



RENILDA DE ALMEIDA MOURA

PRINCÍPIOS CONTÁBEIS APLICADOS À CONTABILIDADE

GOVERNAMENTAL: uma abordagem comparativa

Brasil- Estados Unidos

Brasília, DF

2003

RENILDA DE ALMEIDA MOURA

PRINCÍPIOS CONTÁBEIS APLICADOS À CONTABILIDADE

GOVERNAMENTAL: uma abordagem comparativa

Brasil- Estados Unidos

Dissertação submetida como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis do Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, da Universidade Federal da Paraíba, da Universidade Federal de Pernambuco e da Universidade Federal do Rio Grande do Norte.

Orientador:

Professor Doutor Jorge Katsumi Niyama

Brasília, DF

2003

FICHA CATALOGRÁFICA

S000a2 MOURA, Renilda de Almeida

PRINCÍPIOS CONTÁBEIS APLICADOS À
CONTABILIDADE GOVERNAMENTAL: uma abordagem
comparativa Brasil–Estados Unidos / Renilda de Almeida
Moura, Brasília: UnB, 2003.

112 p.

Dissertação – Mestrado

Bibliografia

1. Conceito de Receita e Despesa Pública. 2. Contabilidade Governamental. 3. Princípios Contábeis. 4. Bases de Reconhecimento da Receita e da Despesa. 5. Base Competência.

CDU:000.00

FOLHA DE APROVAÇÃO

RENILDA DE ALMEIDA MOURA

PRINCÍPIOS CONTÁBEIS APLICADOS À CONTABILIDADE

GOVERNAMENTAL: uma abordagem comparativa

Brasil- Estados Unidos

Dissertação submetida como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis – área de concentração “Mensuração Contábil”, linha de pesquisa “Harmonização de Normas e de Procedimentos Contábeis Internacionais” – do Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da UnB, UFPB, UFPE e UFRN.

Aprovada pela Comissão Examinadora:

Professor Doutor Jorge Katsumi Niyama

Presidente (UnB)

Professor Doutor Paulo Roberto Barbosa Lustosa

Examinador Interno (UnB)

Professor Doutor Valmor Slomski

Examinador Externo (USP)

Professor Doutor José Dionísio Gomes da Silva

Examinador Interno (Suplente)
(UFRN)

Brasília, DF, 25 de fevereiro de 2003

Dedico este trabalho a minha filha Maria Laura que é a melhor parte da minha vida.

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar, agradeço a Deus, que preservou minha saúde, proporcionando-me força e coragem para suportar a dura jornada de conciliação entre o trabalho, fonte de sustento, e o mestrado, fonte de conhecimento.

A meus familiares – que são a base de minha sustentação –, pelo carinho e compreensão, indispensáveis na trajetória deste trabalho. Em especial, agradeço a minha mãe, que não mediu esforços para proporcionar aos filhos as condições necessárias à realização do que também é seu desejo – obter conhecimento –, pois dela foi subtraída a oportunidade de freqüentar uma escola. Hoje, superando suas expectativas, presencia sua filha obtendo o título de Mestre. Mãe, a mestra é você!

Ao Professor Doutor Jorge Katsumi Niyama, que mesmo envolvido com inúmeras responsabilidades e afazeres, sempre encontrou tempo para uma orientação firme, com dedicação, atenção e carinho. Professor Jorge, a você, devo meu crescimento intelectual e reafirmo minha amizade e eterna gratidão.

Aos professores do Programa: José Dionísio Gomes da Silva, Carlos Pedrosa Júnior, Paulo Roberto Barbosa Lustosa e Otávio Ribeiro de Medeiros, pelas valiosas contribuições.

Aos colegas de turma, que se tornaram bons amigos ao longo dessa jornada, sempre presentes e dispostos a estender a mão. Agradeço, especialmente, aos amigos Antônio Augusto de Sá Freire, Alex Laquis Resende e Edinício de Oliveira Lima, pelo desprendimento pessoal em prol do grupo.

Aos funcionários do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da UnB, especialmente, à Márcia Barcelos, competente e sempre disposta a servir com boa vontade.

Aos colegas de trabalho que compreenderam e se empenharam para suprir minha

ausência nos momentos em que me dedicava ao mestrado.

Aos amigos Mário Falcão Pessoa e Maurício Ferreira de Macêdo, pela leitura crítica e construtiva do trabalho. A vocês, o meu mais sincero agradecimento.

Tenho a sorte de contar com muitos amigos. Agradeço a todos eles, especialmente a Isaltino Alves da Cruz, a Wander Luiz e a Domingos Poubel de Castro. Amigos, em vários momentos este trabalho revela as suas inspirações.

A Ermelina da Silva Paula (Lina) e Flávia Ribeiro Machado, pela contribuição na formatação e revisão do texto.

A todos que de alguma forma contribuíram para esta realização.

RESUMO

Esta dissertação aborda os Princípios Fundamentais do Conselho Federal de Contabilidade- SFC e sua aplicação em organizações do setor público. O impulso motivador para a escolha do tema decorreu da percepção de que a aplicação dos princípios contábeis, principalmente o da Competência, no âmbito da Contabilidade Pública, apresenta características singulares, marcadas por controvérsias e por questões pouco esclarecidas, além da reconhecida complexidade dos eventos na área pública. O estudo vale-se da abordagem comparativa entre o Brasil e o Estados Unidos e tem como objetivo identificar as principais diferenças e semelhanças na aplicação dos Princípios Contábeis na esfera pública federal dos dois países, além de, subsidiariamente, reunir pontos convergentes que possam contribuir para o esforço futuro de uma possível harmonização. O tema foi examinado sob a perspectiva de estender o debate sobre os princípios contábeis, destacando o da Competência e a sua adoção no setor governamental, como também de identificar os principais reflexos de sua aplicação. Apresenta, como fundamentação teórica, uma breve referência à relação Estado–Sociedade, à administração pública e aos desdobramentos subsequentes que ajudam a compreender o contexto em que a Contabilidade Pública se desenvolveu. O trabalho contempla, ainda, uma síntese dos sistemas contábeis e das demonstrações da área governamental dos dois países. Ao final, em conformidade com o objeto do estudo, apresenta um quadro comparativo que permite concluir pela existência de significativas diferenças conceituais e práticas na aplicabilidade dos princípios contábeis entre os dois países, sobretudo, no que diz respeito àqueles princípios vinculados à base de reconhecimento da receita e da despesa.

Palavras-chave: 1.Conceito de Receita e Despesa Pública; 2.Contabilidade Governamental; 3.Princípios Contábeis; 4.Bases de Reconhecimento da Receita e da Despesa; 5. Base Competência.

ABSTRACT

This dissertation is focused on the general principles of the accounting theory and its application to the public sector. The motivating drive for the theme comes from the perception that the application of those principles in the field of public accounting presents singular patterns, marked by controversies and by issues not totally clarified, besides a recognized complexity. The study performs a comparative approach between Brazil and United States with the purpose of identifying the major differences and similarities in the application of the accounting principles in the federal public sector within those countries. The study also intended to identifying a set of converging points which might contribute to future efforts towards harmonization. The theme was examined under the perspective of extending the debate on the accounting principles and considering its adoption by the governmental sector, besides identifying the major impacts from that application. It presents a theoretical basis containing a brief reference to the concept of State-Society relationships, to the public administration, and to the subsequent unfolding that help understand the context in which the public accounting has developed. It presents a synthesis of the accounting systems used by the public sector in those two countries. Finally, according to the objective of this study, a comparative picture is presented to show the conceptual and practical significant differences on the applicability of the accounting systems among these countries, focussing into the principles of recognition of revenue and expenditure.

Key-words: 1. Public Revenues and Expenses; 2. Public Accounting; 3. Fundamental Accounting Principles; 4. GAAP for Government; 5. Accounting Basis of Revenue and Expenditure.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Ilustração 1 – Campo de atuação da Contabilidade Governamental brasileira.....	28
Ilustração 2 – Campo de atuação da Contabilidade Governamental norte-americano.....	30
Ilustração 3 – Objeto da Ciência das Finanças.....	33
Ilustração 4 –Esquema referente ao regime misto brasileiro.....	60
Ilustração 5 – Reconhecimento da Despesa – Competência Orçamentária.....	64
Ilustração 6 – Efeitos no Resultado – apropriação da despesa orçamentária não-efetiva.....	66
Ilustração 7 – Registros Contábeis – quando do efetivo recebimento das receitas.....	71
Ilustração 8 – Resumo das Bases Contábeis – fundos norte-americanos.....	73
Ilustração 9 – Estrutura do Sistema Orçamentário.....	84
Ilustração 10 – Estrutura do Sistema Financeiro	85
Ilustração 11 – Estrutura do Sistema Patrimonial.....	86
Ilustração 12 – Demonstração do Resultado Orçamentário.....	87
Ilustração 13 – Balanço Orçamentário e a aplicabilidade do Princípio de Caixa.....	88
Ilustração 14 - Demonstração do Balanço Patrimonial.....	89
Ilustração 15 - Demonstração das Variações Patrimoniais.....	89
Ilustração 16 – Balanço Financeiro.....	90
Ilustração 17 – Tipos de Fundos.....	94

LISTA DE SIGLAS

AAA	–	American Accounting Association
AAPC	–	Accounting and Audit Policy Committee
AC	–	Ativo Circulante
AICPA	–	American Institute of Certified Public Accountants
AIC	–	Associação Interamericana de Contadores
APB	–	Accounting Principles Board
APOTEC	–	Associação dos Técnicos em Contabilidade – Portugal
BID	–	Banco Interamericano de Desenvolvimento
CF	–	Constituição Federal
CFC	–	Conselho Federal de Contabilidade
CTU	–	Conta Única do Tesouro Nacional
CVM	–	Comissão de Valores Mobiliários
EUA	–	Estados Unidos da América
FAF	–	Financial Accounting Foundation
FASAB	–	Federal Accounting Standards Advisory Board
FEA	–	Faculdade de Educação e Administração
GAO	–	General Accounting Office
GAAP	–	Generally Accepted Accounting Principles
GASB	–	General Accounting Standards Board
IASC	–	International Accounting Standards Committee
IASB	–	International Accounting Standards Board
IBRACON	–	Instituto dos Auditores Independentes do Brasil

