01 de janeiro de 2003) e em 1995, o Plano Diretor da reforma do aparelho do estado se consolidou com a implantação do Ministério da Administração e Reforma do Estado (MARE), tendo como primeiro ministro Luiz Carlos Bresser Gonçalves Pereira.

O MARE foi criado pela Medida Provisória nº 813/1995, que reeditada várias vezes, em 1998 foi convertida na lei nº 9.649. A este órgão competia, dentre outras funções, a política e diretrizes para a reforma do Estado.

As transformações decorrentes das reformas administrativas ocorridas no Brasil refletem uma busca por uma gestão pública apta a atender um mercado financeiro cada vez mais globalizado.

A reforma gerencial de 1995 refletiu-se em uma mudança do Estado burocrático para um Estado social, com a redução gradativa das atribuições executivas dos entes federativos, principalmente após a edição da Lei Complementar nº 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal, que enfatizou o controle de recursos e a responsabilidade de dirigentes pelo não-cumprimento de suas obrigações.

Objetivo específico III – Analisar a Contabilidade pública no Brasil sob enfoque patrimonial e enfoque orçamentário

A pesquisa realizada neste estudo contextualiza as finanças do país a partir de 1808, quando Dom João VI ordenou a utilização do método das partidas dobradas, pelo Alvará Régio editado neste mesmo ano. No entanto, a organização do Estado e das contas públicas não ocorreu de imediato. O ordenamento das contas públicas do país a partir da Proclamação da República, após inicialmente um repúdio nas ações de monarquista, foram estabelecidas com a organização de instruções e modelos que pudessem servir de base à adoção do método de escrituração por partidas dobradas em repartições arrecadadoras e pagadoras da União.

Com o advento da República, criado o Tribunal de Contas e reformada a organização do Tesouro, houve a necessidade premente de codificar os dispositivos da Contabilidade Pública, consolidando-os aos preceitos expressos nas instruções do governo.

O projeto do Código de Contabilidade pública foi apresentado pelo presidente do Tribunal de Contas, Dídimo Agapito da Veiga e enviado para aprovação do Congresso Nacional, em 29 de dezembro de 1903. O projeto, após várias alterações, foi sancionado através do Decreto nº 4.536 de 28 de janeiro de 1922.

Quanto ao ambiente social e político, muitas das reformas ocorridas no Brasil eram vistas como um processo de modernização excludente, em que a população não participava e que, por sua vez, era interpretada como uma explosiva massa ignorante ao progresso e às inovações. Outra corrente interpretava os mesmos temas (como a Revolta da Vacina) como fruto de manipulações políticas de seguimentos da elite brasileira descontentes com o governo. Ademais, o atraso na industrialização do país, tornou o Brasil, mesmo após a Proclamação da República dependente de outras nações desenvolvidas.

Somente a partir dos anos de 1930, com a reforma burocrática, se estabeleceu o estado administrativo no Brasil com a instituição de estatutos normativos e órgãos normativos e fiscalizadores que abrangiam áreas estruturantes da organização pública: administração de material, financeira e de pessoal.

O período do regime militar no Brasil caracterizou-se pelo empenho na modernização da administração pública a fim de desburocratizar o aparelho administrativo.

Após a primeira codificação da Contabilidade pública do país, em 1922, houve em 1964 a edição da lei n° 4.320, importante lei de finanças públicas do país, vigente até os dias atuais. Todavia, os principais fatos analisados na lei n° 4.320, eram os decorrentes do orçamento, apesar desta lei se dividir em 11 título e 4 temas:

- Orçamento: Título I - Da Lei de Orçamento; Título II - Da Proposta Orçamentária; Título III - Da elaboração da Lei de Orçamento; Título IV - Do Exercício Financeiro; Título V - Dos Créditos Adicionais; Título VI - Da Execução do Orçamento; Título VII - Dos Fundos Especiais; Título VIII - Do Controle da Execução Orçamentária;
- Contabilidade: Título IX - Da Contabilidade;
- Autarquias e outras entidades: Título X - Das Autarquias e Outras Entidades;
- Disposições gerais: Título XI - Disposições Finais.

A ênfase à legalidade e ao orçamento público levou a Contabilidade pública no Brasil a adotar como fundamental o aspectos orçamentários dos normativos que regem a Contabilidade do setor público, deixando em segundo plano a evidenciação do patrimônio público.

Os conceitos de receitas e despesas empregados no art. 35 da lei n.º 4.320/1964, estão inseridas no Título VI – Do exercício financeiro, e referem-se às receitas orçamentárias e às despesas orçamentárias por estarem relacionados aos aspectos orçamentários da lei.

O aspecto patrimonial da Lei 4.320/1964 inicia-se no Título IX – Da Contabilidade, com assuntos específicos, cujas regras iniciam-se a partir do art. 83, no Capítulo I, que trata das Disposições Gerais.

Com o advento do Decreto n° 200/1967, houve nova organização da administração federal a partir da desconcentração dos serviços dos órgãos de cúpula e diminuição dos trabalhos de coordenação dos serviços, como uma tentativa de superação da rigidez burocrática, podendo ser considerada como um primeiro momento da administração gerencial no Brasil.

Entre os anos de 1970 e 1973, as ações de reforma concentraram-se nos programas de governo, buscando a integração sistêmica do planejamento com orçamento e modernização administrativa. O Programa Nacional de Desburocratização no Brasil, instituído pelo Decreto nº 83.740, de 18 de julho de 1979, tinha a finalidade de dinamizar e simplificar o funcionamento da administração pública federal

Nos anos de 1980 o Brasil passava por um período de alta inflação e desestabilização da renda per capita do país. Havia no período uma grande dificuldade em organizar as finanças públicas do país.

A situação do país começa a mudar com a instituição de órgãos e mecanismos de controle das contas públicas, como por exemplo, a criação, em 1986, da Secretaria do Tesouro Nacional e, em 1987, do Sistema Integrado de Administração Financeira do governo federal (SIAFI).

