



UNIVERSIDADE D
COIMBRA

Caio Felipe Fonseca do Nascimento

**AS VANTAGENS E OS DESAFIOS DA IMPLEMENTAÇÃO DAS IPSAS NO
BRASIL SOB A PERSPECTIVA DO TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO**

**Dissertação no âmbito do Mestrado de Contabilidade e Finanças, orientada pela
Professora Doutora Susana Margarida Faustino Jorge e apresentada à Faculdade de
Economia da Universidade de Coimbra**

COIMBRA

JULHO DE 2019



CAIO FELIPE FONSECA DO NASCIMENTO

**AS VANTAGENS E OS DESAFIOS DA IMPLEMENTAÇÃO DAS IPSAS NO
BRASIL SOB A PERSPECTIVA DO TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO:**

Dissertação apresentada à Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra para a
obtenção do grau de Mestre em Contabilidade e Finanças.

Orientadora: Prof. Doutora Susana Margarida Faustino Jorge

Coimbra, julho de 2019

AGRADECIMENTOS

A conclusão deste mestrado é fruto do esforço de um conjunto de pessoas que tornaram esse acontecimento possível. Assim, agradeço:

Ao Instituto Federal de Roraima (IFRR) que me possibilitou, mediante afastamento integral, a oportunidade de realização deste mestrado na Universidade de Coimbra.

À meu pai e minha mãe por todo o apoio e suporte ao longo de todos esses anos, me incentivando sempre na busca de meu crescimento pessoal e profissional.

À minha orientadora, Prof. Doutora Susana Margarida Faustino Jorge, que me acompanhou ao longo desta trajetória.

À Prof. Isabel Brusca que me acompanhou durante a realização de minha mobilidade acadêmica na Universidade de Zaragoza.

A todos os meus colegas de curso, em especial aos amigos que fiz ao longo do mestrado, Ryck Padilha, Jackson Silva, Ana Rosa e Diego Bertolotti, que ao longo de todo o curso sempre se mostraram grandes parceiros nas atividades acadêmicas e prestando todo o apoio necessário nos momentos de dificuldade.

Por fim, a todos os que de forma direta ou indireta contribuíram para que a conclusão desse mestrado se tornasse possível.

“No fim tudo dá certo, e se não deu certo é porque ainda não chegou ao fim”.

Fernando Sabino

RESUMO

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público vem passando por diversas mudanças no Brasil nos últimos anos em virtude do processo de convergência às normas internacionais. A principal legislação existente no país sobre o tema é a Lei 4.320/64 que possui maior enfoque orçamentário, em detrimento ao aspecto patrimonial. Neste sentido, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), em trabalho conjunto com a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), tem envidado esforços para a reforma da contabilidade pública brasileira, resgatando o patrimônio como objeto de estudo. Esta reforma tem causado impactos nos procedimentos contábeis realizados que afetam diretamente as demonstrações contábeis do Governo Federal. Nesta linha, o Tribunal de Contas da União (TCU), exerce um papel relevante no âmbito desta reforma, dado que é responsável por realizar auditoria sobre o Balanço Geral da União (BGU), que é elaborado em conformidade com as normas contábeis vigentes. Assim, o objetivo desta dissertação consiste em analisar as consequências da adoção das normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público, na preparação e no reporte da informação financeira sob a perspectiva do TCU, por meio de uma abordagem essencialmente qualitativa. Para realização desse trabalho foi analisado o BGU dos exercícios de 2015, 2016 e 2017, bem como os respectivos relatórios de auditoria elaborados pelo TCU referente aos mesmos períodos. Também foram realizadas entrevistas com auditores da STN e do TCU que atuam ativamente no processo de reforma contábil e de auditoria das contas do Governo Federal. Este trabalho permitiu concluir que a implementação das normas internacionais até o presente momento tem causado impactos positivos na informação financeira apresentada nas demonstrações contábeis do Governo Federal brasileiro, especialmente no que se refere à forma de reconhecimento de créditos tributários e provisões que, por consequência, causaram uma variação negativa no patrimônio líquido da União superior a R\$ 2,4 trilhões de reais no período de 2014 a 2017.

Palavras-chave: Reforma da Contabilidade Pública, Convergência, IPSAS, Balanço Geral da União, Tribunal de Contas da União.

ABSTRACT

Public Sector Accounting has undergone several changes in Brazil over the past years due to the process of convergence to international standards. The main Brazilian legislation on the subject is the Law No. 4.320/64, which has budgetary focus to the detriment of the equity aspect. In this regard, the Federal Council of Accounting, in joint work with the National Treasury Secretariat made efforts to the reform of the Brazilian Public Sector Accounting, by rescuing the equity approach as object of study. This reform caused some impacts on the performed accounting procedures that directly affect financial statements of the Federal Government. In this line, the Federal Court of Accounts plays a crucial role within the scope of this public sector reform, since it is responsible for conducting an audit on the General Balance Sheet of the Union, which is designed in accordance with current accounting standards. Thus, the purpose of this work is to analyze the consequences of adopting the international accounting standards applied to the public sector in the preparation and reporting of financial information from the Federal Court of Accounts' standpoint, through an essentially qualitative approach. For the development of this work, the General Balance Sheets of the Union for 2015, 2016 and 2017 were analyzed, as well as their respective audit reports performed by the Federal Court of Accounts for the same periods. In addition, interviews were conducted with auditors from the National Treasury Secretariat and the Federal Court of Accounts who actively participate in the accounting reform process and the auditing of the Federal Government's accounts. This work allows us to conclude that the implementation of the international standards performed up to now has had a positive impact on the financial information presented in the financial statements of the Brazilian Federal Government, especially when it comes to recognition of tax credits and provisions, which consequently caused a negative variation in the net assets of more than R\$ 2.4 trillion in the period from 2014 to 2017.

Keywords: Public Accounting Reform, Convergence, IPSAS, General Balance Sheet of the Union, Federal Court of Accounts.

LISTA DE SIGLAS

ACCA – The Association of Chartered Certified Accountants

AGU – Advocacia Geral da União

BID – Banco de Desenvolvimento Interamericano

CAG – Consultative Advisory Group

CASP – Contabilidade Aplicada ao Setor Público

CCONF – Coordenador Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação

CF – Constituição Federal

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

CGF – Conselho de Gestão Fiscal

CGU – Controladoria Geral da União

CPC – Comitê de Procedimentos Contábeis

CTCONF – Câmara Técnica de Normas Contábeis e de Demonstrativos Fiscais da Federação

CVM – Comissão de Valores Mobiliários

DCASP – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público

EFS – Entidade Fiscalizadora Superior

EPSAS – European Public Sector Accounting Standards

EUROSTAT – European Statistical Office

FASB – Financial Accounting Standards Board

FMI – Fundo Monetário Internacional

FOCAL – Fórum de Contadores da América Latina

FUNDEB – Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de valorização dos Profissionais de Educação

GA – Grupo Assessor

GTCON – Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis

GTREL – Grupo Técnico de Padronização de Relatórios

IAS – International Accounting Standards

IASB – International Accounting Standards Board

IASC – International Accounting Standards Committee

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

IBRACON – Instituto Brasileiro de Auditores Independentes

IFAC – International Federation of Accountant

IFRS – International Financial Reporting Standards

IPSAS – International Public Sector Accounting Standards

IPSASB – International Public Sector Accounting Standards Board

INSS – Instituto Nacional da Seguridade Social

INTOSAI – The International Organization of Supreme Audit Institutions

ISA – International Standards on Auditing

LDO – Lei de Diretrizes Orçamentárias

LOA – Lei Orçamentária Anual

LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal

MCASP – Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público

MDF – Manual de Demonstrativos Fiscais

MERCOSUL – Mercado Comum do Sul

NAFTA – North American Free Trade Agreement

NBCASP – Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público

NBC TG – Norma Brasileira de Contabilidade Técnica Geral

NBC TSP – Norma Brasileira de Contabilidade Técnica do Setor Público

NPM – New Public Management

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico

ONU – Organização das Nações Unidas

PCASP – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público

PCP – Procedimentos Contábeis Patrimoniais

PFM – Public Financial Management

PGFN – Procuradoria Geral da Fazenda Nacional

PIB – Produto Interno Bruto

PIC – Public Interest Committee

PIPCP – Prazo de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais

PL – Projeto de Lei

PPA – Plano Plurianual

PSC – Public Sector Committee

PWC – PricewaterhouseCoppers

RFB – Receita Federal do Brasil

RGF – Relatório de Gestão Fiscal

RREO – Relatório Resumido da Execução Orçamentária

RPPS – Regime Próprio de Previdência Social

SEMAG – Secretaria de Macroavaliação Governamental

SIAFI – Sistema Integrado de Administração Financeira

SNC-AP – Sistema de Normalização Contabilística aplicado ao Setor Público

STN – Secretaria do Tesouro Nacional

TC – Tribunal de Contas

TCU – Tribunal de Contas da União

TI – Tecnologia de Informação

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1: Adoção do regime de competência no setor público pelos países.....	11
Figura 2: Tendência de adoção ao regime de competência até o ano de 2018.....	12
Figura 3: Grau de convergência com as IPSAS na América Latina.....	15
Figura 4: Etapas da elaboração da Estrutura Conceitual da IFAC.....	17
Figura 5: Evolução da contabilidade pública no Brasil.....	25
Figura 6: Fluxo de convergência das IPSAS no Brasil.....	35
Figura 7: Grau de observância nas normas infralegais.....	39
Figura 8: O processo de convergência no MCASP.....	40
Figura 9: Planejamento do processo de convergência.....	40
Figura 10: Evolução do Patrimônio líquido da União.....	61
Figura 11: Composição dos Passivos Contingentes da PGFN.....	63
Figura 12: Procedimentos implementados para a União no PIPCP.....	67
Figura 13: Reversão de provisões e ajustes para perdas.....	68
Figura 14: Avaliação de despesas futuras com pensões militares.....	70
Figura 15: Participação nas despesas com pessoal por poder.....	74
Figura 16: Déficit dos sistemas previdenciários públicos federais.....	76
Figura 17: Pilares do processo de convergência.....	81

ÍNDICE DE QUADROS

Quadro 1: Características qualitativas da informação contábil para as demonstrações contábeis das entidades do setor público.....	20
Quadro 2: NBCASP e a relação com as IPSAS.....	33
Quadro 3: NBC TSP convergidas.....	36
Quadro 4: NBC TSP em processo de convergência.....	37
Quadro 5: Alterações no MCASP 8ª edição.....	41
Quadro 6: Influência dos atores envolvidos no processo de convergência	42
Quadro 7: Prazo de implementação do PIPCP	44
Quadro 8: Ações Realizadas pelos principais Atores no Processo de Convergência às Normas Internacionais.....	53

ÍNDICE GERAL

1.	INTRODUÇÃO	1
2.	A REFORMA DA CONTABILIDADE PÚBLICA	6
2.1.	O desenvolvimento da contabilidade	6
2.2.	O surgimento dos órgãos normativos no cenário internacional	7
2.3.	Adoção do regime de competência no setor público.....	10
2.4.	Uma abordagem às IPSAS	16
2.4.1.	Vantagens da adoção das IPSAS.....	18
2.4.2.	Desvantagens e desafios das IPSAS.....	21
3.	A REFORMA DA CONTABILIDADE PÚBLICA NO BRASIL	24
3.1.	Desenvolvimento da contabilidade pública sob a ótica das legislações brasileiras	25
3.1.1	Lei 4.320/64	25
3.1.2	Constituição Federal de 1988	27
3.1.3	Lei de responsabilidade fiscal	29
3.1.4	Outras legislações.....	30
3.2.	Implementação das normas internacionais no Brasil	31
3.2.1.	Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.....	32
3.2.2.	Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público.....	37
3.3.	Atores da reforma da contabilidade pública no Brasil	42
3.3.1	Secretaria do Tesouro Nacional	43
3.3.2	Conselho Federal de Contabilidade.....	44
3.3.3	Tribunal de Contas da União.....	47
4.	METODOLOGIA	54
4.1.	Análise documental.....	55
4.2.	Entrevista.....	56
5.	APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS..	59
5.1.	Análise documental	59
5.1.1	Contas de 2015.....	60
5.1.2	Contas de 2016.....	66
5.1.3	Contas de 2017	71
5.2.	Entrevistas	78
5.2.1	Percepção acerca dos benefícios da implementação das IPSAS no Brasil.....	78
5.2.2	Percepção acerca dos desafios da implementação das IPSAS no Brasil.....	80
5.2.3	Atuação do TCU na implementação das IPSAS no Brasil.....	83
5.2.4	O impacto nas demonstrações financeiras das NBC TSP adotadas até a 7ª edição do MCASP	86

6. CONCLUSÕES, LIMITAÇÕES E RECOMENDAÇÕES.....	90
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	95
ANEXOS.....	102

1. INTRODUÇÃO

A reforma da Administração Pública é uma realidade que tem feito parte de vários países em todo o mundo, com o intuito de implementar práticas oriundas da teoria denominada *New Public Management* (Nova Gestão Pública), que preconiza a modernização da estrutura administrativa do setor público, visando contribuir com a eficiência organizacional e operacional, adotando princípios e práticas comuns no setor privado para o setor público (Blanco et al., 2006).

A Nova Gestão Pública representa um avanço ao modelo burocrático, no qual o Estado passa a adotar práticas como a reestruturação organizacional, buscando maior descentralização e delegação de serviços, possibilitando maior autonomia às entidades administrativas, além de uma mudança na forma de atuação, na qual diminui a participação do Estado na produção de bens e serviços, passando a atuar com maior ênfase na regulação e controle de resultados. Isso tudo representa uma melhoria da governança no setor público, que juntamente com o incremento da *accountability*, representam pilares da Nova Gestão Pública. (Martins, 2002).

Nunes et al. (2015: 426) afirmam que “A mudança do papel do Estado de provedor para regulador, decorrente, principalmente, dos desafios advindos com o avanço da privatização, impactou na mudança da natureza de suas atribuições”. Rezende (2007) entende que as transformações ocorridas no final do século passado no papel do Estado também estão relacionadas com outros aspectos, tais como: a globalização financeira, a abertura comercial, a privatização de empresas estatais, a formação de blocos regionais e o fortalecimento dos poderes locais.

A busca por formas de gestão mais modernas e eficientes por meio do incremento de práticas do setor privado, aliado as sucessivas crises financeiras sofridas pelos entes governamentais ao longo dos tempos contribuíram para que a contabilidade aplicada ao setor público fosse incluída no contexto de reforma da gestão pública. Assim, nas últimas décadas diversos países têm adotado o regime de competência no setor público como meio de divulgação das suas informações financeiras, visando aumentar a transparência e confiabilidade dos usuários das informações contábeis. (Lapsley, 2009).

No intuito de buscar maior comparabilidade entre as informações financeiras dos entes governamentais, a *International Federation of Accounting* (IFAC) desenvolve por meio do *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB) as normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público – *International Public Sector*

Accounting Standards (IPSAS) – visando harmonizar a contabilidade praticada pelos países, possibilitando maior transparência, comparabilidade e responsabilização na prestação de contas. A adoção das IPSAS é apoiada por diversas instituições, como o Fundo Monetário Internacional (FMI), Banco Mundial, Organização das Nações Unidas (ONU) e a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), que desenvolvem diversos trabalhos com o objetivo de apoiar a convergência internacional. Essas instituições adotam elas próprias as IPSAS, contribuindo para dar maior legitimidade internacional às normas e incentivar os demais países a também realizarem a adoção. A OCDE, por exemplo, foi o primeiro organismo internacional a adotar as IPSAS. Como consequência, até o ano de 2017 mais de 75% dos países membros da OCDE já adotavam o regime de competência em sua contabilidade governamental. (http://www1.worldbank.org/publicsector/pe/April2003Seminar/Course%20Readings/08.%20Internal%20Control%20and%20Audit/Study_13_Governance.pdf, resgatado em 4 de Outubro de 2018).

A modernização da Administração Pública evidenciada nas últimas décadas, aproximando a atuação do Estado ao modelo empresarial, apresenta uma administração menos onerosa e mais eficiente. Assim como no setor privado, o setor público também possui conflitos de interesse entre proprietários e gestores, os denominados “conflitos de agência”, onde os cidadãos – contribuintes e eleitores – são os principais, ou seja, os provedores de recursos, e os agentes são os representantes eleitos e gestores públicos que aplicam os recursos em prol de retorno a sociedade. Dessa forma, ganhou espaço nos últimos anos o desenvolvimento dos estudos de governança no setor público. De acordo com o TCU, a governança no setor público refere-se:

aos mecanismos de avaliação, direção e monitoramento; e as interações entre estruturas, processos e tradições, as quais determinam como cidadãos e outras partes interessadas são ouvidos, como as decisões são tomadas e como o poder e as responsabilidades são exercidos (GRAHN; AMOS; PLUMPTRE, 2003). Preocupa-se, por conseguinte, com a capacidade dos sistemas políticos e administrativos de agir efetiva e decisivamente para resolver problemas públicos (PETERS, 2012). (TCU, 2014: 18).

Os estudos realizados pela IFAC (2001a; 2013), afirmam que estruturas de governança baseadas em princípios são mais flexíveis e mais adequadas do que estruturas baseadas em regras, o que possibilita maior facilidade de implementação de mecanismos de governança nas diferentes organizações públicas em todo o mundo. Por sua vez, o

estudo da IFAC que trata da governança no setor público¹, estabelece três princípios fundamentais para as boas práticas de governança nas organizações públicas, quais sejam, transparência, integridade e *accountability*.

Segundo o IFAC (2013), a boa governança no setor público permite garantir de forma responsável e organizada a entrega de benefícios econômicos e sociais aos cidadãos; ser transparente, mantendo a sociedade informada acerca das decisões tomadas e dos riscos envolvidos; dialogar e prestar contas para com a sociedade; utilizar-se de controles internos para manter os riscos em níveis adequados e aceitáveis; e controlar as finanças de forma atenta, robusta e responsável.

Para Pereira (2011) a formulação de estruturas de controle interno e externo, gerenciamento de riscos e *accountability* plena, são mecanismos para garantir a governança no setor público.

A intensificação da participação da sociedade é essencial para o fortalecimento da governança pública. A Controladoria Geral da União (2012) define o controle social como um complemento indispensável ao controle institucional realizado pelos órgãos públicos. Logo, a participação social contribui para a boa e correta aplicação dos recursos públicos.

A contabilidade com a sua função de registro de todos os fenômenos contábeis e orçamentários, é imprescindível no fomento de informações que possibilitam a realização do controle social e institucional.

Neste contexto em que está sendo realizada a convergência com as IPSAS no Brasil, esta dissertação tem como objetivo analisar as consequências da adoção destas normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público na preparação e no reporte da informação financeira, sob a perspectiva do TCU.

Assim, pretende-se 1) Analisar os avanços obtidos nas demonstrações financeiras consolidadas do Governo Federal com as normas internacionais implementadas até o momento; 2) Descrever como o TCU tem atuado na implementação das IPSAS no Brasil; e 3) Perceber os principais benefícios e desafios da implementação das IPSAS no Brasil na perspectiva do TCU. Para a realização desta dissertação analisaram-se as demonstrações financeiras do governo federal apresentadas nos três últimos exercícios financeiros (2015, 2016 e 2017), bem como os relatórios de auditoria

¹ Ver

http://www1.worldbank.org/publicsector/pe/April2003Seminar/Course%20Readings/08.%20Internal%20Control%20and%20Audit/Study_13_Governance.pdf, resgatado em 4 de Outubro de 2018.

do TCU sobre as demonstrações contábeis dos respectivos períodos. Realizaram-se também entrevistas com Auditores de Controle Externo do TCU e um Auditor da Secretaria do Tesouro Nacional (STN).

A escolha deste tema ocorreu em virtude do processo de reforma de contabilidade pública que tem ocorrido no Brasil desde 2008, rumo à convergência às normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público. Considerando que este processo de reforma tem causado diversas mudanças na contabilidade pública brasileira, como a implantação do novo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) a partir do ano de 2015, justifica-se a relevância dessa pesquisa no âmbito das demonstrações contábeis do Governo Federal.

Por outro lado, considerou-se ainda a atuação dos órgãos de controle institucionais que realizam, por meio de suas funções legais, a verificação da “boa” aplicabilidade dos recursos públicos. A contínua atualização da contabilidade no setor público brasileiro, por meio do processo de convergência às normas internacionais, destaca a relevância da pesquisa, possibilitando aos leitores compreender por meio da revisão da literatura: 1) os motivos que levaram diversas nações pelo mundo, inclusive o Brasil, a convergir a um modelo de contabilidade pública adotado internacionalmente; 2) como tem funcionado o processo de harmonização com essas normas no Brasil; e 3) como têm atuado os principais atores da implementação das IPSAS no Brasil, especialmente o TCU.

Assim, a pesquisa é de grande importância a todos os acadêmicos, profissionais de contabilidade, membros dos governos em todos os entes da federação, profissionais de órgãos de controle interno e externo da administração pública, bem como a toda a sociedade, que deseja maior transparência na aplicação dos recursos dispendidos pelas entidades públicas no Brasil. Este trabalho contribui academicamente com estudos das IPSAS no Brasil, tema que está em desenvolvimento e passa por constante atualização, proporcionando uma abordagem sobre os impactos verificados nas demonstrações contábeis do Governo Federal, bem como a participação do TCU no processo de convergência rumo às normas internacionais de contabilidade no setor público que o Brasil tem enfrentado nos últimos anos.

Essa dissertação está estruturada em cinco capítulos, além desta introdução. O segundo e o terceiro capítulos apresentam a revisão da literatura que constituem as bases teóricas para a realização deste trabalho. O capítulo 2 aborda a reforma da contabilidade pública no contexto internacional, bem como as vantagens e os desafios da adoção das IPSAS. O capítulo 3 trata da reforma da contabilidade pública no Brasil e da participação

dos principais atores da implementação das normas internacionais no contexto interno, bem como o devido processo para a realização da convergência das IPSAS. O capítulo 4 apresenta a metodologia do trabalho, com as técnicas utilizadas para realização dessa pesquisa. O capítulo 5 contém a apresentação, análise e discussão dos resultados que se convertem na busca de resposta às questões de pesquisa que permitem concretizar os objetivos pretendidos neste trabalho. Por fim, o capítulo 6 apresenta as considerações finais.

2. A REFORMA DA CONTABILIDADE PÚBLICA

2.1. O desenvolvimento da contabilidade

O surgimento da contabilidade confunde-se com o próprio desenvolvimento da humanidade, que se utilizava de técnicas rudimentares para registro de seu patrimônio. Com a evolução da civilização a contabilidade foi se aperfeiçoando com a contribuição de vários povos, como os egípcios, fenícios, persas, gregos, romanos, entre outros. No ano de 1494, Luca Pacioli, considerado o “pai” da contabilidade, lança o livro *Summa de arithmetica*, que em um dos capítulos trata da contabilidade e dá surgimento ao método das partidas dobradas, segundo o qual, para cada lançamento a débito em uma conta deve haver um ou mais lançamentos a crédito de igual valor, ou vice e versa, de modo que o valor total dos lançamentos a débito corresponda ao valor total dos lançamentos a crédito. Com o decorrer do tempo a contabilidade ganha cada vez mais notoriedade e importância, adquirindo o aspecto científico. (Schmidt, 2008)

Lopes de Sá, considerado um dos grandes teóricos da contabilidade brasileira e mundial, define contabilidade como “a ciência que estuda os fenômenos patrimoniais, preocupando-se com realidades, evidências e comportamentos dos mesmos em relação à eficácia funcional das células sociais” (Sá, 1999: 58).

Por sua vez Franco afirma que a contabilidade:

É a ciência que estuda e pratica, controla e interpreta os fatos ocorridos no patrimônio das entidades, mediante o registro, a demonstração expositiva e a revelação desses fatos, com o fim de oferecer informações sobre a composição do patrimônio, suas variações e o resultado econômico decorrente da gestão da riqueza econômica. (Franco, 1999: 42).

Pelos conceitos apresentados por Franco e Lopes de Sá e por diversos outros autores percebe-se que a contabilidade tem como objeto de estudo o patrimônio das entidades, e tem como objetivo fornecer informações para os seus diversos usuários no processo de tomada de decisões.

A ciência contábil é por excelência uma ciência de informação classificada no campo das ciências sociais, portanto tem o seu desenvolvimento relacionado com a evolução da sociedade, de modo que o registro, evidenciação e análise de seu objeto – patrimônio – varia em cada ambiente em que atua. (Xavier, 2008). Dessa forma, uma série de fatores influenciaram as práticas contábeis adotadas pelos diversos países no mundo. Niyama (2010) cita algumas razões para a divergência dos relatos financeiros entre países, tais como: características da legislação nacional, formas de obtenção de

crédito pelas empresas e influência e status da profissão contábil. Saudagaran (2004) *apud* Niyama (2010) afirma que “a contabilidade é produto de uma complexa interação de fatores sociais, econômicos e institucionais de um país” e cita ainda fatores como o desenvolvimento econômico, estrutura política, tradições históricas, culturais, qualidade da educação contábil, entre outros.

Sendo uma ciência de informação, a contabilidade é considerada a “linguagem dos negócios”, de onde são extraídas todas as informações que podem ser úteis aos seus usuários. No entanto, as informações geradas pela contabilidade não são homogêneas entre os países, sendo evidenciada de distintas formas, pelos motivos já expostos. Sendo assim, a contabilidade utilizada no Brasil, certamente, não é igual em todos os aspectos a contabilidade utilizada em Portugal, por exemplo. O que implica dizer que os resultados e o patrimônio de uma empresa que atua em ambos os mercados podem apresentar valores diferentes, por conta das políticas contábeis adotadas por cada país. (Lemes e Carvalho, 2010).

Neste sentido, verificou-se nas últimas décadas uma necessidade de unificar, ou ao menos aproximar, a maneira pela qual a informação contábil é apresentada por todo o mundo, com o intuito de proporcionar maior uniformidade às informações contábeis, permitindo maior comparabilidade a quem se utiliza dessas informações. Essa necessidade de harmonização internacional das normas contábeis é consequência da globalização de mercados e surgimento de empresas multinacionais, que necessitam evidenciar seus relatórios contábeis de maneira uniforme para proporcionar maior compreensão aos usuários, possibilitando aos mesmos mais transparência e comparabilidade.

2.2. O surgimento dos órgãos normativos no cenário internacional

A contabilidade, estudada sob o aspecto internacional, surge entre o período dos anos 50 e 60 do século XX, depois da segunda guerra mundial, influenciada pelo desejo de retomada de crescimento econômico das nações e com o desejo de amenizar as diferenças nas políticas contábeis praticadas pelos países. Corrêa (2012) cita como vantagens da harmonização contábil internacional a facilitação de demonstrações consolidadas com empresas do exterior, melhoria da compreensão das demonstrações contábeis pelos usuários internacionais, diminuição de investimentos para a realização de

auditorias independentes e a maior confiabilidade pelos usuários das informações contábeis.

Em 29 de junho de 1973 foi criado, em Londres, o *International Accounting Standards Committee* (IASC), com o objetivo de emitir normas internacionais de contabilidade – *International Accounting Standards* (IAS) – que contribuíssem para a harmonização contábil ao redor do mundo. No mesmo ano, foi criado o *Financial Accounting Standards Board* (FASB), órgão que regula as normas contábeis dos Estados Unidos. Durante muitos anos, existiram divergências e certa concorrência entre o FASB e o IASC pelo reconhecimento como órgão normatizador internacional².

27 anos depois de seu surgimento, o IASC é substituído pelo *International Accounting Standards Board* (IASB), criado em 1º de abril de 2001, o qual incorporou as IAS e se consolidou como o órgão de maior referência na disseminação de normas internacionais, as quais passaram a ser chamadas de *International Financial Reporting Standards*. O IASB tem como objetivo “desenvolver com base em princípios claramente articulados, um conjunto único de pronunciamentos contábeis de alta qualidade, compreensíveis, exequíveis e aceitáveis globalmente”³.

Em 1977, foi fundada a *International Federation of Accountants* (IFAC), durante o 11º congresso mundial de contadores, realizado em Munique, na Alemanha. Sua criação teve por objetivo fortalecer a profissão contábil mundial, visando: desenvolver e apoiar a adoção de padrões internacionais de alta qualidade em auditoria e contabilidade do setor público; promover a ética e educação para contadores profissionais; facilitar a colaboração e cooperação entre seus órgãos membros; colaborar e cooperar com outras organizações internacionais; e servir como porta-voz internacional da profissão contábil.

O IFAC é composto por mais de 175 membros e associados, presente em mais de 130 países. O Brasil é representado no IFAC pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e Instituto Brasileiro de Auditores Independentes (IBRACON). Assim, visando atingir os objetivos propostos, a IFAC criou quatro conselhos independentes, dentre eles o *Public Sector Committee* (PSC) – Comitê do Setor Público - fundado em 1986. Este comitê emite as primeiras normas internacionais de contabilidade do setor público –

² Ver

https://www.cnm.org.br/contadores/img/pdf/normas_internacionais_de_contabilidade/NornasInternacionaisdeContabilidadeparaoSetorPublico.pdf, resgatado em 08 de dezembro de 2018.

³ <https://www.iasplus.com/en/standards/ipsas>, resgatado em 20 de setembro de 2018.

International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) no ano de 1997. Em 2004 o PSC foi substituído pelo IPSASB⁴.

O IPSASB consiste em um conselho internacional independente, membro do IFAC, que desenvolve normas internacionais de contabilidade para o setor público com o objetivo de fortalecer as finanças públicas por meio da emissão de relatórios financeiros de alta qualidade que possibilitem mais transparência aos usuários dessas informações. Para atingir esse objetivo o IPSASB acredita que a adoção do regime de competência nas demonstrações financeiras do setor público em todo o mundo é essencial, pois possibilita uma visão mais completa e precisa da posição financeira do setor público que possam ser comparáveis entre si.

O IPSASB é formado por 18 (dezoito) membros, dentre os quais o Coordenador Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação (CCONF), da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), órgão subordinado ao Ministério da Fazenda da República Federativa do Brasil.

Nos anos de 2015 e 2016 o IPSASB aprimorou sua estrutura de governança e assessoria, por meio da criação de dois órgãos, o *Public Interest Committee* (PIC) e o *Consultative Advisory Group* (CAG), que aprimoraram o processo de Governança e realização dos trabalhos do IPSASB. O aperfeiçoamento do processo de trabalho permitiu progressivo amadurecimento do órgão como normatizador global para demonstrações contábeis no setor público (IFAC, 2018c).

O PIC – Comitê de interesse público – foi criado em 2015 visando garantir o devido processo de emissão de normas e visando sempre atender ao interesse público. É de responsabilidade do PIC a formulação de procedimentos e processos de estratégia e planos de trabalhos do IPSASB, definir modalidades de nomeação dos membros do conselho, fornecer recomendações sobre os termos de referência do IPSASB, dentre outros.

Por sua vez, o CAG – Grupo de Assessoria e Consulta – foi criado para fornecer assessoria ao IPSASB no que se refere a estratégia, programa de trabalho, agenda e projetos, bem como outros assuntos relevantes para as atividades do órgão normatizador internacional. A criação do grupo é considerado um marco importante para o fortalecimento da governança do IPSASB. (IFAC, 2018c).

⁴ Ver

<https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Good-Governance-in-the-Public-Sector.pdf>, resgatado em 4 de Outubro de 2018.

2.3. Adoção do regime de competência no setor público

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 futuros (CPC, 2008: 10).

A adoção do regime de caixa, que evidencia as transações de acordo com o momento de recebimento e pagamento, deixa de apresentar importantes informações de ativos e passivos no setor público, tais como perspectivas de longo prazo e mensuração patrimonial. Anessi-Pessina e Steccolini (2007) *apud* Andrade e Carvalho (2013) citam como vantagens do regime de competência, dentre outros: I) a ênfase no controle de custos; II) o aumento de eficiência; III) a possibilidade de medir o impacto das políticas públicas com foco no longo prazo; IV) melhor avaliação de desempenho no serviço público; V) informações mais completas sobre o patrimônio das entidades públicas e VI) informações mais precisas para a tomada de decisões de privatizações e empréstimos.

A contabilidade pelo regime de competência no setor público começou a ser utilizada pelos países anglo-saxões, tendo a Nova Zelândia como pioneira no processo com a implantação em abril de 1992, devido a publicação de sua lei de finanças públicas em 1989 que determinava que o governo preparasse demonstrações financeiras com base no regime de competência. A Austrália, por sua vez, em 1994, passou a adotar a contabilidade pelo regime de competência em todas as esferas de governo e a partir de 1995 passou a publicar o conjunto completo de demonstrações financeiras (Buhr, 2010).