ICAC	–	Instituto de Contabilidad y Auditorias de Cuentas – España
IFAC	–	International Federation of Accountants
IPECAFI	–	Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras
LDO	–	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	–	Lei Orçamentária Anual
NCGA	–	National Council on Governmental Accounting
NIC	–	Normas Internacionais de Contabilidade
NICSP	–	Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público
OMB	–	Office of Management and Budget
PC	–	Passivo Circulante
PL	–	Patrimônio Líquido
PPA	–	Plano Plurianual
SIAFI	–	Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal
SFFAC	–	Statements of Federal Financial Accounting Concepts
SFFAS	–	Statements of Federal Financial Accounting Standards
STN	–	Secretaria do Tesouro Nacional
USP	–	Universidade de São Paulo
VA	–	Varição Ativa
VP	–	Varição Passiva

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	13
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	24
2.1 O Estado e a Sociedade	24
2.2 Setor Público	26
2.2.1 Setor Público Brasileiro	26
2.2.2 Setor Público Norte-Americano	29
2.3 Finanças Públicas	32
2.3.1 A Receita e as Finanças Públicas	34
2.3.2 A Despesa e as Finanças Públicas	36
2.3.3 A Receita e a Teoria da Contabilidade	38
2.3.4 A Despesa e a Teoria da Contabilidade	40
2.4 Orçamento Público	41
2.4.1 Orçamento Brasileiro	41
2.4.2 Orçamento Norte-Americano	43
2.4.3 O Orçamento Público Brasileiro e o Norte-Americano	44
3 PRINCÍPIOS CONTÁBEIS	45
3.1 Princípio da Entidade	47
3.2 Princípio da Continuidade	50
3.3 Princípio da Oportunidade	54
3.4 Princípio do Registro pelo Valor Original	53
3.5 Princípio da Atualização Monetária	56

3.6 Princípio da Prudência	58
3.7 Bases de Reconhecimento da Receita e da Despesa	59
3.7.1 Competência	61
3.7.1.1 Competência Orçamentária	64
3.7.1.2 Competência Modificada	67
3.7.2 Caixa	70
3.7.2.1 Caixa Modificado	72
3.8 Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público (NICSP)	75
4 CONTABILIDADE GOVERNAMENTAL	78
4.1 A Contabilidade Governamental Brasileira	78
4.1.1 Sistema de Contas do Governo Brasileiro	83
4.1.2 Demonstrações Contábeis do Governo Federal Brasileiro	86
4.2 A Contabilidade governamental Norte-Americana	91
4.2.1 Sistema Contábil do Governo Norte-Americano	92
4.2.2 Demonstrações Contábeis do Governo Norte-Americano	94
5 QUADROS COMPARATIVOS ENTRE OS PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS APLICADOS ÀS ENTIDADES GOVERNAMENTAIS BRASILEIRAS E NORTE-AMERICANAS	97
5.1 Comparações de Aspectos Gerais da Contabilidade Governamental: Brasil <i>versus</i> Estados Unidos da América	98
5.2 Princípios Fundamentais da Contabilidade: Brasil <i>versus</i> Estados Unidos da América	101
6 CONCLUSÕES	105
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	109
ANEXO	

1 INTRODUÇÃO

Este estudo vincula-se à Teoria da Contabilidade e sua ramificação na Contabilidade Pública, buscando promover a extensão do debate sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade – em especial o da Competência, levado a efeito na esfera governamental. Uma das expectativas presentes é aguçar a percepção de que diferenças conceituais entre os setores público e privado podem trazer repercussões distintas na adoção dos princípios contábeis pelos órgãos públicos. Essas distinções podem refletir na mutação patrimonial das entidades¹. A insensibilidade a esse fenômeno pode resultar na distorção do resultado, levando os usuários da informação (investidores, entidades governamentais, servidores em geral, o cidadão etc.) a julgamentos e decisões enviesadas.

As informações de natureza contábil, originadas nas entidades governamentais, destinam-se a uma audiência amparada no mais legítimo poder de exigência. Essa legitimidade é decorrência natural da concepção estabelecida para a relação Estado-sociedade, da qual infere-se o entendimento de que a administração pública é mobilizada pelos recursos que o cidadão disponibiliza ao Estado, para que este possa, em seu nome, realizar os gastos requeridos para a satisfação das necessidades coletivas. Ao cidadão, por sua vez, é facultado o direito de exigir a prestação de contas numa base contábil, elaborada com respaldo nos princípios que proporcionem segurança quanto ao conteúdo e extensão da informação quando da tomada de decisão.

Inserida no processo de globalização e internacionalização de capitais, a exigência pela uniformidade da informação presente nas demonstrações contábeis é um fenômeno

¹ Considera-se entidade, neste trabalho, o ente público ou privado que disponha de patrimônio objeto de controle, registro e evidenciação.

mundial. Essa preocupação ensejou a criação, em 1973, do *IASC*, atual *International Accounting Standards Board (IASB)*, que tem por objeto estabelecer normas contábeis, aplicáveis nas diversas jurisdições.

A pressão pela uniformidade nos procedimentos contábeis não tardou a alcançar o setor governamental, levando o *International Federation of Accountants (IFAC)*² – *Public Sector Committee* a fomentar a discussão e instituir as Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público (NICSP), inspiradas nas Normas Internacionais de Contabilidade (NIC) do setor privado. Essa iniciativa figura como resposta à diversidade de procedimentos adotados em cada um dos países – incluindo o Brasil e os Estados Unidos da América – e reflete os benefícios potenciais que se obteria com informações contábeis consistentes e comparáveis entre as diversas jurisdições.

Do ponto de vista acadêmico, o presente estudo alinha-se ao movimento de pesquisadores e profissionais preocupados com a qualidade e comparabilidade da informação contábil. Enfoca, entre outras temáticas, aspectos teóricos e práticos que possam contribuir com o esforço de harmonização emergente.

A maturidade doutrinária e metodológica da Contabilidade Pública depende do seu aprimoramento em benefício de seus usuários. É nesse encadeamento que o tema objeto deste trabalho se encaixa, na medida em que apresenta a perspectiva de melhorar a compreensão da aplicabilidade dos Princípios Fundamentais de Contabilidade – em especial aqueles referentes às bases de reconhecimento da receita e da despesa no setor governamental.

Tal abordagem enquadra-se nessa linha de aprimoramento, uma vez que a aplicação dos Princípios de Caixa e da Competência está vinculada a essas bases de reconhecimento, os quais vêm, entre outros aspectos, carecendo de distinção de sua aplicabilidade entre os setores

² O *International Federation of Accountants (IFAC)* (Federação Internacional de Contabilistas) foi criada em 1978, no Congresso Mundial de Contabilidade em Munique, tem como objetivo o desenvolvimento da profissão contábil nas diversas modalidades de atuação.

público e privado.

Outra expectativa presente, diz respeito às diferenças e semelhanças que possam ser reconhecidas na adoção dos princípios e em outros aspectos contábeis, quando comparadas às áreas governamentais do Brasil e dos Estados Unidos da América. Espera-se com isso observar um rol de aspectos comuns e de segregações presentes no campo da Contabilidade Pública dos dois países, podendo vislumbrar subsídios para possível harmonização.

A superexposição recente de temas na mídia apontando para possíveis irregularidades nas demonstrações contábeis de verdadeiros ícones³ do mundo empresarial traz à tona algumas discussões que faziam parte da agenda dos contadores. Termos como harmonização, abrangência, relevância, confiabilidade, uniformidade, exatidão e comparabilidade, entre outros da espécie, passaram a vigorar com mais ênfase no jargão contemporâneo.

O ambiente de negócios é palco de evolução intensa. Fatores como: globalização, avanços tecnológicos, desregulamentação, internacionalização dos mercados e migração de capitais fizeram emergir uma gama de transações no mundo dos negócios, conferindo ao mercado elevado grau de complexidade e intensificando a necessidade de informação no processo decisório.

Na presença desse fenômeno, a Contabilidade vem atuando em busca do melhor suprimento das necessidades informativas de seus usuários, bem como tem procurado consolidar os princípios que fornecem as bases para o que ela tem em vista como objetivo.

³ Refere-se à “onda” de exposição na mídia, em meados de 2002, que noticiava possíveis irregularidades nos balanços de empresas consagradas no cenário global, tais como a General Motors (GM) e a ENRON.

O aspecto utilitário da Contabilidade foi ressaltado por Iudícibus (2000, p. 44) quando afirmou:

A Contabilidade é uma ciência essencialmente utilitária, no sentido de que responde, por mecanismos próprios, a estímulos informativos dos vários setores da economia. Portanto, entender a evolução das sociedades, em seus aspectos econômicos, dos usuários da informação contábil, em suas necessidades informativas, é a melhor forma de entender e definir os objetivos da Contabilidade.

As palavras de Hendriksen, a seguir, e a posição revelada na publicação do *American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)* – sob o título *Objectives of Financial Statements* (1973)⁴ – parecem reforçar, de forma inequívoca, a responsabilidade da Contabilidade no trato da informação perante a sociedade que estamos testemunhando.

[...] embora possa ser possível determinar os modelos decisórios que descrevem como os usuários realmente tomam suas decisões e qual informação desejam, esse procedimento pode não levá-lo aos melhores resultados, porque os usuários estão limitados pela informação disponível no momento ou porque eles podem não estar usando os melhores modelos. Hendriksen (1971) (*apud* IUDÍCIBUS, 2000, p. 22)

Iudícibus sintetiza essas posições ao afirmar que “O objetivo básico da Contabilidade, portanto, pode ser resumido no fornecimento de informações econômicas para os vários usuários, de forma que propiciem decisões racionais”.

As posições sobre a definição dos objetivos da Contabilidade, extraídas de Hendriksen, do *AICPA* e de Iudícibus diferem quanto à forma de a Contabilidade cumprir seus objetivos informacionais. Entretanto, são convergentes quando vinculam a essência do objetivo da Contabilidade ao elemento informação.