A Constituição de 1988 marca a redemocratização do país e os pilares para a reestruturação do sistema de controle interno e externo que integrou o controle das três esferas administrativas.

A estabilidade econômica do Brasil trouxe a decadência do estado burocrático e caracterizou a reforma gerencial, principalmente a partir de 1995, com o plano diretor da reforma, pelo do Ministério da Administração e Reforma do Estado (MARE), no governo do Presidente Fernando Henrique Cardoso. As transformações decorrentes das reformas administrativas ocorridas no Brasil refletem uma busca por uma gestão pública mais eficiente que estivesse apta a responder as demandas de um mercado financeiro cada vez mais globalizado.

A verificação do processo orçamentário no Brasil, no contexto de organização das finanças públicas brasileira, teve seu marco com a edição da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, conhecida como LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal, que enfatizou o controle de recursos nas ações do governo, o equilíbrio entre as receitas e despesas, a transparência da gestão fiscal e a responsabilidade dos dirigentes pelo não-cumprimento de suas determinações.

Os assuntos orçamentários passaram a configurar de forma distinta dos assuntos patrimoniais após a edição de normativos que estabeleceram procedimentos específicos para orçamento e patrimônio.

O estudo da Contabilidade pública implica na coexistência da abordagem patrimonial, que deve permitir o conhecimento das variações ocorridas no exercício resultantes ou independentes da execução orçamentária e a abordagem orçamentária, que tem como

finalidade a apuração do resultado financeiro e o confronto entre os valores efetivamente arrecadados e as despesas legalmente empenhadas no exercício.

A convergência da Contabilidade pública aos padrões internacionais editados pela International Federation of Accountants (IFAC), foi conduzida pelo Comitê Gestor da Convergência no Brasil, criado pela Resolução CFC nº 1.103/2007.

O Conselho Federal de Contabilidade, após quase 60 anos de sua existência, editou, em 2008, normas específicas para a Contabilidade aplicada ao setor público, uniformizando as práticas e procedimentos contábeis na administração pública, com as Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP).

A Secretaria do Tesouro Nacional, como órgão central do Sistema de Contabilidade federal, e em atendimento Portaria nº 184, de 25 de agosto de 2008 e ao Decreto nº 6.976/2009, editou o Manual de Contabilidade aplicada ao setor público (MCASP), com procedimentos contábeis patrimoniais e orçamentário, tratados de forma específica, seguindo as Normas Internacionais de Contabilidade publicadas pela International Federation of Accountants (IFAC) e as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público, editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade

A Resolução CFC nº 1.374, de 08 de dezembro de 2011, estabeleceu a estrutura conceitual para elaboração de Relatório Contábil-Financeiro com observação ao regime de competência, que reflete os efeitos das transações e outros eventos no momento em que ocorrem, para o lançamento nos registros contábeis, sendo reportados para as demonstrações contábeis, nos períodos a que se referem, e fornecendo uma melhor base de avaliação e performance passada e futura.

Outro normativo do Conselho Federal em 2011, a Resolução CFC nº 1.367, alterou o Apêndice II da Resolução CFC nº 750/1993, aprovado pela Resolução CFC nº 1.111/2007, com a interpretação dos Princípios de Contabilidade sob a perspectiva do setor público.

Verifica-se assim, uma série de procedimentos para tornar evidentes os procedimentos patrimoniais e orçamentários na Contabilidade pública. Na análise do contexto apresentado acima, com mudanças na sociedade e economia brasileira, considera-se que os possíveis fatores que, ao longo do tempo, levaram ênfase do enfoque orçamentário em detrimento do enfoque patrimonial na Contabilidade pública do Brasil, podem ser assim elencados:

- Atrasos na industrialização do país e nos procedimentos para o ordenamento das contas públicas do país;
- Início de República no Brasil com repúdio as ações dos monarquistas, levando a Contabilidade pública a tratar quase que exclusivamente do orçamento,

deixando em segundo plano os moldes preconizados desde o Alvará Régio de 1808.

- Legislação como base primordial para Contabilidade pública;
- Demasiada importância aos fatos orçamentários;
- Instabilidade por vários anos da moeda nacional, períodos de alta inflação e dificuldades em organizar as finanças públicas do país;
- Ausência de interpretação da Lei nº 4.320/1964 a partir do Título IX – da Contabilidade;
- Falta de pronunciamento do Conselho Federal de Contabilidade;
- Não-observação dos Princípios de Contabilidade no setor público.

Objetivo específico IV- Descrever as ações do grupo estudos da área pública do Conselho Federal de Contabilidade diante dos novos rumos da Contabilidade aplicada ao setor público

Através da análise do contexto histórico do Grupo de estudos da área pública do CFC, e leitura das atas do grupo, no período de 2007 a 2010, verificou-se os mecanismos utilizados pelo Conselho Federal de Contabilidade para a divulgação das Normas de Contabilidade Técnicas aplicadas ao setor público e entendimento da Contabilidade pública enquanto ciência que estuda o patrimônio.

As ações do Conselho Federal de Contabilidade, em prol das Normas Brasileiras de Contabilidade para o setor público, iniciaram-se com a organização de um Grupo de estudos específico para a área pública, pois havia necessidade de uniformizar as práticas e procedimentos contábeis, tendo em vista a grande dimensão e a diversidade de estrutura dos entes federativos.

As Normas Brasileiras de Contabilidade para o setor público, inicialmente configuravam o itens 10.12 – Entidades Públicas da Administração Direta e 10.13 – Entidades Públicas da Administração Indireta da Norma Técnica NBC T 10 – Dos aspectos Contábeis Específicos em Entidades Diversas da Resolução CFC nº 751/1993. Os itens listados nesta norma foram alterados pela Resolução CFC nº 1.028/2005 e somente em 2008 foram especificados na NBC T 16 - Aspectos Contábeis Específicos da Gestão Governamental.