O Reino Unido passou a utilizar o regime de competência a partir dos anos 2000. Da mesma forma, os Estados Unidos publicaram em 2000 normas que obrigavam a aplicação do regime contábil de competência no setor público. Todos os entes da federação passaram a publicar demonstrações financeiras por competência a partir de 2004.

O Canadá teve um processo de adoção das normas com maior sucesso do que Estados Unidos e Reino Unido, no governo central. No final de 2003 o governo canadense preparou suas primeiras demonstrações contábeis no regime de competência (Buhr, 2010).

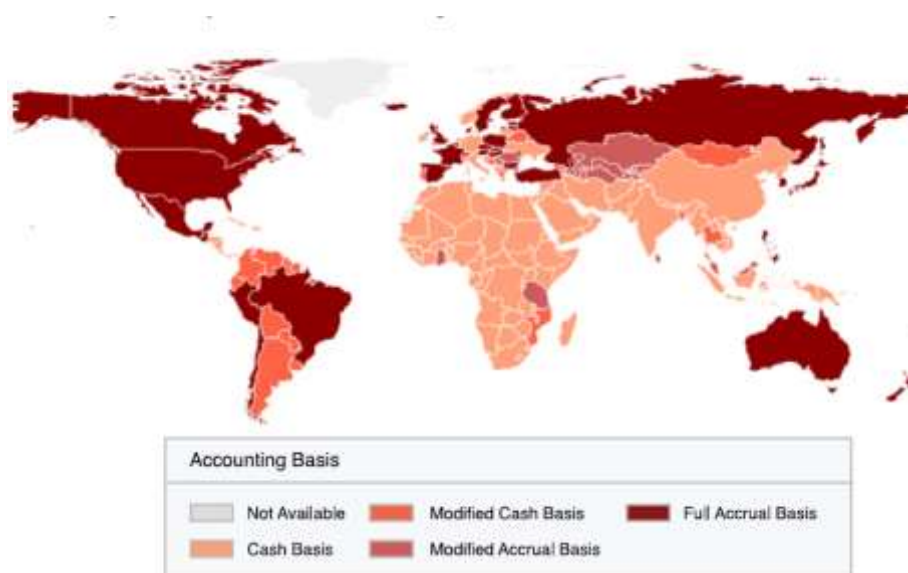
A grande semelhança entre os países anglo-saxões na implantação do regime de competência consiste no fato de que as normas criadas no setor público foram baseadas em normas de seus respectivos países para o setor privado. Todo esse processo de mudança foi parte da reforma administrativa do setor público proporcionada pela NPM.

A adaptação das normas do setor privado para o setor público visava atribuir maior eficiência, eficácia e transparência às contas públicas, melhorando a prestação de contas, que conseqüentemente, facilitava a ação de controle (Andrade e Carvalho, 2013).

Com o desenvolvimento da contabilidade em regime de competência no setor público pelos países anglo-saxões e a criação do IPSASB, a contabilidade no setor público passou a desenvolver-se por todo o mundo. Atualmente, as IPSAS são consideradas a maior referência internacional de normas contábeis para o setor público, sendo a referência comum para todas as nações (Brusca et al., 2016).

No manual técnico do FMI para a transição ao regime de competência, publicado em setembro de 2016, foi evidenciado por meio de um mapa o regime contábil adotado pelas nações no ano de 2015, conforme demonstra a Figura 1.

Figura 1: Adoção do regime de competência no setor público pelos países



Fonte: FMI (2016)

De acordo com o FMI, até o ano de 2015 a transição para o regime de competência foi realizada em quarenta e um países. Dezesesseis países aplicavam sua base de dados pelo regime de competência modificado. Vinte e oito países se utilizavam do regime de caixa modificado e os demais mantinham sua contabilidade em regime de caixa. Verifica-se pela Figura 1 acima que na América do Sul, de acordo com o FMI, países como Brasil, Chile e Peru já apresentavam contabilidade baseada no regime de competência, enquanto os demais países do continente apresentavam contabilidade governamental baseada no regime de competência modificada.

Nos últimos anos houve um aumento significativo do número de países adotando o regime de competência no setor público. O manual técnico do FMI que trata sobre a implantação do regime de competência no setor público relaciona quatro fatos que contribuíram para a adoção deste regime pelos países: I) O reconhecimento de eventos econômicos no momento em que eles ocorrem. II) O registro de todo o estoque de ativos e passivos no balanço patrimonial; III) Aprimoramento do monitoramento de passivos e passivos contingentes; IV) e a consolidação de todas as entidades públicas sob o controle governamental. Além disso o manual ainda aborda outros benefícios da substituição do regime de caixa para o regime de competência entre as nações, como a transparência, *accountability*, e gestão financeira⁵.

Em pesquisa realizada pela PWC (2015) acerca da tendência de adoção do regime contábil de competência em todo o mundo foi evidenciado a expectativa dessa adoção pelos países nos próximos cinco anos, como demonstra a Figura 2.

Figura 2: O panorama esperado da contabilidade governamental em todo mundo em 2020



Fonte: PWC (2015)

A pesquisa revela a intenção dos governos em adotar o regime de competência até o ano de 2020. Assim, espera-se um aumento de 119% em relação ao número de países que já utilizavam o regime de competência no ano em que a pesquisa foi realizada. Isso demonstra que a adoção do regime de competência na contabilidade governamental dos

⁵ Ver <https://www.imf.org/external/pubs/ft/tnm/2016/tnm1606.pdf>, resgatado em 22 de outubro de 2018.

países é uma tendência que deve se concretizar em um futuro próximo, contribuindo com maior transparência de todos os governos e permitindo comparabilidade das informações.

A associação de Contabilistas Certificados – *the Association of Chartered Certified Accountants* (ACCA) – publicou em outubro de 2017 um estudo realizado acerca da implementação das IPSAS entre os países, tratando sobre os desafios e o estágio de implementação até o dado momento⁶.

Muitas nações nos últimos anos anunciaram a intenção de adotar as normas internacionais para o setor público. Como já abordado, a adoção do regime de competência não significa necessariamente a adoção das IPSAS, já que as IPSAS consistem em um modelo de normas contábeis que adotam o regime de competência no setor público. Ou seja, as IPSAS são uma espécie da qual o regime de competência é gênero.

Na Europa, um grande número de países adota o regime de competência nas contas governamentais. A crise financeira vivida em grande parte do mundo, inclusive na Europa, no ano de 2008, despertou pela Comissão Europeia a intenção de desenvolver normas contabilísticas harmonizadas a serem implementadas pelos países membros. Tais normas são denominadas *European Public Sector Accounting Standards* (EPSAS) – que serão baseadas nas IPSAS. Em consulta pública, realizada pelo Eurostat, em fevereiro de 2012, os Estados Membros da União Europeia decidiram que não seria apropriada a adoção das IPSAS tal qual estão, sendo favoráveis ao desenvolvimento de normas europeias de contabilidade para o setor público. A decisão de desenvolver EPSAS, ao invés de utilizar as IPSAS, ocorre, dentre outros fatores, devido a falta de limitação de tratamentos contabilísticos pelas IPSAS, o que poderia gerar muitas distorções nas políticas contábeis adotadas, e a ausência de definição de critérios para a elaboração do orçamento, sendo então necessário complementar as IPSAS nesse sentido (Almeida, 2017).

A implementação das EPSAS consiste em um projeto de médio/longo prazo, tendo em vista que a introdução dessas normas é considerada uma das maiores reformas administrativas da Europa. Em todo caso, alguns países na Europa optaram por adotar as IPSAS antes mesmo das EPSAS, como é exemplo o Reino Unido que possuem normas baseadas nas IPSAS há vários anos. O relatório da ACCA cita como exemplos a Estônia e Lituânia, que adotaram integralmente as IPSAS em 2004 e 2014, respectivamente.

⁶ https://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_Global/Technical/pubsect/pi-IPSAS-implementation-current-status-and-challenges.pdf, resgatado em 15 de setembro de 2017.

Malta e Letônia, por sua vez, passaram a utilizar as IPSAS em 2019, assim como Portugal, que desenvolveu um normativo baseado nas IPSAS e que começa também agora sua implementação.

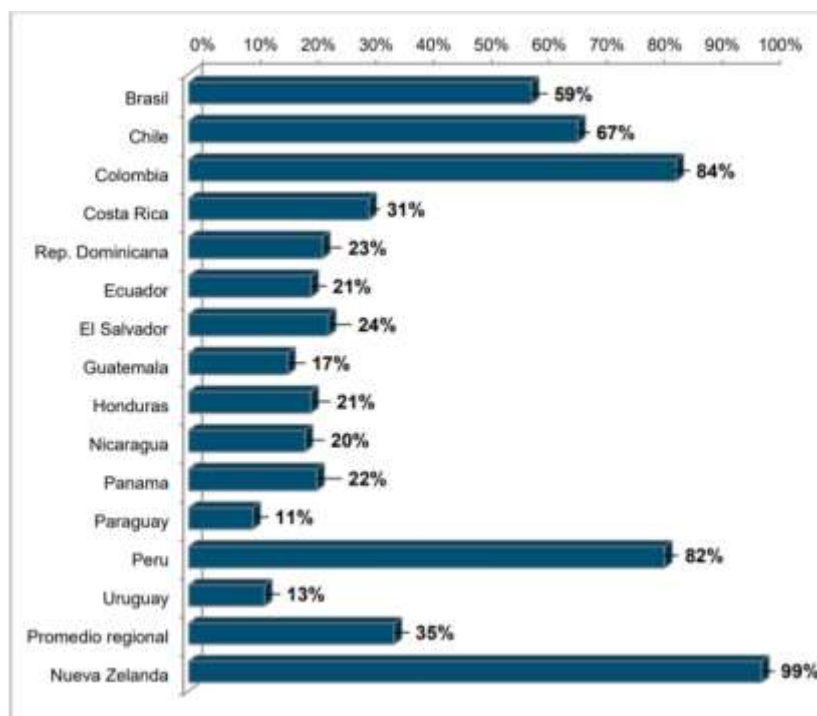
Os trabalhos de convergência na América latina estão em constante crescimento. Em 2014 foi criado no Chile o Fórum de Contadores da América Latina (FOCAL) com o objetivo de fortalecer a contabilidade pública como meio para melhorar a transparência e prestação de contas dos países da América Latina para uma maior transparência fiscal. Este fórum permite maior interação e troca de experiências no processo de implementação das IPSAS entre os países da América Latina⁷.

Na América do sul os países mais avançados rumo à convergência internacional são Peru, Colômbia, Chile, Brasil e Equador. Os dois primeiros são considerados pioneiros na aplicação das IPSAS na América do Sul, aprovando leis com o objetivo de possibilitar a implementação das IPSAS (Brusca et al., 2016). Peru e Colômbia adotaram as IPSAS em 2016 e 2017, respectivamente. O Chile, por sua vez, adotou as IPSAS em 2019. O Equador pretende enquadrar-se nas normas internacionais até 2020, enquanto o processo de convergência das normas contábeis às IPSAS no Brasil, que se iniciou em 2015, será concluído em 2021 e a partir de 2024 todos os entes da federação deverão evidenciar suas demonstrações contábeis integralmente de acordo com as IPSAS. Mais a frente será detalhado todo o processo de convergência pelo qual o Brasil vem passando. Nos países do Caribe, destacam-se os trabalhos de implementação das IPSAS realizados em El salvador, Honduras, República Dominicana, Guatemala e Costa Rica, que possuem um cronograma de implementação de normas internacionais a serem completados até o ano de 2022. Em agosto de 2017 o BID publicou um trabalho realizado sobre o estado atual de implementação das IPSAS em 14 países da América do Sul e do Caribe em comparação com a Nova Zelândia, país que primeiro implementou o regime de competência a nível governamental⁸. Assim, foi evidenciado o grau de convergência em cada um dos países, como mostra a Figura 3.

⁷ <https://www.focal.red/es/quienes-somos>, resgatado em 04 de outubro de 2018.

⁸ https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publ/documentac/resumen_ejecutivo_BI_D_Estudio_NICSP_LAC_FOCAL.pdf, resgatado em 19 de outubro de 2018.

Figura 3: Grau de convergência às IPSAS na América Latina



Fonte: BID (2017)

Percebe-se que o grau de convergência entre os países estudados varia entre 11%, caso do Paraguai, e 84%, no caso da Colômbia. E que quatro deles – Brasil, Chile, Colômbia e Peru possuíam até 2017 mais de 50% das normas contábeis convergidas com as IPSAS. Quanto à média de 35% apresentada pelos países estudados, apesar de ser um valor considerado baixo a tendência é que aumente muito nos próximos anos pela evolução em curso da convergência nos países latino-americanos. (BID, 2017).

Entre os países da América do Norte o regime de competência no setor público é adotado integralmente nos Estados Unidos e Canadá desde o início do século XXI. Apesar de não adotarem as IPSAS, possuem sistemas contábeis que estão convergentes com as IPSAS.

Na Ásia a reforma da gestão financeira no setor público deu início depois da crise financeira que assolou o continente asiático no final dos anos 90. A pesquisa realizada pela ACCA (2017) mostra que alguns países asiáticos já adotam as IPSAS, como Indonésia, Jordânia e Malásia. Outros países, como Bangladesh, Paquistão e Abu Dhabi estão em processo de implementação das IPSAS.

Na África, continente de baixa tradição contabilística o regime de caixa é predominante. No entanto, alguns países, incentivados por programas desenvolvidos por instituições que estão colaborando, como o Banco Africano de Desenvolvimento, tem a

intenção de adotar as IPSAS nos próximos anos. Zimbábue tem a intenção de adotar as IPSAS em 2021. Zâmbia desde 2016 adota as IPSAS em regime caixa e está preparando a transição para o regime de competência em 2020. Outros países já adotam parcialmente as IPSAS, como Gana e Nigéria, desde 2016, e a África do Sul desde 2009.

Em 2018, o IPSASB elaborou um plano de trabalho contendo as estratégias para o período de 2019 a 2023. Para a elaboração da estratégia para os próximos cinco anos, o IPSASB considerou alguns desafios no período, tais como, a existência de lacunas entre as normas e a literatura contábil do setor público, a necessidade de atualização das IPSAS de acordo com as versões mais recentes das IFRS, e a melhoria da acessibilidade das demonstrações contábeis para usuários não especializados e a sociedade civil em geral. (IFAC, 2018b)

Assim, percebe-se que não é objetivo do órgão se desvincular das IFRS como parâmetro para a elaboração das IPSAS, pois o IPSASB acredita que a convergência dos dois normativos possibilita uma linguagem comum, minimização de custos e maior eficiência na consolidação de demonstrações contábeis do setor público.

A estratégia definida pelo IPSASB consiste em reforçar a *Public Financial Management* em nível global através da adoção crescente de IPSAS baseadas em regime de competência, contribuindo para o desenvolvimento de IPSAS de alta qualidade e aumentando a conscientização e benefícios de sua adoção (IFAC, 2018b).

2.4. Uma abordagem às IPSAS

O IPSASB emite normas que servem de base para a elaboração de demonstrações contábeis, sejam elas pelo regime de caixa ou regime de competência. A elaboração dessas normas deu início em 1997 com a criação do PSC, que futuramente se transformou no IPSASB, concretizando em maio de 2000 na publicação das primeiras normas internacionais para o setor público. A norma mais recente emitida pelo IPSASB foi a IPSAS 42 – Benefícios Sociais, publicada em 31 de janeiro de 2019.

Atualmente o IPSASB já emitiu quarenta IPSAS baseadas no regime de competência e uma baseada em regime de caixa para países que pretendem adotar o regime de competência. As IPSAS se baseiam nas IFRS – Normas Internacionais de Relato Financeiro – emitidas pelo IASB, aplicadas ao setor privado. No entanto, algumas IPSAS publicadas tratam de situações particulares da Administração Pública e, portanto, não se baseiam nas IFRS. São elas: IPSAS 22 – Divulgação de informação financeira

sobre o setor do Governo Geral, IPSAS 23 – Receita de transação sem contraprestação, IPSAS 24 – Apresentação da informação orçamentária nas demonstrações contábeis, IPSAS 33 – Adoção do regime de competência pela 1ª vez e IPSAS 42 – Benefícios Sociais.

Em 2014 o IPSASB publicou a Estrutura Conceitual, que estabelece os conceitos que devem ser aplicados para o desenvolvimento das IPSAS, se baseando em princípios para realização do reconhecimento, mensuração e apresentação dos fatos contábeis da melhor maneira.

O objetivo da estrutura conceitual consiste em estabelecer os conceitos norteadores e que devem ser aplicados no desenvolvimento das demais normas. A necessidade de uma estrutura conceitual era evidente e muito cobrada a medida que as IPSAS iam adquirindo cada vez mais influência e relevância. Anteriormente a elaboração da estrutura conceitual, a criação das IPSAS era realizada com base nas IAS/IFRS com adaptações para as especificidades do setor público. No entanto, não existia nenhuma norma definindo quais as características que deveriam orientar a criação de normas para o setor público, ou seja, não existia uma norma que estabelecia as diretrizes norteadoras para as normas que estavam sendo criadas, assim como a estrutura conceitual do IASB que orienta a elaboração das IAS/IFRS.

A criação da estrutura conceitual para o setor público foi resultado de um longo projeto que iniciou em 2006, com a publicação pelo IPSASB em dezembro do mesmo ano do resumo do projeto de elaboração da estrutura conceitual, que contava com a participação de órgãos normativos nacionais e órgãos similares. Diversas etapas ocorreram, como mostra a Figura 4, até a concretização do projeto e publicação da norma em 2014.

Figura 4: Etapas da elaboração da Estrutura Conceitual da IFAC



Fonte: (Bartoluzzio e Rodrigues, 2018)

2.4.1. Vantagens da adoção das IPSAS

Diante de todos os esforços vistos para a convergência das normas internacionais no setor privado, percebeu-se que o mesmo procedimento deveria ser realizado também no setor público. A globalização de mercados gerou maior aproximação entre as nações, exemplo disso é o surgimento dos blocos econômicos, tais como o MERCOSUL (1991), União Europeia (1993) e NAFTA (1994). Isso contribuiu para aumentar a necessidade de apresentação de relatórios contábeis de forma homogênea, a fim de permitir uma comparação de desempenho na gestão pública entre as nações, gerando mais confiança para atrair investimentos estrangeiros.

Essa informação homogênea, no entanto, não significa padronização, e sim harmonização dos relatórios contábeis. Nascimento (2007), Rosa (2013) e Niyama (2010) afirmam que a harmonização contábil consiste na conciliação de práticas contábeis realizadas entre os países, visando diminuir as diferenças entre os procedimentos adotados, ao mesmo tempo em que preserva as particularidades existentes em cada país. Por outro lado, a padronização consiste em uma imposição de critério a ser seguido que não permite flexibilização. Sendo a contabilidade sensível ao meio em que opera a padronização não poderia ser adotada, tendo em vista as particularidades que existem em cada país que afetam as informações contábeis e que devem ser levadas em consideração.

Brusca et al. (2016) afirma que:

Sendo as IPSAS a única referência internacional em termos de normas de contabilidade do setor público, nos países que utilizam contabilidade de caixa, o termo será “adoção” das IPSAS. Em nações que já possuem contabilidade em base de acréscimo o processo será de harmonização. O termo “implementação”, significando incorporação das IPSAS no contexto internacional, pode ser utilizado tanto no processo de adoção como de harmonização. (*apud* Dagostim, 2016: 19).

Diversos usuários da informação contábil podem se beneficiar pela utilização das IPSAS. Os cidadãos são considerados os maiores beneficiários da elaboração da contabilidade pelo regime de competência, tendo em vista o incremento de transparência e responsabilização dos governantes na prestação de contas. Os políticos, que representam os interesses dos cidadãos possuem maior acesso a situação financeira do Governo, facilitando a sua atuação. Os credores, que realizam contratos com a administração pública tem especial interesse em sua capacidade de pagamento. Por sua vez, as agências de *rating* possuem mais clareza para avaliar a situação fiscal e o nível de endividamento dos governos, permitindo a comparabilidade com outros países e

possibilitando aos investidores mais segurança sobre a alocação de recursos para investimentos. (Martins et al., 2015).

As IPSAS contribuem para o desenvolvimento da qualidade da informação contábil, possibilitando maior transparência e maior confiabilidade aos usuários da informação. Nos países em desenvolvimento, em especial, a adoção das IPSAS pode contribuir para possibilitar maior participação de investidores estrangeiros, impactando na economia local, e financiadores externos, tais como o FMI e o Banco Mundial, tendo em vista que terão condições de obter dados contábeis mais fidedignos acerca das finanças públicas. Além disso, as IPSAS já disponibilizam um modelo de contabilidade de alta qualidade, com ampla aceitação no mercado internacional, o que se torna muito vantajoso para países em desenvolvimento, por poder adotar um modelo já existente ao invés de criar um modelo novo.

“A mudança para as IPSAS constitui muito mais do que uma simples mudança de regime contabilístico, trata-se de uma transformação na área das finanças públicas com impacto sobre toda a organização” (Almeida, 2017: 29). Assim, os benefícios de sua implantação só serão perceptíveis se forem parte de uma ampla reforma.

No documento que trata das considerações estratégicas do IPSASB sobre o plano de trabalho definido para o período de 2019 a 2023 o IPSASB afirma que:

As normas contábeis podem levar à melhoria da qualidade das demonstrações contábeis, que tem potencial para melhorar a tomada de decisões no setor público. A crescente complexidade das finanças do setor público, juntamente com um maior foco na qualidade da gestão das finanças públicas, aumentou a demanda por normas de alta qualidade e orientação sobre como adotar e implementar tais normas. A adoção das IPSAS é um passo fundamental que os governos possam tomar para melhorar as demonstrações contábeis e a PFM porque a informação baseada nas IPSAS fornece uma visão abrangente de seu desempenho e posição financeira. (IFAC, 2018b: 5).

Em documento publicado em setembro de 2015 pelo IPSASB, *The IPSASB's strategy for 2015 forward: leading through change*, foi ressaltado que a longa duração da crise da dívida soberana, como visto na Grécia, por exemplo, com efeito em muitos países, enfatiza a necessidade de fortalecer a qualidade da gestão das finanças públicas em nível mundial, aprimorando as demonstrações contábeis do setor público e fortalecendo o fornecimento de informações consistentes e comparáveis, seja entre organismos de um mesmo país ou em nível internacional. (Sasso, 2017).

A norma estrutura conceitual do setor público afirma que as características qualitativas dos relatórios contábeis de propósito gerais são atributos que tornam a informação útil para os usuários e dão suporte ao cumprimento dos objetivos da

informação contábil. Assim, a adoção das IPSAS permite o alcance desses atributos, que são detalhados no Quadro 1.

Quadro 1: Características qualitativas da informação contábil para as demonstrações contábeis das entidades do setor público

Característica qualitativa	Definição
Relevância	Capacidade de fazer diferença na tomada de decisão dos usuários.
Representação fidedigna	Informação completa, neutra e livre de erros materiais.
Compreensibilidade	Clareza e concisão na classificação, caracterização e apresentação das informações.
Tempestividade	Informação em tempo oportuno de influenciar na decisão.
Comparabilidade	Viabiliza a identificação, por parte dos usuários, das similaridades e diferenças entre dois fenômenos.
Verificabilidade	Assegurar a fidedignidade do fenômeno econômico evidenciado, sendo esse ausente de viés e erro material, ensejando a utilização de apropriado método de reconhecimento e mensuração.

Fonte: Sasso (2017).

Martins et al. (2015) realizou uma pesquisa com o objetivo de avaliar a opinião dos membros do Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis (GTCON) acerca das vantagens da implantação das IPSAS na contabilidade pública brasileira.

O GTCON consistia em um grupo técnico e consultivo, responsável pela análise e elaboração de diagnósticos e estudos visando à padronização mínima de conceitos e práticas contábeis no Brasil, plano de contas e classificação orçamentária de receitas e despesas públicas, no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Este grupo era composto por 36 membros, com ampla diversidade de representantes da União, Estados, Municípios e órgãos de controle. Em 2017 o GTCON foi substituído pela Câmara Técnica de Normas Contábeis e de Demonstrativos Fiscais da Federação (CTCONF), criado pela portaria STN nº 767 de 15 de setembro de 2017. (STN, 2018).

Como resultado identificado por meio da aplicação dos questionários, verificou-se que quanto a percepção dos membros do GTCON sobre o conteúdo das normas foi possível identificar que os membros do grupo acreditam que as IPSAS serão úteis para a gestão pública, que irá contribuir para melhorar a qualidade da informação contábil no futuro e vai solucionar sérios problemas existentes na contabilidade pública brasileira.

No que se refere às vantagens da implantação das IPSAS no Brasil, os membros do GTCON acreditam que as IPSAS tornarão as informações mais comparáveis em todo o mundo, contribuirão para melhorar a transparência e a confiabilidade das

demonstrações contábeis, e propiciarão redução das fraudes existentes nos relatórios contábeis divulgados pelos entes governamentais.

No tocante aos custos e benefícios da implantação das IPSAS, os membros do grupo acreditam que os benefícios esperados das IPSAS irão superar os custos necessários para sua implementação e que sua aplicação irá aumentar os benefícios do uso, permitindo uma cooperação em escala internacional.

2.4.2. Desvantagens e desafios das IPSAS

Diante dos fatos apresentados, percebe-se que a adoção das IPSAS, que já está em pleno desenvolvimento, faz parte da realidade de muitos países e no futuro passará também a estar inserido em outros, tornando ainda maior o campo de abrangência dessas normas. Assim, são perceptíveis todos os benefícios advindos dessa harmonização. No entanto, as IPSAS também recebem diversas críticas, que em alguns casos se traduzem em desafios a serem superados.

A principal crítica consiste no fato de as IPSAS serem baseadas em normas contábeis que regulam o setor privado – as IFRS – que não se enquadram nas necessidades do setor público. As demonstrações financeiras provenientes da contabilidade do setor privado têm por objetivo fornecer informações contábil-financeiras acerca da entidade que reporta essa informação (*reporting entity*) que sejam úteis a investidores existentes e em potencial, a credores por empréstimos e a outros credores, quando da tomada de decisão ligada ao fornecimento de recursos para a entidade (CPC, 2008). As empresas privadas visam ao lucro, logo, as informações são evidenciadas para dar suporte aos financiadores do capital no processo de tomada de decisões econômicas.

As entidades do setor público, por sua vez, não têm por objetivo maximizar lucros, e sim prestar serviços para a sociedade. Sendo assim, as informações contábeis provenientes de entidades do setor público visam principalmente dar suporte ao processo de *accountability* e prestação de contas. O objetivo dos Governos e das Administrações Públicas é beneficiar o público em geral, que são os contribuintes, através de bens que melhorem o seu dia-a-dia (Almeida, 2017).

Outro ponto de forte crítica é que as IPSAS foram elaboradas com base nas IAS/IFRS sem a existência de uma norma que definisse as diretrizes orientadoras para a criação de normas no setor público, como existia no setor privado. Apenas em 2014 foi elaborada a Estrutura Conceitual do Setor Público, que deveria ser a base para a criação

das normas internacionais. Isso evidencia que muitas alterações ainda podem surgir nas IPSAS já publicadas, tendo em vista que grande parte das IPSAS existentes foram elaboradas sem a existência de uma estrutura conceitual que definisse características essenciais do setor público. Esses fatores contribuem para o atraso no processo de adoção das IPSAS por parte de alguns países, que por cautela preferem esperar os resultados provenientes da adoção das IPSAS para melhor avaliar a possibilidade de mudança das suas normas contábeis governamentais. (Dagostim, 2016)

Apesar dos benefícios oferecidos pelas IPSAS, o custo de implementação é uma barreira enfrentada pelos países. O Tribunal de Contas de Portugal realizou um trabalho de auditoria acerca da implementação do Sistema de Normalização Contabilística aplicado ao Setor Público (SNC-AP), o qual está baseado nas IPSAS. Em relatório o Tribunal afirma que:

a adoção de um novo referencial contabilístico envolve o desenvolvimento complementar desse referencial, a formação do pessoal, a adequação de trabalho, o ajustamento das ferramentas informáticas utilizadas, a revisão do controlo interno e a adaptação do controlo externo à nova realidade. (Tribunal de contas de Portugal, 2016: 32).

Para muitos os custos para a implementação das IPSAS são incertos, enquanto os benefícios são duvidosos. Existe certo ceticismo sobre se os benefícios provenientes das IPSAS não estão sendo superestimados. A comissão europeia (2013) verificou que os custos de realizar a transição da contabilidade de caixa para competência, apenas para o governo central, em um país de porte médio, gira em torno de 50 milhões de euros para gastos referentes a treinamento de capacitação e sistemas de TI.

Em pesquisa realizada pela PWC (2015) os principais desafios citados pelos entrevistados para a conversão ao regime de competência consistem na carência de pessoal treinado, exigências tecnológicas e falta de comprometimento da alta administração.

Em pesquisa realizada por Santos (2015) que tratava sobre as dificuldades para a realização do processo de convergência das IPSAS em Manaus-AM, a maioria dos entrevistados afirmaram que o principal fator que dificulta a realização da convergência a nível local é a ausência de recursos para a implantação da reforma, gerando falta de incentivo para treinamento e investimento para a implantação das IPSAS. Em segundo lugar é citado a não utilização das informações contábeis na tomada de decisão. Essa percepção está de acordo com a afirmação de Brusca et al. (2016) de que as entidades governamentais não se utilizam das demonstrações financeiras para o processo de tomada

de decisão. Como terceiro fator mais importante foi apontado a falta de investimentos em sistemas de tecnologia.

Feijó (2011) acredita que os municípios enfrentem menos problemas que os Estados e a União para a realização da convergência da contabilidade aos padrões internacionais no Brasil, tendo em vista que, especialmente em municípios menores, precisarão contratar escritório de contabilidade com sistemas informatizados modernos, evitando a realização desse custo com qualificação de servidores, já que o serviço é terceirizado, e investimentos em tecnologia. No entanto, a implementação dessas normas pode encarecer a contratação dos serviços terceirizados de contabilidade em virtude da necessidade de maiores investimentos em sistemas de informação e capacitação profissional do pessoal contratado.

O Coordenador Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação, da STN e representante brasileiro no IPSASB, cita outros desafios enfrentados pelo Brasil, como a necessidade de mais apoio dos órgãos fiscalizadores, como os Tribunais de Contas. Para a realização do processo de convergência contábil em um país todos os órgãos de governança precisam estar alinhados para garantir os melhores resultados da aplicabilidade.

No caso do Brasil, é importante ressaltar que a reforma da contabilidade pública abrange os níveis de governo central, regional e local. Logo, a reforma contábil que está sendo realizada abrange todo o território nacional, com diversas peculiaridades inerentes a cada um dos entes envolvidos. Pela dimensão territorial e o grande número de Estados e Municípios, é um processo bastante desafiador, levando ainda mais incertezas sobre o custo de implementação das IPSAS.

O desafio da implementação é extensivo aos órgãos de controle interno e externo, que são atores essenciais para o sucesso do processo de convergência, em virtude da necessidade de aprimorar a forma de fiscalizar e acompanhar o devido processo de aplicação.

3. A REFORMA DA CONTABILIDADE PÚBLICA NO BRASIL

A história do desenvolvimento da contabilidade pública brasileira é dividida em momentos distintos, que representam marcos que contribuíram para a evolução da contabilidade pública até os dias de hoje.

Até o início do século XX a contabilidade pública brasileira era pouco informativa devido à falta de um sistema de contabilidade adequado. Em 1922 o Presidente da República, Epitácio Pessoa, editou o decreto nº 4.536 que aprovou o Código de Contabilidade Pública. Este decreto foi motivado pela evidência de que o Brasil não possuía informações contábeis e fiscais, fato que ficou evidente aos governantes quando em 1914 o Brasil negociava uma operação de crédito junto a Inglaterra e não obteve êxito por não conseguir apresentar demonstrativos contábeis para oferecer garantias aos bancos ingleses. (Félix, 2013)

O decreto nº 4.536/22 estruturou os serviços financeiros, licitatórios patrimoniais, e principalmente, os serviços de contabilidade e orçamento da União a medida que criou uma diretoria geral de contabilidade da União, evidenciou mecanismos de controle interno pela diretoria central de contabilidade da União e estabeleceu algumas funções de fiscalização ao Tribunal de Contas da União.

A seguir são apresentados de forma cronológica o desenvolvimento da contabilidade pública no Brasil em decorrência dos principais fatos ocorridos que antecederam ao estágio de convergência das normas internacionais, conforme ilustra a Figura 5.