⁴ AICPA (1973) (*apud* IUDÍCIBUS, 2000, p. 20): “a função fundamental da Contabilidade [...] tem permanecido inalterada desde seus primórdios. Sua finalidade é prover os usuários de demonstrações financeiras com informações que os ajudarão a tomar decisões econômicas”.

A responsabilidade que recai sobre a Contabilidade, em razão de seu compromisso informativo, tem despertado crescente interesse pela qualidade da informação⁵ e vem somando novas reflexões sobre os princípios, as normas que oferecem os pilares de sustentação para o exercício contábil. Os atributos qualitativos agregados na demanda por informações contidas nas demonstrações contábeis ganharam magnitude tanto no âmbito doméstico quanto no internacional, no setor privado e no público.

Os Princípios Fundamentais da Contabilidade – aplicáveis a suas diversas ramificações, incluindo a área pública – representam a essência da doutrina contábil e constituem a plataforma de sustentação das normas específicas.

Vale lembrar que a Contabilidade Governamental, no Brasil, não tem acompanhado o ritmo de evolução da Teoria da Contabilidade, o que, em parte, vem explicar certo distanciamento entre elas e as críticas originadas da omissão das entidades públicas, no que diz respeito à adoção dos princípios contábeis, notadamente o da Competência.

A posição crítica argumenta que tanto as demonstrações contábeis oriundas do setor privado como as do setor público têm o mesmo objetivo e, por consequência, devem subordinar sua elaboração aos princípios contábeis estabelecidos em cada país. No Brasil, esses princípios são aqueles determinados pela Resolução n. 750/1993, do Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

No entanto – ressaltam os críticos –, o instituto legal que regula a Contabilidade Pública no país (Lei n. 4.320/1964) não ofereceu estrutura conceitual e nem tratou de forma explícita dos princípios contábeis a serem adotados na Contabilidade Pública. As normas contábeis emanados dessa lei abrangem União, Estados, Municípios e Distrito Federal, cada

⁵ Hendriksen e Van Breda (1999, p. 96-99) utilizam-se de modelo – características qualitativas da informação contábil – para estabelecer que os elementos Relevância e Confiabilidade são os principais atributos de qualidade da informação para subsidiar decisões. Os autores também se valem do *SFAC 2* para definir qualidade da informação, como aquela que garante que a informação seja razoavelmente livre de erro e viés e represente fielmente o que visa representar.

um com suas especificidades, sendo que o Poder Legislativo estadual, o municipal e o do DF tem competência para legislar, subsidiariamente, sobre o orçamento e o direito financeiro, no qual a Contabilidade está inserida, cabendo, no entanto, à União estabelecer as normas gerais sobre o assunto.

Como se pode notar, a Contabilidade Governamental brasileira está inserida num complexo campo jurídico, no qual vários agentes portadores de distintos interesses e diversificada formação acadêmico-profissional elaboram o arcabouço legal que estrutura a contabilidade brasileira sem ter, necessariamente, assegurada a participação de contadores.

Outra posição sustentada faz referência ao Princípio da Competência, argumentando que a análise conceitual da receita e da despesa pública – enfocando a distinção entre aquelas de natureza orçamentárias das demais – é condição imprescindível para o exame da aplicabilidade do referido princípio.

A diretriz emanada do Princípio da Competência estabelece que as receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, e sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente do pagamento ou recebimento. Para as entidades governamentais brasileiras, a Lei n. 4.320/1964 estabelece que as despesas sejam registradas pelo regime de Competência e as receitas pelo de Caixa, obedecendo estritamente, aos aspectos orçamentários.

Nesse ponto, traça-se um paralelo com a situação verificada nos Estados Unidos da América, para observar que naquele país a questão da estrutura responsável pela elaboração e edição de normas contábeis está mais bem definida. O *Financial Accounting Standards Board (FASB)*⁶ estabelece as normas contábeis para o setor privado, o *Governmental Financial Accounting Standards Board (GASB)* e o *General Accounting Office (GAO)* respondem pelo

⁶ O FASB surgiu em 1973 como sucessor do Conselho de Princípios Contábeis (*Accounting Principles Board, APB*) que havia sido criado em 1959.

estabelecimento de normas referentes aos registros contábeis, à elaboração dos relatórios de atividades do governo norte-americano e ao controle da aplicabilidade dos recursos orçamentários e financeiros aportados às Agências (administração indireta), Departamentos (administração direta e fundos com destinação especial), abrangendo as transações de entidades governamentais federais, estaduais e locais.

As entidades públicas do governo norte-americano têm procedimentos diferentes dos que são aplicados no Brasil, quanto ao reconhecimento das receitas e despesas públicas, adotando os Princípios⁷ de Caixa, de Caixa Modificado, de Competência e de Competência Modificado. A aplicabilidade de qualquer deles está condicionada à transação em vista, podendo ocorrer situações em que as demonstrações reflitam a aplicabilidade de todos eles.

Com essas referências, recorreu-se ao campo da Contabilidade Governamental brasileira e da norte-americana, para levantar a questão do comportamento desses países em relação à aderência aos Princípios Fundamentais de Contabilidade, em especial aqueles envolvidos no reconhecimento da receita e da despesa.

Levantada a problemática, cabe indagar: Em que medida a Contabilidade Governamental brasileira e a norte-americana aderem aos Princípios Fundamentais da Contabilidade?

O presente estudo vale-se das suposições a seguir formuladas, como base referencial para o objeto de investigação.

- a) a Contabilidade Governamental brasileira não adere aos Princípios Fundamentais de Contabilidade, determinados pelo Conselho Federal de Contabilidade;
- b) as receitas e as despesas da administração pública brasileira e norte-americana não possuem os elementos que as definam como receitas e despesas, tal como

⁷ As bases de reconhecimento das receitas e das despesas (Caixa, Caixa Modificado, Competência e Competência Modificado) são, também, denominadas de regime contábil.

ocorre sob a ótica empresarial, dificultando a aplicabilidade do Princípio da Competência;

- c) existem diferenças conceituais e práticas entre as bases de reconhecimento da receita e despesa e outros aspectos contábeis adotados pelo governo brasileiro e pelo norte-americano.

A indagação que ensejou a formulação do problema objeto deste estudo procura não somente responder se a Contabilidade Governamental brasileira e a norte-americana aderem aos Princípios Fundamentais de Contabilidade, mas busca, principalmente, identificar se as receitas e despesas dos governos brasileiro e norte-americano apresentam características que permitam inferir a sua aderência ao Princípio da Competência.

Existem várias possibilidades para o exame dessa situação, porém o estudo está circunscrito:

- a) às entidades governamentais federais da administração pública direta dos países que serão objeto da comparação;
- b) à conceituação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade brasileiro adotados como referência para a comparação entre os dois países;
- c) a ênfase recairá sobre a aplicabilidade da base de reconhecimento das receitas e despesas – Princípio da Competência.

O objetivo deste estudo é identificar as principais diferenças na aplicabilidade dos Princípios Fundamentais de Contabilidade – especialmente, o da Competência – pelas entidades governamentais brasileiras e pelas entidades governamentais norte-americanas e identificar pontos convergentes para o esforço de harmonização.

Especificamente, o estudo conterà os seguintes desdobramentos:

- a) comparar a aplicabilidade dos princípios contábeis, especialmente, os de Caixa e

da Competência, pelas entidades governamentais federais do Brasil e dos EUA.

- b) identificar as principais diferenças e semelhanças dos sistemas contábeis utilizados pelos governos brasileiro e norte-americano; e
- c) levantar as principais diferenças conceituais das receitas e despesas públicas, sob a ótica da Teoria da Contabilidade e das finanças públicas.

A metodologia adotada no trabalho foi, basicamente, a prospecção documental – reforçada pela revisão bibliográfica sobre o tema. O estudo utilizou-se de abordagem descritiva, na medida em que procura expor as características da aplicabilidade dos Princípios Fundamentais de Contabilidade à Contabilidade Governamental.

As fontes secundárias utilizadas foram livros, textos analíticos publicados, periódicos, teses, dissertações e sistemas corporativos do governo federal brasileiro e sítios na Internet especializados em matéria pública norte-americana. Contribuiu também para o estudo o levantamento documental que permitiu acesso aos documentos produzidos pelo governo federal brasileiro, que revelaram os procedimentos adotados quanto aos registros contábeis e às demonstrações governamentais.

Entre as restrições usualmente levantadas na pesquisa bibliográfica e documental, pode-se destacar a questão da diversidade de enfoques que englobam todos os aspectos da análise de determinado tema.

Com relação às restrições na pesquisa bibliográfica, o estudo esbarrou na escassez, no Brasil, de literatura especializada em estruturas conceituais e em princípios contábeis da Contabilidade Governamental, fazendo prevalecer os critérios de conveniência e oportunidade na seleção das fontes.

À medida que o estudo avançava, algumas dificuldades foram reveladas, tais como a complexidade e o grau de detalhamento das normas emanadas do *GASB*, do *GAO* e do

FASAB, que não tratam de forma separada a estrutura conceitual das premissas básicas de contabilidade. Os Princípios Contábeis Geralmente Aceitos – emanados desses órgãos e de outros que disciplinam a prática contábil nos Estados Unidos da América – representam as próprias normas, tratando detalhadamente os aspectos gerais de Contabilidade.

O trabalho está estruturado em seis capítulos. O primeiro, a Introdução, refere-se ao desenvolvimento geral do trabalho, informando o objeto de estudo e as condições em que foi realizado.

O Capítulo 2 – Fundamentação Teórica – dedica-se a revisões de algumas teorias sobre a relação Estado-sociedade da administração pública brasileira e norte-americana e dos desdobramentos subseqüentes, que revelam o contexto em que a Contabilidade Governamental se desenvolveu, ajudando a compreender suas características. Segue tratando das concepções de finanças e orçamento público.

O Capítulo 3 - Princípios Contábeis – trata dos princípios editados pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC e sua aplicabilidade no setor governamental -, numa visão comparativa com os Estados Unidos da América. Finaliza apresentando as Normas Internacionais de Contabilidade aplicadas ao Setor Governamental (NICSP), que representam o esforço das instituições em padronizar procedimentos contábeis.