Através de uma nova metodologia, criada a partir da Portaria CFC nº 56, de 25 de julho de 2006, houve a reestruturação da Vice-presidência técnica do CFC e alterações para elaboração das Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público, com a criação dos cargos de relator, revisor e coordenador técnico. Após estas modificações foi feito um

resgate do que havia sido desenvolvido até então pelo grupo de trabalho e grupo de estudos da área pública do CFC, sendo identificados como projetos: a elaboração, discussão e edição das Normas Brasileiras de Contabilidade voltadas à área pública; e elaboração e apresentação de projeto de lei para alteração da lei nº 4.320/1964.

Paralelamente, considerando a inclusão do Brasil no processo de convergência às normas internacionais, o CFC juntamente com entidades públicas e privadas, especialmente o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON), identificaram a necessidade de estender além da Contabilidade Societária, as ações para que essa convergência fosse implementada na Contabilidade aplicada ao setor público.

Dessa forma, em complemento às ações de convergência da Contabilidade societária, conduzidas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), o CFC criou, em 2007, o Comitê Gestor da Convergência no Brasil, pela Resolução CFC nº 1.103/2007.

A necessidade de institucionalizar a Contabilidade aplicada ao setor público, em todos os níveis de atuação do profissional Contador, fez com que o Conselho Federal de Contabilidade, preliminarmente a edição das Normas do setor público, divulgasse a minuta das Normas no site do Conselho e programasse eventos, com vistas à coleta de sugestões e contribuições, a serem enviados pelos profissionais da Contabilidade, bem como pelas entidades e público interessados.

A realização de eventos para divulgação e disseminação dos estudos realizados pelo grupo da área pública, com a participação dos profissionais da área contábil e atuantes da administração pública, de entidades envolvidas e interessadas nessas normas e do público em geral, culminaram com a edição, em 2008, das Normas Brasileiras de Contabilidade aplicada ao setor público (NBC TSP).

O CFC, após diversos estudos sobre a aplicabilidade dos princípios contábeis do setor privado ao setor público, editou a Resolução nº 1.121, de 28 de março de 2008, que aprovou a estrutura conceitual para a elaboração e apresentação das Demonstrações Contábeis. Esta Resolução foi revogada em 2011 pela Resolução CFC nº 1.374, que instituiu a estrutura conceitual para elaboração de Relatório Contábil-Financeiro.

Como forma de estabelecer a Contabilidade como ciência social, que estuda o patrimônio e os princípios da Contabilidade, o Conselho Federal de Contabilidade alterou a Resolução CFC nº 750/1993, com introdução do Apêndice II através da Resolução CFC nº 1.111/2007 - Princípios de Contabilidade sob a perspectiva do setor público, alterada pela Resolução CFC nº 1.367/2011.

Verifica-se assim, o trabalho do Conselho Federal de Contabilidade, na a adoção de um novo padrão na Contabilidade aplicada ao setor público com maior visibilidade à situação patrimonial, compatibilizando as regras contábeis as normas legais.

5 CONCLUSÕES, SUGESTÕES E RECOMENDAÇÕES

Nesta seção são apresentadas as conclusões do estudo realizado a partir da análise de resultados apresentados na seção 4, com a verificação de alcance do objetivo, problema de pesquisa e hipótese formulados. Com base nos resultados obtidos são feitas sugestões e recomendações pela autora.

5.1 Conclusões

A pesquisa de fatos históricos analisou acontecimentos econômicos e políticos do passado que tiveram impactos na Contabilidade pública do Brasil.

A ênfase à legalidade e ao orçamento público levou a Contabilidade pública no Brasil a adotar como fundamental os aspectos orçamentários dos normativos que regem a Contabilidade do setor público, deixando em segundo plano a evidenciação do patrimônio público.

Desta forma, a desvinculação dos assuntos orçamentários tornou-se primordial para estabelecer o paradigma conceitual e estrutura normativa da Contabilidade aplicada ao setor público, visando o correto registro dos atos e fatos da administração pública.

Neste contexto, verificou-se as ações do Conselho Federal de Contabilidade, e do seu Grupo de estudo da área pública, na publicação importantes normativos contábeis, como a edição de Resoluções quanto à elaboração de Relatório Contábil-Financeiro, com observação ao regime de competência, e em relação aos Princípios de Contabilidade sob a perspectiva do setor público.

Com a constatação de títulos específicos para o Orçamento e Contabilidade na Lei nº 4.320/1964, que normatiza as finanças públicas do Brasil, houve a edição de normas específicas que atendessem a abordagem orçamentária e patrimonial, com a distinção das regras orçamentárias de apuração do resultado financeiro e a adequada mensuração do patrimônio, através das regras contábeis voltadas para o patrimônio.

Foram verificados os trabalhos desempenhados pelo Conselho Federal de Contabilidade representado pelos integrantes do Grupo de estudos da área pública, junto aos órgãos de Contabilidade e controle do governo federal, e outras entidades da administração

pública e privada, que culminaram com a edição das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas aplicada ao setor público, convergência às normas internacionais de Contabilidade pública e edição dos princípios contábeis sob a perspectiva do setor público.

A Secretaria do Tesouro Nacional, como órgão central do Sistema de Contabilidade federal e em atendimento Portaria nº 184, de 25 de agosto de 2008 e ao Decreto nº 6.976/2009, editou o Manual de Contabilidade aplicada ao setor público (MCASP), com procedimentos contábeis orçamentários e patrimoniais tratados de forma específica e distinta, seguindo as Normas Internacionais de Contabilidade publicadas pela International Federation of Accountants (IFAC) e as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade

Estes fatos contribuíram para que fosse reconhecida, na Contabilidade pública, a aplicação dos Princípios de Contabilidade, principalmente os Princípios da Competência e da Oportunidade, evidenciando as variações patrimoniais pelo seu fato gerador, independentemente da execução do orçamento para a base de conhecimento da Contabilidade do setor público.

Essas ações consolidaram a Contabilidade como ciência social e o resgate do seu objeto que é o Patrimônio.

Tem-se assim, um progresso expressivo de iniciativas para auxiliar a evolução de mecanismos de gestão das contas públicas do país.