Figura 5: Evolução da contabilidade pública no Brasil



Fonte: STN (2013)

3.1. Desenvolvimento da contabilidade pública sob a ótica das legislações brasileiras

3.1.1 Lei 4.320/64

Ao longo dos anos 50 esteve em tramitação um projeto de lei que visava modernizar a administração financeira do Estado. Esse projeto de lei resultou na promulgação da lei nº 4.320 no dia 17 de março de 1964 – às vésperas da realização de um golpe de estado que resultou em uma ditadura militar que perdurou por mais de 20 anos no Brasil.

Essa lei estabelece normas gerais de direito financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Na época de sua criação foi considerada uma grande inovação por trazer ao direito financeiro brasileiro normativos que inovaram o ordenamento jurídico e até mesmo a estrutura da Administração Pública ao mencionar no Título VIII – que trata do controle da execução orçamentária – capítulos específicos que abordam o controle interno e o controle externo da Administração Pública.

Nos art. 83 a 89 a referida lei aborda a contabilidade. O art. 85 afirma que:

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. (grifo nosso)

Ainda que a necessidade de conhecimento da composição patrimonial, seja mencionado pelo art. 85 da lei, por um longo período o patrimônio – objeto de estudo da contabilidade – foi ignorado no âmbito da contabilidade aplicada ao setor público, tendo a contabilidade um aspecto estritamente orçamentário. Em virtude da necessidade de aprimoramento das informações contábeis o Conselho Federal de Contabilidade iniciou os esforços nos primeiros anos do século XXI para adequar a contabilidade pública brasileira aos padrões internacionais.

Passados 55 anos da entrada em vigor da lei 4.320/64 ela ainda continua a ser a principal lei que trata de contabilidade e orçamento no Brasil. No entanto, alguns de seus dispositivos já foram revogados e outros passaram a ter uma nova interpretação diante da realidade da contabilidade pública brasileira.

A CF/88 estabelece no Art. 165, §9º que:

§ 9º Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre o exercício financeiro, a vigência, os prazos, a elaboração e a organização do plano plurianual, da lei de diretrizes orçamentárias e da lei orçamentária anual;

II - estabelecer normas de gestão financeira e patrimonial da administração direta e indireta bem como condições para a instituição e funcionamento de fundos.

III - dispor sobre critérios para a execução equitativa, além de procedimentos que serão adotados quando houver impedimentos legais e técnicos, cumprimento de restos a pagar e limitação das programações de caráter obrigatório, para a realização do disposto no § 11 do art. 166.

Na ausência desta legislação, a lei nº 4.320/64 recebe o status de lei complementar. No entanto, está em tramitação no Congresso Nacional o projeto de lei nº 295/2016, chamado de nova lei de finanças públicas, que visa substituir a atual legislação.

O PL nº 295/16 estabelece, com amparo nos arts. 163 e 165, § 9º, da Constituição Federal, normas gerais sobre planejamento, orçamento, fundos, contabilidade, controle e avaliação na administração pública; altera a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000; e **revoga a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964.**

O artigo 58 do referido projeto de lei destaca:

Art. 58. A contabilidade aplicada ao setor público observará as normas gerais constantes deste Título e as normas específicas editadas pelo órgão central de contabilidade do Poder Executivo federal, as quais buscarão, subsidiariamente, a **convergência às normas brasileiras de contabilidade e aos padrões internacionais de contabilidade do setor público**, especialmente no que se refere: I – ao reconhecimento, à mensuração, ao registro, à apuração, à avaliação e ao controle do patrimônio; e II – às demonstrações contábeis. (grifo nosso)

Até então o processo de convergência aos padrões internacionais de contabilidade no setor público tem sido realizado por meio da edição de decretos, portarias e resoluções. Por meio deste artigo do projeto de lei nº 295/2016 o legislador deixa claro a preocupação de adotar as práticas internacionais de contabilidade no setor público brasileiro e atribui a competência da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) – órgão central de contabilidade da União – de editar normas específicas para atingir essa convergência.

A última tramitação deste projeto de lei, conforme portal da Câmara dos deputados, ocorreu no dia 7 de junho de 2017, por meio da proposta de alteração do texto original do projeto de lei, elaborado por Auditores do TCU, sob a coordenação do ministro do TCU, João Augusto Ribeiro Nardes, o qual já foi presidente do TCU no biênio de 2013-2014. O documento apresenta um conjunto de normativos que visam contribuir com o desenvolvimento da governança no país. No encaminhamento do documento ao presidente da Câmara dos Deputados, Rodrigo Maia, o ministro ressalta:

Tenho debatido com os governantes e com a sociedade brasileira sobre a importância da melhoria da governança pública. Em livro de minha coautoria, defendi que a evolução da governança se constitui em um desafio primário para que o Brasil alcance o patamar de desenvolvimento das nações mais avançadas do planeta. Neste momento desafiador que atravessamos, a edição de uma Lei da Governança Pública, a exemplo da recente Lei 13.303/2016, com foco nas empresas estatais, pode ter um papel importante no desafio de elevar a confiança da população e do mercado em relação à gestão e à governança pública, orientando e instando os gestores a valorizarem questões como a meritocracia, redução do conflito de interesses, definição de uma estratégia de longo prazo consistente e construção de procedimentos para monitoramento e avaliação das ações de governo. (TCU, 2017: n.p).

3.1.2 Constituição Federal de 1988

No dia 5 de outubro de 1988 foi promulgada a sétima constituição da história do Brasil. Nesse período o país passava por sua maior crise inflacionária, sofrendo durante a década de 80 e início dos anos 90 com hiperinflação. A CF de 1988 possibilitou muitos avanços na temática de finanças públicas, estabelecendo princípios orçamentários, instrumentos de planejamento governamental e disciplinando o controle da administração

pública (Paludo, 2015). A carta magna inovou ao criar instrumentos de planejamento governamental, como o Plano Plurianual (PPA) e a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), que juntamente com a Lei Orçamentária Anual (LOA), completam os principais instrumentos de planejamento governamental atualmente.

Estas peças orçamentárias estão previstas no art. 165 da constituição, conforme segue:

Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

- I - o plano plurianual;
- II - as diretrizes orçamentárias;
- III - os orçamentos anuais.

O PPA é um planejamento de médio prazo, elaborado a cada quatro anos, e nele deve conter as diretrizes, objetivos e metas da Administração Pública Federal para as despesas de capital, e outras delas decorrentes e para as despesas relativas aos programas de duração continuada. O PPA representa o planejamento estratégico, retratando em visão macro, as intenções do gestor público para um período de quatro anos, podendo ser revisado a cada ano. Todos os gastos do governo são realizados por meio de programas. Esses programas são criados no PPA e executados ano a ano por meio da Lei Orçamentária Anual (LOA).

A LDO surgiu almejando ser o elo entre o planejamento estratégico e o planejamento operacional (LOA). Consiste no planejamento tático, devendo ser elaborada anualmente e sua principal função consiste em orientar a elaboração da LOA.

A Lei Orçamentária Anual consiste em um documento que constam as receitas previstas e as despesas fixadas para o período de um ano. De acordo com a CF, a LOA compreenderá o orçamento fiscal, o orçamento de investimento das empresas estatais e o orçamento da seguridade social. (Rocha, 2008).

Quando se fala em orçamento público é importante levar em consideração a atuação da contabilidade pública no contexto do gerenciamento da Administração Pública Brasileira. De acordo com Silva (2004: 201) a contabilidade pública “atua como um sistema que integra registros orçamentários, econômicos, financeiros e patrimoniais, com a finalidade de evidenciar as movimentações do patrimônio público em sua totalidade, visando subsidiar a prestação de contas pelo gestor público”. Pela definição de Silva, percebe-se que o modelo orçamentário adotado impacta no modelo da contabilidade apresentada aos usuários da informação contábil.

Por fim, compete ao Congresso Nacional, sob o auxílio do Tribunal de Contas da União exercer a fiscalização sob os aspectos contábil, financeiro, orçamentário, operacional e patrimonial da União, conforme os arts. 70 e 71 da CF/88.

3.1.3 Lei de responsabilidade fiscal

No ano 2000 foi publicada no dia 4 de maio a Lei nº 101/00, chamada de lei de responsabilidade fiscal (LRF). Como o nome já sugere, esta lei surgiu com o intuito de atribuir mais responsabilidade aos gestores no que se refere às finanças públicas. A lei foi criada visando estabelecer limites de gasto público, contribuindo para aumentar a solvência das contas do setor público.

A publicação desta lei proporcionou mais transparência e responsabilidade nas contas públicas. Dentre as principais inovações presentes na legislação constam a exigência de maiores detalhamentos na lei de diretrizes orçamentárias e lei orçamentária anual. A LDO passou a apresentar o anexo de metas fiscais e o anexo de riscos fiscais (Art. 4º da LRF). Por sua vez, a LOA passou a ser elaborada com a realização de reserva de contingência (Art. 5º, III, b), destinada ao atendimento de passivos contingentes e outros riscos fiscais imprevistos (Paludo, 2015).

Outros instrumentos essenciais que contribuem para a transparência das contas públicas previstos na legislação são o relatório resumido da execução orçamentária (RREO) e o relatório de gestão fiscal (RGF) que constam no Art. 48 da referida lei. Estes relatórios são demonstrativos fiscais elaborados periodicamente, permitindo a toda a sociedade o acompanhamento da gestão orçamentária e financeira realizada pelo Governo.

Pode-se dizer que a LRF é um dos grandes avanços no Brasil no processo de *accountability* da gestão pública e um grande contributo para a funcionalidade da contabilidade pública no Brasil (Araújo, 2013).

A publicação da Lei de Responsabilidade Fiscal nos anos 2000, fez com que a consolidação das contas públicas (exigência presente na lei 4.320/64) ganhasse maior importância. Isso acontece, pois, mais de 30 anos após as exigências da Lei 4.320/64, a LRF volta a exigir a consolidação das contas públicas. E, desta vez, estabelece que o Poder Executivo da União promova tal consolidação, com a edição de normas gerais para a consolidação das contas como atribuição do Conselho de Gestão Fiscal (CGF). Com a não criação do CGF, a edição de normas e a consolidação das contas públicas ficam a cargo do Órgão Central de Contabilidade do Sistema de Contabilidade Federal. Assim, a partir de 2000 a STN seria o potencial coordenador do processo de normatização passando a publicar manuais sobre contabilidade em meados de 2003. (Lino, 2015: 59).

Além de exigir melhorias de práticas contábeis, os instrumentos de controle previstos na LRF propiciaram maior importância e amplitude nas ações desempenhadas pelos órgãos de controle interno e controle externo. A legislação evidencia uma maior força no controle preventivo e concomitante efetuado pelos Tribunais de Contas, com a emissão, por exemplo, de alertas nos casos de atingimento dos limites de despesas previstos na lei (art. 59, §1º). Isso demonstra a importância da legislação e da atuação dos órgãos de controle para o cumprimento das metas fiscais dos governos. (Santos Filho, 2006).

3.1.4 Outras legislações

A lei 10.180/01 estabelece maior organização da Administração Pública Federal nos sistemas de planejamento, orçamento, contabilidade e controle interno. A lei estabelece que a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) é o órgão central do sistema de contabilidade federal. A STN compreende as atividades de registro, tratamento e controle das operações relativas à administração financeira, orçamentária e patrimonial da União, com vistas a elaboração das demonstrações contábeis.

Enquanto o art. 17, I, da lei 10.180/01 define a STN como órgão central do sistema de contabilidade federal, a lei de responsabilidade fiscal define no art. 67 as atribuições do Conselho de Gestão Fiscal, que tem dentre outras funções, a definição de normas de consolidação das contas públicas, conforme podemos observar abaixo:

Art. 67. O acompanhamento e a avaliação, de forma permanente, da política e da operacionalidade da gestão fiscal serão realizados por conselho de gestão fiscal, constituído por representantes de todos os Poderes e esferas de Governo, do Ministério Público e de entidades técnicas representativas da sociedade, visando:

III - adoção de normas de consolidação das contas públicas, padronização das prestações de contas e dos relatórios e demonstrativos de gestão fiscal de que trata esta Lei Complementar, normas e padrões mais simples para os pequenos Municípios, bem como outros, necessários ao controle social.

Assim, devido à ausência do Conselho de Gestão Fiscal que nunca foi regulamentado, a STN assume a função de ser a instituição responsável pela consolidação das contas públicas. No entanto, vale ressaltar que o PL nº 3.744/00, que regulamenta o CGF está em fase final de tramitação e obteve aprovação no final de 2018 no Congresso Nacional pela Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania. De acordo com o projeto aprovado o CGF terá sede em Brasília e será formado por 14 membros, representados por diversas instituições, inclusive a STN e os Tribunais de Contas.

O decreto nº 6.976, de 7 de outubro de 2009, dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal, previsto na lei 10.180/2001, que tem como órgão central a Secretaria do Tesouro Nacional. O art. 4º do respectivo decreto afirma que são objetivos do Sistema de Contabilidade Federal promover:

I – A padronização e a consolidação das contas nacionais;

II – A busca da convergência aos padrões internacionais de contabilidade, respeitados os aspectos formais e conceituais estabelecidos na legislação vigente; e

III – O acompanhamento contínuo das normas contábeis aplicadas ao setor público, de modo a garantir que os princípios fundamentais de contabilidade sejam respeitados no âmbito do setor público.

A lei 12.527 de 2011, conhecida como Lei da Transparência ou Lei de Acesso a Informação regula o acesso da sociedade as informações relacionadas aos recursos públicos recebidos e destinados, sendo um incremento para o processo de *accountability* e controle social.

Como já dito, a Lei 4.320/64 que representa a maior referência normativa para a contabilidade pública no Brasil já não se adequa as exigências atuais. Assim o projeto de lei nº 295/16, que está em tramitação no Congresso Nacional deve substituir a atual legislação e se integrar as práticas internacionais com base nas IPSAS. No entanto, independente do trâmite que se realiza no Poder legislativo, a STN e demais instituições participantes do processo de convergência estão avançando e desde 2008 o Brasil trabalha para se adequar as normas internacionais, conforme se verá no tópico a seguir.

3.2. Implementação das normas internacionais no Brasil

É importante destacar que o processo de convergência consiste na adoção de regras e procedimentos contábeis, sob uma mesma base conceitual visando a comparabilidade da situação econômico-financeira de vários países ou de entidades do setor público, nacionais e/ou internacionais. Neste sentido, o objetivo do processo de convergência é realizar um trabalho sob uma mesma base conceitual.

A base do processo de convergência às normas internacionais consiste na implementação do regime de competência. A seguir será abordado o contexto histórico brasileiro rumo a implementação das normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público.

3.2.1. Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público

Em março de 2004, o CFC, enquanto órgão regulador da profissão contábil no Brasil, editou a portaria nº 37/2004, dando o primeiro passo rumo a convergência às normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público. Por meio dessa portaria foi instituído um grupo de estudos da área pública com o objetivo de possibilitar a criação de normas contábeis baseadas nas IPSAS.

O grupo de estudos era formado principalmente por profissionais do CFC, STN e da Secretaria Executiva do Ministério da Fazenda. Como resultado deste grupo de estudos o CFC emitiu um documento intitulado “Orientações estratégicas para a Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil”, que definiu diretrizes estratégicas e macro objetivos que contribuiriam para o desenvolvimento da Contabilidade Pública no Brasil.

Este trabalho deu origem, em novembro de 2008, a dez Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, por meio das Resoluções CFC nº 1.128/08 a 1.137/08, as quais são representadas pela sigla NBC T 16. Em 2011 o CFC publicou a 11ª NBC T, que aborda o sistema de informação de custos no setor público. Essas normas foram criadas com base nas normas internacionais, e obteve como grande legado o resgate do patrimônio como objeto de estudo da contabilidade aplicada ao setor público (Lima, 2017).

Pouco antes da publicação das NBCASP pelo CFC, o Ministério da Fazenda publicou a portaria nº 184 de 25 de agosto de 2008 que dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-las convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Essa norma é considerada o marco inicial deste processo de convergência pelo qual o Brasil está passando.

A portaria destaca como fatores que foram levados em consideração para a emissão dessa norma, dentre outros, os seguintes aspectos:

- ✓ As transformações verificadas nos últimos anos no cenário econômico mundial, representadas, notadamente, pelo acelerado processo de globalização da economia;
- ✓ A necessidade de promover a convergência das práticas contábeis vigentes no setor público com as normas internacionais de contabilidade, tendo em vista as condições, peculiaridades e o estágio de desenvolvimento do país;

- ✓ A importância de que os entes públicos disponibilizem informações contábeis transparentes e comparáveis, que sejam compreendidas por analistas financeiros, investidores, auditores, contabilistas e demais usuários, independentemente de sua origem e localização;

É importante destacar que as NBCASP representaram um grande avanço rumo a convergência às IPSAS no Brasil. Elas são responsáveis pelo surgimento do regime de competência na contabilidade governamental brasileira. No entanto, elas não representam as normas convergidas, e sim normas criadas inspiradas nas normas internacionais. Para Lima et al. (2009) as NBCASP têm como objetivo criar um arcabouço teórico, adotando conceitos baseados nas normas internacionais. As NBCASP, na verdade, consistem em uma etapa do processo de convergência. A medida em que o processo de convergência às normas internacionais vêm acontecendo estas normas estão sendo revogadas, de modo que a contabilidade pública no Brasil fique totalmente convergida as IPSAS. Ao final do processo de convergência a tendência é de que todas as NBCASP sejam revogadas.

Varandas (2013) realizou um estudo, no qual um dos objetivos de seu trabalho era apresentar a medida em que as IPSAS estavam presentes na elaboração das NBCASP, conforme mostra o Quadro 2.

Quadro 2: NBCASP e a relação com as IPSAS

NBC T	Norma	Resolução CFC	IPSAS baseada	Estado atual
16.1	Conceituação, objeto e campo de aplicação	1.128/08	IPSAS 0	Revogada em 01/01/2017
16.2	Patrimônio e sistemas contábeis	1.129/08	IPSAS 1 e 7	Revogada em 01/01/2017
16.3	Planejamento e seus instrumentos sob o enfoque contábil	1.130/08	IPSAS 1 e 14	Revogada em 01/01/2017
16.4	Transações no setor público	1.131/08	IPSAS 9	Revogada em 01/01/2017
16.5	Registro contábil	1.132/08	IPSAS 17	Revogada em 01/01/2017
16.6	Demonstrações contábeis	1.133/08	IPSAS 1, 2 19 e 24	Revogada em 01/01/2019
16.7	Consolidação das demonstrações contábeis	1.134/08	IPSAS 6 e 7	Vigente até 31/12/2020

16.8	Controle interno	1.135/08	IPSAS 19	Revogada em 01/01/2019
16.9	Depreciação, amortização e exaustão	1.136/08	IPSAS 17 e 26	Revogada em 01/01/2019
16.10	Avaliação e mensuração de ativos e passivos em entidades do setor público	1.137/08	IPSAS 7, 8, 12, 17, 19, 21, 26.	Revogada em 01/01/2019
16.11	Sistema de informação de custos do Setor Público	1.366/11		Vigente

Adaptado de Varandas (2013)

As NBCASP possuem um grau baixo de convergência com as IPSAS, representando um estágio inicial que possibilitou a implantação do regime de competência no setor público, para posterior implementação das IPSAS.

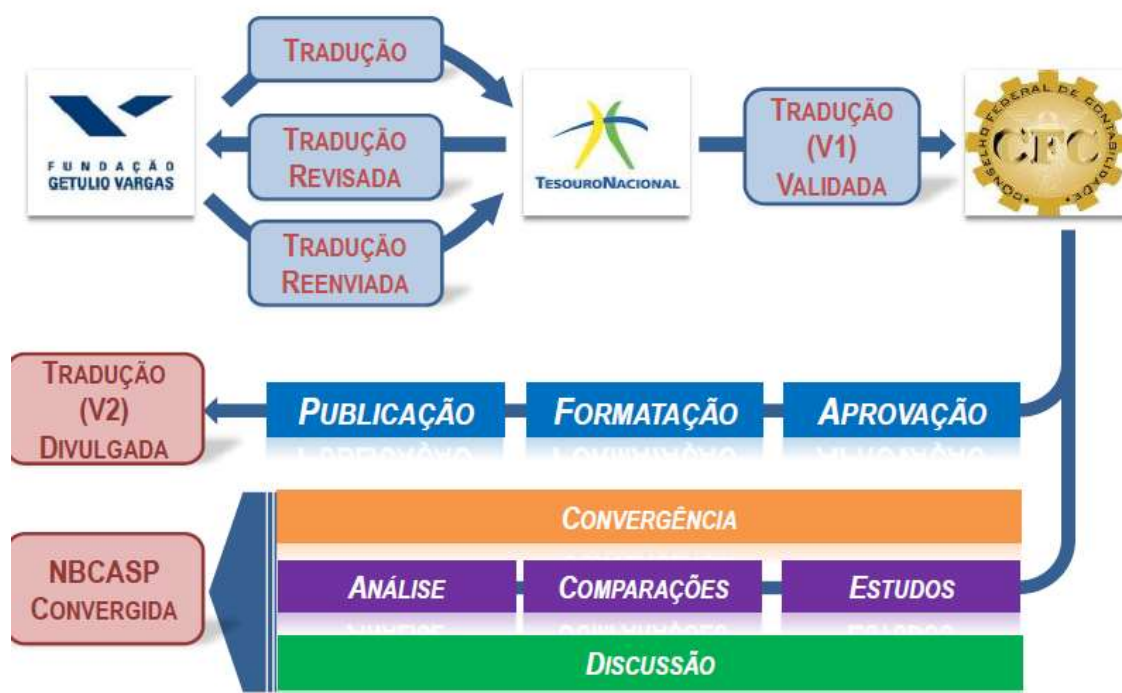
Como pode ser visto no quadro acima, com exceção da NBC T 16.7, que será revogada em 31/12/2020, e da NBC T 16.11, todas as demais normas criadas em 2008, que deram início ao processo de implementação das IPSAS no Brasil, já foram revogadas.

Antes mesmo da publicação das NBCASP foi dado início ao trabalho de processo de convergência às IPSAS. Para isso, o CFC emitiu a resolução nº 1.103/07, na qual dava surgimento ao Comitê Gestor de Convergência. Este comitê foi criado com o objetivo de identificar e monitorar as normas a serem implementadas para viabilizar a convergência das normas contábeis e de auditoria. Dentre os grupos de trabalho existentes o Comitê criou um grupo de estudos para a Contabilidade do Setor Público. (Lima, 2018)

O CFC contratou em 2008, por meio de um processo licitatório, uma empresa para realizar a tradução de todas as IPSAS disponíveis à época. Em 2009, o CFC e o Ministério da Fazenda firmaram uma parceria para que a Fundação Getúlio Vargas (FGV) fizesse a revisão técnicas das normas traduzidas, passando posteriormente por uma equipe técnica da STN responsável por validar as normas e encaminhar a versão final para o Comitê Gestor de Convergência do CFC (Mafra, 2015).

A Figura 6 apresenta o fluxo detalhado do processo para a tradução e posterior publicação das normas.

Figura 6: Fluxo de convergência das IPSAS no Brasil



Fonte: STN (2016)

Em 2010 o CFC disponibilizou a tradução de todas as IPSAS para o português. Este trabalho foi fruto de uma ação conjunta do CFC com o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON), visando a implementação futura das normas. O CFC e o IBRACON se firmaram, por meio de convênio junto à IFAC, como os tradutores oficiais das IPSAS no Brasil. (CFC, 2010).

Posteriormente a tradução das IPSAS, o CFC iniciou por meio do Grupo Assessor a Convergência das Normas Internacionais para o Brasil. Deste grupo de trabalho resultou a primeira norma convergida. No dia 04 de outubro de 2016 o CFC publicou a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica Aplicada ao Setor Público (NBC TSP) – Estrutura conceitual. Essa norma representa a primeira norma convergida as IPSAS no Brasil. Uma das principais inovações da norma para a contabilidade do setor público é a definição da sociedade como principal usuária da informação contábil, dando mais ênfase a transparência, *accountability* e ao controle social (CFC, 2016). Este passo é muito importante para o aprimoramento das normas contábeis no Brasil.

Com a publicação da estrutura conceitual do setor público foi revogada a resolução CFC nº 1.111/07 que trata dos princípios de contabilidade sob a perspectiva do setor público. Da mesma maneira ocorreu anteriormente com a publicação da NBC TG Estrutura conceitual que revogou a resolução CFC nº 750/93 que tratava dos princípios

de contabilidade. Isso deixa evidente que a estrutura conceitual passa a ser a norma de orientação para as práticas contábeis.

Atualmente, além da estrutura conceitual o Brasil possui mais vinte e uma normas convergidas as IPSAS, conforme mostra o Quadro 3.

Quadro 3: NBC TSP convergidas

Norma	IPSAS	Publicadas
NBC TSP EC - Estrutura Conceitual	EC	out/2016
NBC TSP 1 - Receita de Transação sem Contraprestação	23	out/2016
NBC TSP 2 - Receita de Transação com Contraprestação	09	out/2016
NBC TSP 3 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes	19	out/2016
NBC TSP 4 – Estoques	12	dez/2016
NBC TSP 5 - Contratos de Concessão de Serviços Públicos: Concedente	32	dez/2016
NBC TSP 6 - Propriedade para Investimento	16	set/2017
NBC TSP 7 - Ativo Imobilizado	17	set/2017
NBC TSP 8 - Ativo Intangível	31	set/2017
NBC TSP 9 - Redução ao Valor Recuperável do Ativo não Gerador de Caixa	21	set/2017
NBC TSP 10 - Redução ao Valor Recuperável do Ativo Gerador de Caixa	26	set/2017
NBC TSP 11 - Apresentação das Demonstrações Contábeis	1	Out/2018
NBC TSP 12 - Demonstração dos Fluxos de Caixa	2	Out/2018
NBC TSP 13 - Apresentação de Informação Orçamentária nas Demonstrações Contábeis	24	Out/2018
NBC TSP 14 - Custos de Empréstimos	5	Out/2018
NBC TSP 15 - Benefícios a Empregados	39	Out/2018
NBC TSP 16 - Demonstrações Contábeis em Separado	34	Out/2018
NBC TSP 17 - Demonstrações Contábeis Consolidadas	35	Out/2018
NBC TSP 18 - Investimento em Coligadas e Negócios Conjuntos	36	Out/2018
NBC TSP 19 - Negócios em Conjunto	37	Out/2018
NBC TSP 20 - Divulgação de Participações em Outras Entidades	38	Out/2018
NBC TSP 21 - Combinações de Atividades e Entidades no Setor Público	40	Out/2018

Fonte: CFC (2018)

Além dessas normas e da estrutura conceitual já convergida o Brasil segue rumo a convergência das outras IPSAS, com um cronograma de convergência de todas as normas até 2021. O cronograma completo de convergência apresnta-se no Quadro 4.

Quadro 4: NBC TSP em processo de convergência

Norma	IPSAS	Início da Convergência	Previsão para Publicação
NBC TSP 22 - Políticas Contábeis, Mudanças de Estimativas e Erros	3	nov/2018	out/2019
NBC TSP 23 - Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio	4	nov/2018	out/2019
NBC TSP 24 - Eventos Subsequentes	14	nov/2018	out/2019
NBC TSP 25 - Contratos de Construção	11	nov/2018	out/2019
NBC TSP 26 - Operações de Arrendamento Mercantil	13	mai/2019	ago/2020
NBC TSP 27 – Agricultura	27	mai/2019	ago/2020
NBC TSP 28 - Instrumentos Financeiros: Apresentação	28	mai/2019	ago/2020
NBC TSP 29 - Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração	29	mai/2019	ago/2020
NBC TSP 30 - Instrumentos Financeiros: Evidenciação	30	mai/2019	ago/2020
NBC TSP 31 - Divulgação de Informação Contábil sobre o Setor Governo Geral	22	jan/2020	mar/2021
NBC TSP 32 - Informação por Segmento	18	jan/2020	mar/2021
NBC TSP 33 - Evidenciação de Partes Relacionadas	20	jan/2020	mar/2021
NBC TSP 34 - Adoção Inicial	33	jan/2020	mar/2021
Novas normas publicadas pelo IPSASB/IFAC	-	jan/2021	mai/2021

Fonte: CFC (2018)

Em que pese o cronograma visar a conclusão da convergência até 2021, a implementação total dessas normas em toda a Administração Pública Brasileira deve acontecer até 2024, conforme mostra a tabela constante do Anexo 1.

3.2.2. Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público

O decreto nº 6976/09 estabelece, no art. 7º, diversas competências ao órgão central de contabilidade federal – STN – conforme se verifica abaixo:

XVIII - definir, coordenar e acompanhar os procedimentos contábeis com vistas a dar condições para a produção, sistematização, disponibilização das estatísticas fiscais do setor público consolidado, em consonância com os padrões e regras estabelecidas nos acordos e convênios internacionais de que a União for parte;

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**; (grifo nosso).

XXVII - identificar as necessidades de convergência aos padrões internacionais de contabilidade aplicados ao setor público; (grifo nosso)

XXVIII - editar normativos, manuais, instruções de procedimentos contábeis e plano de contas aplicado ao setor público, objetivando a elaboração e publicação de demonstrações contábeis consolidadas, em consonância com os padrões internacionais de contabilidade aplicados ao setor público; e

XXIX - adotar os procedimentos necessários para atingir os objetivos de convergência aos padrões internacionais de contabilidade aplicados ao setor público. (grifo nosso)

Pela leitura do decreto compreende-se as competências que foram atribuídas à STN, e que tais competências são originariamente do Conselho de Gestão Fiscal que ainda não foi criado. A STN elaborou o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), com vigência a partir do ano de 2015, com o objetivo de uniformizar as práticas contábeis. A implantação do PCASP permite a consolidação das contas públicas, conforme previsto no art. 51 da Lei de responsabilidade fiscal, exposto abaixo:

Art. 51. O Poder Executivo da União promoverá, até o dia trinta de junho, a consolidação, nacional e por esfera de governo, das contas dos entes da Federação relativas ao exercício anterior, e a sua divulgação, inclusive por meio eletrônico de acesso público.

Antes do PCASP, as contas já eram consolidadas, porém a federação não utilizava o mesmo plano de contas e criou-se o desafio de melhorar o Balanço do Setor Público Nacional e possibilitar a comparabilidade com os demais Estados, Municípios, e até mesmo outros países.

A STN elabora periodicamente o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP). Este manual é elaborado com o objetivo de padronizar os procedimentos contábeis no âmbito da União, Distrito Federal, Estados e Municípios e gerar informação útil aos usuários da informação contábil. (STN, 2018b). O MCASP é a principal norma infralegal, situada hierarquicamente acima de todas as outras em grau de

necessidade de observância no âmbito da Administração Pública, conforme mostra a Figura 7.

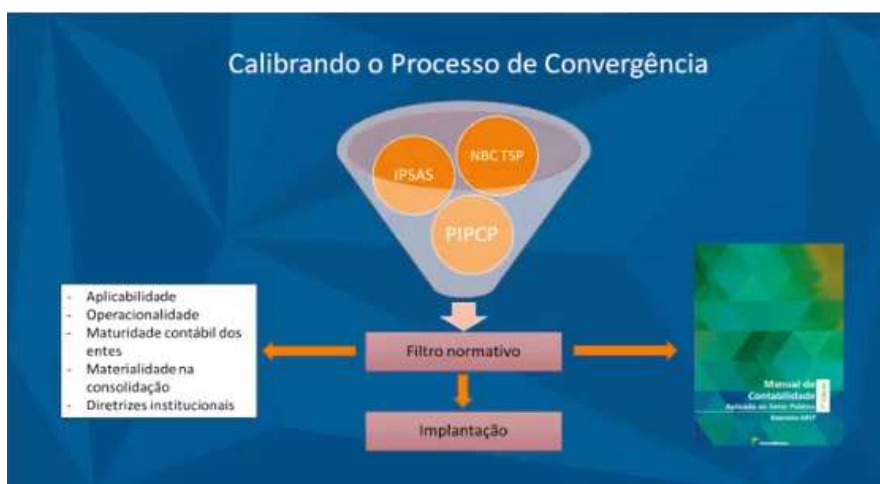
Figura 7: Grau de observância nas normas infralegais



Fonte: Milhomem (2017)

A Figura 7 mostra que o MCASP, elaborado pela STN, é a norma infralegal mais importante no âmbito da CASP. O MCASP absorve os principais normativos das NBC TSP e das NBC Ts 16, nas partes ainda não revogadas. Na prática, o MCASP funciona como uma espécie de filtro normativo (Figura 8), absorvendo os principais pontos de cada norma. Ou seja, ele efetivamente cria a obrigação para a realização dos procedimentos contábeis na Administração Pública Brasileira em conformidade com as normas internacionais.