O Capítulo 4 – Contabilidade Governamental – dedica-se a caracterizar a Contabilidade das entidades públicas brasileiras e norte-americanas que integram a administração direta, referindo-se aos sistemas de contas, aspectos peculiares de registros, estrutura e características das demonstrações contábeis e ao sistema de contabilidade por fundos.

O Capítulo 5 – Quadros Comparativos entre os Procedimentos Contábeis aplicados às Entidades Governamentais Brasileiras e Norte-Americanas – estabelece a comparação

definida no título e extrai um quadro contendo pontos convergentes e divergentes, ressaltando a aplicabilidade das bases de reconhecimento das receitas e das despesas, com ênfase no Princípio da Competência.

O Capítulo 6 – Conclusões – dedica-se às considerações de caráter conclusivo e apresenta recomendações para estudos futuros.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 O ESTADO E A SOCIEDADE

Antes de abordar os assuntos relativos às atividades desenvolvidas pelo setor público, julgou-se necessário recorrer à figura do Estado⁸ – no qual esse setor está inserido –, com o objetivo de discutir a relação entre o Estado e os cidadãos – que são os fornecedores do capital para o financiamento do Estado. Para Hobbes (*apud* DALLARI, 1995, p. 11), o Estado pode ser conceituado como: “uma pessoa de cujos atos se constitui em autora uma grande multidão, mediante pactos recíprocos de seus membros, com o fim de que essa pessoa possa empregar a força e os meios de todos, como julgar conveniente, para assegurar a paz e a defesa comuns”.

Para Filellini (1994, p. 173), o Estado é definido como a forma de organização social que se caracteriza pela legitimidade e monopólio do uso da força na sociedade, tratando de uma categoria eminentemente política e abstrata. Considera ainda que:

O Estado corresponde a uma idéia de como a sociedade deve se organizar: legitimando e balizando pela lei, o uso da força em relação aos seus próprios integrantes e atribuindo essa prerrogativa estritamente ao Estado, em seus representantes. Esse é o chamado “contrato social”.

Segundo Parsons (*apud* SLOMSKI, 1999, p. 7), “o termo sociedade tem sido empregado como a palavra mais genérica que existe para exprimir todo o complexo de relações do homem com seus semelhantes”. Para alguns autores, a vida em sociedade surgiu como conseqüência natural da índole humana e da necessidade de organização para a defesa

⁸ Estado representa a nação política e juridicamente organizada – composto de quatro elementos: território, população, soberania e poder político. O Estado, assim composto, tem como finalidade própria alcançar o bem comum da sociedade da qual é resultante.

individual e coletiva. Na visão de Dallari (1995, p. 7):

A vida em sociedade traz evidentes benefícios ao homem mas por outro lado, favorece a criação de uma série de limitações que, em certos momentos e em determinados lugares, são de tal modo numerosas e freqüentes que chegam a afetar seriamente a própria liberdade humana.

Percebe-se que o Estado surge como o ente responsável e capaz de criar regras de convívio social e de proporcionar o bem-estar à sociedade (base contratual). Para tanto, os homens e as mulheres são obrigados a mantê-lo com parte dos recursos que lhes pertencem, surgindo dessa relação a atividade financeira do Estado, que consiste na obtenção de recursos (dinheiro) da sociedade e sua aplicação, com vistas à sanar as necessidades públicas⁹, sejam sociais ou meritórias.

Slomski (1999) cita algumas necessidades que podem ser consideradas como sociais – campanha sanitária, sistema judiciário, serviço de proteção ao país etc.e meritórias – merenda escolar, educação, saúde, programas de assistência social, entre outras. Ainda segundo o autor (1999, p. 45): “o Estado, inicialmente, foi criado para atender às necessidades sociais e, com o decorrer do tempo, por deficiência ou desinteresse do sistema de mercado, passou a atender algumas das necessidades meritórias”.

Nesse cenário, o Estado apresenta-se como prestador de serviço a toda a sociedade. Para tanto, necessário se fez que se organizasse de forma político-administrativa, tendo como parâmetros fundamentais a dimensão espacial e a complexidade das relações sociais, econômicas, políticas inerentes a cada espaço territorial, procurando a melhor forma de desempenhar as funções que lhe foram conferidas pela sociedade.

A próxima seção procura delinear a estrutura político-administrativa do setor público brasileiro e norte-americano, no qual a Contabilidade Governamental e os princípios que a regem estão inseridos.

⁹ Pode-se entender necessidades públicas como carências e interesses gerais de determinado grupo social, que devem ser satisfeitas pelo Estado.

2.2 SETOR PÚBLICO

2.2.1 Setor Público Brasileiro

De acordo com a Constituição Federal, a República Federativa do Brasil é formada pela união indissolúvel dos Estados, Municípios e do Distrito Federal, constituindo-se Estado democrático de direito, adotando como forma de Estado a federação.

Para Carrazza (1997), o traço essencial de uma federação repousa na participação direta ou indireta dos Estados nas decisões federais.

Silva (1998) esclarece que o Estado federal tem como característica fundamental a união de coletividades públicas dotadas de autonomia político-constitucional.

Para que o Estado brasileiro possa atuar de forma integrada com os entes que o compõem, há de se organizar de forma político-administrativa, que, segundo Meirelles (1999), mantém estreita correlação com a estrutura do Estado e a forma de governo adotada em cada país.

A organização político-administrativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. A União representa o governo federal, não se delimitando territorialmente. Para Silva (1998, p. 492), a União pode ser entendida como:

Uma entidade federal formada pela reunião das partes componentes, constituindo pessoa jurídica de Direito Público interno, autônoma em relação às unidades federadas (ela é unidade federativa, mas não é unidade federada) e a que cabe exercer as prerrogativas da soberania do Estado brasileiro.

Para Carrazza (1997, p. 97), a União refere-se a:

Pessoa jurídica de direito público, fruto da aliança dos Estados-membros que conjugados, formam o Estado Brasileiro. No plano interno, a União é pessoa política, autônoma, investida pela Constituição Federal de atribuições privativas, assemelham-se aos Estados-membros, porém estes são livres para se auto-organizarem, editando suas próprias constituições ao passo que a União se encontra estruturada na Lex Fundamentais.

A administração pública, portanto, será formada por órgãos instituídos com função específica, visando ao cumprimento dos objetivos governamentais. Para Meirelles (1999, p. 59):

A administração pública pode ser entendida sob a ótica formal, material e operacional, sendo a primeira concebida pelo conjunto de órgãos instituídos para consecução dos objetivos do governo; a segunda, refere-se ao conjunto de funções necessárias aos serviços públicos, e, por último, trata-se do desempenho perene e sistemático, legal e técnico dos serviços públicos próprios do Estado, ou outros que por ventura venham a ocorrer em benefício da coletividade.

No intuito de proporcionar funcionalidade ao Estado, foi editado pelo governo federal, em 1967, o Estatuto da Reforma Administrativa, que classificou a administração pública, quanto à forma de atuação, em direta e indireta.

A primeira abrange os órgãos que executam as funções privativas do Estado (legislativa, judiciária, segurança etc.) e as atividades dos chefes do Poder Executivo federal, do estadual, do DF e do municipal, bem como as dos entes criados para assessorá-lo nessas atividades privativas.

A administração pública indireta compreende as entidades instituídas com vistas à descentralização de atividades, podendo assumir as formas de autarquias, empresas públicas, sociedades de economia mista, e fundações públicas.

Nesse contexto, surgem as unidades responsáveis pela execução das atividades do governo e pela elaboração das informações que subsidiarão a prestação de contas aos cidadãos.

As informações produzidas pelas unidades da administração indireta de direito público e a de direito privado são elaboradas de acordo com os princípios, normas contábeis do setor privado e regulamentação do setor público, principalmente, no que se refere ao controle orçamentário.

A seguir, apresenta-se ilustração – que foi elaborada com base em informações emanadas

da Lei n. 4.320/1964¹⁰ e de outros atos normativos – que permite observar que o campo de atuação da Contabilidade Governamental brasileira abrange todas as esferas de governo:

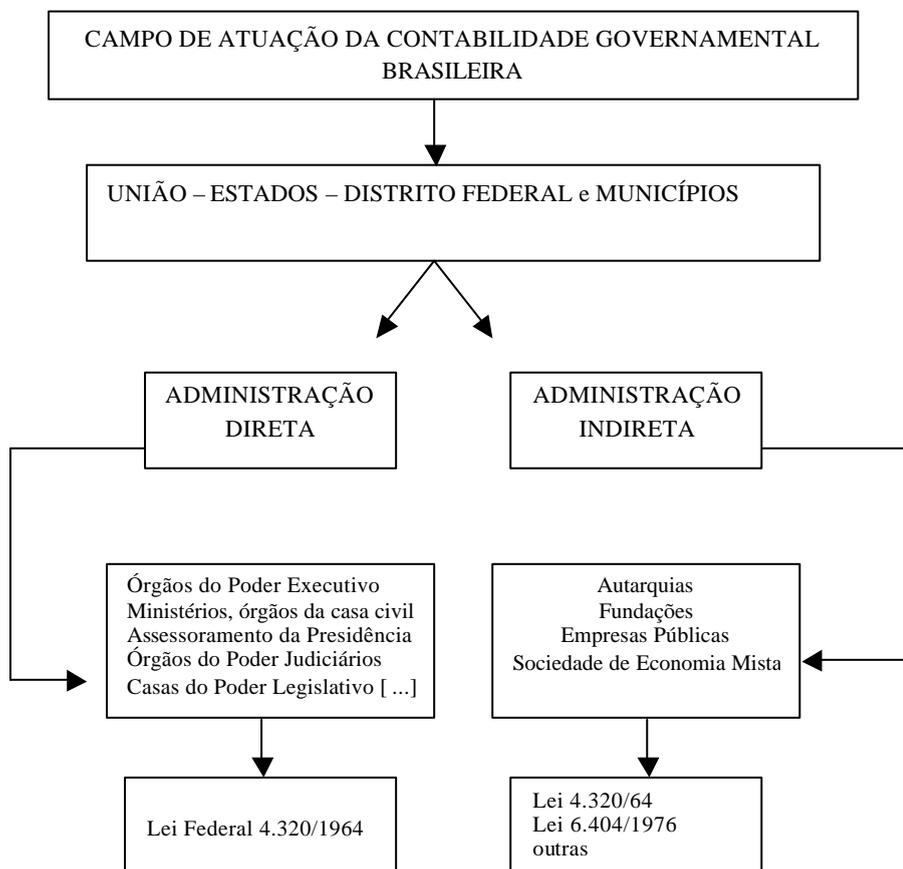


Ilustração 1 – Campo de atuação da Contabilidade Governamental brasileira

¹⁰ As unidades da administração indireta, que utilizam recursos provenientes do orçamento fiscal e da seguridade social, deverão seguir, também, as normas contábeis e orçamentárias emanadas dessa lei.