Em síntese, este estudo alcançou seu objetivo, verificando evolução da Contabilidade Pública no Brasil e as ações do Grupo de estudos da área pública do Conselho Federal de Contabilidade.

A hipótese ao problema de pesquisa foi confirmada uma vez que, ao longo da formação da Contabilidade pública no Brasil, os assuntos orçamentários não eram distinguidos dos assuntos patrimoniais, situação que começou a se modificar recentemente, com a edição de normativos específicos para procedimentos orçamentários e patrimoniais na Contabilidade aplicada ao setor público.

5.2 Sugestões

No intuito de contribuir com o desenvolvimento da pesquisa na área Contabilidade pública, sugere-se realizar pesquisas relacionadas ao tema aqui abordado e que não foram

tratados em função do escopo definido para a elaboração deste estudo, ampliando os resultados aqui encontrados.

As pesquisas elaboradas podem avaliar:

- A falta de conhecimento contábil nos órgãos da administração pública brasileira;
- A falta de representatividade contábil nos órgãos da administração pública brasileira;
- Análise do impacto do processo de convergência às normas internacionais na melhoria da informação contábil.

5.3 Recomendações

As recentes mudanças nas normas sobre Contabilidade pública no Brasil e o processo de convergência às normas internacionais de Contabilidade trazem a necessidade de atualização de conteúdo sobre o assunto, principalmente em livros sobre a matéria, assim como, a capacitação dos profissionais da área pública, para o conhecimento dessas alterações.

Neste sentido, torna-se importante a continuidade de eventos realizados pelo Conselho Federal de Contabilidade e outros órgãos da administração pública, na divulgação das Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público e nos procedimentos necessários para o correto registro dos bens patrimoniais.

REFERÊNCIAS

ALOE, Armando. *Contabilidade Pública*. 6 ed. São Paulo: Atlas, 1973. 160p.

ANDRADE, Álvaro Pereira de. Origem e evolução histórica da contabilidade. In: FILHO, José Francisco Ribeiro; LOPES, Jorge; PEDERNEIRAS, Marcleide (Org.). *Estudando Teoria da Contabilidade*. São Paulo: Atlas, 2009. p 21-42.

ANGÉLICO, João. *Contabilidade Pública*. 7 ed. São Paulo: Atlas, 1991. 281p.

BATISTA, Rodrigo. Revolta da Vacina [base de dados na internet]. 16/02/2010. Disponível em: <<http://www.historiabrasileira.com/brasil-republica/revolta-da-vacina/>>. Acesso em: 15 nov. 2011.

BARBOSA, Marco Aurélio Gomes. Um estudo histórico-biográfico sobre a vida e obra de Sebastião Ferreira Soares. In: CONVENÇÃO DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL, 12., 2009, Bento Gonçalves, RS. Anais Eletrônicos. Bento Gonçalves: CRCRS, 2009. Disponível em: <http://www.ccontabeis.com.br/CRC_12a/XII%20Congr/trab_cientificos/19_Area7_2657.pdf>. Acesso em 07 jul. 2011.

BERNARDES, C. de Alvarenga; FILHO, J. Barbosa de Almeida. *Direito Financeiro e Finanças*. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1967. 284p.

BIOLCHINI, Alberto. *Codificação da Contabilidade Pública Brasileira: Volume I – Histórico e documentação*. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1930. 873p.

BRASIL. Constituição (1824). *Constituição Política do Império do Brasil*. Registrada na Secretaria de Estado dos Negócios do Império do Brasil a fls. 17 do Liv. 4º de Leis, Alvarás e Cartas Imperiais. Rio de Janeiro, 22 de Abril de 1824. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao24.htm>. Acesso em: 01 nov.2011.

_____. Decreto n° 22.089 de 16 de novembro de 1932. Atribui a fiscalização do serviço dos empréstimos externos dos Estados e Municipalidades à Seção Técnica da Comissão de Estudos Financeiros e Econômicos dos Estados e Municípios, criada pelo Decreto n. 20.631, de 9 de novembro de 1931, e dá outras providências. *Diário Oficial [da] União*, Poder Executivo, Rio de Janeiro, RJ, 29 nov. 1932, Seção 1, p. 14 e p. 21742 (publicação original).

_____. Constituição (1934). *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil*. Diário Oficial dos Estados Unidos do Brasil, Poder Executivo, Rio de Janeiro, RJ, Seção 1 - Suplemento – 16 jul. 1934, p. 1 (publicação original). Diário da Câmara dos Deputados – 19 dez.1935, p. 9253 (publicação original). Disponível em: <<http://www2.camara.gov.br/legin/fed/consti/1930-1939/constituicao-1934-16-julho-1934-365196-publicacaooriginal-1-pl.html>>. Acesso em 05. nov. 2011.

_____. Constituição (1937). Constituição dos Estados Unidos do Brasil. *Diário Oficial [da] União*, Poder Executivo, Rio de Janeiro, RJ, 10 nov. de 1937, Seção 1, p.1.

_____. Decreto-Lei n° 14, de 25 de Novembro de 1937. Institui o conselho Técnico de Economia e Finanças, no Ministério da Fazenda, e dá outras providências. *Diário Oficial [da]*

União, Poder Executivo, Rio de Janeiro, RJ, 30 nov. 1937, Seção 1, p. 23594 (publicação original).

Disponível em: <<http://www2.camara.gov.br/legin/fed/declei/1930-1939/decreto-lei-14-25-novembro-1937-351805-publicacaooriginal-1-pe.html>>. Acesso em 25 nov. 2011.

_____. Decreto-Lei nº 579 de 30 de julho de 1938. Organiza o Departamento Administrativo do Serviço Público, reorganiza as Comissões de Eficiência dos Ministérios e dá outras providências. *Diário Oficial [da] União*, Poder Executivo, Rio de Janeiro, RJ, 30 jul. 1938. Seção 1, p. 15168 (publicação original). Disponível em:

<<http://www6.senado.gov.br/legislacao/ListaTextoIntegral.action?id=74417&norma=100812>>. Acesso em 16 nov. 2011.