Figura 8: O processo de convergência no MCASP



Fonte: Milhomem (2017)

Criado em 2008, atualmente este manual está em sua 8ª edição. Publicado no dia 18 de dezembro de 2018, a 8ª edição do MCASP terá validade para os exercícios de 2019, 2020 e 2021 (Figura 9). Esta edição deveria contemplar todas as 21 NBC TSP convergidas até o momento. No entanto, foram convergidas até a NBC TSP 14 – Custos de empréstimos. A edição anterior do MCASP (7ª edição) teve validade para os exercícios de 2017 e 2018. A 7ª edição incorporou as primeiras IPSAS convergidas no Brasil. São elas: A NBC TSP – Estrutura Conceitual; NBC TSP 01 – Receitas de transação sem contraprestação; NBC TSP 02 – Receitas de transação com contraprestação; NBC TSP 03 – Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes; NBC TSP 04 – Estoques; e NBC TSP 05 – Contratos de concessão de serviços públicos: concedente.

Figura 9: Planejamento do processo de convergência



Fonte: Milhomem (2017)

Segue abaixo o Quadro 5 com a relação das alterações da 8ª edição do MCASP a luz das NBC TSP que foram incorporadas.

Quadro 5: Alterações no MCASP 8ª edição

Norma Brasileira de Contabilidade	Reflexos na 8ª ed. do MCASP
NBC TSP 06 – Propriedade para Investimento	Inclusão de um novo capítulo na Parte II - PCP
NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado	Revisão do capítulo já existente na Parte II - PCP
NBC TSP 08 – Ativo Intangível	Revisão do capítulo já existente na Parte II - PCP
NBC TSP 09 – Redução ao Valor Recuperável de Ativo Não Gerador de Caixa	Revisão do capítulo já existente na Parte II – PCP. Os assuntos foram aglutinados em apenas um capítulo.
NBC TSP 10 – Redução ao Valor Recuperável de Ativo Gerador de Caixa	
NBC TSP 11 – Apresentação das Demonstrações Contábeis	Revisão da Parte V – DCASP.
NBC TSP 12 – Demonstração dos Fluxos de Caixa;	
NBC TSP 13 – Apresentação de Informação Orçamentária nas Demonstrações Contábeis	
NBC TSP 14 – Custos de Empréstimos	Inclusão de um novo capítulo na Parte II - PCP

Fonte: STN (2018)

Foi realizada ainda a revisão do capítulo de Regime Próprio de Previdência Social (RPPS) a luz da NBC TSP 15 – Benefícios aos empregados. No entanto, devido a sua extensão e complexidade, esta norma não foi incorporada integralmente a esta versão do MCASP.

A estrutura da 8ª edição do MCASP está dividida em 5 partes. A primeira consiste na Parte Geral e apresenta uma contextualização sobre o momento da contabilidade pública no Brasil e aspectos gerais no âmbito orçamentário, patrimonial e fiscal.

A parte 1 trata dos procedimentos contábeis orçamentários, evidenciando os princípios orçamentários e principais definições, classificações e registros de receitas e despesas orçamentárias.

A parte 2 trata dos procedimentos contábeis patrimoniais, apresentando o conjunto de conceitos, regras e procedimentos relativos aos atos e fatos patrimoniais visando a padronização dos procedimentos no âmbito da Administração Pública Brasileira.

A parte 3 trata dos Procedimentos Contábeis Específicos, que aborda a forma de reconhecimento e mensuração de operações contábeis específicas, tal como nos recursos destinados ao Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de valorização dos Profissionais de Educação (FUNDEB).

A parte 4 trata do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, que possibilita a consolidação das contas públicas nacionais materializadas por meio do Balanço do Setor Público Nacional.

Por fim, a parte 5 trata das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP), que apresenta a forma de elaboração de sete demonstrativos: Balanço Orçamentário, Balanço Financeiro, Balanço Patrimonial, Demonstração das Variações Patrimoniais, Demonstração dos Fluxos de Caixa, Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido e as notas explicativas.

A próxima edição do MCASP, com validade para os exercícios de 2022 e seguintes, deve integrar a implantação das 13 NBC TSP restantes, completando o processo de convergência no Brasil.

3.3. Atores da reforma da contabilidade pública no Brasil

O processo de convergências às normas internacionais de contabilidade no setor público conta com a participação e envolvimento de diversos órgãos no cenário interno. Neste sentido, Lima (2017) realizou um trabalho sobre a influência dos atores no processo de convergência da contabilidade pública brasileira aos padrões internacionais. O autor elaborou um questionário avaliando a percepção sobre os principais atores envolvidos nesse processo, conforme apresnetado do Quadro 6.

Quadro 6: Influência dos atores envolvidos no processo de convergência

Influência	Muito Baixa	Baixa	Média	Alta	Muito Alta	RM
Academia (universidades)	12,90%	29,03%	27,42%	20,97%	9,68%	2,85
Conselho Federal de Contabilidade (CFC)	0,00%	1,61%	17,74%	40,32%	40,32%	4,19
Secretaria do Tesouro Nacional (STN)	0,00%	0,00%	4,84%	33,87%	61,29%	4,56
Tribunal de Contas da União	1,67%	11,67%	35,00%	36,67%	15,00%	3,52
Tribunais de Contas (TCs) Estaduais e Municipais	6,78%	15,25%	32,20%	25,42%	20,34%	3,37

Fonte: Lima (2017)

Conforme demonstra a tabela, a Secretaria do Tesouro Nacional foi considerada pelos participantes do questionário como a instituição mais influente no processo de convergência, obtendo um Ranking Médio (RM) de 4,56. Em seguida, o Conselho Federal de Contabilidade foi considerado a segunda instituição mais influente, com RM de 4,19. Por fim, o TCU ocupou a terceira posição com RM de 3,52.

A seguir vamos verificar as principais características que marcaram estas três instituições, STN, CFC e TCU, no processo de convergência brasileiro.

3.3.1 Secretaria do Tesouro Nacional

A Secretaria do Tesouro Nacional, órgão central do sistema de contabilidade federal, exerce papel primordial na modernização das práticas contábeis no setor público brasileiro e, conseqüentemente, na implementação das normas internacionais.

Em 2007, a STN emitiu duas portarias que criaram grupos técnicos de trabalho visando aprimorar as informações contábeis e fiscais. A portaria nº 135/07 criou o Grupo Técnico de Padronização de Relatórios (GTREL) visando melhorar a qualidade das informações proveniente dos relatórios fiscais do Governo Federal. Juntamente com a portaria nº 135 foi editada a portaria STN nº 136/2007 que criou o grupo técnico de procedimentos contábeis (GTCON) visando a padronização de conceitos e práticas contábeis.

Em setembro de 2017, a STN extinguiu esses grupos de trabalho, os quais foram substituídos pela Câmara Técnica de Normas Contábeis e de Demonstrativos Fiscais da Federação (CTCONF), regulamentada pela portaria STN nº 767/2017. Esta câmara consiste em um grupo técnico e consultivo, formado por representantes de diversas instituições, responsável por subsidiar a elaboração das normas gerais que visam padronizar os procedimentos contábeis e conseqüentemente subsidiar à consolidação das contas públicas.

Visando definir o plano de implantação dos procedimentos contábeis patrimoniais na União, Estados, Distrito Federal e Municípios, a STN publicou a portaria nº 548/2015. A publicação desta portaria atende ao que estabelece a Portaria do Ministério da Fazenda nº 184/2008, que determina à STN o desenvolvimento de ações que promovam a convergência às normas da IFAC.

Na introdução da respectiva portaria a STN destaca:

Com as ações previstas neste Documento, alinhado às estratégias das instituições envolvidas no processo, será dado um importante passo para que a Contabilidade Aplicada ao Setor Público não seja apenas um meio de cumprimento de aspectos legais e formais, mas um instrumento de previsão, controle e avaliação crítica das operações realizadas pelas entidades que possam vir a afetar seu patrimônio, como efetivo instrumento de gestão. Almeja-se, ainda, que a contabilidade possibilite o tratamento contábil padronizado dos atos e fatos administrativos, a comparabilidade entre os entes e a adequada consolidação das contas públicas, e que instrumentalize de fato o controle interno, externo e social, contribuindo para o exercício da cidadania por meio da transparência. (STN, 2015: 9).

A implantação completa dos procedimentos contábeis patrimoniais possui prazos diferentes para a União, Distrito Federal, Estados e Municípios, conforme apresenta o Quadro 7.

Quadro 7: Prazo de implementação do PIPCP

Ente federativo	Prazo de conclusão do PCP
União	2021
Distrito Federal e Estados	2022
Municípios com mais de 50 mil habitantes	2023
Municípios com menos de 50 mil habitantes	2024

Fonte: Elaboração Própria

A STN acredita que a implantação dos procedimentos contábeis patrimoniais de forma gradual é imprescindível, devido as dificuldades relatadas por entes da federação em termos operacionais e de recursos materiais e humanos.

É importante ressaltar que a implementação das IPSAS no Brasil se torna ainda mais desafiadora em virtude da divisão político-administrativa do país, que contempla 26 unidades federativas, além do Distrito Federal e 5.561 municípios, dos quais 794 possuem mais de 50 mil habitantes e 4.767 possuem menos de 50 mil habitantes, o que torna mais desafiadora tanto a implementação das normas, como o acompanhamento e fiscalização das ações pelos órgãos de controle⁹.

3.3.2 Conselho Federal de Contabilidade

No Brasil o desenvolvimento da contabilidade com maior força pôde ser notado a partir dos anos 70, com a criação da Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e a criação da lei 6.404/76, que dispõe sobre as sociedades por ações, e pelo forte desenvolvimento vivido no período denominado “milagre econômico”, onde a economia brasileira obteve índices de crescimento do PIB entre 7% e 13%, durante o período de 1969 a 1973. Estes fatores foram de grande importância para atrair investidores e grandes empresas, gerando mais impacto no mercado de capitais brasileiro. (Niyama, 2010)

A contabilidade brasileira se desenvolveu sob forte influência da escola italiana. No entanto, a lei 6.404/76 foi criada sob a influência da escola norte americana. As leis

⁹ https://www.ibge.gov.br/home/estatistica/populacao/indicadores_sociais_municipais/tabela1a.shtm, resgatado em 06 de dezembro de 2018.

11.638/07 e 11.941/09 atualizaram a lei 6.404/76, adequando a legislação societária brasileira ao padrão internacional. Em 2005 o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) criou por meio da resolução nº 1055/2005 o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), com a presença de membros de diversos órgãos de grande atuação contábil no Brasil, que tem, dentre outros, o objetivo de realizar:

o estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais. (CFC, 2005: 3).

Atualmente, os pronunciamentos técnicos da contabilidade brasileira emitidos pelo CPC estão totalmente convergidos às normas internacionais do IASB. Para o professor Eliseu Martins:

a convergência representa a segunda revolução da contabilidade brasileira. [...] A primeira revolução aconteceu com a aprovação da lei 6.404/76, seguida pela criação da CVM. Na época, passamos a contar com uma contabilidade que rivalizava com as mais modernas do mundo. Mas a internacionalização econômica e a globalização geraram uma nova realidade. E com o avanço da convergência, voltamos a estar na vanguarda contabilidade mundial. (IBRACON, 2015: 8).

Desde 2010 as empresas de capital aberto no Brasil já vêm adotando completamente as normas internacionais incluídas na lei 6.404/76, alterada pelas legislações 11.638/07 e 11.941/09. O presidente do Ibraccon destaca como os grandes desafios “a contínua capacitação dos profissionais, de forma a possibilitar a adoção consistente em todas as empresas e em todas as regiões do Brasil”.

Além das normas de contabilidade, o Brasil também já se encontra totalmente convergido as *International Standards on Auditing* (ISA), que são as normas internacionais de auditoria. Nesse sentido, todos os esforços estão sendo direcionados para concluir o processo de convergência das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público em direção as Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público (IPSAS).

Todo esse processo teve início em março de 2004 quando o CFC editou a portaria nº 37/2004, que instituiu o grupo de estudos voltado para a área pública. O intuito deste grupo era por meio dos estudos desenvolver Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público baseadas nas normas internacionais, editadas pela IFAC. Este

grupo foi composto por membros do CFC, STN e da secretaria executiva do Ministério da Fazenda (Albuquerque et al., 2008).

Este grupo originou em 2007 o documento intitulado “Orientações estratégicas para o desenvolvimento da contabilidade pública no Brasil”, visando a:

- a) Convergência aos padrões internacionais de contabilidade aplicados ao setor público;
- b) Implementação de procedimentos e práticas contábeis que permitam o reconhecimento, a mensuração, a avaliação e a evidenciação dos elementos que integram o patrimônio público;
- c) Implantação de sistema de custos no âmbito do setor público brasileiro;
- d) Melhoria das informações que integram as Demonstrações Contábeis e os Relatórios necessários à consolidação das contas nacionais;
- e) Possibilitar a avaliação do impacto das políticas públicas e da gestão, nas dimensões social, econômica e fiscal, segundo aspectos relacionados à variação patrimonial.

Este documento foi elaborado com o intuito de resgatar o patrimônio como objeto da contabilidade no setor público e adotou as seguintes diretrizes:

- a) Diretriz 1 – Promover o desenvolvimento conceitual da Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil;
- b) Diretriz 2 – Estimular a convergência às normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público (IPSAS);
- c) Diretriz 3 – Fortalecer institucionalmente a contabilidade aplicada ao setor público

Cada uma dessas diretrizes elaboradas se desdobra em macro objetivos. Fruto desse documento o Grupo Assessor da área pública do CFC, constituído em 2007, elaborou as 11 NBCASP que desde 2008 trazem ao Brasil a implementação do regime de competência no setor público, como influência das normas internacionais. Essas normas foram o resultado de diversas ações, como audiências públicas e seminários regionais em vários Estados para contar com a participação e sugestões dos contabilistas.

Atualmente, parte dessas normas criadas à época já foram revogadas, e espera-se que seja totalmente revogada quando da implementação de todas as NBC TSP, que representam a convergência das IPSAS no Brasil, previstas para 2021.

Em palestra proferida com o tema “O profissional contábil diante da convergência das NBCASP aos Padrões Internacionais” durante o 2º encontro dos contadores públicos do Rio Grande do Sul, o auditor do Estado, Felipe Severo Bittencourt, membro do grupo assessor do CFC explicou que os Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP), regulamentados pela portaria STN nº 548/2015 “está alinhado com

o Plano de Trabalho do Grupo Assessor das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (GA/NBC TSP) do Conselho Federal de Contabilidade – CFC”.

O Grupo Assessor da Área Pública é responsável no âmbito do CFC pela condução do processo de convergência das normas internacionais. Este grupo é dividido em quatro subgrupos, quais sejam: 1) o Subgrupo de convergência, responsável por consolidar a convergência internacional das NBC TSP; 2) O subgrupo de práticas contábeis, responsável por proporcionar troca de experiências práticas entre os profissionais em contabilidade pública e custos no setor público; 3) O subgrupo de disseminação, responsável por disseminar por meio de eventos e seminários as inovações contábeis para a todos os profissionais do ramo; e 4) O subgrupo de governança e relações institucionais, responsável por articular junto aos órgãos de controle, poder legislativo, órgãos reguladores, academia e demais entidades. (Fresitas, 2017)

3.3.3 Tribunal de Contas da União

O Tribunal de Contas da União é a Entidade Fiscalizadora Superior (EFS) da República Federativa do Brasil responsável pela fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta em aspectos relacionados à legalidade, legitimidade e economicidade.

O TCU foi criado em 1890 com o objetivo de verificar a legalidade das receitas e dos gastos públicos realizados pelo governo. Suas atribuições foram variando ao longo dos anos no Brasil em virtude das alterações das constituições (1891, 1934, 1937, 1946, 1967 e finalmente a constituição de 1988), ocorridas pela alternância entre democracias e ditaduras que vigoraram no país.

A Constituição de 1934 levou o TCU a assumir duas importantes missões: analisar as contas de governo do Presidente da República de modo a emitir um parecer prévio e julgar as contas dos responsáveis pelos dinheiros, bens e valores públicos. Em 1967, a Constituição determinou pela primeira vez que o TCU conduzisse auditorias. Entretanto, naquela época, as auditorias concentravam-se na conformidade orçamentária, com o propósito de subsidiar o julgamento das contas. Em 1988, a atual Constituição expandiu os tipos de auditorias, incluindo as auditorias operacional e financeira. Além disso, as auditorias já não mantêm relação direta com o julgamento de contas, o que constitui um processo específico dentro do TCU. (Dutra e Champonier, 2014: 78).

Atualmente a função de controle na Administração Pública Brasileira está disciplinada principalmente nos artigos 70 a 75 da Constituição Federal.

O Congresso Nacional é o órgão titular da atividade de controle externo no âmbito da União. Essa ação de controle é realizada com o auxílio do TCU, conforme prevê o art. 71 da CF/88, que ainda atribui diversas competências a este órgão, conforme segue abaixo:

Art. 71. O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete:

I - apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante parecer prévio que deverá ser elaborado em sessenta dias a contar de seu recebimento;

II - julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público federal, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público;

III - apreciar, para fins de registro, a legalidade dos atos de admissão de pessoal, a qualquer título, na administração direta e indireta, incluídas as fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, excetuadas as nomeações para cargo de provimento em comissão, bem como a das concessões de aposentadorias, reformas e pensões, ressalvadas as melhorias posteriores que não alterem o fundamento legal do ato concessório;

IV - realizar, por iniciativa própria, da Câmara dos Deputados, do Senado Federal, de Comissão técnica ou de inquérito, inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, e demais entidades referidas no inciso II;

V - fiscalizar as contas nacionais das empresas supranacionais de cujo capital social a União participe, de forma direta ou indireta, nos termos do tratado constitutivo;

VI - fiscalizar a aplicação de quaisquer recursos repassados pela União mediante convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres, a Estado, ao Distrito Federal ou a Município;

VII - prestar as informações solicitadas pelo Congresso Nacional, por qualquer de suas Casas, ou por qualquer das respectivas Comissões, sobre a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial e sobre resultados de auditorias e inspeções realizadas;

VIII - aplicar aos responsáveis, em caso de ilegalidade de despesa ou irregularidade de contas, as sanções previstas em lei, que estabelecerá, entre outras cominações, multa proporcional ao dano causado ao erário;

O art. 71 trata de um rol exemplificativo das competências do TCU, que são complementadas em outros artigos da constituição e outras legislações, tais como a Lei nº 4.320/64, lei nº 101/00 e a lei nº 8.443/92 que consiste na lei orgânica do TCU. Das funções citadas no rol do artigo 71, destaca-se o inciso I que cita a competência da corte

de contas de apreciar anualmente as contas do Presidente da República e elaborar um parecer prévio que deverá ser realizado em sessenta dias, a contar da data do recebimento. Esse parecer prévio, de natureza técnica, visa aferir a regularidade das ações realizadas pelo Governo Federal e a conformidade das operações contábeis decorrentes da execução dos programas e projetos desenvolvidos. (Mannarino, 2006).

Após a elaboração, o parecer emitido pelo Tribunal – com a recomendação para aprovação, sem ressalva ou com ressalva, ou reprovação das contas – subsidiará o Congresso Nacional para o julgamento das contas do Governo Federal. No âmbito do Poder Legislativo este parecer é encaminhado para a Comissão Mista de Planos, Orçamento Público e Fiscalização (CMO).

A CMO consiste em uma comissão formada por 40 parlamentares, sendo 30 deputados e 10 senadores, que possui dentre outras competências a responsabilidade por elaborar o parecer conclusivo sobre as contas do Governo. Posteriormente, as contas são submetidas ao Plenário para julgamento.

A forma de organização do Tribunal de Contas adotado no Brasil consiste no modelo Napoleônico. Neste modelo, a EFS é comandada por um colegiado formado por diversas pessoas que tomam decisões em conjunto. O modelo Napoleônico é também adotado em outros países, tais como Alemanha, Holanda, Japão, Argentina, etc. Lino (2015) afirma que as EFS de modelo napoleônico têm foco no *compliance*, e por isso a formação jurídica é mais valorizada do que a formação em contabilidade e áreas afins. Sendo assim, a verificação do cumprimento da legalidade dos atos acaba sendo mais relevante do que outros aspectos, como a eficiência, eficácia e efetividade.

Juntamente com a reforma da contabilidade pública no Brasil, o TCU vem aprimorando sua maneira de realizar fiscalizações e auditorias. Neste contexto a auditoria financeira ganha mais espaço na atuação do órgão. Em 2011 o TCU iniciou um projeto financiado pelo Banco Mundial com o objetivo de fortalecer a capacidade técnica do órgão para a realização de auditoria financeira no Balanço Geral da União, por meio da implementação das normas internacionais de auditoria financeira.

Institucionalmente o fortalecimento da auditoria financeira no TCU foi realizada por meio do acórdão TCU nº 3.608/2014, que visou, dentre outros aspectos

garantir um alto nível de segurança na emissão de opinião de auditoria sobre a credibilidade do Balanço Geral da União por meio da integração das competências constitucional e legal de certificação das contas ordinárias e de governo e da ampliação gradual da quantidade de demonstrações financeiras auditadas (TCU, 2014b: 1).

De acordo com a Intosai (2010) a auditoria financeira tem por objetivo aumentar o grau de confiança dos usuários nas demonstrações contábeis disponibilizadas. Assim, as auditorias financeiras são importantes meios para o fortalecimento do processo de *accountability* e transparência, na medida em que possibilita aos usuários da informação obter maior confiabilidade de que os relatórios financeiros divulgados apresentam dados fidedignos.

Nesse processo de reforma, Dutra e Champomier citam três ações realizadas pela corte de contas:

- a) Verificar a legalidade dos procedimentos contábeis, especialmente aqueles relacionados à nova convergência internacional;
- b) Auditar as demonstrações financeiras do Governo;
- c) Propor reformas com o propósito de aperfeiçoar a contabilidade federal.

Assim, verifica-se o papel dos tribunais de contas como órgão ativo na reforma da contabilidade governamental, principalmente devido a sua responsabilidade na fiscalização da aplicabilidade das normas internacionais.

3.3.3.1 Acordo de cooperação entre CFC e TCU

A atuação do TCU na convergência das normas internacionais no setor público teve início após a solicitação de apoio pelo CFC por meio do ofício nº 1.920/08/COTEC-CFC, enviado no dia 28 de setembro de 2008, visando a contribuição do TCU na modernização da contabilidade pública nacional. Este ato é resultado do documento intitulado “Orientações estratégicas para o desenvolvimento da contabilidade pública no Brasil”. (Lima, 2017).

Este acordo de cooperação estabelece que são atribuições do TCU:

I – apoiar, por meio da disseminação, difusão, participação e fomento, as ações constantes dos macroobjetivos propostos nas diretrizes estratégicas para o desenvolvimento da contabilidade aplicada ao setor público no Brasil;

II – Designar servidores para representar o TCU junto ao Grupo de Trabalho de Convergência em Contabilidade Aplicada ao Setor Público (GTCASP) no Brasil, instituído pelo CFC;

III – Designar servidores para participarem de eventos relacionados às ações constantes dos macroobjetivos propostos nas diretrizes estratégicas para o desenvolvimento da contabilidade aplicada ao setor público no Brasil;

IV – Permitir aos servidores acesso aos meios que lhes possibilitem participar das discussões e se envolver nos trabalhos, incluindo eventuais deslocamentos para participação em eventos nacionais e internacionais;

V – Realizar seminários e promover intercâmbios de experiências, nacionais e internacionais para tratar de temas relacionados à Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil.

O acordo firmado entre CFC e TCU é de prazo indeterminado, até que se realize completamente a implantação das IPSAS no Brasil.

A necessidade de participação do TCU na reforma da contabilidade pública é oriunda da própria Declaração de Lima, considerada a carta suprema das EFS. O principal objetivo dessa declaração é reforçar a necessidade de uma auditoria governamental independente.

A Declaração de Lima afirma que “regulações concebidas para garantir procedimentos contábeis adequados e uniformes só deverão ser adotadas após um acordo com a Entidade Fiscalizadora Superior” (Intosai, 1977: 7). Neste sentido, percebe-se que o TCU, enquanto Entidade Fiscalizadora, é detentor de um papel primordial na implementação das normas internacionais no Brasil.

3.3.3.2 Acórdãos TCU

No ano de 2012, destacam-se duas ações fiscalizatórias do TCU que resultaram em dois acórdãos relacionados a Reforma da Contabilidade Pública no Brasil. O acórdão nº 158/2012, que tratou da alteração de procedimentos contábeis no setor público e teve como relator o ministro Raimundo Carreiro. A decisão do acórdão expressou a concordância do TCU a respeito da legalidade do princípio de competência e da inclusão do patrimônio como objeto da contabilidade do setor público, incluindo o reconhecimento de receitas públicas e créditos tributários sob a ótica patrimonial.

Na exposição de seu voto, o ministro e relator do processo, Raimundo Carreiro, citou o Secretário da SEMAG, Leonardo Albernaz, que afirmou que:

é de todo **louvável e necessário** o esforço empreendido pelo Poder Executivo e pelo Conselho Federal de Contabilidade no sentido de buscar a convergência dos procedimentos contábeis com padrões internacionais. A Contabilidade é uma ciência social em constante evolução e seu desenvolvimento está diretamente relacionado com as mudanças do ambiente em que atua e a forma de organização das entidades. No contexto da globalização, a harmonização internacional das normas contábeis impõe-se como uma necessidade, em razão da integração dos mercados, e uma exigência de investidores e credores, para viabilizar a comparação de informações entre diferentes entidades. Entre os benefícios da adoção dos padrões internacionais, apontam-se a facilidade para o comércio internacional, a maior transparência das informações e, conseqüentemente, o aumento da confiança dos investidores nas organizações, que poderão gerar mais empregos e riqueza para o país. Especificamente quanto ao processo de harmonização das normas contábeis aplicadas ao setor público, o processo de convergência direciona-se para as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS

– **International Public Sector Accounting Standards**), desenvolvidas no âmbito do Conselho das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSASB – **International Public Sector Accounting Standards Board**), braço da Federação Internacional de Contabilistas (IFAC – **International Federation of Accounts**). O IPSASB destaca que a adoção das IPSAS favorece a melhoria das informações contidas nos demonstrativos contábeis elaborados pelo setor público, especialmente quanto à alocação de recursos pelos governos, aumentando a transparência e a **accountability**. (TCU, 2012: 248)

A vice-presidente técnica do CFC, Verônica Souto Maior, comemorou a decisão e disse que essa manifestação de opinião do TCU

“representa o reconhecimento de todos quantos defendem que a contabilidade seja um instrumento de controle, instrumentalização do controle social e da transparência como conquista e amadurecimento democrático do fortalecimento das instituições. Também é mister exaltar o trabalho conjunto realizado pelo CFC, pela STN, pelos TCEs, pelos TCMs e toda a classe contábil”.

O acórdão compara o processo de convergência que está sendo realizado no setor público com o ocorrido no setor privado, destacando a necessidade de alteração da legislação visando atualizar a lei nº 4.320/64. Também é questionada a competência da STN e do CGF para a emissão de normativos que regulamentem a matéria de contabilidade no setor público. Como já dito, está em tramitação o PL 295/2016, que visa substituir a lei 4.320/64.

Posteriormente foi editado o acórdão 1979/2012 proveniente de uma auditoria operacional da Secretaria de Macroavaliação Governamental (SEMAG) na STN, Receita Federal do Brasil (RFB), Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) e Instituto Nacional da Seguridade Social (INSS), com o objetivo de obter diagnóstico acerca do atual modelo de contabilidade adotado na Administração Pública Federal. Este acórdão expõe, dentre outros fatores, a fragilidade da legitimidade normativa da STN no processo de implementação da reforma da contabilidade aplicada ao setor público no Brasil, a necessidade de melhorias nos sistemas utilizados pelos órgãos citados a fim de apresentar informações tempestivas e fidedignas e a percepção generalizada das setoriais contábeis sobre a necessidade de melhorias nas políticas de treinamento e insuficiência de profissionais na contabilidade federal.

O Quadro 8 apresenta as principais ações realizadas ao longo dos anos pelos principais atores da implementação do processo de convergência das IPSAS no Brasil.

Quadro 8: Ações Realizadas pelos principais Atores no Processo de Convergência às Normas Internacionais

Atores	Ações Realizadas	
CFC	Emissão de normativos	Portaria CFC nº 37
		Orientações Estratégicas CFC
		Resolução CFC nº 1.111
		NBC T 16
		NBC TSP
	Outras Publicações	Tradução das IPSAS
	Atualizações	Portarias de composição de Grupos atuantes na área de Contabilidade Pública (Anexo B)
Outras ações	Acordos de Cooperação Técnica e Parcerias (especialmente para capacitações)	
STN	Emissão de normativos	Portaria STN nº 135/07 – GTREL
		Portaria STN nº 136/07 – GTCON
		Portaria MF nº 184/08
		1ª edição do MCASP – 2008
		Portaria STN nº 467/09
		Portaria STN nº 111/11 – criação GTSIS
		Portaria STN nº 634/13 (prazos vigentes)
		PIPSP– 2015 (detalhamento da Portaria nº 634/13)
	Outras Publicações	Instruções de Procedimentos Contábeis (IPCs)
		Cartilha Nova Contabilidade e Gestão Fiscal: Modernizando a Gestão Pública
	Atualizações	MCASP (Atualmente está na 8ª edição)
		Portarias STN referentes a prazos, totalizando seis: 664/2010; 828/201; 437/2012; 753/2012; 634/2013.
	Outras ações	Alinhamento técnico e pedagógico – ATP
Acordos de Cooperação Técnica e Parcerias (especialmente para capacitações)		
TCU	Emissão de normativos	Acórdãos TCU nº 158/12 e nº 1979/12
	Outros	Acordo de Cooperação Técnica

Fonte: Lima (2017)

4. METODOLOGIA

Os capítulos anteriores apresentaram a revisão de literatura com uma abordagem sobre as IPSAS e os organismos internacionais, o estágio de convergência das IPSAS no Brasil, a participação dos principais atores no processo de convergência e uma abordagem do contexto histórico da contabilidade pública brasileira.

Este capítulo descreve e explica os procedimentos metodológicos utilizados para o alcance dos objetivos inicialmente estabelecidos. Martins e Theóphilo (2009: 37) definem método como “o caminho para se chegar a determinado fim ou objetivo”. Assim, para compreender melhor os procedimentos metodológicos relembram-se a seguir os objetivos dessa pesquisa.

Esta dissertação, que tem como **objetivo geral** analisar as consequências da adoção das normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público, na preparação e no reporte da informação financeira sob a perspectiva do TCU, tem os seguintes **objetivos específicos**:

- 01) Analisar os avanços obtidos nas demonstrações financeiras consolidadas do Governo Federal com as normas internacionais implementadas até o momento;
- 02) Descrever como o TCU tem atuado na implementação das IPSAS no Brasil; e
- 03) Perceber os principais benefícios e desafios da implementação das IPSAS no Brasil, na perspectiva do TCU.

Para a recolha de dados foi realizada primeiramente uma análise documental do Balanço Geral da União apresentado pelo Governo Federal e dos respectivos relatórios de auditoria do TCU, referente aos anos de 2015, 2016 e 2017. Posteriormente, realizaram-se entrevistas com auditores de controle externo do TCU e da STN, visando, em geral, aferir os avanços ocorridos com a implementação das IPSAS em curso no Brasil.

Quanto à abordagem, esta pesquisa classifica-se como essencialmente qualitativa, utilizando de técnicas de pesquisa variadas, como análise documental e entrevistas, como forma de compreender os fenômenos investigados.

A abordagem qualitativa busca compreender a totalidade do fenômeno, mais do que focalizar conceitos específicos. Consiste em um método interpretativo e subjetivo, no qual os fenômenos podem ser melhor compreendidos quando inseridos no contexto em que ocorrem (Oliveira e Ferreira, 2014).

Quanto aos objetivos, este trabalho classifica-se como uma pesquisa do tipo exploratória. Freitas e Prodanov (2013) definem que a pesquisa exploratória tem como finalidade proporcionar mais informações sobre o assunto que será investigado. Este tipo de pesquisa, no caso desta dissertação é enriquecido com a realização de entrevistas com pessoas que possuem experiências práticas com o problema pesquisado.

4.1. Análise documental

A pesquisa documental se caracteriza pela pesquisa “[...] de materiais que não receberam ainda um tratamento analítico, ou que podem ser reelaborados de acordo com os objetos da pesquisa” (Gil, 2008: 45).

A análise documental teve como base as demonstrações financeiras consolidadas do Governo Federal apresentadas nos períodos de 2015, 2016 e 2017, os pareceres prévios emitidos pelo TCU acerca destas demonstrações e acórdãos do TCU que impactam sobre a reforma da contabilidade pública brasileira.