2.2.2 Setor Público Norte-Americano

De forma análoga à organização político-administrativa do governo brasileiro, também o governo norte-americano está estruturado em três esferas, que atuam de forma independente:

GOVERNO FEDERAL	
GOVERNO ESTADUAL	
GOVERNO LOCAL	Prefeituras Territórios Distrito de Columbia

Visando cumprir as funções legitimadas pela sociedade, as esferas de governo estruturam-se em departamentos e agências com responsabilidade para auferir receitas e contrair obrigações em nome do Estado, o qual presta contas do desempenho de sua atuação, geralmente, por meio do relatório de prestação de contas anual, apresentado ao Congresso, pelo Chefe do Poder Executivo.

As informações que subsidiam a elaboração do referido relatório são oriundas, entre outros, de dados elaborados e fornecidos pelos sistemas de Contabilidade, pautados em Princípios Contábeis Geralmente Aceitos, estabelecidos por institutos próprios.

A ilustração a seguir – elaborada a partir de informações contidas nos *GAAP* para o governo federal, o estadual e o local –, permite melhor visualizar o campo de atuação da contabilidade norte-americana.



Ilustração 2 – Campo de atuação da Contabilidade Governamental norte-americana.

Como se observa, o *GAO*, o *FASAB* e o *GASB* são os órgãos responsáveis pelas normas que orientarão os registros e demonstrações contábeis, bem como a elaboração do relatório anual do governo norte-americano.

O *GAO* é uma entidade independente – vinculada ao Poder Legislativo –, e tem a missão de analisar como o governo federal gasta os dólares dos contribuintes, subsidiando o Congresso na avaliação do desempenho das funções executadas pelos departamentos e agências governamentais. Foi instituído pelo Ato de Orçamento e de Contabilidade norte-americano de 1921 e, inicialmente, dedicava-se, prioritariamente, à análise da legalidade dos atos praticados com recursos públicos, migrando posteriormente para a orientação, estabelecendo normas contábeis e de auditoria, bem como para a fiscalização dos departamentos e agências governamentais.

O *GAO* é um órgão semelhante ao Tribunal de Contas da União (TCU) do governo brasileiro, diferenciando-se quanto à prerrogativa de poder para determinar normas

contábeis para a área pública federal norte-americana, diferentemente do correspondente brasileiro, que se limita a estabelecer regras sobre a forma de apresentação das prestações de contas.

O *FASAB* foi instituído, em 1990, pela Secretaria do Tesouro – *Secretary of the Treasury* –, pela Secretaria de Orçamento e Gestão – *Office of Management and Budget (OMB)* – e pelo Controlador-Geral dos Estados – *General Accounting Office (GAO)*, órgãos responsáveis pela elaboração e apreciação do relatório financeiro do governo federal, cuja missão foi a de uniformizar e viabilizar a transparência nas contas do governo federal, bem como promover o desenvolvimento de normas contábeis para o governo dos Estados Unidos da América.

Em 1999, o *AICPA* reconheceu o *FASAB* como órgão competente para promulgar os Princípios Contábeis Geralmente Aceitos – *Generally Accepted Accounting Principles (GAAP)* – para o governo federal.

O *GASB* foi instituído pela *Financial Accounting Foundation (FAF)*, em 1984, com a finalidade de estabelecer Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos, bem como normas para a elaboração do relatório anual de prestação de contas das entidades integrantes dos governos estaduais e locais, de forma que as entidades integrantes desses governos possam fornecer aos usuários informações padronizadas e embasadas em normas que aumentam a confiabilidade das informações fornecidas pelas diversas esferas de governos norte-americanos.

O *GASB*, no desenvolvimento de suas atividades, procura estabelecer conceitos e armazenar procedimentos já editados em questões pontuais no âmbito contábil, visando a auxiliar as equipes de trabalho na elaboração das normas com estrutura contábil que seja utilizada como referencial teórico e prático, proporcionando o estabelecimento de limites razoáveis na determinação (julgamento) dos itens a serem abordados quando da elaboração dos relatórios de prestação de contas, e o conhecimento, pelo público em geral, da natureza e

das limitações do conteúdo relatado.

Diante do exposto, percebe-se que o setor público norte-americano se diferencia do brasileiro, no tocante à independência, naquele país – entre as esferas de governo –, à existência de institutos com responsabilidade para a emissão de Princípios Contábeis Geralmente Aceitos.

2.3 FINANÇAS PÚBLICAS

Esta seção pretende fazer análise conceitual da receita e despesa no âmbito da Contabilidade Governamental, buscando identificar a origem dos conceitos governamentais e compará-los àqueles desenvolvidos no âmbito da Teoria da Contabilidade, de forma que se possa abordar, com maior precisão, a aplicabilidade do Princípio da Competência na área pública, em consonância com os objetivos deste trabalho.

Os termos finanças públicas, finanças, economia do setor público e economia financeira são denominações utilizadas para designar a Ciência das Finanças. Em linhas gerais, os termos referem-se à atividade financeira do Estado, tratando dos assuntos relacionados à receita, despesa, orçamento e crédito público.

A origem da palavra finanças diverge entre os autores. Entretanto converge quanto ao conteúdo. Para Griziotti¹¹, (apud ROSA JR., 1997, p. 1): “a palavra finanças provém do latim medieval *financia*, indicando os diferentes meios necessários à realização das despesas públicas na consecução dos fins do Estado”.

Para Barros (1991), o termo finanças vem do latim *finais*, que significa fim, termo. Para o Direito, a palavra ‘fins’ marca o fim das operações jurídicas: pagamentos de soma em

¹¹ Benevenuto Griziotti, Princípios de ciencia de las finanzas, Buenos Aires: Depalma, 1959, p.3.

dinheiro.

Em uma visão abrangente, Finança pública pode ser definida como a arte de estudar as formas pelas quais o Estado obtém suas receitas e como essas são aplicadas na satisfação das necessidades públicas na forma de realização de despesas.

A atividade financeira do Estado compreende a obtenção de ingressos financeiros, os dispêndios, bem como a gerência, sendo que a origem das receitas pode se processar em decorrência da prestação de serviços (vertente contratual) ou pela atuação do poder de império do Estado (via compulsória). Segundo Torres (*apud* ROSA JR., 1997, p. 11): “A atividade financeira emana do poder ou da soberania do Estado. O poder financeiro, por seu turno, é uma parcela ou emanção do poder estatal (ou de soberania), ao lado do poder de polícia, do poder penal”.

A atividade financeira do Estado pode ser sintetizada como:

ATIVIDADE FINANCEIRA DO ESTADO	Procura os meios de:	Obter	†	Receita pública
		Despender	†	Despesa pública
		Gerir	†	Orçamento público
		Criar	†	Crédito público

Ilustração 3 – Objeto da Ciência das Finanças

Fonte: BARROS (1997).

Na visão de Bastos (1995, p. 1), o objetivo fundamental da atividade financeira é o de proporcionar ao Estado a obtenção de recursos econômicos para a consecução de seus objetivos, e argumenta:

O Estado veio, cada vez de forma mais acentuada, a lançar mão da sua força coercitiva para impor aos particulares o pagamento de quantias em dinheiro, independentemente de contraprestação de sua parte. O Estado não deixa de ser uma grande associação. Enquanto tal, existe para o atingimento de certos fins que dizem respeito aos interesses da própria coletividade.

Em razão da escassez de meios financeiros – uma vez que o Estado dispõe fundamentalmente daquilo que arrecada na sociedade –, o Congresso Nacional autorizará os objetivos a serem priorizados, visto que não é possível atingir a todos simultaneamente.

2.3.1 A Receita e as Finanças Públicas

Receita pública representa todo e qualquer ingresso aos cofres públicos. São obtidas, em sua maioria, pelo poder de império do Estado, e com base na previsão de arrecadação são determinadas as prioridades de sua aplicação, buscando satisfazer as necessidades da sociedade. Para Rosa Jr. (1997, p. 49):

Denomina-se qualquer entrada de dinheiro nos cofres públicos de entrada ou ingresso, mas se reserva a denominação de receita pública ao ingresso que se faça de modo permanente no patrimônio estatal e que não esteja sujeito à condição devolutiva ou correspondente baixa patrimonial. Assim, ingresso ou entrada é o gênero do qual a receita pública é espécie, embora do ponto de vista contábil as duas expressões sejam equivalentes.

Para Baleeiro (1984, p. 116) – ratificando o entendimento de Rosa Jr. – “Receita pública refere-se à entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem acrescer o seu vulto como elemento novo e positivo”.

O posicionamento dos dois autores não se coadunam, em sua totalidade, com a prática realizada pela administração pública federal, a qual classifica como receitas públicas as que se integram no patrimônio público de forma permanente e as que são oriundas de contração de dívidas, alienação de bens e outros que não alteram o resultado patrimonial.

Mota (2000, p. 69) define receita pública como:

O conjunto de ingressos financeiros, os quais poderão ser aplicados na aquisição de bens e serviços, visando ao financiamento de gastos públicos. Consideram-se receita pública quaisquer valores financeiros que transitem pelos cofres públicos em virtude de leis e regulamentos.