_____. Decreto-lei nº 1.804, de 25 de novembro de 1939. Aprova normas orçamentárias, financeiras e de contabilidade para os Estados e Municípios. *Diário Oficial [da] União*, Prefeitura do Distrito Federal, DF, 01 dez. 1939, Seção 1, p. 27659 (publicação original). Disponível em: <<http://www2.camara.gov.br/legin/fed/declei/1930-1939/decreto-lei-1804-24-novembro-1939-411649-publicacaooriginal-1-pe.html>>. Acesso em 25 nov. 2011.

_____. Decreto-lei nº 2.416, de 17 de julho de 1940. Aprova a codificação das normas financeiras para os Estados e Municípios. *Diário Oficial [da] União*, 23 jul. 1940, Seção 1, p. 14193 (publicação original). Disponível em: <<http://www2.camara.gov.br/legin/fed/declei/1940-1949/decreto-lei-2416-17-julho-1940-412401-publicacaooriginal-1-pe.html>>. Acesso em 25 nov. 2011.

_____. Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946. Cria o Conselho Federal de Contabilidade, define as atribuições do Contador e do Guarda-livros, e dá outras providências. *Diário Oficial [da] União*, Poder Executivo, Capital Federal, DF, 28 mai. 1946. Seção 1, p. 3.

_____. Constituição (1946). Constituição dos Estados Unidos do Brasil. *Diário Oficial [da] União*, Capital Federal, DF, 25 set. de 1946, Seção 1, p. 1.

_____. Lei nº 4.320 de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Poder Executivo, Brasília, DF, 23 mar. 1964. Seção 1, p. 2745.

_____. Decreto-Lei nº 200 de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Poder Executivo, Brasília, DF, 27 fev. 1967. Seção 1, Suplemento, p. 4.

_____. Decreto nº 83.740, de 18 de julho de 1979. Institui o Programa Nacional de Desburocratização e dá outras providências. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Poder Executivo, Brasília, DF, 18 jul. 1979, Seção 1, p. 5.

_____. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Poder Legislativo, Brasília, DF, 05 out. 1988, Seção 1, p. 1.

_____.Lei nº 9.649, de 27 de maio de 1998. Dispõe sobre a organização da Presidência da República e dos Ministérios, e dá outras providências. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Poder Legislativo, Brasília, DF, 28 mai. 1998, Seção 1, p.5.

_____.Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Poder Legislativo, Brasília, DF, 5 mai. 2000,Seção 1, p. 1.

_____.Decreto nº 5.378, de 23 de fevereiro de 2005. Institui o Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização - GESPÚBLICA e o Comitê Gestor do Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização, e dá outras providências. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Poder Legislativo, Brasília, DF, 24 fev. 2005, Seção 1, p.2.

_____.Portaria nº. 184, de 25 de agosto de 2008. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Ministério da Fazenda. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Poder Executivo, Brasília, DF, 26 ago. 2008. Seção 1, p. 24.

_____.Decreto nº 6.583, de 29 de setembro de 2008, que promulga o Acordo Ortográfico da Língua Portuguesa, assinado em Lisboa, em 16 de dezembro de 1990. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Poder Executivo, Brasília, DF, 30 set. 2008, Seção 1, p. 1.

_____.Decreto nº 6.976, de 7 de outubro de 2009. Dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal e dá outras providências. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Poder Executivo, Brasília, DF, 8 out. 2009, Seção 1, p.15.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. Portaria nº 749 de 15 de dezembro de 2009. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Poder Executivo, Brasília, DF, 17 dez. 2009, Seção 1, p.56.

Disponível em:

<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria_STN_749_A_tualizacao_Anexos_Lei_4320.pdf>. Acesso em 10 dez. 2011.

_____.Ministros de Estado da Fazenda. Antônio Carlos de Andrada. Ministério da Fazenda. [base de dados na internet]. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/portugues/institucional/ministros/rep018.asp>>. Acesso em: 8 dez. 2011.

_____.Ministério da Administração e Reforma do Estado (MARE). Sito do servidor público. [base de dados na internet]. Disponível em: <http://www.servidor.gov.br/institucional/historico_MARE.htm>. Acesso em 13 nov. 2011.

_____.*Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público*. Parte I - Procedimentos Contábeis Orçamentários. 4. ed. Brasília, DF: Secretaria do Tesouro Nacional, Ministério da Fazenda, 2011. Disponível em: <http://www.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/ParteI_PCO2011.pdf>. Acesso em 29. dez.2011.

_____. *Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público*. Parte II - Procedimentos Contábeis Patrimoniais. 4. ed. Brasília, DF: Secretaria do Tesouro Nacional, Ministério da Fazenda, 2011. Disponível em: <http://www.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/ParteII_PCP2011.pdf>. Acesso em 29 dez. 2011.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. Da administração pública burocrática à gerencial. *Revista do Serviço Público*, ano 47, n. 1, jan./abr. 1996. Disponível em: <<http://academico.direito-rio.fgv.br/ccmw/images/1/1d/Bresser.pdf>>. Acesso em 05 ago. de 2011.

_____. *Exposição no Senado sobre a Reforma da Administração Pública*. Brasília: Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado, 1997. 42 p. Cadernos MARE da reforma do estado; v. 3.

_____. A reforma gerencial do Estado de 1995. *RAP*, Rio de Janeiro, v. 34, n. 4, p. 7-26, Jul./Ago. 2000.

_____. Reforma da nova gestão pública: agora na agenda da América Latina, no entanto. *Revista do Serviço Público*. ano 53, n. 1. p. 05-27, jan./mar. 2002. Disponível em: <http://www.enap.gov.br/index.php?option=com_docman&task=doc_view&gid=2645>. Acesso em: 07 ago. 2011.

_____. Os primeiros passos da reforma gerencial do estado de 1995. *Revista eletrônica sobre a reforma do estado (RERE)*, Salvador, n.16, p. 1-36, dez./jan./fev. 2009. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com/revista/RERE-16-DEZEMBRO-2008-LUIZ%20CARLOS%20BRESSER.pdf>>. Acesso em 06 nov. de 2011.