Assim, a utilização da análise documental compreende uma ferramenta essencial para atingir os objetivos desta pesquisa, buscando identificar as consequências da adoção das normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público no Brasil por meio das demonstrações contábeis do Governo Federal.

Embora a realização do processo de convergência das normas de contabilidade brasileira às normas internacionais se tenha iniciado em 2008, com a publicação das NBCASP inspiradas nas normas internacionais, conforme apresentado na revisão de literatura, a escolha pelas demonstrações contábeis dos anos de 2015, 2016 e 2017 para fins de análise neste trabalho justifica-se porque, a partir do ano de 2015, a STN elaborou a portaria STN nº 548/15, que contém o cronograma de implementação dos procedimentos contábeis patrimoniais. No mesmo ano, a implementação do novo Plano de Contas, em conformidade com os padrões internacionais, passou a evidenciar informações em um novo padrão de contabilidade, conforme apresenta a Figura 5. Em 2017 entraram em vigor as primeiras IPSAS convergidas no Brasil e incluídas na 7ª edição do MCASP, sendo, portanto, um importante período de análise para verificar o impacto da implementação dessas normas.

Por outro lado, sob a perspectiva do controle das contas públicas, realizado pelo TCU, a análise dos relatórios de auditoria da corte de contas no BGU permite evidenciar

o envolvimento do TCU no processo de reforma da contabilidade aplicada ao setor público que está em curso no Brasil.

As demonstrações financeiras de 2018 não foram objeto de análise dado que a apreciação das contas do exercício de 2018 e a divulgação do respectivo relatório, decorreram já na fase de encerramento desse trabalho.

Assim, foram utilizados como complemento para a realização da análise documental os principais normativos contábeis vigentes no país, assim como as primeiras normas contábeis convergidas às IPSAS no Brasil, que concluíram o processo de convergência em 2016 e passaram a incorporar o MCASP 7ª edição, válido a partir de 2017 (ver Figura 9).

A realização da análise documental se torna essencial para responder as questões de pesquisa deste trabalho, possibilitando, em especial, compreender os principais avanços obtidos nas demonstrações financeiras do Governo Federal.

4.2. Entrevista

Visando complementar os dados obtidos por meio da análise documental foram realizadas entrevistas com atores envolvidos no processo de convergência das IPSAS, dentre auditores da Secretaria do Tesouro Nacional e do Tribunal de Contas da União.

A entrevista consiste na técnica mais utilizada para a realização de trabalhos de campo, possibilitando obter informações e coletar dados que não seriam possíveis apenas pela análise documental. Haguette (1997: 86) define a entrevista como um “processo de interação social entre duas pessoas na qual uma delas, o entrevistador, tem por objetivo a obtenção de informações por parte do outro, o entrevistado”.

Para este estudo foram realizadas entrevistas semi-estruturadas, pois permitem uma cobertura mais profunda sobre a implementação das IPSAS no Brasil, podendo agregar maior riqueza de informações.

As entrevistas complementam a análise documental realizada e são essenciais para atender aos objetivos dessa pesquisa, a fim de compreender a forma de atuação do TCU na implementação das IPSAS, bem como averiguar a percepção dos entrevistados sobre os principais benefícios e desafios da realização do processo de implementação das IPSAS no Brasil.

Participaram das entrevistas quatro auditores federais de controle externo, que fazem parte do quadro de servidores efetivos do TCU e o Coordenador Geral de Normas

de Contabilidade Aplicadas à Federação da Secretaria do Tesouro Nacional, totalizando cinco entrevistados.

As entrevistas tiveram duração média de 55 minutos, em que os entrevistados falaram sobre os principais benefícios e desafios da implementação das IPSAS no Brasil, a importância da atuação do TCU ao longo do processo de convergência e os principais impactos resultantes desse processo. Segue abaixo a relação dos entrevistados:

- Entrevistado da STN:
 - ✓ Graduado em Ciências Contábeis, especialista em gestão orçamentária e financeira do setor público e mestre em contabilidade. Auditor Federal de Finanças e Controle da Secretaria do Tesouro Nacional. Ocupa o cargo de Coordenador Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas a Federação e Subsecretário Substituto de Contabilidade Pública. Membro do IPSASB/IFAC e do Grupo Assessor das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

- Entrevistados do TCU
 - ✓ Entrevistado 1: Graduado em Ciências Contábeis, mestre em administração. Auditor Federal de Controle Externo do Tribunal de Contas da União. Atualmente ocupa o cargo de Secretário de Controle Externo da Previdência Social e da Assistência Social.
 - ✓ Entrevistado 2: Graduado em Ciências Contábeis, especialista em Direito público e Auditoria Financeira. Auditor Federal de Controle Externo do Tribunal de Contas da União. Atualmente ocupa o cargo de Diretor de política econômica e contabilidade da Secretaria de Macro Avaliação Governamental e é membro titular da Câmara Técnica de Normas Contábeis e de Demonstrativos Fiscais (CTCONF).
 - ✓ Entrevistado 3: Graduado em Ciências Contábeis, especialista em políticas públicas e gestão governamental e mestre em Economia. Auditor Federal de Controle Externo do Tribunal de Contas da União. É assessor técnico/suplente da Câmara Técnica de Normas Contábeis e de Demonstrativos Fiscais (CTCONF).

- ✓ Entrevistado 4: Graduado em Ciências Contábeis, especialista em Auditoria Governamental. Auditor Federal de Controle Externo do Tribunal de Contas da União. Atualmente ocupa o cargo de Coordenador de Auditoria Financeira.

A entrevista realizada com o representante da STN foi adaptada, tendo em vista que é o único dos entrevistados que não faz parte do quadro de auditores do TCU. No entanto, as perguntas foram realizadas com foco na atividade de controle exercida pelo TCU.

As entrevistas foram divididas em quatro tópicos, visando abordar 1) Os benefícios da implementação das IPSAS no Brasil; 2) Os desafios da implementação das IPSAS no Brasil; 3) A atuação do TCU na implementação das IPSAS no Brasil; e 4) A importância das NBC TSP para a qualidade da informação financeira. O guião da entrevista é apresentado no Apêndice.

5. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

5.1. Análise documental

O Balanço Geral da União – BGU – integra a prestação de contas das ações governamentais desenvolvidas em cada exercício financeiro pelos diversos órgãos e entidades da Administração Pública, representando os Poderes da República, em cumprimento ao inciso XXIV do art. 84 da Constituição Federal, que afirma que compete ao Presidente da República prestar, anualmente, ao Congresso Nacional, dentro de 60 dias após a abertura da sessão legislativa, as contas referentes ao exercício anterior.

O BGU é um dos elementos que integram a Prestação de Contas do Presidente da República (PCPR). Sua elaboração é de responsabilidade da Secretaria do Tesouro Nacional, que o elabora com base nas informações disponibilizadas no Sistema Integrado de Administração Financeira – SIAFI – que consiste no principal instrumento utilizado para registro, acompanhamento e controle da execução orçamentária, financeira e patrimonial do Governo Federal. (www.cgu.gov.br/publicações/controle-social/arquivos/controlesocial2012.pdf, resgatado em 01 de novembro de 2018).

Por sua vez, o parecer prévio sobre as contas do presidente da república, emitido pelo TCU, é a primeira das competências que lhe são atribuídas pela Constituição Federal. Esse parecer prévio tem por objetivo subsidiar o Poder Legislativo com elementos técnicos essenciais necessários para a emissão de seu julgamento e, assim, possibilitar atender aos interesses da sociedade em seu anseio por transparência e garantia da gestão dos recursos públicos de forma eficiente.

A auditoria financeira que o TCU realiza no Balanço Geral da União tem por objetivo aumentar o grau de confiança dos usuários da informação, verificando se as demonstrações contábeis consolidadas da União refletem, em todos os aspectos relevantes, a situação patrimonial, e os resultados financeiro, patrimonial e orçamentário do exercício financeiro em análise, atestando a confiabilidade nas demonstrações contábeis do Governo Federal. (TCU, 2017)

Esta análise documental consiste na análise do Balanço Geral da União e dos pareceres prévios elaborados pelo Tribunal de Contas da União referente aos exercícios de 2015, 2016 e 2017.

5.1.1 Contas de 2015

Na prestação de contas referente ao exercício financeiro de 2015 foram consolidadas informações referente a aproximadamente:

- 22.024 unidades gestoras;
- 459 órgãos subordinados;
- 40 órgãos superiores.

A Portaria STN nº 548/2015 destaca os prazos de implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP). Os procedimentos com aplicação “imediate” (ver Anexo 1), estão inseridos nas contas de governo do ano de 2015. A exceção é o item referente ao reconhecimento, mensuração e evidenciação da provisão atuarial do regime próprio de previdência dos servidores públicos militares (inativos e pensões). Conforme consta em notas explicativas do BGU 2015, apesar dos eventos e situações relacionados a provisão atuarial de servidores militares estarem implementados, não houve registro contábil.

As notas explicativas apontam as principais mudanças nas práticas e procedimentos contábeis em virtude, principalmente, do alinhamento ao modelo PCASP, implantado a partir do exercício de 2015 e do processo de convergência internacional ao modelo IPSAS. De acordo com o CFC:

As notas explicativas oferecem descrições narrativas ou decomposição (detalhamento) de itens apresentados nessas demonstrações e informação acerca de itens que não se qualificam para serem reconhecidos nas demonstrações contábeis. (CFC, 2010: 39).

Com o passar dos anos as notas explicativas se tornam cada vez mais importante e informativa na Prestação de Contas do Presidente da República. Em termos de comparação, as notas explicativas do BGU de 2008 continham apenas quatro páginas detalhando as diretrizes e políticas contábeis adotadas pelo governo. As notas explicativas do BGU de 2015, por sua vez, são detalhadas em noventa e duas páginas.

Esse maior detalhamento das notas explicativas também é fruto da implementação das normas internacionais no Brasil. A Resolução CFC nº 1.133/08, que aprovou a NBC T 16.6 – Demonstrações contábeis, informa que as notas explicativas são parte integrante das demonstrações contábeis, de modo que as informações contidas devem ser relevantes, complementares ou suplementares às informações não suficientemente evidenciadas ou não constantes nas Demonstrações Contábeis.

Como consequência da reforma da contabilidade pública no Brasil, no exercício de 2015, foi realizada a alteração na mensuração e evidenciação de créditos tributários. Tais créditos eram classificados em quatro categorias: i) devedor; ii) exigibilidade suspensa via processo administrativo; iii) exigibilidade suspensa via processo judicial; e iv) parcelamento.

Os créditos classificados como exigibilidade suspensa via processo administrativo e exigibilidade suspensa via processo judicial, deixaram de ser evidenciados no ativo, como um crédito a receber, em virtude de não satisfazer o conceito de ativo, pela falta de controle do recurso. Tais créditos passaram a ser inseridos em contas de controle, classificados como ativos contingentes. Assim, a partir do exercício de 2015 os créditos tributários são evidenciados como ativo apenas em duas categorias: i) Devedor e ii) Parcelamento.

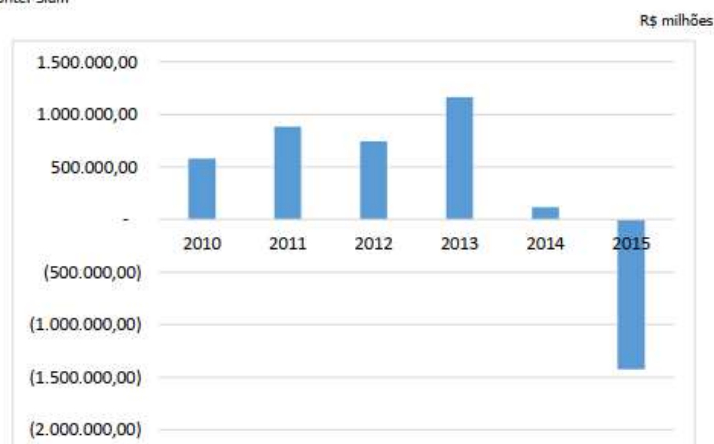
Essa nova classificação dos créditos tributários gerou um impacto significativo nas contas do governo por conta da realização de ajustes para perdas de créditos tributários a receber de cerca de R\$ 1,5 trilhão oriundos de créditos tributários. Este foi o principal impacto nas contas de 2015, ocasionando uma variação significativa no saldo do Patrimônio Líquido da União, tornando-o negativo em R\$ 1,424 trilhão no ano de 2015. No ano de 2014 o saldo do PL era positivo em R\$ 118,095 bilhões.

A Figura 10 evidencia a evolução do PL da união no período entre os anos de 2010 e 2015:

Figura 10: Evolução do Patrimônio líquido da União

	R\$ milhões					
Saldo Final	2010	2011	2012	2013	2014	2015
PL da União	580.837,09	881.705,96	745.312,23	1.163.648,46	118.095,91	-1.424.527,32

Fonte: Siafi.



Fonte: Siafi.

Fonte: TCU (2016)

A redução do PL de 2013 para 2014, em valor aproximado de R\$ 1,04 trilhões, conforme se verifica na figura, resultou da contabilização das provisões matemáticas previdenciárias do Regime Próprio de Previdência Social (RPPS) nas demonstrações contábeis da União no exercício de 2014, que foi realizada após reiteradas recomendações do TCU. No relatório de auditoria sobre o exercício de 2015 a corte de contas complementa com a seguinte explicação sobre o saldo negativo do PL da União:

Cabe ressaltar que apresentar patrimônio líquido negativo não é uma particularidade do Brasil, com patrimônio líquido correspondente a 20% do PIB, havendo outros países em situação semelhante, tais como Estados Unidos (-101% do PIB), Reino Unido (-105% do PIB) e Austrália (-19% do PIB). Ademais, as mudanças contábeis implementadas trouxeram mais transparência para a real situação patrimonial da União. Do mesmo modo, outras mudanças contábeis a ser implementadas futuramente, no curso do processo de convergência para as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, podem acarretar outras alterações significativas em ativos, passivos e no patrimônio líquido da União. (TCU, 2016: 414)

Diante do relatório da corte de contas é possível compreender que a implementação das normas internacionais ainda deve causar grandes alterações nas informações contábeis disponibilizadas aos usuários. Isso é justificado pela maior preocupação com a melhoria do reconhecimento, mensuração e evidência contábil, decorrente do processo de convergência, nos aspectos que incidem sobre o patrimônio das instituições.

Em relação aos passivos e passivos contingentes também houve mudanças no reconhecimento que impactaram diretamente nas demonstrações contábeis. Na parte I das contas do Governo de 2015, que trata da política econômica e financeira, é evidenciado que em atendimento às normas internacionais, e mais precisamente, a IPSAS 19 – provisões, passivos contingentes e ativos contingentes, foram cancelados cerca de R\$ 2,4 bilhões em Restos a Pagar referentes a operações de crédito de exercícios anteriores do programa de financiamento para promoção das exportações (PROEX), e R\$ 822,18 milhões em restos a pagar de subvenções econômicas referentes ao mesmo programa. No entanto, o documento não esclarece se os cancelamentos realizados referem-se a restos a pagar processados ou não processados.

Em atendimento ao modelo PCASP a partir de 2015 os passivos passaram a ser reconhecidos com base no regime de competência (estágio de liquidação da despesa). Antes, o reconhecimento ocorria conforme a execução da despesa orçamentária, registrados em virtude da emissão do empenho. Os passivos contingentes tiveram sua forma de reconhecimento alteradas em virtude da Portaria da Advocacia Geral da União

(AGU) nº 40/2015, que classificou as ações, nas quais a União, suas Autarquias e Fundações Públicas figuram no polo passivo de acordo com os seguintes níveis de risco: i) Provável; ii) Possível; iii) Remoto.

Essa portaria da AGU ganha importância pelo fato de que os passivos e passivos contingentes decorrentes de ações judiciais que constam das Demonstrações Contábeis são oriundos das informações fornecidas pela AGU. Assim, esta classificação permite o alinhamento com o PCASP e com o modelo das IPSAS.

Analisando o parecer prévio do TCU sobre o BGU 2015 verificou-se alguns pontos que merecem ser abordados:

O Passivo está subavaliado em pelo menos R\$ 17,74 bilhões, em razão da ausência de provisões para fazer face a passivos relativos a demandas judiciais contra a União, bem como a despesas futuras relativas a pensões militares e militares inativos. (TCU, 2016: 664)

Embora a classificação das ações judiciais tenha sido corretamente classificada nos tipos provável, possível e remoto, verificou-se que não houve registro de passivos contingentes classificados como remoto e que os passivos contingentes classificados como provável não foram provisionados, como deveriam. Dessa forma, o passivo apresentado no BGU está subavaliado em R\$ 17,74 bilhões, dos quais R\$ 4,51 bilhões estão sob a instância do Supremo Tribunal Federal (STF) e R\$ 13,23 bilhões sob a instância do Superior Tribunal de Justiça (STJ), conforme apresenta a Figura 11.

Figura 11: Composição dos Passivos Contingentes da PGFN

Classificação de Risco	Instância STF	Instância STJ	Total PGFN
Provável	4,51	13,23	17,74
Possível	277,41	94,77	372,18

Fonte: TCU (2016)

Em resposta a recomendação do TCU, a STN informou que apesar de os referidos registros estarem sendo objeto de recomendação no relatório e parecer prévio das contas de governo desde o exercício de 2013 a obrigatoriedade desse registro deveria ser realizada apenas a partir de 1/1/2018, conforme o PIPCP, estabelecido na portaria STN nº 548/2015 (ver Anexo 1). Sendo assim, a falta de reconhecimento não representaria um descumprimento das normas contábeis vigentes para o setor público nacional, uma vez que não houve vencimento do prazo estabelecido na respectiva portaria. A STN ressaltou ainda que já preparou seus sistemas, assim como adotou outras providências para registrar tais provisões antes mesmo do prazo estabelecido na portaria

STN nº 548/2015. Por fim, informou que a publicação desta portaria estabelecendo os prazos de implantação dos procedimentos contábeis patrimoniais foi resultante de discussão e negociação junto ao TCU.

Nas contas do Governo de 2015 é possível verificar menção nas notas explicativas sobre a ausência de passivos atuariais e despesas futuras relativas a pensões militares e despesas com militares inativos. O TCU enfatizou que tais evidenciações já foram requeridas nos pareceres prévios de 2013 e 2014 e tais recomendações não foram implementadas. A ausência dessas projeções consiste no que o TCU denomina de passivos ocultos decorrente de déficit atuarial. Assim, a corte de contas reforçou a recomendação quanto a necessidade da implementação da projeção dessas despesas no BGU afim de permitir a transparência necessária e evitar quaisquer distorções materiais.

Outro ponto relevante apresentado no BGU 2015 refere-se ao Regime Geral de Previdência Social (RGPS). A STN cita a dificuldade de evidenciação da previdência social pela inexistência de norma específica no Brasil e da impossibilidade de aplicação subsidiária da IPSAS 25, pelo fato de que a maioria dos beneficiários do RGPS não são, em sua maioria, empregados da União. Assim, buscaram-se como referência os relatórios financeiros dos Estados Unidos e Canadá.

Nos Estados Unidos são evidenciados os valores presentes das receitas e despesas futuras da previdência social para um período de 75 anos. EUA e Canadá não apresentam os relatórios contábeis de previdência social de forma consolidada as contas do governo. Na mesma linha, a STN, baseando-se nas experiências internacionais apresentadas optou por não apresentar de forma consolidada ao BGU as contas referentes ao RGPS, até haver amadurecimento sobre a melhor forma de evidenciação do RGPS, optando por apresentar uma projeção do resultado previdenciário para um horizonte de 45 anos.

Na projeção realizada, no exercício de 2016 o resultado previdenciário apresenta déficit de quase R\$ 131 bilhões, o que equivale a 2,11% do Produto Interno Bruto (PIB) do Brasil. Em 2060, último ano da projeção, o resultado previdenciário apresenta um déficit superior a R\$ 9 trilhões, equivalendo a 11,96% do PIB.

O parecer prévio do TCU mencionou inconformidades relacionadas a classificação contábil dos créditos tributários a receber. A Receita Federal não realizava a segregação dos créditos tributários a receber em circulante e não circulante, conforme os critérios internacionais de reconhecimento e evidenciação, devido a incapacidade do sistema utilizado. O critério utilizado pela RFB considerava como circulante todos os

créditos classificados como “devedor” e como não circulante os créditos parcelados e com exigibilidade suspensa. De acordo com o TCU, essa contabilização, considerada inapropriada, compromete a interpretação da liquidez da entidade por parte do usuário da informação. Assim, a corte recomendou a solução da situação encontrada para adequação as normas internacionais.

A implementação do modelo PCASP nas contas do Governo de 2015 é considerado um dos grandes avanços na trajetória da contabilidade pública no Brasil. No entanto, o TCU afirma que essa implementação causou prejuízos a comparabilidade nas informações apresentadas nas demonstrações contábeis de 2015 com relação a informações de exercícios anteriores, devido a utilização de regimes de contabilização diferentes, decorrentes das mudanças surgidas com o modelo atual. O governo cita esse obstáculo no relatório de prestação de contas, conforme exposto abaixo:

O exercício de 2015 foi aquele em que ocorreu a adoção inicial do modelo PCASP, na União e em suas entidades. Apesar de não existir na estrutura normativa da contabilidade governamental brasileira uma norma específica que regule os aspectos a serem evidenciados em uma adoção inicial do novo modelo contábil, buscou-se apoio na norma IPSAS 33 para descrever os principais aspectos relacionados com a adoção inicial do modelo PCASP. (CGU, 2018: 344).

Em que pese tal limitação existente na comparabilidade da informação, o Tribunal compreende a limitação surgida, que tem por objetivo justamente melhorar a comparabilidade para exercícios financeiros futuros, e assim não realizou nenhuma recomendação sobre essa deficiência apontada.

Considerando o disposto na IPSAS 33, em relação à aplicação retrospectiva das políticas contábeis do modelo PCASP, a STN optou pela apresentação do Balanço Patrimonial de abertura do exercício de 2015 igual ao encerramento do Balanço Patrimonial de 2014. Tal opção foi justificada pelas limitações financeiras e tecnológicas de realizar adequações na estrutura do SIAFI, que deveriam impactar vários exercícios anteriores e um grande dispêndio de recursos financeiros e humanos, o que certamente comprometeria o custo-benefício da informação.

Pela análise realizada percebe-se a influência das IPSAS no primeiro ano de adoção do modelo PCASP baseado nas normas internacionais. A alteração resultou em mudanças significativas de critérios de reconhecimento, mensuração e evidenciação de ativos e passivos, impactando diretamente no Patrimônio Líquido. Em diversas vezes as contas do Governo de 2015 e o parecer prévio do TCU referente ao BGU 2015 mencionam aspectos das normas internacionais, o que comprova que ainda que no ano de

2015 não existisse no Brasil nenhuma norma convergida ao modelo IPSAS tal normativo já era utilizado de forma subsidiária, tanto para a elaboração das demonstrações contábeis, quanto para a auditoria financeira realizada pelo TCU.

5.1.2 Contas de 2016

Na prestação de contas referente ao exercício de 2016 foram consolidadas informações de aproximadamente:

- 19.991 Unidades Gestoras (UG);
- 442 órgãos subordinados; e
- 38 órgãos superiores.

O resultado patrimonial apurado em 2016 foi deficitário em R\$ 543,8 bilhões. Assim, o PL, que em 2015 ficou negativo em cerca de R\$ 1,4 trilhão, passou para um saldo negativo de cerca de R\$ 2 trilhões, conforme pode ser evidenciado no Anexo 4.

As contas de 2016 tiveram um fato inédito no que se refere ao parecer prévio elaborado pelo TCU. Pela primeira vez na história do Tribunal foram realizados dois pareceres. Isso porque em maio de 2016 houve o impeachment da Presidente Dilma Rousseff. Após sua saída a Presidência da República foi ocupada pelo, até então, Vice Presidente Michel Temer, até o final do ano de 2018. Assim, foram analisadas separadamente as contas referentes ao período do Governo Dilma e do Governo do presidente Michel Temer. Importante ressaltar também que as contas de 2016 foram aprovadas com ressalvas, e que, nos dois exercícios financeiros anteriores (2014 e 2015) o TCU reprovou as contas do Governo por excesso de irregularidades.

A STN esclarece em notas explicativas as ações realizadas no exercício de 2016 visando a implementação do PIPCP e demais fatos que dão continuidade ao processo de convergência internacional da contabilidade aplicada ao setor público no Brasil, e inclusive, apresenta os procedimentos previsto na portaria STN nº 548/2015 já implementados, conforme apresenta a Figura 12.

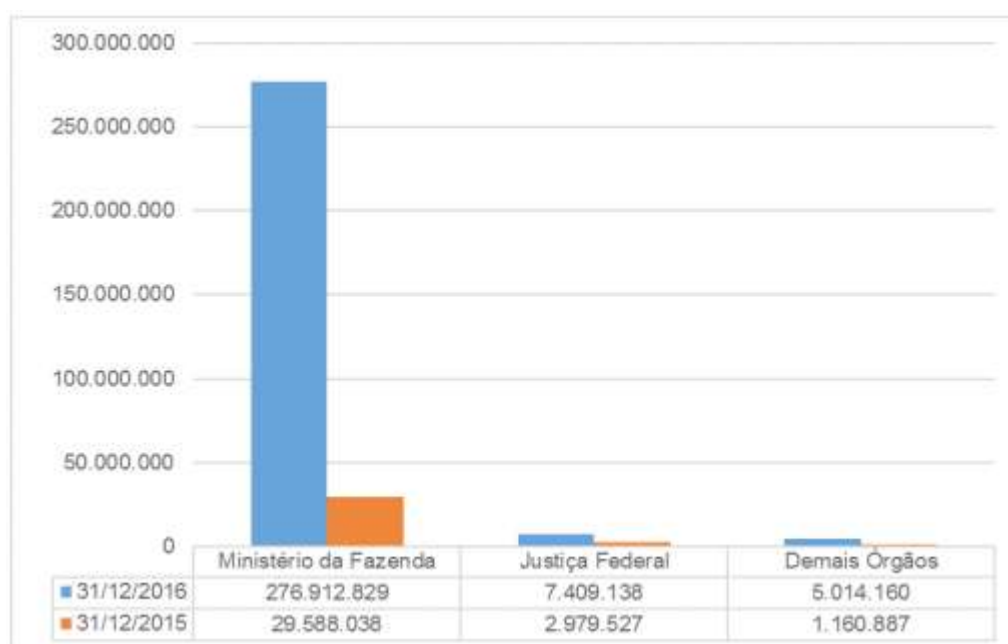
Figura 12: Procedimentos implementados para a União no PIPCP

PCP (DE ACORDO COM AS REGRAS DAS NBC TSP E DO MCASP VIGENTES)	PREPARAÇÃO DE SISTEMAS E OUTRAS PROVIDÊNCIAS DE IMPLANTAÇÃO (ATE)	OBRIGATORIEDADE DOS REGISTROS CONTÁBEIS (A PARTIR DE)
RECONHECIMENTO, MENSURAÇÃO E EVIDENCIAÇÃO DOS DEMAIS CRÉDITOS A RECEBER, (EXCETO CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS, PREVIDENCIÁRIOS E DE CONTRIBUIÇÕES A RECEBER), BEM COMO DOS RESPECTIVOS ENCARGOS, MULTAS E AJUSTES PARA PERDAS.	IMPLANTADO	IMEDIATO
RECONHECIMENTO, MENSURAÇÃO E EVIDENCIAÇÃO DA DÍVIDA ATIVA, TRIBUTÁRIA E NÃO-TRIBUTÁRIA, E RESPECTIVO AJUSTE PARA PERDAS.	IMPLANTADO	IMEDIATO
RECONHECIMENTO, MENSURAÇÃO E EVIDENCIAÇÃO DOS BENS MÓVEIS E IMÓVEIS; RESPECTIVA DEPRECIÇÃO, AMORTIZAÇÃO OU EXAUSTÃO; REAVALIAÇÃO E REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL (EXCETO BENS DO PATRIMÔNIO CULTURAL E DE INFRAESTRUTURA).	IMPLANTADO	IMEDIATO
RECONHECIMENTO, MENSURAÇÃO E EVIDENCIAÇÃO DAS OBRIGAÇÕES POR COMPETÊNCIA DECORRENTES DE EMPRÉSTIMOS, FINANCIAMENTOS E DÍVIDAS CONTRATUAIS E MOBILIÁRIAS.	IMPLANTADO	IMEDIATO
RECONHECIMENTO, MENSURAÇÃO E EVIDENCIAÇÃO DAS OBRIGAÇÕES POR COMPETÊNCIA DECORRENTES DE BENEFÍCIOS A EMPREGADOS (EX.: 13º SALÁRIO, FÉRIAS ETC.).	IMPLANTADO	IMEDIATO
RECONHECIMENTO, MENSURAÇÃO E EVIDENCIAÇÃO DA PROVISÃO ATUARIAL DO REGIME PRÓPRIO DE PREVIDÊNCIA DOS SERVIDORES PÚBLICOS CÍVIS E MILITARES.	IMPLANTADO	IMEDIATO
RECONHECIMENTO, MENSURAÇÃO E EVIDENCIAÇÃO DAS OBRIGAÇÕES COM FORNECEDORES POR COMPETÊNCIA.	IMPLANTADO	IMEDIATO
RECONHECIMENTO, MENSURAÇÃO E EVIDENCIAÇÃO DOS INVESTIMENTOS PERMANENTES E RESPECTIVOS AJUSTES PARA PERDAS E REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL.	IMPLANTADO	IMEDIATO
RECONHECIMENTO, MENSURAÇÃO E EVIDENCIAÇÃO DOS CRÉDITOS ORIUNDOS DE RECEITAS TRIBUTÁRIAS E DE CONTRIBUIÇÕES (EXCETO CRÉDITOS PREVIDENCIÁRIOS), BEM COMO DOS RESPECTIVOS ENCARGOS, MULTAS, AJUSTES PARA PERDAS E REGISTRO DE OBRIGAÇÕES RELACIONADAS À REPARTIÇÃO DE RECEITAS.	31/12/2016 IMPLANTADO	01/01/2017

Fonte: CGU (2017)

Foram desenvolvidas diversas atividades por meio de diversos grupos de trabalho criados visando aprimorar os procedimentos orçamentários, financeiros e patrimoniais da União. Como exemplo, pode ser citada a portaria nº 956/2016, emitida pela Secretaria Executiva do Ministério da Fazenda, que criou o grupo de trabalho da dívida ativa, com o objetivo de atender aos encaminhamentos contidos nos relatórios dos grupos de trabalho sobre os créditos tributários, instituído pela portaria do Ministério da Fazenda nº 571/2015. Os impactos verificados por meio deste grupo de trabalho consistem na reversão e ajustes para perdas no total de mais de R\$ 289 bilhões. Um aumento de mais de 750% de reversões, comparado ao exercício anterior, conforme demonstra a Figura 13. É importante ressaltar o impacto desses ajustes e reversões realizadas no resultado patrimonial, que representa um fato modificativo aumentativo no PL do BGU.

Figura 13: Reversão de provisões e ajustes para perdas



Fonte: (TCU, 2017).

Também foi criado um grupo técnico instituído pela portaria STN nº 702 de 17 de novembro de 2016 com o objetivo de avaliar e aprimorar os procedimentos orçamentários, financeiros e patrimoniais, referentes ao registro das participações societárias e seu reconhecimento nas Demonstrações Contábeis Consolidadas da União. Este grupo foi criado em virtude do acórdão TCU nº 1.540/2016-Plenário, no qual o TCU solicita a STN que reveja a contabilização de dividendos e juros sobre o capital próprio, evitando que essas transações transitem por contas de resultado.

Em 2016 foi dada continuidade aos trabalhos destinados ao registro e evidenciação das obrigações relacionadas às ações judiciais da União, previstos na portaria AGU nº 40/2015. Assim, foram registrados mais de R\$ 8,5 milhões de provisões decorrentes de ações judiciais em diversas instituições federais e reconhecidos quase R\$ 10 milhões como passivos contingentes.

Análise do parecer prévio do TCU

Para a emissão do parecer prévio a corte de contas levou em consideração as normas de auditorias existentes, o manual de auditoria financeira e, no que aplicável, as normas internacionais de auditoria. No ano de 2016 o TCU emitiu uma opinião favorável com ressalvas sobre as contas do Presidente da República, se utilizando de todas as

evidências obtidas, as quais foram consideradas suficientes e apropriadas para a emissão de opinião.

A auditoria do BGU 2016 foi resultado dos trabalhos de auditoria financeira desenvolvidos pela Secretaria de Macroavaliação Governamental (SEMAG), Secretaria de Controle Externo da Fazenda Nacional (SECEX-FAZEN) e Secretaria de Controle Externo da Previdência Social (SecexPrevidência).