Cuoco (*apud* BARROS, 1997, p. 137) define receitas públicas de forma abrangente, ratificando a relação Estado-sociedade. Para ele “receita pública é o complexo de capital social necessário à execução dos diferentes serviços públicos”.

Para Piscitelli *et al.* (1999, p. 116), “em sentido amplo, receita pública caracteriza-se como um ingresso de recursos ao patrimônio público, mais especificamente como uma entrada de recursos financeiros que se reflete no aumento das disponibilidades”.

Silva (2000, p. 99) considera como receita pública toda e qualquer quantia ingressada nos cofres públicos, sendo consideradas como receitas efetivas as que correspondem aos ingressos que, ao serem recolhidos, integram o patrimônio público como elemento novo e positivo.

A administração pública, ao proceder aos registros das receitas que integram o patrimônio público de forma definitiva e positiva, classifica-a como receita pública efetiva, e as que estão sujeitas a acréscimo de passivos, ou decréscimos no ativo, como receitas públicas não efetivas, pois não alteram quantitativamente o patrimônio público.

Slomski (1999, p. 49) considera como receita todo e qualquer recurso recolhido aos cofres públicos.

A Lei n. 4.320/1964 não define receita, e sim a classifica. Para os legisladores,

Tributo é a receita derivada instituída pelas entidades de direito público, compreendendo os impostos, as taxas e contribuições de melhoria, nos termos da Constituição e das leis vigentes em matéria financeira, destinando-se o seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas exercidas por essas entidades.

O instituto norte-americano *National Council on Governmental Accounting (NCGA)* conceituou receita como sendo os aumentos dos recursos financeiros nos fundos, com exceção das transferências entre eles e das resultantes do endividamento.

Assim, diferentemente da atividade privada – em que a receita é o reflexo de contraprestação de um serviço ou do fornecimento de um bem, ou seja, com quantidade, valor e prazos bem definidos–, a receita pública está vinculada a fatores indiretos, em que não há relação com o serviço prestado pelo Estado.

Os tributos – maior fonte de arrecadação – são geralmente cobrados sobre a renda,

faturamento, circulação de bens e serviços, importação, exportação, propriedade de bens, entre outros. O poder público, no entanto, não tem controle sobre todos esses fatores, surgindo como consequência, a impotencialidade da administração pública em estabelecer, com precisão o *quantum*, o fato gerador e os agentes que devem recolher aos cofres públicos, sendo essa uma das razões para a adoção do Princípio de Caixa, quando da contabilização das receitas públicas no governo brasileiro.

O descontrole sobre o fato gerador da obrigação tributária, além de dificultar o registro das receitas pelo Princípio da Competência, pode elevar os níveis de sonegação, mesmo com estruturas de arrecadação e fiscalização cada vez mais complexas e sofisticadas e, por conseguinte, bastantes dispendiosas.

2.3.2 A Despesa e as Finanças Públicas

Despesa para o setor público representa o dispêndio financeiro realizado na obtenção de bens e serviços, visando a proporcionar a satisfação das necessidades da comunidade e do Estado.

Baleiro (2000, p. 66) define despesa pública como sendo “a aplicação de certa quantia, em dinheiro, por parte da autoridade ou agente público competente, dentro de uma autorização legislativa, visando à execução de determinada atividade a cargo do governo”.

Para Bastos (1995, p. 21), despesa pública “é a aplicação de recursos financeiros, podendo ser considerada uma perda de substância econômica do Poder Público, realizada com o propósito de saldar uma obrigação a pagar”.

Torres (*apud* ROSA JR., 1997, p. 24) conceitua a despesa pública como sendo: “A soma de gastos realizados pelo Estado para a realização de obras e para a prestação de

serviços públicos”. Já para Morselli, citado pelo autor:

Por despesa pública deve-se entender a inversão ou distribuição de riqueza que as entidades públicas realizam, objetivando a produção dos serviços reclamados para satisfação das necessidades públicas e para fazer face a outras exigências da vida pública, as quais não são chamadas propriamente serviços.

Piscitelli *et al.* (1999, p. 144) referem-se à despesa pública como “[...] um dispêndio de recursos do patrimônio público, representando essencialmente uma saída de recursos financeiros – imediata com redução de disponibilidades – ou mediata – com o reconhecimento da obrigação”.

A Lei n. 4.320/1964 não definiu o termo despesa. No seu texto, limitou-se a classificar as despesas e vinculá-las a uma autorização legislativa, ou seja, qualquer gasto efetivado pela administração pública tem de estar fixado na Lei Orçamentária Anual (LOA).

Em geral, a principal fonte de financiamento das despesas do setor público é a derivada do patrimônio dos cidadãos, não lhe sendo facultado aumentar essa carga tributária conforme o montante de despesa pré-determinada. Dessa forma, as despesas são priorizadas de acordo com a previsão de arrecadação para cada exercício financeiro.

Nesse contexto despesa pública pode ser entendida como o esforço necessário à redistribuição de renda por meio da disponibilização de bens e serviços aos cidadãos, devendo segregar as despesas orçamentárias – que são as autorizadas em lei – das demais que ocorrem independentemente dessa autorização e afetam a situação patrimonial das entidades públicas.

2.3.3 A Receita e a Teoria da Contabilidade

Para a *American Accounting Association*¹² (AAA) (*apud* HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999, p. 224), receita, segundo a Teoria da Contabilidade, pode ser definida como sendo a “expressão monetária dos produtos ou serviços agregados transferidos por uma empresa a seus clientes em determinado período”.

Para o *FASB* (*apud* HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999, p. 232), “Receitas são as entradas ou outros aumentos de ativos em uma entidade, e as liquidações de passivos, decorrentes da entrega ou produção de bens, prestação de serviços, ou outras atividades inerentes às operações normais e principais da entidade”.

O Instituto dos Auditores Independentes do Brasil¹³ (IBRACON) aborda o termo receita de forma mais genérica, tratando-a como sendo os acréscimos nos ativos, reconhecidos e medidos em conformidade com Princípios Fundamentais de Contabilidade, resultantes dos diversos tipos de atividades que possam alterar o patrimônio líquido.

Sprouse e Moontz (*apud* IUDÍCIBUS, 2000) definem receita como a mensuração do valor de troca dos produtos (bens ou serviços) de uma empresa durante determinado período.

Segundo Iudícibus, essa definição é uma das melhores, caracterizando a essência da receita, na medida em que amplia a margem de reconhecimento, colocando o mercado como o formador do preço.

Para a Equipe de Professores da USP (1986, p. 70), receita representa:

[...] a entrada de elementos para o ativo, sob a forma de dinheiro ou direitos a receber,

¹² *American Accounting Association* (AAA) surgiu em 1935 como sucessora da *American Association of University Instructors in Accounting*, criada em 1916.

¹³ Em 1º de julho de 1982, o IBRACON assumiu a denominação de Instituto Brasileiro de Contadores. A partir de 8 de junho de 2001, passou a denominar-se Instituto dos Auditores Independentes do Brasil.

correspondentes, normalmente, à venda de mercadorias, de produtos ou à prestação de serviços. Uma receita também pode derivar de juros sobre depósitos bancários ou títulos e de outros ganhos eventuais.

Para a FIPECAFI/ANDERSEN (*apud* SLOMSKI, 1999, p. 60), a receita corresponde

À remuneração obtida em troca da venda, permanente ou temporária, de ativos da empresa ou prestação de serviços. A receita pode corresponder a uma redução no passivo sem uma simultânea redução no ativo ou, ainda, a ganhos auferidos em outras transações que não na venda de ativos ou prestação de serviços.

De acordo com o estudo sobre a "estrutura conceitual básica da contabilidade", elaborado em 1986, pelo IPECAFI, a Contabilidade deve reconhecer e registrar a receita quando produto ou serviços processados pela entidade são transferidos, espontaneamente, para outra entidade ou pessoa física, mediante pagamento especificado ou compromisso de fazê-lo.

Segundo Hendriksen e Van Breda (1999, p. 228),

A realização da receita, representa o registro da receita quando tiver ocorrido uma troca ou saída de produtos, ou seja, bens ou serviços teriam sido transferidos a um cliente, originando o recebimento de dinheiro, direito ou outros ativos. Desse ponto de vista, a realização não poderia ocorrer com a posse de ativos ou em função apenas do processo de produção, sendo que o termo realização acabou significando, em geral, o registro de receita quando a mesma fosse validada por uma venda.

Iudícibus (2000) ressalta que o elemento fundamental no reconhecimento da receita não é o recebimento de dinheiro, mas o ganho da receita.

Termos ganho uma receita significa podermos reconhecê-la ou realizá-la, mas, mais profundamente, significa que temos direito de fazê-lo, porque realizamos uma troca, porque realizamos a parcela substancial de um compromisso com clientes, porque realizamos a parcela pré-combinada de um contrato de longo prazo com um cliente, ou porque existem condições objetivas de atribuir um valor de saída ao nosso estoque de produtos mesmo sem ter sido vendido.

Tais definições de receitas, mesmo as mais abrangentes, são formadas tendo como base as transações específicas das entidades do setor privado, não sendo, portanto, perfeitamente aplicáveis às entidades do setor governamental.

2.3.4 A Despesa e a Teoria da Contabilidade

Hendriksen e Van Breda (1999) consideram o termo despesa como fluxo das variações desfavoráveis dos recursos da empresa, representando as deduções do lucro.

Para o *FASB* (*apud* HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999, p. 224), despesas representam “as saídas ou outros usos de ativos ou ocorrências de passivos (ou ambos) para a entrega ou produção de bens, a prestação dos serviços, ou a execução de outras atividades que representam as operações principais em andamento”.

Para Iudícibus (2000, p. 155) em sentido restrito, despesa representa “A utilização ou o consumo de bens e serviços no processo de produzir receitas, podendo se referir a gastos efetuados no passado, no presente ou que serão realizados no futuro”.