CARVALHO, Antonio Gontijo de. *Uma conspiração contra a inteligência: Vida e obra de David Campista*. Rio de Janeiro: Artenova, 1968. 143p.

CARVALHO, José Augusto Moreira de. Título IV: Do exercício financeiro. In: CONTI, José Maurício (Coord.) *Orçamentos Públicos: A lei 4.320/1964 comentada*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008. 3. p.121-136.

CARVALHO, Luiz Nelson Guedes de; COSTA, Patrícia de Souza; OLIVEIRA, Alan Teixeira de. Impairment no setor público: particularidades das normas nacionais e internacionais. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro v. 44, n. 4, p.839-76, jul./ago. 2010. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rap/v44n4/v44n4a05.pdf>> Acesso em 01 nov. 2011.

CASTRO, Domingos Poubel de; GARCIA, Leice Maria. *Contabilidade Pública no Governo Federal: Guia para reformulação do ensino e implantação da lógica do SIAFI nos governos municipais e estaduais com utilização do Excel*. São Paulo: Atlas, 2004. 393 p.

COLLIS, Jill; HUSSEY, Roger. *Pesquisa em Administração: um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação*. Tradução Lucia Simonini; Consultoria, supervisão e revisão técnica Marília Levacov. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005. 349 p.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (Brasil). Resoluções do Conselho Federal de Contabilidade. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>> Acesso em 23 dez. 2011.

_____. Princípios fundamentais e normas brasileiras de Contabilidade. Brasília: CFC, 2003. 202 p. Disponível em: <http://portal2.unisul.br/content/navitacontent_/userFiles/File/pagina_dos_cursos/Ciencias_contabeis_tub/Normas_Brasileiras_de_Contabilidade.pdf>. Acesso em 23 nov. 2011.

_____. Seminários Regionais e Nacional: Normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público. Brasília, DF: CFC, 2008. 14p. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/uparq/seminario_Regio_nacio.pdf>. Acesso em: 07 nov. de 2011.

_____. Curso de Contabilidade aplicada ao Setor Público. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, 2009. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/conteudo.aspx?codMenu=67&codConteudo=4297>>. Acesso em: 28. jun. 2011.

_____. Orientações Estratégicas para a Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil. Brasília: CFC, 2010. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade_governamental/downloads/CCASP_Orientacoes_Estrategicas_Contabilidade.pdf> Acesso em: 28 out. 2011.

CRAVO, Armando Filippi. Benjamin Constant Botelo de Magalhães. Academia Setelagoana. [base de dados na internet]. 19 de setembro de 2010. Disponível em: <http://www.portalcravo.com.br/armando/index.php?view=article&catid=27%3Atrabalhos-apresentados&id=85%3Abenjamin-constant-botelo-de-magalhaes&tmpl=component&print=1&page=&option=com_content&Itemid=12>. Acesso em 12 nov. 2011.

CRESWELL, John W. *Projeto de pesquisa: métodos qualitativo, quantitativo e misto*. Tradução Magda França Lopes; Consultoria, supervisão e revisão técnica Dirceu da Silva. 3. ed. Porto Alegre: Artmed, 2010. 296p.

D'AURIA, Francisco. *Curso de Contabilidade*. Companhia Editora Nacional: São Paulo, 1927, 469p.

_____. *Contabilidade Pública*. 3 ed. Rio de Janeiro: Companhia Editora Nacional, 1942. 349p.

FEIJÓ, Paulo Henrique; PINTO, Liane Ferreira; MOTA, Francisco Glauber Lima. *Curso de SIAFI: uma abordagem prática da execução orçamentária e financeira*. Brasília: Cidade gráfica e editora, 2006. 360p.

_____. A Contabilidade e o processo de reordenamento das finanças públicas. *Revista TCE-RJ*, Rio de Janeiro, v. 4, n.2, p. 18-37, jul./dez. 2009.

FELIX, Claudia Lima et al. Fragmentos do pensamento contábil brasileiro: contextualização histórica da colônia ao império. In: ACCOUNTING HISTORY INTERNATIONAL

- CONFERENCE, 6., 2010, Nova Zelândia. *Anais...* Nova Zelândia: nome da publicadora, 2010.
- FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Miniaurélio: o dicionário da língua portuguesa*. 7. ed. Curitiba: Ed. Positivo, 2008. 896p.
- FIC, Fernanda Severo. *A evolução da escrituração contábil no Brasil*. 2010. 21 p. Trabalho de conclusão do curso (Graduação em Ciências Contábeis). Faculdade de Ciências Econômicas, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2010. Disponível em: <<http://www.lume.ufrgs.br/handle/10183/25721>>. Acesso em: 17. jul.2011.
- GARCIA, Ronaldo Coutinho. *Reorganização do processo de planejamento do governo federal*. Brasília: IPEA, 2000. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/pub/td/td_2000/td_726.pdf>. Acesso em 17 out. 2011.
- GOVERNMENTAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. *Facts about GASB*. Norwalk, Connecticut: GASB, 2010 – 2011. Disponível em: <<http://www.gasb.org/cs/BlobServer?blobcol=urldata&blobtable=MungoBlobs&blobkey=id&blobwhere=1175821770571&blobheader=application%2Fpdf>>. Acesso em 15 dez. 2011.
- GASPARETTO JUNIOR, Antonio. *Jacobinismo*. [base de dados na internet]. 17 de janeiro de 2010. Disponível em: <<http://www.historiabrasileira.com/brasil-imperio/jacobinismo/>>. Acesso em: 01 nov.2011.
- GIACOMO, Waldemar Álvaro Di. *O New Public Management no Canadá e a gestão pública contemporânea*. *Revistabecan: Interfaces Brasil/Canadá*, n. 5, 2005. p.155-170. Disponível em: <<http://revistabecan.com.br/arquivos/1157647344.pdf>>. Acesso em 12 dez. 2011.
- GIACOMONI, James. *Orçamento Público*. 13 ed. São Paulo: Atlas, 2005. 318p.
- GIL, Antonio Carlos. *Como elaborar projetos de pesquisa*. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2002. 175p.
- HOLANDA, Victor Branco de; LATTMAN-WELTMAN, Fernando; GUIMARÃES, Fabrícia. *Sistema de informação de custos na administração pública federal: uma política de Estado*. Rio de Janeiro: FGV, 2010. 160 p.
- INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. *Transition to the accrual basis of accounting: guidance for governments and government entities*. 3. ed. New York: IFAC, Jan.2011. (IFAC Public Sector Committee – Study 14). Disponível em: <<http://www.ifac.org/publications-resources/study-14-transition-accrual-basis-accounting-guidance-governments-and-governm>>. Acesso em: 11 nov. 2011.
- IUDÍCIBUS, Sergio de et. al. *Manual de Contabilidade Societária*. FIPECAFI – Fundação Instituto de Pesquisa Contábeis, Atuariais e Financeiras, FEA/ USP. São Paulo: Atlas, 2010. 792p.
- JARDIM, José Maria. *Transparência e opacidade do estado no Brasil: usos e desusos da informação governamental*. Niterói: EdUFF, 1999. 239 p.