As Demonstrações contábeis de Governo Federal do ano de 2016 foram elaboradas com base ainda na 6ª edição do MCASP. Logo, ainda não continha a implementação das seis IPSAS convergidas em NBC TSPs, as quais foram incorporadas na 7ª edição do MCASP. No entanto, percebe-se ao longo do parecer efetuado pelo TCU que em diversas passagens do relatório de auditoria a respeito do BGU a corte de contas cita conceitos previstos explicitamente na NBC TSP Estrutura Conceitual e outras NBC TSPs convergidas para justificar a incompatibilidade de determinadas ações efetuadas em relação ao critério estabelecido.

A NBC TSP Estrutura Conceitual foi publicada no Diário Oficial da União no dia 04 de outubro de 2016. Por esse motivo não se verifica nas notas explicativas do BGU 2016 nenhuma menção a observação desta norma para a adoção de determinadas políticas adotadas pela STN. No entanto, como o TCU realizou a apreciação das contas públicas, e das respectivas demonstrações contábeis, apenas ao longo do primeiro semestre de 2017, verificaram-se diversos apontamentos a esta norma. Tais citações a Estrutura Conceitual do Setor Público pelo TCU demonstram como esta corte se atualiza prontamente das alterações da legislação e do surgimento de novas normas que impactam diretamente nas demonstrações do Governo.

Em relatórios de auditoria de anos anteriores percebem-se alguns apontamentos embasados diretamente no texto de algumas IPSAS, especialmente a IPSAS 19, convergida no Brasil pela NBC TSP 03 – Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes e a IPSAS 25, que trata de benefícios a empregados, e são justificadas continuamente para recomendar melhorias no passivo atuarial da União, principalmente no que se refere a provisões matemáticas atuariais de pensões militares e gastos com militares inativos – estas observações são feitas, inclusive, nas contas de 2016.

No que se refere aos gastos com militares inativos, inclusive, o relatório de 2016 voltou a mencionar a ausência de provisões matemáticas referentes a esta classe, bem como pensionistas. Vale ressaltar que desde as contas de 2013 o tribunal vem emitindo

recomendações para o devido reconhecimento, mensuração e evidenciação dessas provisões. Visando verificar o cumprimento desta recomendação o TCU enviou um ofício de requisição nº 26-462/2017-TCU/SEMAG à Secretaria Geral do Ministério da Defesa.

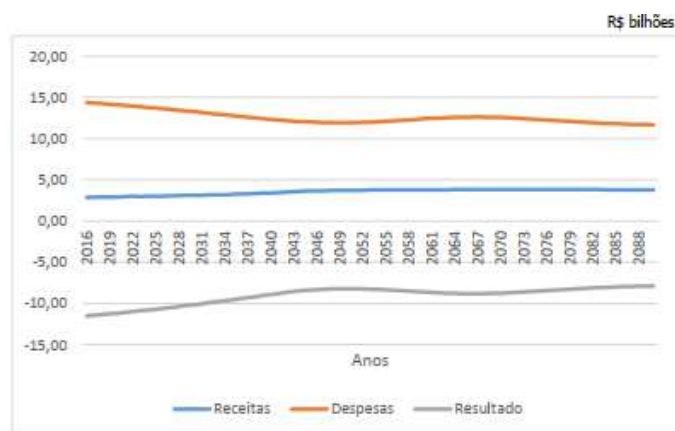
Como justificativa o ministério emitiu a seguinte resposta:

O Ministério da Defesa entende que os já existentes mecanismos de controle contábil que evidenciam os encargos financeiros com as pensões militares, de modo a atender aos princípios constitucionais da legalidade e da publicidade, bem como às exigências da Lei Complementar 101/2000, e que o eventual lançamento de um passivo de longo prazo atinente às despesas com pensionistas de militares no BGU não irá contribuir para a transparência dessa despesa, uma vez que a publicação de um número impreciso, sem a observância da técnica adequada e sem dispositivo legal que ampare a atuação do administrador público, mais desinformará do que informará a sociedade, gerando, inclusive, distorções no resultado apresentado no BGU. (TCU, 2017: 360).

Em resposta o Tribunal entende que a justificativa apresentada carece de maior fundamentação tendo em vista que o propósito do reconhecimento, mensuração e evidenciação de tais provisões possibilitam justamente atribuir maior transparência às contas públicas, e que tal necessidade de evidenciação encontra-se embasada nas IPSAS 19 e 25, que tratam, respectivamente, de provisões, passivos contingentes e ativos contingentes e benefícios aos empregados. Inclusive consta na Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2017 projeções das receitas e despesas com as pensões militares para um horizonte de 75 anos, possibilitando assim efetuar o cálculo atuarial necessário para evidenciação contábil.

A Figura 14 apresenta a projeção de despesas futuras com pensões militares a qual foi apresentada na LDO (2017) pelo Governo Federal.

Figura 14: Avaliação de despesas futuras com pensões militares



Fonte: TCU (2017)

Pela imagem percebe-se ao longo de todo o período uma projeção de resultado deficitário, ou seja, as receitas arrecadadas não são suficientes para cobrir todas as despesas.

Outro ponto destacado pelo tribunal consiste na existência, nas contas de 2016, de subavaliação do passivo decorrente da não contabilização de provisão de ações judiciais, na medida em que se verifica a existência de R\$ 798,99 bilhões de passivos contingentes e nenhum valor provisionado. Nas contas de 2015 as provisões decorrentes de ações judiciais somavam o montante de R\$ 17,74 bilhões. No entanto, em 2016 esse saldo foi zerado, baseado na justificativa da STN de que os valores apurados não eram precisos, o que não justificaria a inclusão de provisões no BGU. Por sua vez, o TCU recomenda, baseando-se, inclusive na NBC TSP Estrutura conceitual, que a ausência de uma estimativa confiável para o provisionamento de ações judiciais fere a representação fidedigna, uma das características qualitativas da informação contábil.

Em diversas partes do parecer prévio são feitas outras menções a achados de auditoria que vão de encontro aos estabelecidos nos normativos contábeis. No entanto, foi aqui descrito apenas alguns dos principais pontos identificados.

Ao longo do processo de auditoria foram detectadas distorções de valor no ativo na ordem de R\$ 412,51 bilhões, o que representa 9% do total do ativo evidenciado no BGU. Por sua vez, foi evidenciada uma distorção de R\$ 58,7 bilhões no passivo, o que representa cerca de 0,9% do total do passivo. Assim, percebe-se que a maior parte das distorções detectadas estão relacionadas ao ativo, seja por meio de sub ou superavaliações.

Por fim, fica perceptível a relevância das normas internacionais de contabilidade tanto para a elaboração do Balanço Geral da União pela STN, como para a elaboração do parecer prévio e recomendações de melhorias pelo TCU.

5.1.3 Contas de 2017

No ano de 2017 entrou em vigência a 7ª edição do MCASP, que serviu de base para a elaboração e divulgação das Demonstrações Contábeis do Governo Federal de 2017 e 2018. Esta edição incorporou a implementação das seis IPSAS convergidas em Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, designadamente: NBC TSP Estrutura Conceitual; NBC TSP 01 – Receitas de transação sem contraprestação; NBC TSP 02 – Receitas de transação com contraprestação; NBC TSP 03 – Provisões,

passivos contingentes e ativos contingentes; NBC TSP 04 – Estoques; e NBC TSP 05 – Contratos de concessão de serviços públicos: concedentes.

No ano de 2017 o resultado patrimonial apurado foi negativo em 149,3 bilhões, o que representa um déficit de 72,56% em relação ao mesmo período do exercício anterior. O PL, em 31 de dezembro de 2017, ficou negativo em R\$ 2,425 trilhões. No exercício anterior o valor do PL em 31 de dezembro foi de R\$ 2,021 trilhões.

Nas demonstrações contábeis de 2017 estão consolidadas as contas de aproximadamente 20.657 unidades gestoras, 488 órgãos subordinados e 39 órgãos superiores.

Visando implementar melhorias recomendadas em pareceres prévios emitidos pelo TCU, bem como recomendações provenientes de acórdãos desta corte de contas, a STN instituiu o Grupo de trabalho Interministerial (GTI). Este grupo, criado pela portaria nº 55 de 24 de fevereiro de 2017, conta com a participação da casa civil da Presidência da República, Ministério da Fazenda, Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão, Ministério da Defesa e comandos da Marinha, Exército e Aeronáutica. Seu objetivo é realizar estudo que visem apresentar melhorias nas práticas de reconhecimento, mensuração e evidenciação dos passivos referentes às pensões militares e a evidenciação das despesas futuras com militares inativos.

Em virtude da portaria STN nº 548/2015 nas contas de 2017 foram implantados os sistemas que possibilitam as seguintes práticas: reconhecimento, mensuração e evidenciação dos créditos previdenciários, bem como dos respectivos encargos, multas e ajustes para perdas; reconhecimento, mensuração e evidenciação das provisões por competência; evidenciação de ativos e passivos contingentes em contas de controle e notas explicativas.

Esses três tópicos foram objeto de recomendações de melhorias nos pareceres prévios dos exercícios de 2015 e 2016, como já visto na análise efetuada das contas dos exercícios anteriores. Assim, em virtude das recomendações observadas pelo tribunal, em conjunto com o disposto na portaria nº 548/2015 o Governo Federal evidenciou maior atenção a esses aspectos.

A implantação de melhorias nos registros de créditos previdenciários tem relação com a norma NBC TSP 15 – Benefícios a empregados. No entanto, como apresentado no Quadro 2 deste trabalho, o processo de convergência desta norma só foi concluído em outubro de 2018. Em que pese a incompatibilidade do processo de convergência da norma citada com o plano de implantação dos procedimentos contábeis patrimoniais (PIPCP)

prevista na portaria STN nº 548/2015, o Governo Federal utilizou como fonte normativa subsidiária a norma internacional – IPSAS 25 (Benefícios a empregados) – que é citada nas notas explicativas do BGU como referência as políticas adotadas.

No entanto, até as contas de 2017 não houve consolidação dos dados referentes ao passivo atuarial do Regime Geral de Previdência Social (RGPS) devido ao entendimento da STN de que ainda é necessário o avanço da discussão nesse tema para o aperfeiçoamento do modelo contábil nacional. Em que pese a ausência dessa informação no Balanço Patrimonial, a STN incluiu em notas explicativas uma projeção do resultado previdenciário para os próximos 43 anos. (CGU, 2018: 370).

As demonstrações contábeis também devem apresentar as transações realizadas entre a União e suas partes relacionadas. Entende-se por parte relacionada o poder de controle ou influência significativa que uma entidade exerce sobre outra entidade nas decisões financeiras e operacionais. Nesse sentido, as demonstrações contábeis devem evidenciar a relação da União com as empresas estatais – empresas públicas e sociedades de economia mista.

As partes relacionadas são normatizadas na IPSAS 20. De acordo com o cronograma de convergência do CFC esta norma será convergida na NBC TSP 33 – Evidenciação de partes relacionadas – em janeiro de 2020.

Pela ausência de uma norma específica que trate deste tema no Brasil a STN utiliza de maneira subsidiária as informações provenientes da IPSAS 20 para evidenciar as partes relacionadas nas demonstrações contábeis.

Além das transações de partes relacionadas a norma descreve que a entidade deve evidenciar informações sobre o pessoal-chave da Administração, em especial, da estrutura de remuneração. A STN informa que apresentar essas informações de forma detalhada nas demonstrações contábeis seria inviável. Tais informações detalhadas podem ser melhor evidenciadas em portais específicos, como o portal da transparência, disponível por meio do link www.transparencia.gov.br. No entanto, visando atender ao disposto na norma a STN apresenta no BGU o percentual de participação dos poderes da república no total dos gastos realizados com pagamento de pessoal, conforme mostra a Figura 15.

Figura 15: Participação nas despesas com pessoal por Poder

	2017	2016
EXECUTIVO	80,71%	81,50%
JUDICIÁRIO	12,49%	13,50%
LEGISLATIVO	4,05%	3,40%
MINISTÉRIO PÚBLICO DA UNIÃO	2,75%	1,60%
TOTAL	100,00%	100,00%

Fonte: (CGU, 2017).

Essa evidenciação possibilita a população ter uma perspectiva da dimensão dos gastos com pessoal na Administração Pública no âmbito dos poderes da república e fortalece a transparência no BGU como contributo das normas internacionais.

Análise do parecer prévio do TCU

No âmbito da apreciação das contas de 2017 o TCU utilizou como base normativa suas normas próprias de auditoria, normas internacionais de auditoria e o manual de auditoria financeira. O TCU ressalta que os objetivos da auditoria financeira realizada no Balanço Geral da União consistem em:

obter segurança razoável de que as demonstrações contábeis, tomadas em conjunto, estão livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro, e emitir relatório de auditoria contendo a opinião. Segurança razoável significa um alto nível de segurança, mas não uma garantia de que a auditoria realizada de acordo com as normas brasileiras e internacionais de auditoria detecta todas as eventuais distorções relevantes existentes. As distorções podem ser decorrentes de fraude ou erro e são consideradas relevantes quando, individualmente ou em conjunto, possam influenciar, dentro de uma perspectiva razoável, as decisões econômicas dos usuários tomadas com base nas referidas demonstrações contábeis. (TCU, 2018: 259).

Em relação às Demonstrações contábeis consolidadas da União do exercício de 2017, o Tribunal concluiu que, conforme as evidências de auditoria obtidas, as demonstrações apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial consolidada da União, em 31 de dezembro de 2017, exceto quanto às ressalvas apresentadas. Assim, verifica-se que as demonstrações contábeis foram aprovadas com ressalvas.

Dentre os principais motivos apontados para a emissão de uma opinião com ressalvas são elencados abaixo alguns dos apontamentos considerados mais relevantes:

- ✓ Subavaliação do ativo imobilizado, em valor estimado de R\$ 150 bilhões, decorrente da não contabilização dos imóveis destinados à reforma agrária ou da sua contabilização a valores abaixo do valor de mercado
- ✓ Subavaliação do passivo, tendo em vista registro a menor de provisão para riscos fiscais por classificação indevida de ação judicial, no valor de R\$ 101 bilhões, e defasagem nas estimativas de valor; e
- ✓ Subavaliação do passivo, em pelo menos R\$ 487 bilhões, decorrente da ausência de registros contábeis dos encargos financeiros futuros da União com os militares inativos, bem como deficiência na projeção evidenciada em notas explicativas.

Além dos apontamentos realizados, o TCU identificou distorções de valor relevantes nos cálculos referentes a equivalência patrimonial de participação da União em empresas. Estas distorções causaram um impacto estimado de subavaliação do ativo em R\$ 890 milhões e superavaliação do passivo em torno de R\$ 445 milhões.

O relatório de auditoria do TCU identificou subavaliação do passivo, em valor estimado de R\$ 101,7 bilhões referente ao registro de provisão para riscos fiscais por classificação indevida de ação judicial e defasagem nas estimativas de valor.

Esse valor é oriundo de uma ação judicial movida contra à União intitulada “Tema 02: PIS e Cofins. Base de cálculo, inclusão do ICMS. O TCU menciona que a ação judicial foi classificada equivocadamente como um risco possível, e portanto, classificada como um passivo contingente. No entanto, a classificação correta seria como risco provável, conforme art. 3º, inciso I, alínea “c”, da portaria-AGU nº 40/2015, em virtude do julgamento de Recurso Extraordinário (RE) 574706, com repercussão geral conhecida, no qual o STF obteve o entendimento de que o ICMS não incide sobre a base de cálculo de PIS e Cofins, conforme previsto no art. 2º da mesma portaria, que diz que:

Art. 2º Para fins da classificação de risco serão consideradas as ações judiciais em tramitação nos tribunais superiores ou já transitadas em julgado, cujo eventual impacto financeiro seja estimado em 101.721 valor igual ou superior a um bilhão de reais.

Parágrafo único. Quando houver multiplicidade de ações judiciais com fundamento em idêntica questão de direito, serão considerados os casos em que o impacto financeiro estimado da somatória das ações judiciais for igual ou superior a um bilhão de reais.

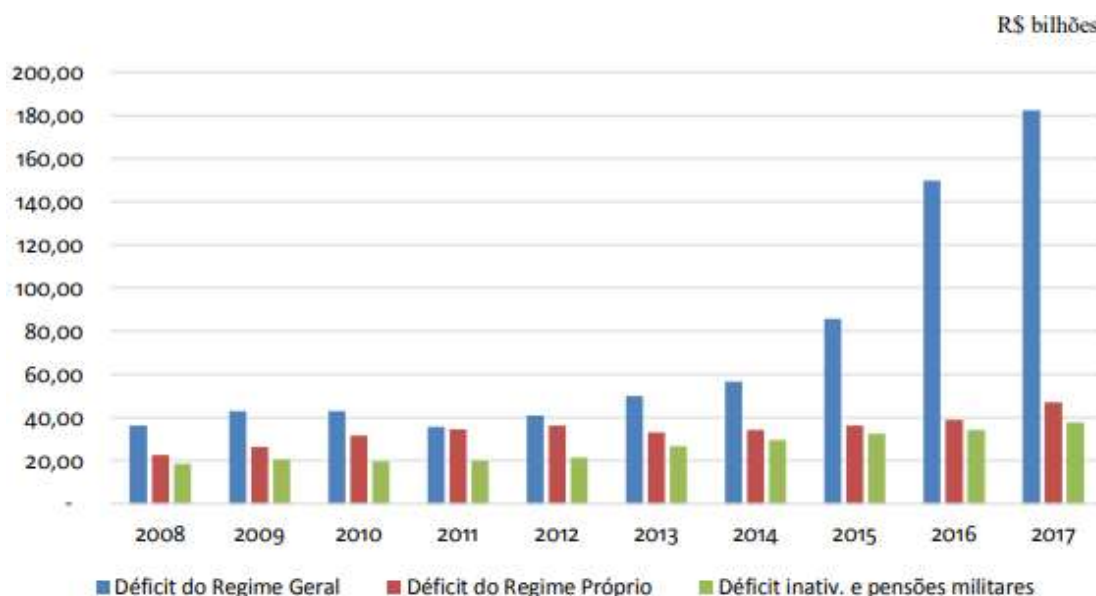
Em decorrência dos apontamentos realizados pelo TCU, e visando o atendimento das normas internacionais, em especial a NBC TSP estrutura conceitual e a

NBC TSP 3 – Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes, a equipe técnica da STN efetuou o registro das devidas provisões, no valor de R\$ 101.721.000,00, corrigindo as distorções apontadas pelo tribunal e tornando as informações contábeis oriundas das demonstrações financeiras mais confiáveis.

O tribunal registrou novamente a existência de distorções na apresentação e divulgação na política de registros contábeis dos militares inativos. É importante ressaltar que a cobrança por melhorias no reconhecimento, mensuração e evidenciação de despesas com militares inativos é realizada desde a prestação de contas de 2013. Neste relatório o tribunal volta a cobrar a elaboração de uma projeção atuarial utilizando como base a projeção do Regime Próprio dos Servidores Públicos Civis Federais (RPPS), que é elaborado com base de 75 anos.

É importante ressaltar que há muitos anos os regimes previdenciários federais apresentam déficits e há expectativa de que esses déficits sejam cada vez maiores. Em virtude disso atualmente está tramitando no Congresso Nacional a Proposta de Emenda Constitucional (PEC) nº 6/2019 que modifica o sistema de previdência social. O gráfico abaixo (Figura 16) apresenta o déficit financeiro dos regimes previdenciários federais.

Figura 16: Déficit dos sistemas previdenciários públicos federais



Fonte: (TCU, 2018)

O gráfico apresenta que ao longo do período observado os regimes previdenciários existentes sempre apresentaram déficits com uma tendência de crescimento, especialmente no Regime Geral de Previdência Social. (RGPS). Neste

sentido, como tais valores referem-se a pagamentos de proventos futuros é necessário realizar uma projeção do impacto dos regimes previdenciários ao longo do tempo. Assim, o TCU permanece insistindo na cobrança por melhorias na apresentação e divulgação das projeções atuariais do regime previdenciário de militares inativos, com uma base de elaboração de 75 anos, conforme o RGPS.

Em decorrência das distorções identificadas nas demonstrações contábeis ao longo do processo de auditoria realizado pelo TCU, a Casa Civil da Presidência da República, juntamente com a Secretaria do Tesouro Nacional, realizaram diversos eventos subsequentes visando corrigir os problemas apontados. Assim, foram realizados, em maio de 2018, os seguintes lançamentos contábeis:

- ✓ Registro dos imóveis destinados à reforma agrária, no montante de R\$ 111,8 bilhões;
- ✓ Registro de provisão para riscos fiscais, no montante de R\$ 101,7 bilhões, referente à ação judicial sobre a base de cálculo do PIS/Cofins; e
- ✓ Registro de provisão para garantias concedidas ao estado do Rio de Janeiro, no montante de R\$ 13,85 bilhões.

Assim, verifica-se que as principais distorções apontadas pelo TCU, que estão relacionadas com as contas do Ativo Não Circulante – Imobilizado – e Passivo Não Circulante – Provisões, foram devidamente ajustadas no exercício de 2018, contribuindo para a melhoria da qualidade da informação financeira oriunda das demonstrações contábeis.

As análises do Balanço Geral da União em conjunto com o relatório e parecer prévio do Tribunal de Contas da União das Contas do Presidente da República dos exercícios de 2015, 2016 e 2017 possibilitam compreender a importância da auditoria financeira realizada para a qualidade da informação financeira. Em que pese o estágio em andamento do processo de convergência das normas internacionais no Brasil verificou-se que tanto a STN como o TCU se utilizam das IPSAS de forma subsidiária para a definição de critérios de contabilização, como foi possível perceber, especialmente, nos apontamentos referentes às IPSAS 19 – Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes, IPSAS 20 – Evidenciação das partes relacionadas e IPSAS 25 – Benefícios a empregados.

Com base na análise documental realizada é possível concluir que as normas internacionais têm contribuído para a apresentação de uma informação financeira mais

transparente, na medida em que os órgãos da administração pública, em especial a STN, buscam adequar as informações contábeis aos normativos internacionais, bem como o TCU contribui na fiscalização e cobrança da implementação de critérios e políticas contábeis em atendimento as normas citadas.

Vale ressaltar que a Portaria STN nº 548/2015 define os prazos para implantação dos procedimentos contábeis patrimoniais. Assim, apesar do cronograma de convergência das IPSAS, exposto nos Quadros 2 e 3, tal portaria é que define o prazo-limite para implantação dos procedimentos.

Diante do exposto verificou-se que, apesar de até o fim do exercício de 2016 apenas a NBC TSP estrutura conceitual e outras cinco normas concluíram o processo de convergência, é possível concluir que houve um impacto positivo na implementação de tais normas para as demonstrações financeiras do Governo Federal. Como visto, ao longo dos exercícios analisados de 2015, 2016 e 2017 foram evidenciadas melhorias no reconhecimento de obrigações oriundas de riscos judiciais, como exposto na portaria AGU nº 40/2015, bem como nas provisões de créditos previdenciários, em especial os que se refere a despesas com militares inativos e despesas com pensões militares. Apesar das melhorias evidenciadas o TCU ainda cobra melhorias na metodologia de cálculo adotado pelo Ministério da Defesa para a constituição da provisão atuarial.

A análise documental evidencia que nos três exercícios financeiros analisados, que representam os três primeiros do novo PCASP, diversas melhorias foram observadas a fim de convergir as normas internacionais, atribuindo conseqüentemente maior transparências as Demonstrações Contábeis. Os apontamentos realizados pelo TCU com recomendações para a melhoria de procedimentos contábeis se mostra essencial para o êxito do processo.

5.2. Entrevistas

A seguir, são apresentadas as principais informações obtidas por meio das entrevistas realizadas, que complementam as evidências obtidas ao longo da análise documental e contribuem na busca dos objetivos deste trabalho.

5.2.1 Percepção acerca dos benefícios da implementação das IPSAS no Brasil

A literatura cita diversas vantagens da implementação das IPSAS. O entrevistado da STN, que também é membro do IPSASB e um dos principais atores no

contexto do processo de convergência no Brasil, afirma que o processo de convergência contábil às normas internacionais teve origem no setor privado que estava realizando a convergência ao padrão IFRS. Diante disso, o CFC enxergou como uma oportunidade de reforma que possibilitaria uma atualização aos melhores procedimentos contábeis reconhecidos mundialmente. Assim, foi criado um comitê de convergência no CFC.

A STN já vinha migrando para as estatísticas e finanças públicas do FMI. Como cabia a STN, conforme art. 50, §2º da LRF emitir normas para todos os entes da federação optou-se pela definição de um padrão internacional.

Na perspectiva do entrevistado as principais vantagens provenientes desse processo podem ser sintetizadas na transparência, confiabilidade e comparabilidade, que assim as detalha:

A percepção de melhoria na transparência ocorre na medida em que a implementação das IPSAS possibilitam mudanças nas formas de reconhecimento, mensuração e evidenciação de fatos contábeis, possibilitando informações mais fidedignas e compreensíveis. A confiabilidade se dá a partir da adoção de normas que são realizadas de acordo com um padrão reconhecido internacionalmente. Por fim a comparabilidade de informações contábeis com outros países possibilita uma percepção mais realista sobre a real situação fiscal de um país em relação a outros, bem como possibilita a verificação de políticas fiscais bem sucedidas em outros países.

O entrevistado 1 do TCU acredita que vários benefícios já foram percebidos tendo em vista que o processo de implementação das normas internacionais no Brasil já iniciaram há mais de 10 anos, com a publicação da portaria do Ministério da Fazenda nº 184/2008.

De acordo com o entrevistado no decorrer dos anos o processo de convergência trouxe muitos benefícios que possibilitaram maior transparência e credibilidade. No entanto, na sua perspectiva as normas internacionais possibilitam maior subjetividade na definição de critérios e estimativas contábeis. Por isso, tal processo só pode ser digno de confiança pelos usuários da informação contábil mediante um processo de auditoria, que tem por objetivo aumentar o grau de confiança dos usuários nas Demonstrações Contábeis. Assim, estimativas contábeis realizadas, como no caso de provisões de cálculos atuariais ou ajustes para perdas de créditos tributários, sem uma auditoria independente e competente tecnicamente para realização do trabalho de auditoria não são capazes de possibilitar grande confiança dos usuários da informação.

No mesmo sentido, o entrevistado da STN afirmou que a definição de um padrão normativo no âmbito interno – como ocorre no Brasil por meio do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público – é essencial para a melhoria dos trabalhos de auditoria realizados pelos órgãos de controle. Na sua visão, um auditor do TCU que se capacita no MCASP está apto a auditar qualquer órgão ou entidade da administração pública do território nacional, tendo em vista que o plano de contas é o mesmo e as políticas contábeis adotadas seguem o mesmo padrão. Nesse sentido, o controle é fundamental, não sendo possível falar em adoção de normas internacionais de contabilidade pública se os órgãos de controle não se envolverem no processo fiscalizando a devida implementação das normas.

5.2.2 Percepção acerca dos desafios da implementação das IPSAS no Brasil

O entrevistado da STN acredita que o principal desafio consiste nos custos para a implementação de todos os procedimentos necessários para atender aos dispositivos previstos nas normas internacionais. Ao longo das pesquisas realizadas não foi encontrado nenhum trabalho que tratasse especificamente das estimativas dos custos necessários para a implementação das IPSAS no Brasil no âmbito da União, Estados e Municípios.

O entrevistado acredita que os principais desafios, que são pilares do processo de convergência, consistem em uma tríade composta por: Normas e procedimentos, sistemas integrados e capacitação profissional, conforme apresenta a Figura 17, obtida por meio de trabalho apresentado pela subsecretária de contabilidade pública da STN, Gildenora Batista Dantas Milhomem, no 4º congresso catarinense de contadores e controladores públicos.

Figura 17: Pilares do processo de convergência



Fonte: Milhomem (2017).

A seguir serão descritos cada um dos desafios citados, de acordo com o entrevistado da STN:

- **Normas e procedimentos**

Esse processo vem sendo realizado pelo CFC juntamente com a STN ao longo de mais de 10 anos. Até o ano de 2021 o Brasil terá completado a convergência das normas internacionais. Espera-se adoção dos principais procedimentos contábeis patrimoniais por todos os entes da federação até o ano de 2024, conforme cronograma estipulado na portaria STN nº 548/2015.

- **Sistemas**

Como já citado ao longo da revisão da literatura, para a implementação das IPSAS, é necessário maiores investimentos em sistemas de tecnologia de informação afim de possibilitar a integração de informações necessárias para alimentar os sistemas contábeis. No âmbito da União o SIAFI - Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal – é o principal instrumento utilizado para registro, acompanhamento e controle da execução orçamentária, financeira e patrimonial do Governo Federal.

- **Capacitação profissional**

A capacitação profissional é essencial em virtude da mudança em que está envolvida a contabilidade pública nos últimos anos. A carência por capacitação

profissional é uma necessidade do profissional contábil no mundo inteiro, principalmente por conta das normas internacionais. A língua inglesa é uma grande barreira para a capacitação dos profissionais de contabilidade pública no Brasil. O ideal seria que todos os profissionais fossem capazes de ler a norma em inglês e conseguir interpretá-la. No entanto, compreende-se que isso não é possível. Assim, o entrevistado complementa:

“Temos algumas iniciativas em capacitação, mas não são suficientes para que todo profissional de contabilidade saiba o que se tem que fazer, de fato, na implantação das normas internacionais. O custo é altíssimo e perpassa pela academia em ter mais linhas de pesquisa em contabilidade pública, pela necessidade da graduação em contabilidade ter mais matérias em contabilidade pública [...] Na definição de normas e procedimentos estamos indo bem. Porém em sistemas e capacitação precisa ser investido muito mais. Isso não só pra quem aplica as normas – contador – mas também os auditores, que só estão em condição de auditar se tiverem conhecimento a fundo sobre o que cada norma internacional traz.”

Sobre as principais dificuldades enfrentadas pelos Estados, o entrevistado afirma que os entes federativos possuem diferentes realidades. Existem no Brasil Estados que ofertam boa remuneração aos contadores públicos, possibilitando maior retenção de talentos e conseqüentemente maior facilidade na implementação das mudanças do ambiente contábil. Outros, por sua vez, possuem uma carreira mal definida e quadro de pessoal escasso, como o Estado de Roraima, por exemplo, que possui quatro contadores em seu quadro para organizar a contabilidade de todo o Estado. Os Estados menos estruturados possuem tal realidade também por consequência da falta de entendimento dos gestores (governadores, prefeitos, secretários...) sobre as necessidades de implementação das normas internacionais para melhoria de informações necessárias para a tomada de decisão e prestação de contas à sociedade. Assim, em muitos casos cabe ao contador convencer ao gestor sobre a importância da contabilidade para que tais procedimentos sejam adotados em território nacional.

Por outro lado, o entrevistado 1 do TCU cita como uma crítica ao processo de convergência realizado no Brasil a falta de priorização de normas, de modo que foi realizada a convergência de normas com baixo grau de impacto imediato, como a NBC TSP 04 – Estoques e a NBC TSP 05 – contratos de concessão: concedente. Na sua visão poderiam ser priorizadas outras normas que apresentam maiores necessidades e possibilitam maior contribuição imediata para as necessidades do país, como é o caso da NBC TSP 15 – Benefícios a empregados, que poderia contribuir com estudos sobre os regimes previdenciários brasileiros, principalmente pelo momento em que o tema é alvo de tanta discussão política e social por conta da reforma da previdência, que está sendo

realizada no país por meio da Proposta de Emenda a Constituição nº 6/2019. Como já visto na análise documental esse apontamento é constantemente realizado nos pareceres prévios do TCU sobre as contas do presidente da república, citando sempre como referência a IPSAS 25. Assim, a priorização da NBC TSP 15 – Benefícios a empregados, por exemplo, poderia ter sido realizada pela relevância do conteúdo e a necessidade de melhoria na transparência da informação.

O entrevistado também afirma que inicialmente houve uma insegurança jurídica no processo, que até hoje ainda não foi superado, pelo fato de que a principal legislação que trata da Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil é a Lei nº 4.320/1964 e que até hoje não foi substituída por outra lei complementar.

No mesmo sentido, o entrevistado 3 do TCU complementa afirmando que o tribunal faz uma comparação entre o fato e a norma. E a principal norma existente ainda é a lei 4.320/64. As principais alterações ocorridas na contabilidade pública nos últimos anos se deram por meio de portarias. Por fim, o entrevistado 2 do TCU crê que o principal fator responsável pela demora no processo de convergência é a ausência de exigência legal. Na visão do entrevistado, se a legislação que regula a contabilidade pública no Brasil já estivesse atualizada a velocidade de implementação seria muito maior.