Os conceitos de despesa, no âmbito da Teoria da Contabilidade, diferem daqueles praticados na administração pública. Para esta, as despesas representam, em geral, o volume de recursos empregados na obtenção de bens e serviços, visando o bem estar da comunidade e são executadas com base em uma autorização legislativa, constituída na LOA. Para o setor privado, as despesas representam o custo do esforço empregado na obtenção das receitas.

Analisando as receitas e despesas sob a ótica pública, observa-se que a Ciência das Finanças e o seu objeto – atividade financeira – foram desenvolvidos visando capacitar o Estado – recursos dos cidadãos - para o cumprimento da parte contratual que lhe coube: proporcionar o bem comum – aplicação dos recursos (execução de despesas).

2.4 ORÇAMENTO PÚBLICO

Diante da influência do orçamento na administração pública e, conseqüentemente, na Contabilidade Governamental, o item a seguir abordará os aspectos gerais do orçamento brasileiro e norte-americano, propiciando melhor entendimento de sua correlação com o objeto deste trabalho.

2.4.1 Orçamento Brasileiro

O orçamento público pode ser entendido como o ato administrativo revestido de força legal, que estabelece um conjunto de ações governamentais a serem realizadas durante determinado período de tempo – que estima o montante de recursos a serem arrecadados –, fixa o montante das despesas a serem realizadas na manutenção da máquina pública e a aquisição de bens e serviços a serem colocados à disposição da comunidade.

Segundo Baleeiro (1984), o orçamento representa o ato pelo qual o Poder Legislativo autoriza o Poder Executivo a realizar despesas destinadas ao funcionamento dos serviços públicos.

O orçamento público brasileiro tem evoluído ao longo do tempo, passando pelo orçamento clássico ou tradicional, que, segundo Giacomoni (1996), teve como função principal o controle político sobre os atos de gestão praticados por gestores de recursos públicos. Esse tipo de orçamento buscou, em essência, evidenciar o montante dos recursos arrecadados e das despesas realizadas.

O orçamento clássico ou tradicional mostrou-se ineficaz, pois era desprovido de

integração com as ações de planejamento, não contemplando os programas de trabalho e os objetivos a atingir pelo governo ao longo do exercício.

Na seqüência, passou pelo orçamento de desempenho, que representou evolução em relação ao clássico, pois contemplava os objetivos a atingir, carecendo, no entanto, de vinculação das ações previstas com o planejamento.

Por último, evoluiu-se para o orçamento-programa, vigente até os dias atuais, que pode ser definido como a combinação de atividades que produzem resultados com as disponibilidades existentes. O orçamento-programa caracteriza-se por orçamento integrado ao planejamento. De acordo com Filellini (2000, p. 164),

O orçamento-programa representa um sistema de planejamento, obrigatório para a União, Estados e Municípios brasileiros, que representa a tentativa de introduzir um instrumental consistente de análise para todos os níveis de dispêndios. A característica básica do orçamento-programa é seu enfoque no produto de uma agência. Para tanto, criou-se a figura do programa¹⁴, que pode ser definido como a combinação de atividades que produzem resultados.

Em 1999, o orçamento brasileiro passou por reformulação, buscando a modernização dos processos de planejamento e orçamento, visando à administração gerencial voltada para resultados.

Observa-se que o Estado brasileiro tem buscado constante melhoria na alocação dos recursos orçamentários, maximizando a satisfação dos cidadãos e a performance perante o cenário mundial, abarcando as complexidades de um país extenso e desigual.

O orçamento anual brasileiro é elaborado pelo Poder Executivo, por meio da Secretaria de Orçamento Federal (SOF) e encaminhado ao Congresso Nacional para apreciação e votação. Após a sua aprovação, encontra-se apto a ser executado e controlado pela Contabilidade Governamental, que concentra esforços na criação de mecanismos

¹⁴ Programa: instrumento de organização da atuação governamental que visa à concretização dos objetivos pretendidos (Portaria n. 42, de 14 de abril de 1999, da Secretaria de Orçamento Federal – SOF).

contábeis que viabilizem o acompanhamento e a evidenciação de sua execução, apresentando-se com características peculiares e especiais.

2.4.2 Orçamento Norte-Americano

Segundo Petrei (1998), a história do orçamento norte-americano pode ser dividida em três fases – 1789, 1921 e 1955. A de 1789, ocorreu no primeiro ano do período constitucional; a segunda, no ano em que foi sancionado o Ato do Orçamento e Contabilidade; e a terceira ocorreu com a reforma orçamentária norte-americana.

Na primeira fase, o Congresso desempenhava papel predominante nas decisões referentes à alocação de recursos financeiros, gerenciando todo o processo de receitas e despesas. O Poder Executivo funcionava à margem do processo decisório.

A segunda fase foi marcada por alterações nos procedimentos de elaboração do orçamento, com centralização dos procedimentos de solicitações orçamentárias no Gabinete do Presidente; regulamentação dos dispêndios públicos; apresentação anual ao Congresso, pelo Presidente de estimativa de receitas e dispêndios; impedimento de solicitações de fundos diretamente ao Congresso.

A reforma orçamentária norte-americana de 1955, que caracterizou a terceira fase, buscou incorporar ao orçamento a figura do desempenho – *Performance Budget* –, no qual o orçamento apresenta os objetivos, justificando o montante de créditos necessários, os custos dos programas propostos, os dados quantitativos que meçam as realizações efetivadas pelo governo.

O ciclo orçamentário federal norte-americano começa, a cada ano, com a preparação e o encaminhamento pelo poder Executivo da proposta orçamentária ao Congresso, sendo essa analisada pelas comissões técnicas, que podem acatá-la ou rejeitá-la, em parte ou no todo, alterando a proposta inicial. A extensão dessas alterações depende mais das condições

políticas e fiscais do que do *status* legal do orçamento.

2.4.3 O Orçamento Público Brasileiro e o Norte-Americano

Percebe-se que em linhas gerais tanto o orçamento brasileiro como o norte-americano tem passado por alterações significativas na busca de melhorar a alocação dos recursos públicos. Ambos têm periodicidade anual, são elaborados pelo Poder Executivo e apreciados pelo Poder Legislativo, proporcionando maior transparência na seleção das prioridades dos programas de governo. No entanto, nos Estados Unidos, a abrangência das emendas propostas e a possibilidade de alteração das alocações de recursos no decorrer do exercício são maiores que as do Brasil, em decorrência, principalmente, da folga de caixa de que dispõe.

O orçamento brasileiro é rígido, ou seja, as despesas autorizadas pelo Congresso Nacional devem ser executadas de acordo com o orçamento aprovado, sendo que as alterações posteriores, se houver, devem ser submetidas à autorização legislativa.

Essa rigidez impõe a existência de uma estrutura contábil capaz de evidenciar os gastos realizados nos programas de governo e o montante de recursos arrecadados. Dessa forma, a Contabilidade torna-se uma das principais fontes de informação referente à execução orçamentária, financeira dos governos brasileiro e norte-americano, tendo como consequência a adoção de procedimentos que diferem dos aplicados pela contabilidade empresarial.

3 PRINCÍPIOS CONTÁBEIS

Este capítulo apresenta os principais aspectos referentes aos Princípios Contábeis, procurando, assim, ampliar o referencial teórico necessário ao objeto da investigação. Procura, também, traçar alguns paralelos entre concepções adotadas no Brasil e nos Estados Unidos da América, buscando distinguir as principais diferenças conceituais entre os dois países, traduzindo, dessa forma, um dos objetivos almejados neste estudo.

Um dos fenômenos significativos ocorridos no cenário contábil foi a formulação dos Princípios da Contabilidade, constituindo o embasamento teórico que a fundamenta. Esses princípios derivam do empenho pela busca de uniformidade e de objetividade no trato da informação de modo a melhorar o sistema de apoio a decisão.

Etimologicamente, o termo “princípio”, de acordo com Michaelis (1998), vem do latim *principiu, principii*, que encerra a idéia de começo, origem, base. Em linguagem coloquial, é de fato, o ponto de partida e o fundamento (causa) de um processo qualquer. De igual modo, para a Ciência, princípio é começo, alicerce, ponto de partida, pressupondo a figura de um patamar privilegiado que torna mais fácil a compreensão ou a demonstração de algo.

Dessa forma, os Princípios Fundamentais da Contabilidade constituem, em essência, a estrutura teórica e conceitual em que repousa o arcabouço Contábil, de forma que o produto gerado cumpra a sua função primordial de fornecer informações financeiras, patrimoniais e econômicas úteis à tomada de decisão pelos usuários – sejam esses internos e/ou externos (acionistas, empregados, financiadores, credores, entidades governamentais etc.). Podendo ser definidos como um conjunto estrutural básico de premissas sobre as quais todas as normas contábeis devam fundamentar-se, como podem ser as próprias normas.

Nessa acepção, os Princípios Fundamentais de Contabilidade constituem-se nas

próprias regras, procedimentos e convenções, apresentando-se de forma bastante analítica. No Brasil, adota-se a primeira acepção, ou seja, existe um conjunto básico de premissas sobre as quais as normas e procedimentos contábeis devem fundamentar-se. Nos Estados Unidos, os Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos representam as próprias normas, os quais são colocados à disposição dos profissionais contábeis com as especificações analíticas de procedimentos a serem aplicados.

Segundo Hendriksen e Van Breda (1998), os estudos sobre o que seriam princípios contábeis foram iniciados em 1930, pela Associação Americana de Contabilidade, sendo publicado em 1936 a obra *A Tentative statement of accounting principles underlying corporate financial statements*, que propôs uniformidade aos registros contábeis, respeitando as particularidades das entidades empresariais e do sistema de Contabilidade.

Horngren (1985) aborda a questão sob a ótica da aceitação. Para ele, os princípios contábeis são respeitados e aceitos por consenso, influenciados pela análise da lógica formal e pela experiência.

De acordo com a Resolução n. 750/1993 do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), os Princípios Fundamentais de Contabilidade representam “a essência das doutrinas e teorias relativas à Ciência da Contabilidade, consoante o entendimento predominante nos universos científico e profissional de nosso país”.

Diante do exposto, depreende-se que a aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade envolve todo e qualquer ramo da Contabilidade, sendo que sua aplicabilidade na administração pública requer cautela, devido às especificidades que a diferencia do setor privado.