JARDIM, Viçoso. *A Contabilidade Pública do Brasil: estudos críticos de direito financeiro, contabilidade e administração pública*. Rio de Janeiro: Jacintho Ribeiro dos Santos editor, 1917. 292p.

LA ROCQUE, Geraldo de. *Contabilidade Pública*. Rio de Janeiro: Fundo de Cultura, 1963. 271p.

LIBERALQUINO, Joaquim. Processo de Convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC T SP) às IPSAS. In: ENCONTRO NORTE RIO GRANDENSE DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS, 7., 2011, Natal. *Anais Eletrônicos*. Natal: Conselho Federal de Contabilidade, 2011. Disponível em: <<http://www.custosnosetorpublico.net/restrita/imagem/arq4e7b9a1459f8f.pdf>>. Acesso em 30 out. 2011.

LIMA JÚNIOR, O. B. As reformas administrativas no Brasil: modelos, sucessos e fracassos. *Revista do Serviço Público*, Brasília, n. 2, p. 5-31, abr./jun. 1998.

LOBO, Ubaldo; MORAES JUNIOR, João Ferreira de. Exposição de motivos: Departamento administrativo do serviço público. *Diário Oficial dos Estados Unidos do Brasil*, Ano 80, n. 17, maio 1941, Seção 1, p.97.

LÓPEZ, Bernardino Benito. *Manual de Contabilidad Pública*. Ediciones Pirámide: Madri, 1995, p. 142. 504p.

LONGARAY, André Andrade; BEUREN, Ilse Maria. Caracterização da Pesquisa em Contabilidade. In: BEUREN, Ilse Maria et al. (Org.). *Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010. 195 p. p. 21-45.

MAIOR, Verônica Souto. Normas Brasileiras de Contabilidade Pública: Elaboração e Impacto. In: SEMINÁRIO INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE PÚBLICA, 1., 26 a 28 de novembro de 2007, Brasília. *Anais...* Brasília, DF: Conselho Federal de Contabilidade, 2007.

_____. Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas aplicadas ao Setor Público – NBCT SP. In: CONGRESSO INFORMAÇÃO DE CUSTOS E QUALIDADE DO GASTO NO SETOR PÚBLICO, 1., 2010. Brasília. *Anais...* Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2010a. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/Sistema_Informacao_custos/downloads/Apresentacao_NBCT_SP.pdf>. Acesso em 02 set. 2011.

_____. *Convergência aos Padrões Internacionais: “O CFC e o Processo de Convergência no Brasil”*. In: SEMINÁRIO INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE PÚBLICA, 2., 2010, Belo Horizonte. *Anais...* Belo Horizonte: Conselho Federal de Contabilidade, 2010b. Disponível em: <www.cfc.org.br/livre/IIsicp/dial1/veronica.ppt>. Acesso em: 02 set. 2011.

MALHOTRA, Naresh K. *Pesquisa de marketing: uma orientação aplicada*. 4 ed. Porto Alegre: Bookman, 2006. 569 p.

MARTINS, Humberto Falcão. *A modernização da administração pública brasileira no contexto do Estado*. 1995, 206 p. Dissertação (Mestrado em Administração Pública) - Escola Brasileira de Administração Pública, Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 1995.

MATIAS-PEREIRA, José. *Finanças Públicas: A política orçamentária no Brasil*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.356p.

MORAES JUNIOR, João Ferreira de. *Contabilidade Pública: notas e comentários sobre o projeto do código de Contabilidade Pública*. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1921. 64 p.
MOTA, Francisco Glauber Lima. *Contabilidade Aplicada ao Setor Público*. Brasília: Cidade Gráfica e editora. 2009.656p.

NASCIMENTO, Kleber. Reflexões sobre a estratégia de Reforma Administrativa: A experiência Federal Brasileira. *Revista de Administração pública*, Vol. 1, n. 1, jan/jul 1967. p. 11- 50. Disponível em: <http://ebape.fgv.br/sites/ebape.fgv.br/files/rap3_0.pdf>. Acesso em 25 nov.2011.

NOVAES, Tito. *Nota e ementas ao Projeto do Código de Contabilidade da República*. Belo Horizonte: Imprensa Oficial do Estado de Minas Gerais, 1918. 35 p.

OLIVEIRA, Manoel Marques de. *Lições de Contabilidade Pública*. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1933. 209p.

_____. *Lições de Contabilidade Pública*. 7 ed. Editora Atlas: São Paulo, 1955.444p.

PELEIAS, Ivam R.; BACCI, João. *Pequena cronologia do desenvolvimento contábil no Brasil: os primeiros pensadores, a padronização contábil e os congressos brasileiros de contabilidade*. *Revista Administração On Line*, São Paulo, v. 5, n. 3, p 39-54, jul./ago./set. 2004.