O entrevistado 3 do TCU ainda cita como um grande desafio a necessidade de mudar a cultura existente. Na sua visão o contador público não tem o costume de se preocupar com aspectos patrimoniais, mas sim orçamentários. Assim, esse processo de mudança de cultura levará algum tempo, mas irá acontecer.

5.2.3 Atuação do TCU na implementação das IPSAS no Brasil

Sobre a atuação do TCU ao longo do processo de implementação das IPSAS no Brasil, o entrevistado 1 explica que o TCU não teve uma participação muito ativa no processo regulatório, e ressalta que o processo de implementação das IPSAS no Brasil é marcado por dois momentos: os trabalhos que criaram as normas inspiradas nas IPSAS (ver Quadro 1) e o processo de convergência às IPSAS que está em pleno andamento.

Assim o entrevistado afirma que o TCU possui uma atuação mais discreta em comissões da STN e do CFC, como o CTCONF, do qual o TCU e os demais tribunais de contas do país participam. Na opinião do entrevistado não deveria mesmo ter uma participação muito ativa ao longo do processo regulatório, pois poderia configurar um conflito de interesse, tendo em vista que o TCU é responsável por auditar as normas que são criadas. A mesma fundamentação foi utilizada por todos os entrevistados do TCU.

O entrevistado 2 identifica dois tipos de atuação pelo TCU na reforma da contabilidade pública:

1) Por meio do desempenho da sua função institucional, no qual se avalia a legalidade dos procedimentos realizados, a adequada implementação dos procedimentos dentro dos prazos estabelecidos, a verificação dos aspectos de reconhecimento, mensuração e evidenciação dos fenômenos contábeis, bem como as recomendações apontadas nos acórdãos e no Balanço Geral da União.

2) Pela participação do Tribunal em grupos técnicos, que possibilitam por meio da expertise dos Auditores do TCU contribuir em grupos técnicos, tal como o grupo que traduziu todas as IPSAS para a língua portuguesa (que contou com a participação, inclusive, do entrevistado 3) e grupos técnicos da STN, como o GTCON, GTREL e CTCONF, do qual os entrevistados 2 e 3 foram membros.

Por sua vez, o entrevistado da STN percebeu uma atuação mais efetiva do TCU por meio de acórdãos e apontamentos realizados nos relatórios de auditoria do Balanço Geral da União. O acórdão 158/2012, conforme já citado, tratou da alteração dos procedimentos contábeis aplicáveis ao setor público. Este acórdão possibilitou a implementação do regime de competência no setor público para as receitas e despesas públicas.

Posteriormente, o acórdão 1979/2012 realizou um diagnóstico acerca do atual modelo de contabilidade adotado na Administração Pública Federal. Neste acórdão o Ministro Valmir Campelo, relator do processo, ressalta a participação do TCU:

A contabilidade federal está em pleno processo de reforma, de modo que muitas melhorias ocorrerão nos próximos anos, independentemente de recomendações do Tribunal. Entretanto, a participação do Tribunal de Contas da União nesse processo é fundamental sob três perspectivas. A primeira na função de fiscalização do cumprimento da legislação que trata das políticas e procedimentos contábeis aplicáveis à contabilidade federal. A segunda na função de auditor externo constitucionalmente competente para emitir uma opinião sobre a confiabilidade das informações apresentadas nas demonstrações contábeis do Governo Federal. E, por fim, o TCU como ator relevante e necessário do processo de reforma da contabilidade federal, visando incentivar a melhoria dos processos e controles contábeis e direcionar a reforma para o caminho que permita à contabilidade federal produzir informações relevantes, tempestivas e confiáveis para a transparência e a gestão nas perspectivas orçamentária, financeira e patrimonial do Governo Federal. (TCU, 2012, item 413).

Assim, o relato apresenta sob a perspectiva do Ministro as principais formas de atuação do TCU no processo de reforma contábil.

Posterior a emissão desses acórdãos, o entrevistado da STN diz que percebeu uma postura mais ativa do TCU ao longo do processo que posteriormente culminou no

impeachment da Presidente Dilma Roussef. Nos anos de 2014 e 2015 o TCU reprovou as contas da Presidência da República, por conta, principalmente, de manobras contábeis realizadas pelo Governo que ficaram conhecidas como “pedaladas fiscais”.

Assim, o entrevistado acredita que na medida em que o processo de convergência deixou de ser um mero desejo e se tornou uma realidade, causando diversas modificações na apresentação do BGU, o TCU precisou aprimorar a sua forma de auditoria nos balanços e a partir de então a auditoria financeira passou a ser mais frequente nas contas do governo. O TCU aprimorou muito sua forma de realizar auditoria financeira. No relatório de auditoria do BGU de 2015, por exemplo, o TCU realizou mais de 20 apontamentos com base nas IPSAS.

Ademais, o acórdão 1979/2012 é uma ação oriunda de um projeto que visa o maior incremento de auditoria financeira do TCU, conforme relatado no acórdão:

cumprir ressaltar que este levantamento visa cumprir a primeira etapa do Projeto Auditoria Financeira, financiado pelo Banco Mundial e coordenado por esta Secretaria. O objetivo do projeto é acelerar a aquisição, pelo TCU, de capacidade técnica para emitir parecer de auditoria sobre o Balanço Geral da União (BGU). Para tanto, buscou-se, inicialmente, identificar os pontos fracos do Sistema de Contabilidade Federal e os principais controles contábeis a serem testados (TCU, 2012, item 7).

O entrevistado 1 afirma que a implementação das IPSAS atribuem um maior grau de dificuldade de realização de auditoria, a medida que aumenta o grau de subjetividade e estimativas contábeis. Nesse sentido ele acredita que o reconhecimento contábil de determinado item patrimonial é mais fácil de verificar e apontar no relatório de auditoria do que definir a exata mensuração do mesmo, pois a complexidade nesse segundo caso é muito maior e assim exige-se maior expertise técnica.

O entrevistado 2 ressalta que a auditoria financeira existe independente da adoção de um padrão definido. Porém em virtude da subjetividade da mensuração dos valores contábeis é necessário maior qualificação e maior detalhamento nos trabalhos de auditoria realizados.

Por fim, o entrevistado 1 crê que as auditorias financeiras são um caminho sem volta. A tendência é seguir adiante e aprimorando as técnicas de auditorias financeiras. Os Tribunais de Contas de França e Portugal são referências na realização de auditorias financeiras. Ele afirma que as auditorias financeiras são o ponto de partida para outras auditorias, como a de conformidade e operacional. Primeiramente as informações financeiras presentes nas demonstrações contábeis do governo precisam ser confiáveis.

Na sua visão se o TCU não assumir o protagonismo de auditorias financeiras o órgão perde a essência da sua atuação como órgão de controle externo.

No acórdão nº 3.608/2014 é dito que:

“A auditoria financeira é um dos elementos mais fundamentais da governança corporativa e visa reduzir assimetrias de informações entre pessoas que estão dentro (**insiders**) e fora (**outsiders**) das organizações. No setor público, a auditoria financeira constitui um mecanismo eficaz para melhorar o ambiente de financiamento das políticas públicas.” A evolução do Tribunal neste tema, portanto, ratifica o tradicional papel desta Corte na indução de reformas sustentáveis na gestão pública. (TCU, 2014b, item 28).

Percebe-se também no acórdão a perspectiva de maior abrangência desse tipo de auditoria ao longo dos próximos anos pela corte de contas, conforme exposto abaixo.

Em suma, a estratégia de fortalecimento da auditoria financeira no TCU é ampliar gradualmente a quantidade de demonstrações financeiras auditadas, de forma integrada com a competência constitucional e legal de certificação das contas ordinárias e de governo, e assegurar a qualidade dessas auditorias, buscando aumentar seu impacto e credibilidade junto à sociedade. (TCU, 2014b, item 30).

5.2.4 O impacto nas demonstrações financeiras das NBC TSP adotadas até a 7ª edição do MCASP

Com o avanço no processo de convergência, em 23 de setembro de 2016 o Brasil concluiu a convergência da NBC TSP – Estrutura conceitual e, posteriormente, as NBC TSP 01 – Receita de transação sem contraprestação, NBC TSP 02 – Receita de transação com contraprestação, NBC TSP 03 – Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes, NBC TSP 04 – Estoques e NBC TSP 05 – Contratos de concessão: concedente.

Neste sentido, os entrevistados foram questionados sobre os impactos percebidos com a implementação destas normas para a preparação das Demonstrações Contábeis.

Assim, o entrevistado 1 afirma que percebeu um impacto significativo oriundo da NBC TSP - Estrutura conceitual modernizando o modelo de prestação de contas das instituições com o TCU. Essa mudança foi regulamentada pela Decisão-Normativa TCU nº 170 de 19 de setembro de 2018. Essa Decisão-Normativa dispõe acerca das unidades cujos dirigentes máximos devem prestar contas de suas gestões ocorridas no exercício de 2018, especificando a forma, os conteúdos e os prazos de apresentação, nos termos do art. 3º da Instrução Normativa TCU nº 63, de 1º de setembro de 2010. O entrevistado afirmou que antes a prestação de contas das unidades era mais descentralizada, de modo que diversas secretarias de ministérios prestavam contas. Agora a prestação de contas

ficou centralizada no ministério. Neste sentido diminuiu o número de unidades prestadoras de contas. Isso possibilita maior clareza sobre quem tá assumindo a responsabilidade sobre os recursos disponibilizados, reforçando o processo de *accountability*.

Assim, a NBC TSP – Estrutura conceitual dispõe:

Governos e outras entidades do setor público devem prestar contas àqueles que proveem os seus recursos, bem como àqueles que dependam deles para que os serviços sejam prestados durante determinado exercício ou em longo prazo. O atendimento das obrigações relacionadas à prestação de contas e responsabilização (*accountability*) requer o fornecimento de informações sobre a gestão dos recursos da entidade confiados com a finalidade de prestação de serviços aos cidadãos e aos outros indivíduos, bem como a sua adequação à legislação, regulamentação ou outra norma que disponha sobre a prestação dos serviços e outras operações. Em razão da maneira pela qual os serviços prestados pelas entidades do setor público são financiados (principalmente pela tributação e outras transações sem contraprestação) e da dependência dos usuários dos serviços no longo prazo, o atendimento das obrigações relacionadas à prestação de contas e responsabilização (*accountability*) requer também o fornecimento de informação sobre o desempenho da prestação dos serviços durante o exercício e a capacidade de continuidade dos mesmos em exercícios futuros (CFC, 2016: 6).

O entrevistado da STN afirma que a observação da Estrutura conceitual da IFAC impactou no BGU causando um desconhecimento de créditos tributários que apesar de serem direitos da União não existia nenhuma perspectiva de recebimento. Nesse sentido, tais créditos foram considerados ativos contingentes, tendo em vista que esses créditos não satisfazem o conceito de ativo oriundo da norma internacional. Não significa que tais créditos deixaram de ser cobrados, mas que apenas foram desincorporados do BGU por não haver expectativa de benefício econômico fruto desse direito. Assim, no ano de 2015 a União desconheceu cerca de R\$ 1,5 trilhões de créditos recebíveis de tributos federais. Tal ação ocasionou um impacto significativo no BGU, de modo que o PL da União se tornou negativo, conforme exposto na análise documental das contas do exercício de 2015.

A NBC TSP 01 – Receita de transação sem contraprestação é considerada pelo entrevistado da STN uma norma que tem maior grau de dificuldade de aplicação completa, pelo fato de que depende do dispêndio de maiores investimentos em sistemas de informação que possibilitem integrar informações. No entanto, tal normativo é de grande importância a medida que contribui na forma de reconhecimento e mensuração das receitas públicas, em especial as tributárias, como no exemplo citado acima sobre o desconhecimento de R\$ 1,5 trilhões de créditos tributários ocorrido no ano de 2015.

De acordo com o entrevistado da STN, a NBC TSP 02 – Receita de transação com contraprestação impactou em algumas rotinas efetuadas pela contabilidade pública no âmbito federal. O impacto de tal norma é menor, tendo em vista que a principal fonte de receitas públicas é oriunda de impostos que são receitas de transações sem contraprestação. No entanto, sua relevância está presente principalmente no reconhecimento de cobrança de taxas e controle da dívida ativa não tributária.

Todos os entrevistados afirmaram que a norma que provocou maior impacto nas Demonstrações contábeis do Governo Federal consiste na NBC TSP 03 – Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes. Tal percepção é corroborada pela análise documental, de modo que é possível perceber maior menção a IPSAS 19 e propriamente a norma brasileira convergida no BGU de 2017.

O entrevistado 1 afirma que já são realizados apontamentos sobre as provisões e passivos contingentes nos relatórios e pareceres prévios desde 2014 e isso tem um efeito relevante, principalmente em provisões para riscos judiciais relacionados a aspectos tributários. Como já visto em 2015 o Governo Federal, por meio da Advocacia Geral da União, regulamentou a Portaria AGU nº 40/2015 que estabelece critérios e procedimentos a serem adotados na prestação de informações sobre ações judiciais ajuizadas contra a União, suas autarquias ou fundações públicas que possam representar riscos fiscais.

O desconhecimento dos créditos tributários, que foram considerados ativos contingentes, também são oriundos dessa norma que provocou um grande impacto no Patrimônio Líquido da União.

Ao longo de toda a análise documental verificou-se diversos apontamentos realizados pelo TCU sobre a necessidade de realização de provisão atuarial as pensões militares e os gastos com militares inativos.

O entrevistado da STN afirma que o tesouro nacional tem uma série de obrigações que só eram analisadas sob a ótica orçamentária. Existia no setor público a cultura de só analisar as obrigações conforme os desembolsos que iriam gerar no orçamento. No entanto, o orçamento é anual e muitas obrigações comprometem vários orçamentos. A contabilidade sob a ótica orçamentária causa essa “miopia contábil”, dificultando a análise mais precisa sobre o comprometimento futuro oriundo da dívida. Assim, a contabilidade pelo regime de competência possibilita a evidenciação do comprometimento com gerações futuras por meio de uma operação de crédito realizada por um ente.

Assim, o entrevistado da STN acredita que boa parte da crise fiscal existente no país, tanto no âmbito da União como nos Estados e Municípios, deve-se a falta de percepção dos gestores no momento de contrair uma obrigação do quanto comprometíamos gerações futuras, que torna ano após ano o orçamento cada vez mais comprometido, e por consequência, limitando mais a oferta de bens e serviços públicos a sociedade.

A NBC TSP 04 – Estoques apesar de já convergida só será implementada com maior rigor a partir de exercício financeiro de 2020, conforme o cronograma de implantação dos procedimentos contábeis patrimoniais previstos na portaria STN nº 548/2015. Até então essa norma não causou grandes impactos, porém segundo o entrevistado da STN o grande desafio do governo federal relacionado a NBC TSP 04 são os estoques regulatórios, como no caso dos estoques de *commodities* para o regular o preço de determinados produtos no mercado.

Por fim a NBC TSP 05 – Contratos de concessão: concedente, regula os contratos de concessão realizados por meio de Parcerias Público-Privadas (PPP). Tais parcerias são mais comuns no âmbito dos Estados e Municípios, o que implica dizer que essa norma terá um impacto maior para esses entes. A primeira Parceria Público-Privada no âmbito da União está sendo realizada pela Força Aérea Brasileira (FAB) para a gestão de rede de comunicações e está sendo acompanhada pelo Tribunal de Contas da União. Assim, o impacto dessa norma no âmbito do Governo Federal poderá ser verificado nos próximos anos.

6. CONCLUSÕES, LIMITAÇÕES E RECOMENDAÇÕES

Este trabalho apresentou o contexto da reforma da contabilidade aplicada ao setor público no Brasil e os avanços percebidos com a adoção das práticas internacionais no âmbito do Governo Federal. Na revisão de literatura foi apresentado o papel, ao longo do processo de convergência, desempenhado pelos principais atores no Brasil: o CFC, a STN e o TCU, onde se verificaram as principais contribuições realizadas por essas instituições.

O ano de 2015, que representa um dos marcos do processo da reforma da contabilidade pública no Brasil, culminou com a publicação da Portaria STN nº 548/2015, que determina o cronograma dos procedimentos contábeis patrimoniais. No mesmo ano, ocorreu a implantação do novo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), adequando a apresentação das demonstrações contábeis ao padrão internacional.

Por meio das técnicas de pesquisa utilizadas neste trabalho foi possível atender aos objetivos propostos. Quanto aos avanços obtidos nas demonstrações financeiras com a implementação das normas internacionais, foi possível perceber diversas melhorias que contribuíram para a melhoria da qualidade da informação financeira. As notas explicativas, por exemplo, têm sido utilizadas de forma a detalhar cada vez mais as políticas contábeis adotadas para reconhecimento e mensuração dos diversos elementos presentes nas contas do Governo. Em termos de comparação, em 2008, antes do início do processo de convergência no Brasil, o Balanço Patrimonial do Governo Federal apresentava 4 (quatro) páginas de notas explicativas. Em 2017, último ano de análise desse trabalho, as notas explicativas foram detalhadas em 135 (cento e trinta e cinco) páginas, a fim de divulgar as principais informações sobre os itens patrimoniais do Governo Federal. Tal dado revela uma melhoria significativa para a transparência das contas públicas, permitindo melhor compreensão das informações evidenciadas.

A análise do Balanço Geral da União dos anos de 2015 a 2017 permitiu inferir diversos impactos como resultado da reforma da contabilidade pública. Chama a atenção o fato de que o Patrimônio Líquido da União, no ano de 2013, era positivo em mais de R\$ 1,1 trilhão (ver Figura 10). Ao final do exercício de 2017 o Patrimônio Líquido da União era negativo em mais de R\$ 2,4 trilhões (ver Anexo 5).

Esses impactos foram ocasionados por uma série de fatores, em que se destacam o reconhecimento do passivo atuarial oriundo do Regime Próprio de Previdência Social (RPPS) no ano de 2014, que provocou uma redução do PL da União superior a R\$ 1

trilhão. Em 2015, o reconhecimento e mensuração de ajustes para perdas oriundo de créditos tributários em cerca de R\$ 1,5 trilhão transformou o PL da União em cerca de R\$1,42 trilhão de reais negativos, em virtude da falta de expectativa de recebimento de créditos tributários suspensos via administrativa e judicial.

Essas modificações que causaram tal impacto nas contas do governo, são observadas em apontamentos do TCU no BGU ao longo de diversos relatórios de auditoria. No mesmo sentido, a corte de contas ressalta, desde o exercício de 2013, a necessidade de inserção nas Demonstrações Contábeis do Regime de Previdência dos Militares, que até então não foi realizado. Tais atuações do TCU, relativas às normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público, contribuem para a melhoria da transparência das Demonstrações Contábeis, conseqüentemente transmitindo maior confiança sobre os dados apresentados aos usuários da informação.

Quanto à forma de atuação do TCU na implementação das IPSAS no Brasil, percebe-se que o TCU tem atuado de forma positiva, por meio da emissão de acórdãos, de apontamentos no BGU, e do incremento na realização de auditorias financeiras.

Os acórdãos do TCU nº 158/2012 e 1.979/2012 são apontados como de grande importância para o avanço do processo de convergência no Brasil. O primeiro destaca a aceitação da corte de contas sobre a implementação do regime de competência, de forma integral, no âmbito do setor público. No segundo é ressaltada a necessidade de maiores investimentos em sistemas e capacitação profissional, a fim de permitir a continuidade e desenvolvimento do processo de convergência.

Por meio do BGU é possível verificar diversos apontamentos realizados pelo Tribunal com base em diversas IPSAS, enfatizando a necessidade de melhoria na forma de reconhecer e mensurar diversos elementos contábeis, permitindo maior transparência e melhoria na qualidade da informação financeira evidenciada.

Assim, por meio dos acórdãos emitidos e apontamentos evidenciados nos relatórios de auditoria ao BGU, percebe-se que o TCU exerce um papel relevante na reforma da contabilidade pública no Brasil, dentro da sua esfera de atuação, na medida em que recomenda e estabelece prazos para que sejam tomadas as medidas necessárias para a adequação de procedimentos contábeis em conformidade com os padrões internacionais.

Essa postura adotada pelo TCU é essencial para que o processo de convergência não seja um fim em si mesmo. Nas entrevistas realizadas foi ressaltado pelos entrevistados a importância da corte de contas, designadamente por meio da realização

das auditorias financeiras, para a credibilidade dos relatos financeiros divulgados pelo Governo. É por meio das auditorias financeiras realizadas que os usuários da informação podem obter confiança nas informações apresentadas, tornando-as úteis para a tomada de decisões.

Em 2011 o Tribunal iniciou um projeto financiado pelo Banco Mundial no sentido de fortalecer a auditoria financeira realizada pelo órgão. Como consequência, o TCU emitiu o acórdão nº 3.608/2014 que ressalta a necessidade de fortalecimento e incremento gradual da realização de auditorias financeiras, a fim de garantir um alto nível de segurança na emissão de opinião sobre a credibilidade das informações oriundas do BGU.

Quanto à percepção acerca dos principais benefícios da implementação das IPSAS no Brasil, percebe-se que os entrevistados acreditam nos benefícios oriundos do processo de convergência que está sendo desenvolvido, citando como principais vantagens a melhoria de transparência, confiabilidade e comparabilidade.

Os principais desafios citados pelos entrevistados consistem nos custos da implementação da reforma. A mensuração dos custos de realização de uma reforma contábil que dura há mais de dez anos no Brasil é importante para fazer frente aos benefícios oriundos desse processo. Nesse sentido, os principais desafios passam pela definição de normas e procedimentos, etapa esta que está em desenvolvimento no Brasil, além de investimentos em sistemas e capacitação profissional, a fim de permitir aos profissionais da área, atualização dos conhecimentos contábeis, permitindo executar as ações necessárias.

Por fim, as principais críticas percebidas na percepção dos entrevistados consistem na falta de alteração de legislação a fim de acompanhar as mudanças que estão em curso. A necessidade de alteração da lei nº 4.320/64 se faz necessária e, no entendimento dos entrevistados, o processo de reforma da contabilidade pública no Brasil poderia ser mais ágil e melhor compreendido pelos profissionais se fosse acompanhado por um processo de alteração legislativa.

O próprio TCU inicialmente apontava a insegurança jurídica do processo pela necessidade de alteração do normativo legal, tendo em vista que a lei nº 4.320/64 ainda é a principal legislação que regula a contabilidade pública no Brasil.

Como já dito, a implementação do novo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público – PCASP, no ano de 2015, com o objetivo de viabilizar o processo de convergência e facilitar a consolidação das contas públicas em todos os níveis de

Governo, com a elaboração do Balanço do Setor Público Nacional – BSPN representou um avanço importantíssimo para a melhoria da qualidade da informação financeira. A adoção do PCASP tornou a informação oriunda das demonstrações contábeis muito mais fidedigna sob a ótica patrimonial. À medida que o processo vai se desenvolvendo esperam-se maiores transformações que se convertam em melhoria na qualidade da informação financeira apresentada.

Nesse sentido, os entrevistados ainda demonstraram grandes expectativas de melhorias por meio da implementação de outras normas, tais como a NBC TSP 15 – Benefícios a empregados, que possibilita a melhoria de provisões nos regimes previdenciários federais, a fim de possibilitar maior percepção sobre o impacto futuro de tais obrigações; e a NBC TSP 17 – Demonstrações contábeis consolidadas, que será de grande auxílio para a melhoria no processo de consolidação das demonstrações contábeis, possibilitando a elaboração de forma mais fidedigna do BSPN.

Dentre as normas já convergidas e incluídas até 7ª edição do MCASP, percebe-se que a NBC TSP – Estrutura conceitual e a NBC TSP 03 – Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes, representam os impactos mais relevantes, conforme verificado pelos apontamentos observados na análise documental e também pela percepção dos entrevistados.

Ao fim percebe-se que a interação dos órgãos de controle com os órgãos que implementam os procedimentos contábeis aplicados a Federação, designadamente a STN e o TCU, se mostra bastante benéfica, na medida em que o primeiro, que desde o início do processo demonstra maior engajamento, sensibiliza o TCU sobre as necessidades da reforma contábil. Por sua vez, o TCU, a partir da fiscalização da implementação das normas e recomendações realizadas, contribui em verificar se a execução do processo está sendo realizada de acordo com o planejamento traçado, possibilitando maior celeridade na conclusão da reforma.

Entende-se que este estudo traz um contributo significativo para a maior percepção sobre a implementação das normas internacionais que está sendo realizada no Brasil, contribuindo na disseminação de conhecimento a respeito da temática abordada. O estudo realizado sob a análise dos últimos demonstrativos financeiros evidenciados pela União ressalta o momento atual da convergência e os principais impactos que podem ser observados, ao mesmo tempo que evidencia o comportamento da entidade fiscalizadora superior no país acerca da reforma contábil em curso.

Assim, o estudo é de relevância em todo o território nacional, bem como interessa a outros países que estão ou pretendem passar pelo mesmo processo de reforma contábil que o Brasil vem enfrentando. O caso do Brasil tem uma grande relevância por apresentar avançado grau de reforma em relação a outros países da América do Sul e América Central e pela complexidade da implementação no país, tendo em vista ser um país de dimensões continentais, com um elevado número de entes federativos.

Porém, este estudo limitou-se a fazer uma análise apenas no âmbito das contas do Governo Federal sob a perspectiva do TCU, abrindo o leque para a realização de estudos similares no país sob ótica de outras entidades envolvidas no processo no âmbito da União, Estados e Municípios.

Vale ainda destacar ainda que este trabalho teve algumas limitações, tendo em vista que se pretendia obter uma percepção maior dos auditores do TCU sobre a reforma da contabilidade pública brasileira, além dos entrevistados, por meio da elaboração de questionários, em que se pudesse aferir uma percepção de um número representativo de auditores sobre os impactos da reforma e os principais benefícios e desafios do processo, por parte de quem lida diretamente com a realidade sobre a temática. Além disso, a realização do questionário poderia possibilitar uma triangulação entre as técnicas de pesquisa adotadas, possibilitando uma melhor validação dos resultados obtidos. No entanto, a utilização dos questionários foi inviabilizada pela dificuldade na obtenção de respostas, motivo pelo qual não foi abordado nesse trabalho.

Por fim, o processo de reforma da contabilidade pública no Brasil ainda tem um longo caminho a ser percorrido. A implantação de todos os procedimentos contábeis patrimoniais previstos na Portaria STN nº 548/2015, no âmbito de todos os entes federativos, deverá estar concluída até o ano de 2024, conforme informam os prazos previstos na portaria. Considerando a amplitude da temática abordada sugere-se a realização de estudos futuros, analisando outros aspectos, tais como:

- Análise dos impactos verificados na reforma da CASP nos Estados/Municípios;
- Percepção das vantagens e benefícios da reforma da CASP sob a perspectiva dos Tribunais de Contas Estaduais;
- Percepção da melhoria da qualidade da informação financeira proporcionada pela reforma da CASP sob a ótica dos usuários da informação contábil.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Albuquerque, C. M., Medeiros, M.B., & Feijó, P.H.. (2008). *Gestão de finanças públicas* (2ª ed.). Brasília: Cidade.
- Almeida, R. H. G. (2017). *A adoção de uma nova reforma da contabilidade pública em Portugal: estudo de caso em algumas entidades piloto*. (Dissertação de mestrado). *Universidade de Lisboa, Lisboa*.
- Andrade, M. E. M. C., & Carvalho, L. N. G. de (2013). Análise da adoção do regime de competência no setor público internacional. *Revista FSA, 10*(1), 40-58.
- Araújo, A. L. (2013). A lei de responsabilidade fiscal e seus reflexos na contabilidade pública. *Revista Brasileira de Direito e Gestão Pública, 1*(1), 56-61.
- Bartoluzzio A. I. S. de S., & Rodrigues S. V. M, (2018). Lobbying no setor público: Um estudo sobre a participação e influência dos respondentes na exposure draft n.2 da Estrutura conceitual para as entidades do setor público. *XVIII USP International Conference in Accounting*.
- Beú, R. B., Nunes, A., & Oliveira, R. B. (2015). O orçamento-programa no contexto da gestão pública. *Revista Eletrônica Em Gestão, 19*(3), 424-432.
- Blanco, S. R., Costa, A. F. da, & Pereira, J. M. (2006). Auditoria no sector público no contexto da nova gestão pública. *Revista de Estudos Politécnicos, III*(5), 201-225.
- Brusca, I., Gómez-Villegas M., & Montesinos, V. (2016). Public Financial Management Reforms: The role of IPSAS in Latin-America. *Public Administration and Development, 36*, 408-410.
- Buhr, Nola. (2010), *From Cash to Accrual and Domestic to International: Government Accounting Standard Setting in the Last 30 Years*, Plenary Speech Delivered 19 August 2010, Sixth Accounting History International Conference Wellington, New Zealand.
- CFC. Conselho Federal de Contabilidade. (2005) *Resolução CFC nº 1.055 de 7 de outubro de 2005*. Cria o Comitê de Pronunciamentos Contábeis - (CPC). Disponível em: http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2005/001055&arquivo=Res_1055.doc Acesso em 20 de setembro de 2018.
- _____. (2007) *Orientações estratégicas para a contabilidade aplicada ao setor público no Brasil*. Brasília, DF, Brasil.
- Controladoria Geral da União (2016) *Prestação de contas da Presidenta da República*. Brasília, DF, Brasil.
- _____. (2017) *Prestação de contas do Presidente da República*. Brasília, DF, Brasil. 2017.
- _____. (2018) *Prestação de contas do Presidente da República*. Brasília, DF, Brasil.
- _____. (2018). *Prestação de contas do presidente – Entenda o processo*. Brasília, 2018.

- Corrêa, M. D. (2012). *Contabilidade internacional*. (1ª ed). Curitiba: IESDE.
- Comissão Europeia. (2013). A adequação das IPSAS para os Estados-Membros. *Relatório da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu*. Disponível em: www.epp.eurostat.ec.europa.eu , acesso em 20 de dezembro de 2018).
- CPC. Comitê de pronunciamentos contábeis. (2008). *Estrutura conceitual para elaboração e divulgação de relatório contábil financeiro*. Disponível em: http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/147_CPC00_R1.pdf, acesso em 08 de novembro de 2018.
- Dagostim, D. (2016). *A reforma da contabilidade do setor público brasileiro: os casos Brasil e da Justiça do Trabalho*. Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Finanças, Faculdade de Economia, Universidade de Coimbra, Portugal.
- Diniz, J. A., Silva, S. F. S., Santos, L. C., & Martins, V. G. (2015). Vantagens da implantação das IPSAS na contabilidade pública brasileira: Análise da percepção dos membros do GTCON. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, 9(3), 275-294.
- Dutra, T. A. G. L., & Champonier, J., M. (2014). A função de auditoria financeira em Tribunais de Contas: as perspectivas do TCU e a experiência da Corte de Contas da França. *Revista do TCU*, 130(1), 70-81.
- Feijó, P. H. (2011) Setor público prepara convergência. *Revista Transparência Ibracon*. abril – jun. 2011.
- Félix, L. P. (2013). *Evolução da contabilidade pública no Brasil*. (Trabalho de Conclusão de Curso). Centro Universitário de Brasília, Brasília.
- Franco, H. (1999). *A contabilidade na era da globalização*. São Paulo: Atlas.
- Freitas, E. C., & Pronanov, C. C. (2013). *Metodologia do trabalho científico: Métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico*. (2ª ed.). Novo Hamburgo: Universidade FEEVALE.
- Fresitas, L. F. A. (2017). *Convergência da contabilidade aplicada ao setor público aos padrões internacionais nos municípios*. XI convenção de contabilidade de Minas Gerais, Belo Horizonte, MG, Brasil.
- Gil, A. C. (2008). *Métodos e técnicas de pesquisa social*. 2008. (6ª ed.) São Paulo: Atlas.
- Haguette, T. M. F. (1997). *Metodologias qualitativas na Sociologia*. (5ª ed.). Petrópolis: Vozes.
- Ibracon. Instituto Brasileiro de Auditores Independentes. (2015). Convergência às normas internacionais de contabilidade e auditoria: Uma trajetória de dez anos de realizações. *Revista transparência Ibracon* (especial), 1-38.
- IFAC. International Federation of Accountants. (2001b). *Governance in the public sector: a governing body perspective*. *International Public Sector Study*. New York, USA.

_____. (2018a) *Nearly 75% of OECD Countries Have Now Adopted Accrual Accounting Practices According to a New Study from IFAC and the OECD*. Disponível em: <https://www.ifac.org/news-events/2017-03/nearly-75-oecd-countries-have-nowadopted-accrual-accounting-practices-according> Acesso em 4 de outubro de 2018.