PELEIAS, Ivam Ricardo et al. Evolução do ensino de contabilidade no Brasil: uma análise histórica. *Revista de Contabilidade Financeira*, São Paulo, v.18, jun. 2007. p. 19 – 32

QUEIROZ, Cid Heráclito de. O Orçamento Público. *Revista Justiça & Cidadania*, v. 96, p. 42-46, jul. 2008. Disponível em: <<http://www.editorajc.com.br/revistaJC/artigos-selecionado.php?menu=revistaJC&id=140>>. Acesso em: 10. nov.2011.

REIS, Heraldo da Costa. Regime de caixa ou de competência: eis a questão. *Revista de Administração Municipal*, Rio de Janeiro, v. 52, n. 260, p. 37-48, out./dez. 2006.

REVISTA DE FINANÇAS PÚBLICAS [do] Ministério da Fazenda. Conselho técnico de Economia e Finanças do Ministério da Fazenda, ano 24, n. 228, jan ./jun.1964. p. 47-51.

REZENDE, Fernando Antonio. *Finanças Públicas*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006. 382p.

REZENDE, Flávio da Cunha. O dilema do controle e a falha seqüencial nas reformas gerenciais. *Revista do Serviço Público*, ano 53, n. 3, p.50-74, jul./set. 2002. Disponível em:<<http://www.bresserpereira.org.br/Documents/MARE/Terceiros-Papers/02-Rezende,FC53%283%29.pdf>>. Acesso em 05 ago. de 2011.

RIBEIRO, José Joaquim Teixeira. *Lições de finanças públicas*. 5. ed. Coimbra: Coimbra, 1997.468p.

RIO DE JANEIRO (RJ). Secretaria Especial de Comunicação Social. *1904 – Revolta da Vacina: A maior batalha do Rio*. Rio de Janeiro: SCS, 2006. p. 11-34.

ROSA, Maria Berenice. *Contabilidade do Setor Público*. São Paulo: Atlas, 2011. 561p.

SÁ, Antonio Lopes de. *História geral e das doutrinas da contabilidade*. São Paulo: Atlas, 1997. 194p.

SIMONSEN, Roberto C. *História econômica do Brasil: 1500-1820*. Brasília: Senado Federal, Conselho Editorial, 2005.589 p. Edições do Senado Federal; v. 34.

SILVA, Lino Martins da. *NBCASP: A grande reforma na Contabilidade Pública*. Blog [internet]. Rio de Janeiro: Lino Martins da silva, 2008. Disponível em: <<http://linomartins.wordpress.com/2008/12/03/nbcasp-a-grande-reforma-na-contabilidade-publica/>>. Acesso em 10. nov.2011.

_____. *Lições do campo de batalha: A nova (velha) Contabilidade Pública*. Blog [internet]. Rio de Janeiro: Lino Martins da silva, 2009a. Disponível em: <<http://linomartins.wordpress.com/2009/01/28/>>. Acesso em 7 nov. 2011.

_____. *Um pouco de história da Contabilidade Pública Brasileira: Contabilidade de exercício ou Contabilidade de gestão. Uma discussão de 106 anos*. Blog [internet]. Rio de Janeiro: Lino Martins da silva, 2009b. Disponível em: <<http://linomartins.wordpress.com/2009/06/04/um-pouco-de-historia-da-contabilidade-publica-brasileira-contabilidade-de-exercicio-ou-contabilidade-de-gestao-uma-discussao-de-106-anos/>>. Acesso em: 04 set. 2011.

_____. *A posição da Contabilidade na estrutura dos Governos: algumas reflexões extraídas do processo legislativo de 1903 a 1918*. Blog [internet]. Rio de Janeiro: Lino Martins da silva, 2009c. Disponível em: <<http://linomartins.wordpress.com/2009/09/17/a-posicao-da-contabilidade-na-estrutura-dos-governos-algumas-reflexoes-extraidas-do-processo-legislativo-de-1903-a-1918/>>. Acesso em 04 nov. 2011.

_____. *Contabilidade Governamental: Um enfoque Administrativo da Nova Contabilidade Pública*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2011a. 376p.

_____. *I Simpósio Estadual de Teoria da Contabilidade e sugestão para o II Simpósio*. Blog [internet]. Rio de Janeiro: Lino Martins da silva, 2011b. Disponível em: <<http://linomartins.wordpress.com/2011/01/30/>>. Acesso em 10. nov. 2011.

SILVIA, Edna Lúcia da; MENEZES, Estera Muszkat. *Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação*. 3. ed. rev. atual. Florianópolis: Laboratório de Ensino a Distância da UFSC, 2001.121p.

UniFAE Intelligientia. [base de dados na internet]. Disponível em:

<<http://www.fae.edu/intelligientia/pensadores/fabio.asp>>. Acesso em 10. nov.2011.

VARELA, Alfredo. *Projecto de Codigo Financeiro da Republica*. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1902. 290 p.

VARELLA, Luiz Fernando. *Dr. Antonio Carlos de Salles Junior*: Patrono do Colégio e Escola Normal Estadual "Dr. Salles Junior" de Dourado. [base de dados na internet]. 15 de julho de 2008. Disponível em:<<http://douradocidadeonline.blogspot.com/2008/07/e-e-dr-salles-jnior.html>>. Acesso em 12 nov. 2011.

VEIGA, Dídimo Agapito da. *Lições da Sciencia das Finanças na Faculdade de Direito do Rio de Janeiro*. 2. Fascículo. Rio de Janeiro: Typ. do Jornal do Commercio, de Rodrigues & C., 1917. 150p.

VEIGA FILHO, João Pedro da. *Manual da Sciencia das Finanças*. 2. ed.São Paulo: Espindola & Comp., 1906. 507p.

VERGARA, Sylvia Constant. *Projetos e relatórios de pesquisa em administração*. 6 ed.São Paulo: Atlas, 2005.96p.

WILKEN, Edgard. *Manual de Contabilidade Pública*. 4. ed. Rio de Janeiro: Gráfica Editora Aurora, 1956. 346p.