_____. (2018b). *IPSASB Strategy and Work Plan 2019-2023*. Disponível em <<https://www.ifac.org/publications-resources/ipsasb-strategy-and-work-plan-2019-2023>> Acesso em 20 de novembro de 2018.

_____. (2018c). *Public Interest Committee*. Disponível em <<https://www.ifac.org/about-ifac/structure-governance/public-interest-committee>> Acesso em 30 de setembro de 2018.

INTOSAI. International Organisation of Supreme Audit Institutions. (1977). *Declaração de Lima*. Lima, Peru.

_____. (2010). *ISSAI 1000 – General Introduction to the INTOSAI Financial Audit Guidelines*. 2010.

Lapsley I., Mussari R., & Paulsson, G. (2009). On the adoption of accrual accounting in the public sector: A self evident and problematic reform. *European Accounting Review*, 18(4), 719-723.

Lemes, S., Carvalho, L. N. (2010). *Contabilidade Internacional para Graduação: texto, estudos de caso e questões de múltipla escolha*. São Paulo: Atlas.

Lima, D. V., Guedes, M. A., & Santana, C. M. (2009). *As Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público e a legislação contábil pública brasileira: uma análise comparativa à luz da teoria contábil*. *Contabilidade, Gestão e Governança*, 12(2), 15-23.

Lima, D. V. (2018). *Orçamento, contabilidade e gestão no setor público*. São Paulo: Atlas.

Lima, R. L. (2017). *A influência dos atores no processo de convergência da contabilidade pública brasileira aos padrões internacionais*. (Dissertação de mestrado). Universidade de Brasília, Brasília, DF, Brasil.

Lino, A. F. (2015). *Reforma da contabilidade pública e os tribunais de contas*. (Dissertação de mestrado). Universidade de Ribeirão Preto, Ribeirão Preto, SP, Brasil.

Mafra, E. (2015). *Sistemas de custos na Administração Pública: Um estudo de caso na Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina*. (Trabalho de conclusão de curso). Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, SC, Brasil.

Mannarino, R. P. (2006) *Prestação de contas do Governo da República. Para quem? A sociedade brasileira?* Universidade de Brasília, DF, Brasil.

Martins, G. A., Theóphilo, C. R. (2009). *Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas*. (2ª ed.). São Paulo: Atlas

Martins, H. F. (2002). *Reforma do Estado e coordenação governamental: as trajetórias das políticas de gestão pública na era FHC*. *Coleção Gestão Pública*, Brasília.

Milhomem, G. B. D. (2017). *Novos rumos da Contabilidade Aplicada ao Setor Público – O processo de convergência e plano de implantação dos procedimentos*

contábeis patrimoniais – PIPCP/STN. 4º congresso catarinense de contadores e controladores públicos.

Moresi, E. (2003). *Metodologia de Pesquisa*, Brasília: Universidade Católica de Brasília.

Nascimento, L. S. (2007). *A Reforma da Contabilidade Governamental Brasileira: a necessária revisão dos preceitos vigentes em face das demandas de informações e do esforço de harmonização nacional e internacional*. (Trabalho de Conclusão de Curso), Brasília.

Niyama, J. K. (2010). *Contabilidade internacional*. (2ª ed). São Paulo: Atlas.

Oliveira, E. R., & Ferreira, P. (2014). *Métodos de investigação – da interrogação à descoberta científica*. Porto: Vida Económica.

Paludo, A. V. (2015). *Orçamento público e administração financeira e orçamentária e LRF*. (4ª ed.). Rio de Janeiro: Elsevier.

PWC. (2015) PricewaterhouseCoopers Global survey on accounting and reporting by central governments. *Towards a new era in government accounting and reporting*. 2ª ed., 1-46.

Pereira, R. R. (2011). Governança no Setor Público - origem, teorias, modalidades e aplicações. *Revista do Tcu, Brasil*, 122(1), 120-131.

Rezende, D. A., & Ultramari, C. (2007). Plano diretor e planejamento estratégico municipal: introdução teórico-conceitual. *Revista de Administração Pública*, 41(2), 255-271.

Rosa, M. B. (2013). *Contabilidade do setor público: de acordo com as inovações das normas brasileiras de contabilidade técnicas*. (2ª ed.). São Paulo: Atlas

Rocha, A. C. (2008). *O processo orçamentário brasileiro como instrumento de accountability*. In Encontro de Administração Pública e Governança, *resumo dos trabalhos*, Salvador. BA, Brasil.

Sá, A. L. (1999). *Historia Geral e das Doutrinas da Contabilidade*, (2ª ed.). São Paulo: Atlas.

Santos Filho, E. F. (2006). *A atuação dos tribunais de contas para o cumprimento da lei de responsabilidade fiscal e sua importância para as punições fiscais e penais*.

Sasso, M. (2017). *Adoção das normas de contabilidade oriundas do processo de convergência às IPSAS: respostas estratégicas de governos estaduais*. (Dissertação de mestrado). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade – USP, SP, Brasil.

Schmidt, P. (2008). *História da contabilidade*. São Paulo: Atlas

Silva, L. M. (2004). *Contabilidade Governamental: um enfoque administrativo* (3ª ed.). São Paulo: Atlas.

Secretaria do Tesouro Nacional (2013) Disponível em <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/329483/PGE_CARTILHA_NovaContabilidade_GestaoFiscal.pdf/92871964-4c76-4d6a-bc11-80eaac9c46cd>. Acesso em 05 de janeiro de 2019.

_____. (2015) Plano de implantação dos procedimentos contábeis patrimoniais. Anexo à portaria nº 548, de 24 de setembro de 2015.

_____. (2016) SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. *Apontamentos do curso multiplicadores de CASP promovido pela STN em fevereiro*. In. Brasília: ESAF

_____. (2018a). *Grupo técnico de padronização de procedimentos contábeis*. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/-/grupo-tecnico-de-padronizacao-de-procedimentos-contabeis-gtcon>. Acesso em 15 de setembro de 2018.

_____. (2018b). *Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor público 8ª edição*. Disponível em <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/-/mcasep> Acesso em 26 de dezembro de 2018.

_____. (2019) Disponível em <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/676688/Item+14+-+S%C3%ADntese+de+Alter%C3%A7%C3%B5es+do+MCASP.pdf/d893a100-7d99-4393-9644-487e077435e6>> Acesso em 05 de janeiro de 2019.

Tribunal de Contas da Portugal (2018). *Auditoria à implementação do SNC-AP*. Disponível em https://www.tcontas.pt/pt/actos/rel_auditoria/2018/2s/rel008-2018-2s.pdf acesso em 01 de outubro de 2018.

Tribunal de Contas da União (2008). Acordo de cooperação entre TCU e CFC. Disponível em: <<https://cfc.org.br/wp-content/uploads/2016/07/5-Conv%C3%AAnio-CFC-x-TCU-IPSAS.pdf>> Acesso em 30 de novembro de 2018.

_____. (2012a). *Acórdão nº 158/2012*. Disponível em: http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc/Acord/20120206/AC_0158_03_12_P.doc, acesso em 25 janeiro de 2019.

_____. (2012b). *Acórdão nº 1.929/2012*. Disponível em: <https://contas.tcu.gov.br/sagas/SvlVisualizarRelVotoAcRtf?codFiltro=SAGAS-SESSAOENCERRADA&seOcultaPagina=S&item0=404766>, acesso em 25 janeiro de 2019.

_____. (2014a). *Referencial básico de governança corporativa: Aplicável a órgãos e entidades da Administração Pública*. Brasília: TCU, Secretaria de Planejamento, Governança e Gestão.

_____. (2014b). *Acórdão 3.608/2014*. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo/*/NUMACORDAO%253A3608%2520ANOACORDAO%253A2014/DTRELEVANCIA%20desc,%20NUMACORDAOINT%20desc/0/%20?uuid=ce72f2a0-86f5-11e9-9a70-6f4445da46b0> Acesso em 25 de fevereiro de 2019.

_____. (2015), *Relatório e Parecer Prévio sobre as Contas do Governo da República – exercício 2014*. Brasília, DF, Brasil.

_____. (2016), Relatório e Parecer Prévio sobre as Contas do Governo da República – exercício 2015. Brasília, DF, Brasil.

_____. (2017), Relatório e Parecer Prévio sobre as Contas do Governo da República – exercício 2016. Brasília, DF, Brasil.

_____. (2018), Relatório e Parecer Prévio sobre as Contas do Governo da República – exercício 2017. Brasília, DF, Brasil.

_____. (2017). Disponível em
<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=C7AA2167945B15C6BEE21931E04D4AEF.proposicoesWebExterno2?codteor=1566862&fileame=Tramitacao-PLP+295/2016> Acesso de 02 de março de 2019

Varandas, R. N. (2013). *A presença das IPSAS na construção das normas brasileiras de contabilidade aplicada ao setor público: uma abordagem infométrica*. (Dissertação de mestrado). Universidade Federal do Paraná. Curitiba, PR, Brasil.

Filho, J. L. J. X. (2008). Ciências contábeis: Uma ciência social aplicada? *Interfaces de Saberes*, 8(1), 1–12.

Zeff, S. A. (2014). A evolução do IASC para o IASB e os desafios enfrentados. *Revista Contabilidade & Finanças*, 25(história da contabilidade), 300–320.

LEGISLAÇÃO BRASILEIRA

Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

Lei 10.180 de 6 de fevereiro de 2001. Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências.

Lei 12.249 de 11 de junho de 2010. Conversão da medida provisória nº 472, 2009.

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.

Portaria Ministério da Fazenda 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.

Lei 12.527 de 18 de novembro de 2011. Lei de acesso à informação.

Decreto nº 6976 de 7 de outubro de 2009. Dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal e dá outras providências.

Portaria STN nº 135 de 6 de março de 2007. Cria o Grupo Técnico de Padronização de Relatórios, dispondo sobre sua composição e funcionamento. Brasília, DF, 08 de março de 2007.

Portaria STN nº 136 de 8 de março de 2007. Cria o Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis. Brasília, DF, 08 de março de 2007.

Portaria STN nº 767 de 15 de setembro de 2017. Dispõe sobre regras gerais acerca das atribuições, da composição e do funcionamento da Câmara Técnica de Normas Contábeis e de Demonstrativos Fiscais da Federação (CTCONF). Brasília, DF, 15 de Setembro de 2017

ANEXOS

ANEXO 1: Prazo de implantação dos procedimentos contábeis patrimoniais, em ordem cronológica, de todos os entes federativos (Portaria STN nº 548/2015).

PCP (de acordo com as regras das NBC TSP e do MCASP vigentes)	União	DF e Estados	Municípios com mais de 50 mil habitantes	Municípios com até 50 mil habitantes
1. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos créditos oriundos de receitas tributárias e de contribuições (exceto créditos previdenciários), bem como dos respectivos encargos, multas, ajustes para perdas e registro de obrigações relacionadas à repartição de receitas.	01/01/2017	01/01/2020	01/01/2021	01/01/2022
2. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos créditos previdenciários, bem como dos respectivos encargos, multas, ajustes para perdas.	01/01/2018	01/01/2020	01/01/2021	01/01/2022
3. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos demais créditos a receber, (exceto créditos tributários, previdenciários e de contribuições a receber), bem como dos respectivos encargos, multas e ajustes para perdas.	Imediato	01/01/2017	01/01/2018	01/01/2019
4. Reconhecimento, mensuração e evidenciação da Dívida Ativa, tributária e não-tributária, e respectivo ajuste para perdas	Imediato	Imediato	Imediato	Imediato
5. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das provisões por competência	01/01/2018	01/01/2019	01/01/2020	01/01/2021
6. Evidenciação de ativos e passivos contingentes em contas de controle e em notas explicativas.	01/01/2018	01/01/2019	01/01/2020	01/01/2021
7. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens móveis e imóveis; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável (exceto bens do patrimônio cultural e de infraestrutura)	Imediato	01/01/2019	01/01/2020	01/01/2021
8. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens de infraestrutura; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável	01/01/2019	01/01/2022	01/01/2023	01/01/2024
9. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens do patrimônio cultural; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável (quando passível de registro segundo IPSAS, NBC TSP e MCASP)	01/01/2021	01/01/2022	01/01/2023	01/01/2024
10. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações por competência decorrentes de empréstimos, financiamentos e dívidas contratuais e mobiliárias.	Imediato	01/01/2019	01/01/2020	01/01/2021
11. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações por competência decorrentes de benefícios a empregados (ex.: 13º salário, férias, etc.).	Imediato	01/01/2017	01/01/2018	01/01/2019
12. Reconhecimento, mensuração e evidenciação da provisão atuarial do regime próprio de previdência dos servidores públicos civis e militares.	Imediato	Imediato	Imediato	Imediato
13. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações com fornecedores por competência.	Imediato	01/01/2016	01/01/2016	01/01/2016
14. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das demais obrigações por competência.	A ser definido em ato normativo específico.			

15. Reconhecimento, mensuração e evidenciação de softwares, marcas, patentes, licenças e congêneres, classificados como intangíveis e eventuais amortização, reavaliação e redução ao valor recuperável.	01/01/2019	01/01/2020	01/01/2021	01/01/2022
16. Outros ativos intangíveis e eventuais amortização e redução a valor recuperável.	A ser definido em ato normativo específico			
17. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos investimentos permanentes, e respectivos ajustes para perdas e redução ao valor recuperável.	Imediato	01/01/2019	01/01/2020	01/01/2021
18. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos estoques.	01/01/2019	01/01/2021	01/01/2022	01/01/2023
19. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos demais aspectos referentes aos procedimentos patrimoniais estabelecidos nas IPSAS, NBC TSP e MCASP.	A ser definido em ato normativo específico			

ANEXO 2: Prazo de implantação dos procedimentos contábeis patrimoniais, em ordem cronológica, no âmbito da União (Portaria STN nº 548/2015).

PCP (de acordo com as regras das NBC TSP e do MCASP vigentes)	Preparação de sistemas e outras providências de implantação (até)	Obrigatoriedade dos registros contábeis (a partir de)	Verificação pelo Siconfi (a partir de)
3. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos demais créditos a receber, (exceto créditos tributários, previdenciários e de contribuições a receber), bem como dos respectivos encargos, multas e ajustes para perdas.	Imediato	Imediato	2017 (Dados de 2016)
4. Reconhecimento, mensuração e evidenciação da Dívida Ativa, tributária e não-tributária, e respectivo ajuste para perdas.	Imediato	Imediato	2016 (Dados de 2015)
7. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens móveis e imóveis; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável (exceto bens do patrimônio cultural e de infraestrutura).	Imediato	Imediato	2017 (Dados de 2016)
10. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações por competência decorrentes de empréstimos, financiamentos e dívidas contratuais e mobiliárias.	Imediato	Imediato	2017 (Dados de 2016)
11. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações por competência decorrentes de benefícios a empregados (ex.: 13º salário, férias, etc.).	Imediato	Imediato	2017 (Dados de 2016)
12. Reconhecimento, mensuração e evidenciação da provisão atuarial do regime próprio de previdência dos servidores públicos civis e militares.	Imediato	Imediato	2017 (Dados de 2016)
13. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações com fornecedores por competência.	Imediato	Imediato	2017 (Dados de 2016)
17. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos investimentos permanentes, e respetivos ajustes para perdas e redução ao valor recuperável.	Imediato	Imediato	2017 (Dados de 2016)
1. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos créditos oriundos de receitas tributárias e de contribuições (exceto créditos previdenciários), bem como dos respectivos encargos, multas, ajustes para perdas e registro de obrigações relacionadas à repartição de receitas.	31/12/2016	01/01/2017	2018 (Dados de 2017)
2. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos créditos previdenciários, bem como dos respectivos encargos, multas, ajustes para perdas.	31/12/2017	01/01/2018	2019 (Dados de 2018)
5. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das provisões por competência.	31/12/2017	01/01/2018	2019 (Dados de 2018)
6. Evidenciação de ativos e passivos contingentes em contas de controle e em notas explicativas.	31/12/2017	01/01/2018	2019 (Dados de 2018)
15. Reconhecimento, mensuração e evidenciação de softwares, marcas, patentes, licenças e congêneres, classificados como intangíveis e eventuais amortização, reavaliação e redução ao valor recuperável.	31/12/2018	01/01/2019	2020 (Dados de 2019)
8. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens de infraestrutura; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável.	31/12/2018	01/01/2019	2020 (Dados de 2019)
18. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos estoques.	31/12/2018	01/01/2019	2020 (Dados de 2019)
9. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens do patrimônio cultural; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável (quando passível de registro segundo IPSAS, NBC TSP e MCASP).	31/12/2020	01/01/2021	2022 (Dados de 2021)
14. Reconhecimento, mensuração e evidenciação das demais obrigações por competência.	A ser definido em ato normativo específico.		
16. Outros ativos intangíveis e eventuais amortização e redução a valor recuperável.	A ser definido em ato normativo específico.		
19. Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos demais aspectos referentes aos procedimentos patrimoniais estabelecidos nas IPSAS, NBC TSP e MCASP.	A ser definido em ato normativo específico.		

ANEXO 3: Balanço Patrimonial do Governo Federal (R\$ milhares) – Exercício financeiro de 2015

ATIVO	NE	2015	2014
Ativo Circulante			
Caixa e Equivalentes de Caixa	01	939.229.077	661.055.413
Créditos a Curto Prazo	02	406.964.553	525.897.908
Investimentos e Aplicações Temporárias a Curto Prazo		3.205.632	2.534.148
Estoques		21.607.524	20.046.540
VPD Pagas Antecipadamente		11.627	8.897
Total do Ativo Circulante		1.371.018.413	1.209.542.906
Ativo Não Circulante			
Realizável a Longo Prazo		1.872.404.201	2.817.212.685
Créditos a Longo Prazo	02	1.864.352.578	2.809.821.105
Investimentos Temporários a Longo Prazo		8.029.719	7.391.580
Estoques		21.904	-
VPD pagas antecipadamente		-	-
Investimentos	03	287.072.224	307.615.443
Imobilizado	04	822.984.510	748.662.771
Intangível	05	3.161.233	2.257.601
Diferido		10.983	10.983
Total do Ativo Não Circulante		2.985.633.151	3.875.759.483
TOTAL DO ATIVO		4.356.651.564	5.085.302.389

PASSIVO E PATRIMÔNIO LÍQUIDO		2015	2014
Passivo Circulante			
Obrigações Trib., Prev. e Assist. a Pagar a Curto Prazo		43.293.104	39.225.826
Empréstimos e Financiamentos a Curto Prazo	06	605.963.855	689.651.647
Fornecedores e Contas a Pagar a Curto Prazo	07	15.267.196	9.301.639
Obrigações Fiscais a Curto Prazo		210.798	434.470
Obrigações de Repartições a Outros Entes		235.059	-
Provisões a Curto Prazo	08	53.194.350	10.358.328
Demais Obrigações a Curto Prazo		127.905.707	129.220.115
Total do Passivo Circulante		1.046.070.069	878.192.025
Passivo Não Circulante			
Obrigações Trib., Prev. e Assist. a Pagar a Longo Prazo		1.521.816	1.564.466
Empréstimos e Financiamentos a Longo Prazo	06	3.298.587.547	2.788.232.243
Fornecedores e Contas a Pagar a Longo Prazo	07	98.287	99.387
Obrigações Fiscais a Longo Prazo		103.434	103.058
Provisões a Longo Prazo	08	1.382.019.510	1.241.136.500
Demais Obrigações a Longo Prazo		52.615.930	54.193.093
Resultado Diferido		162.186	3.685.707
Total do Passivo Não Circulante		4.735.108.810	4.089.014.454
Patrimônio Líquido	50		
Patrimônio Social e Capital Social		31.411.718	20.519.486
Adiantamento Para Futuro Aumento de Capital		-	1.797.094
Reservas de Capital		290.671	300.580
Ajustes de Avaliação Patrimonial		245.487	269.694
Reservas de Lucros		90.057	283.708
Demais Reservas		7.359.958	528.475
Resultados Acumulados		(1.463.148.322)	95.173.757
(-) Ações / Cotas em Tesouraria		(776.884)	(776.884)
Total do Patrimônio Líquido		(1.424.527.315)	118.095.910
TOTAL DO PASSIVO E DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO		4.356.651.564	5.085.302.389

ANEXO 4: Balanço patrimonial do Governo Federal (R\$ milhares) – Exercício financeiro de 2016

ATIVO	NE	2016	2015
ATIVO CIRCULANTE			
CAIXA E EQUIVALENTES DE CAIXA	01	1.107.688.058	939.229.077
CRÉDITOS A CURTO PRAZO	02	303.315.843	406.964.553
INVESTIMENTOS E APLICAÇÕES TEMPORÁRIAS A CURTO PRAZO		3.182.029	3.205.632
ESTOQUES		20.986.338	21.607.524
VPD PAGAS ANTECIPADAMENTE		20.604	11.627
TOTAL DO ATIVO CIRCULANTE		1.435.192.872	1.371.018.413
ATIVO NÃO CIRCULANTE			
REALIZÁVEL A LONGO PRAZO		2.004.875.378	1.872.404.201
CRÉDITOS A LONGO PRAZO	02	1.996.262.655	1.864.352.578
INVESTIMENTOS TEMPORÁRIOS A LONGO PRAZO		8.612.723	8.029.719
ESTOQUES		-	21.904
VPD PAGAS ANTECIPADAMENTE		-	-
INVESTIMENTOS	03	301.782.879	287.072.224
IMOBILIZADO	04	927.492.969	822.984.510
INTANGÍVEL	05	3.926.274	3.161.233
DIFERIDO		5.932	10.983
TOTAL DO ATIVO NÃO CIRCULANTE		3.238.083.432	2.985.633.151
TOTAL DO ATIVO		4.673.276.304	4.356.651.564
PASSIVO E PATRIMÔNIO LÍQUIDO			
PASSIVO CIRCULANTE			
OBRIGAÇÕES TRAB., PREV. E ASSIST. A PAGAR A CURTO PRAZO		38.128.997	43.293.104
EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS A CURTO PRAZO	06	656.003.290	805.963.855
FORNECEDORES E CONTAS A PAGAR A CURTO PRAZO	07	3.407.533	15.267.196
OBRIGAÇÕES FISCAIS A CURTO PRAZO		204.489	210.798
OBRIGAÇÕES DE REPARTIÇÕES A OUTROS ENTES		874.574	235.059
PROVISÕES A CURTO PRAZO	08	41.115.288	53.194.350
DEMAIS OBRIGAÇÕES A CURTO PRAZO	54	325.102.186	127.905.707
TOTAL DO PASSIVO CIRCULANTE		1.064.836.357	1.046.070.069
PASSIVO NÃO CIRCULANTE			
OBRIGAÇÕES TRAB., PREV. E ASSIST. A PAGAR A LONGO PRAZO		1.534.567	1.521.816
EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS A LONGO PRAZO	06	4.008.353.585	3.298.587.647
FORNECEDORES E CONTAS A PAGAR A LONGO PRAZO	07	100.435	98.287
OBRIGAÇÕES FISCAIS A LONGO PRAZO		68.007	103.434
PROVISÕES A LONGO PRAZO	08	1.556.152.697	1.382.019.510
DEMAIS OBRIGAÇÕES A LONGO PRAZO		63.381.457	52.615.930
RESULTADO DIFERIDO		336.618	162.186
TOTAL DO PASSIVO NÃO CIRCULANTE		5.629.927.366	4.735.108.810
PATRIMÔNIO LÍQUIDO			
PATRIMÔNIO SOCIAL E CAPITAL SOCIAL		12.464.880	31.411.718
ADIANTAMENTO PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL			
RESERVAS DE CAPITAL		290.669	290.671
AJUSTES DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL		362.692	245.487
RESERVAS DE LUCROS		96.022	90.057
DEMAIS RESERVAS		7.356.756	7.359.958
RESULTADOS ACUMULADOS		(2.041.281.554)	(1.463.148.322)
(-) AÇÕES / COTAS EM TESOUREARIA		(776.884)	(776.884)
TOTAL DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO		(2.021.487.419)	(1.424.527.315)
TOTAL DO PASSIVO E DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO		4.673.276.304	4.356.651.564

ANEXO 5: Balanço patrimonial do Governo Federal (R\$ milhares) – Exercício financeiro de 2017

ATIVO	NE	2017	2016
ATIVO CIRCULANTE			
CAIXA E EQUIVALENTES DE CAIXA	6	1.140.142.287	1.107.688.058
CRÉDITOS A CURTO PRAZO	7	76.928.084	112.315.801
DEMAIS CRÉDITOS E VALORES A CURTO PRAZO	8	50.548.379	191.000.043
INVESTIMENTOS E APLICAÇÕES TEMPORÁRIAS A CURTO PRAZO		2.030.520	3.182.029
ESTOQUES		19.598.479	20.986.338
VPD PAGAS ANTECIPADAMENTE		29.044	20.604
ATIVOS NÃO FINANCEIROS MANTIDOS PARA VENDA		78.033	-
TOTAL DO ATIVO CIRCULANTE		1.289.354.826	1.435.192.872
ATIVO NÃO CIRCULANTE			
REALIZÁVEL A LONGO PRAZO		2.093.654.628	2.004.875.378
CRÉDITOS A LONGO PRAZO	7	2.052.051.963	1.966.979.069
DEMAIS CRÉDITOS E VALORES A LONGO PRAZO	8	30.577.454	29.283.586
INVESTIMENTOS TEMPORÁRIOS A LONGO PRAZO		11.025.209	8.612.723
VPD PAGAS ANTECIPADAMENTE		2	-
INVESTIMENTOS	9	309.366.587	301.782.879
IMOBILIZADO	10	1.142.712.847	927.492.969
INTANGÍVEL	11	4.472.395	3.926.274
DIFERIDO		4.850	5.931
TOTAL DO ATIVO NÃO CIRCULANTE		3.550.211.307	3.238.083.432
TOTAL DO ATIVO		4.839.566.134	4.673.276.304

PASSIVO E PATRIMÔNIO LÍQUIDO			
PASSIVO CIRCULANTE			
OBRIG. TRAB., PREV. E ASSIST. A PAGAR A CURTO PRAZO	12	39.248.889	38.128.997
EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS A CURTO PRAZO	13	789.358.425	656.003.290
FORNECEDORES E CONTAS A PAGAR A CURTO PRAZO	14	2.813.892	3.407.533
OBRIGAÇÕES FISCAIS A CURTO PRAZO		190.776	204.489
OBRIGAÇÕES DE REPARTIÇÕES A OUTROS ENTES		693.214	874.574
PROVISÕES A CURTO PRAZO	15	55.702.170	41.115.288
DEMAIS OBRIGAÇÕES A CURTO PRAZO	16	240.859.578	325.102.186
TOTAL DO PASSIVO CIRCULANTE		1.128.866.943	1.064.836.357
PASSIVO NÃO CIRCULANTE			
OBRIG. TRAB., PREV. E ASSIST. A PAGAR A LONGO PRAZO	12	1.402.230	1.534.567
EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS A LONGO PRAZO	13	4.456.181.616	4.008.353.584
FORNECEDORES E CONTAS A PAGAR A LONGO PRAZO	14	348.317	100.435
OBRIGAÇÕES FISCAIS A LONGO PRAZO		80.675	68.007
PROVISÕES A LONGO PRAZO	15	1.654.751.294	1.556.152.697
DEMAIS OBRIGAÇÕES A LONGO PRAZO	16	23.338.898	63.381.457
RESULTADO DIFERIDO		2.280	336.618
TOTAL DO PASSIVO NÃO CIRCULANTE		6.136.105.309	5.629.927.366
PATRIMÔNIO LÍQUIDO			
PATRIMÔNIO SOCIAL E CAPITAL SOCIAL		30.805.622	12.464.880
ADIANTAMENTO PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL		1.397.093	-
RESERVAS DE CAPITAL		290.669	290.669
AJUSTES DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL		226.024	362.692
RESERVAS DE LUCROS		76.088	96.022
DEMAIS RESERVAS		272.537	7.356.756
RESULTADOS ACUMULADOS		(2.457.697.269)	(2.041.281.554)
(-) AÇÕES / COTAS EM TESOURARIA		(776.885)	(776.885)
TOTAL DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO		(2.425.406.119)	(2.021.487.419)
TOTAL DO PASSIVO E DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO		4.839.566.134	4.673.276.304

APÊNDICE

Guião técnico – Entrevista Semiestruturada para Auditores do Tribunal de Contas da União

Idade:

Sexo:

Nível de escolaridade:

Formação acadêmica:

Cargo e função:

Vínculo funcional:

Tempo de atuação no TCU:

1. Percepção acerca dos benefícios da implementação das IPSAS no Brasil:

- 1.1. Quais os principais benefícios esperados com a implementação das IPSAS no Brasil?
- 1.2. Como as IPSAS contribuem para a melhoria da Governança Pública no Brasil?
- 1.3. Quais melhorias as IPSAS proporcionaram para o controle das contas públicas realizado pelo TCU?

2. Percepção acerca dos desafios da implementação das IPSAS no Brasil:

- 2.1. Quais os principais desafios para o controle da implementação das IPSAS no âmbito da União?
- 2.2. Quais os principais desafios para o controle da implementação das IPSAS no âmbito dos Estados e Municípios?
- 2.3. Como o TCU atua no sentido de disseminar o conhecimento sobre a reforma da contabilidade pública para os profissionais de contabilidade da Administração Pública Brasileira?

3. Atuação do TCU na implementação das IPSAS no Brasil:

- 3.1. Como os Tribunais de Contas estão participando do processo de implementação das IPSAS no Brasil?
- 3.2. Como a implementação das IPSAS interferem na forma de auditoria realizada pelo TCU?

3.3. Como ocorre a interação do TCU com os demais tribunais de contas acerca da participação dos órgãos de controle externo na implementação das IPSAS nos Estados e Municípios?

4. Impacto nas demonstrações financeiras das NBC TSP adotadas até a 7ª edição do MCASP:

4.1. Quais consequências você acha que as seguintes NBC TSP já tiveram nas contas do Governo Federal:

- ✓ NBC TSP Estrutura Conceitual
- ✓ NBC TSP 01 – Receita de transação sem contraprestação
- ✓ NBC TSP 02 – Receita de transação com contraprestação
- ✓ NBC TSP 03 – Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes
- ✓ NBC TSP 04 – Estoques
- ✓ NBC TSP 05 – Contratos de concessão de serviços públicos

4.2. Quais as principais melhorias que são esperadas das demais normas que entrarão em vigor nas próximas edições do manual?



CARTA DE APRESENTAÇÃO

ASSUNTO: Realização de entrevista para pesquisa de dissertação de mestrado

Exmo. Senhor(a),

Eu, Caio Felipe Fonseca do Nascimento, aluno do Mestrado em Contabilidade e Finanças, na Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra, autor do projeto de dissertação de mestrado na área de Contabilidade Pública com o tema: “**As vantagens e os desafios da implementação das IPSAS no Brasil sob a perspectiva do tribunal de contas da união**”, venho por meio desta carta confirmar a intenção de realização de entrevista para contribuir com a realização de meu trabalho. O objetivo de minha pesquisa é analisar as consequências da adoção das normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público no reporte da informação financeira, sob a perspectiva do Tribunal de Contas da União (TCU). Assim, a entrevista a ser realizada abordará os seguintes tópicos:

- Vantagens da implementação das IPSAS no Brasil;
- Desafios na implementação das IPSAS no Brasil;
- Atuação do TCU na implementação das IPSAS no Brasil;
- Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público adotadas até a 7^a edição do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público, quais sejam:
 - ✓ NBC TSP Estrutura Conceitual;
 - ✓ NBC TSP 01 – Receita de Transação sem contraprestação;
 - ✓ NBC TSP 02 – Receita de Transação com contraprestação;

- ✓ NBC TSP 03 – Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes;
- ✓ NBC TSP 04 – Estoques;
- ✓ NBC TSP 05 – contratos de concessão de serviços públicos.

A entrevista será gravada e terá uma duração aproximada de 50min. Não obstante, o tratamento dos dados para a pesquisa, assegurará o anonimato do entrevistado

Encaminho esta carta por e-mail para confirmação de data e horário para realização da entrevista. Ressalto que tais resultados provenientes dessa pesquisa podem servir de referência a outros estudos e contribuir com o desenvolvimento das IPSAS no Brasil e em outros países em processo de implementação. Esperamos que este trabalho traga importantes contribuições para os profissionais do TCU e demais profissionais atuantes nas áreas de contabilidade controle da Administração Pública Brasileira.

Grato pela atenção para o assunto, apresento os meus melhores cumprimentos.



Caio Felipe Fonseca do Nascimento

Boa Vista-RR, 15 de fevereiro de 2019.