Entre as diferenças desses setores, está a prerrogativa constitucional de liberdade de ação para as entidades que compõem o setor privado – que somente estão proibidas de fazer alguma coisa em virtude de lei e na restrição legal que é imposta às entidades da

administração pública, as quais estão limitadas a fazer o que está previsto em lei¹⁵.

Atualmente, as entidades governamentais federais, as estaduais, as do DF e as municipais brasileiras têm suas atividades financeiras, orçamentárias e contábeis, bem como alguns Princípios, regidos pela Lei n. 4.320/1964, enquanto as entidades do setor privado, no tocante aos Princípios Fundamentais de Contabilidade, pela Resolução n. 750/1993 do CFC.

3.1 Princípio da Entidade

O Princípio da Entidade reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial. Esse princípio reconhece, portanto, a necessidade de se separar o patrimônio particular do patrimônio da entidade, independentemente desse pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por consequência, nessa acepção, o patrimônio da entidade não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.

A essência desse princípio está na individualidade e autonomia patrimonial na relação empresa *versus* sócios. A entidade surge como uma pessoa distinta dos que a idealizaram, ganhando independência no processo de operacionalização de suas atividades.

Petri (1981, p. 97) ratifica a autonomia patrimonial asseverando que: “ao nível de uma entidade individual, o postulado considera a entidade em si distintamente das entidades que contribuíram de forma permanente para sua constituição e continuidade”.

¹⁵ Essa determinação origina-se no art. 37 da Constituição Federal com o Princípio da Legalidade, segundo o qual o administrador público está, em toda a sua atividade funcional, sujeito aos mandamentos da lei e às exigências do bem comum e deles não se pode afastar ou desviar, sob pena de praticar ato inválido e expor-se a responsabilidade disciplinar, civil e criminal, conforme o caso.

Cabe ressaltar que, para alguns autores, como por exemplo Mattessich e Moonitz, a entidade não comporta a denominação de Princípio, sendo considerada como postulado inerente ao processo econômico, no qual as entidades estão inseridas.

No estudo realizado por Mattessich (*apud* IUDÍCIBUS, 2000), a entidade é considerada como premissa básica formada por um conjunto de entidades que constitui a estrutura para as ações econômicas, não podendo, portanto, ser avocada como princípio contábil, pois na realidade a entidade é uma consequência das transações econômicas desenvolvidas por essas entidades.

Moonitz (*apud* IUDÍCIBUS, 2000, p.8 7) corrobora essa idéia, asseverando que “a atividade econômica é exercida através de unidades específicas ou entidades. Qualquer relatório precisa identificar claramente a unidade ou atividade especificamente envolvida”.

Hendriksen e Van Breda (1999) seguem a mesma linha quando abordam a questão de que o enfoque de uma definição de entidade consiste em determinar a unidade econômica que exerce o controle sobre recursos, aceita responsabilidade por assumir e cumprir compromissos e conduz a atividade econômica.

Essa linha de pensamento foi abordada pelo IBRACON, que subdividiu os Fundamentos da Contabilidade em: Postulados Ambientais, Princípios Propriamente Ditos e Restrições, sendo a entidade estudada como um postulado ambiental.

A adoção desse princípio, pelas entidades governamentais brasileiras, está amparada pelo artigo 1º da Lei n. 4.320/1964 – que dispõe sobre a elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, e 83 – que determina que a Contabilidade Governamental deverá ser trabalhada de forma a evidenciar as operações que serão realizadas pelos órgãos e entidades da administração pública. O projeto de Lei 135 de 1996, que reformula a referida lei, reforça a adoção deste princípio em seu artigo 128, determinando:

A Contabilidade Governamental deverá assegurar: I – a manutenção dos controles necessários ao conhecimento da situação e da composição patrimonial do órgão ou da entidade governamental e informar sobre os resultados obtidos pelas unidades orçamentárias nas atividades pelas quais são responsáveis [...].

Bargues (1994, p. 62) define o Princípio da Entidade Pública como:

[...] todo ente com personalidade jurídica e orçamento próprio, que deva elaborar e prestar contas. Quando as estruturas organizacionais e a gestão da informação necessitar, pode-se criar subentidades cujo sistema de contabilidade deve estar devidamente coordenado com o sistema central.

Geralmente, as entidades da administração pública apresentam contas consolidadas. No entanto, as unidades gestoras de recursos públicos devem ser tratadas como uma entidade contábil.

No setor público, o critério para se estabelecer uma entidade contábil pode não ser a autonomia patrimonial, mas a necessidade de evidenciar a situação daqueles que periodicamente devem prestar contas.

No governo norte-americano, a preocupação em segregar o patrimônio público das pessoas que o gere pode ser percebida quando das apropriações orçamentárias e financeiras aos fundos contábeis e na cobrança de desempenho dos Departamentos e Agências governamentais.

Quando da instituição da Contabilidade por fundos, que é considerado um princípio norte americano, o GASB, de acordo com a *Codification of Governmental Accounting and Financial Reporting Standards* (1998, p.15):

Os fundos contábeis representam uma entidade fiscal e contábil com balanço próprio estabelecido pela contabilidade com a escrituração do caixa e outros recursos financeiros, conjugados com os passivos e patrimônio residual. São segregados de acordo com as finalidades e atividades específicas ou determinados em leis especiais, restrições ou limitações.

O fundo é considerado uma entidade contábil, detentora de direitos e obrigações, com capacidade e exigência legal de apresentação de forma individualizada e consolidada das demonstrações financeiras (contábeis). A segregação da Contabilidade por fundos deve-se à

necessidade de controlar as diversas operações, imputando responsabilidades aos executores de atividades públicas.

3.2 Princípio da Continuidade

Esse Princípio está relacionado à continuidade das operações das entidades e da possibilidade de interrupção. Fato esse que deve ser considerado na classificação e avaliação das mutações patrimoniais, que poderá influenciar no método de avaliação dos ativos, bem como nos prazos de vencimento de passivos, entre outros aspectos.

Para Iudícibus (2000, p. 48), a observância da continuidade das operações de uma empresa não é concebida como um Princípio, como foi abordado na nomenclatura vigente. A visão do autor coaduna com a do IBRACON, que o classificou como postulado ambiental, enunciando:

As entidades, para efeito de contabilidade, são consideradas como empreendimentos em andamento (*going concern*), até circunstância esclarecedora em contrário, e seus ativos devem ser avaliados de acordo com a potencialidade que tem de gerar benefícios futuros para a empresa, na continuidade de suas operações, e não pelo valor que poderíamos obter se fossem vendidos como estão (estado atual em que se encontram).

A Contabilidade concebe a entidade como um organismo vivo, no qual as atividades (operações) ocorrem por tempo indeterminado. A interrupção figura como exceção e, como tal, terá tratamento diferenciado na classificação das obrigações, bem como no reconhecimento de alguns itens que poderão afetar o resultado patrimonial.

Para o IBRACON (1994), a continuidade de uma entidade pode estar correlacionada com a finalidade dos ativos em gerar receitas superiores às despesas e não para serem vendidos no estado em que foram ingressados na entidade. Para esse instituto a continuidade

não se caracteriza como um Princípio e sim como um postulado ambiental no qual as entidades estão inseridas.

A classificação da entidade e da continuidade como postulados é defensável, considerando serem inerentes ao ambiente econômico no qual as entidades operam.

Para Petri (1981, p. 98), a entidade pode ser vista como uma unidade econômica que continuará operando por período indefinido de tempo, até que haja algum indício em contrário. Segundo esse autor, “A entidade deve ser avaliada de acordo com a potencialidade presente que tem de gerar recursos próprios futuros com a continuidade de suas atividades”.

Na administração pública, é comum – principalmente em transição governamental – que muitas unidades sejam extintas, incorporadas, fundidas ou cindidas, não caracterizando, nesse caso, a descontinuidade das operações, pois a estrutura organizacional das unidades integrantes do setor público permite que outra unidade do mesmo órgão ou de outro assuma as atividades daquelas que se descontinuaram. Essas unidades figuram como subunidades administrativas que integram uma entidade ou um órgão, caracterizados pela autonomia patrimonial.

D’Auria (1949) (*apud* PETRI, 1981, p. 1/119) reafirma a aplicabilidade do Princípio da Continuidade para os órgãos e entidades do setor governamental, assim se pronunciando: “Caracteriza, também, nas administrações públicas, principalmente no Estado, a perpetuidade de sua duração”.

A preocupação com a continuidade das entidades governamentais norte-americanas pode ser notada no pronunciamento do *GASB*, quando define “fundos” como uma entidade contábil com atividades contínuas. Quando da criação de um fundo, uma das exigências que se faz é a determinação da sua expectativa de vida. De acordo com determinação do Departamento Financeiro e Orçamentário dos Estados Unidos:

[...] os departamentos que necessitarem de criação de um novo fundo contábil deverão submeter a requisição a este Departamento para análise. Todas as requisições devem incluir: a) a justificativa para a criação do novo fundo, b) o propósito do fundo, c) tipo

de administração Agência/Departamento, d) fontes de recursos, e) natureza das despesas e desembolsos e f) tempo de operação ou estimativa de vida do fundo.

O fundo é considerado, portanto, entidade autônoma – em relação aos demais fundos – e a sua continuidade está associada à entidade contábil.

3.3 Princípio da Oportunidade

O Princípio da Oportunidade busca a tempestividade e a integridade dos registros contábeis, possibilitando contemplar todas as variações sofridas pelo patrimônio de uma entidade, no momento em que elas ocorrerem e com a extensão correta, independentemente das causas que as originaram.

A escolha da denominação desse Princípio – que tem como essência o registro da universalidade das variações sofridas pelo patrimônio no momento em que ocorrerem – não é retratada em sua plenitude pelo termo oportunidade, criando a necessidade de explicação quanto ao conteúdo e abrangência, como pode ser observado pelos esclarecimentos do CFC (2000, p. 48):

Este princípio abarca dois aspectos distintos, mas complementares: a integridade e a tempestividade, razão pela qual muitos autores preferem denominá-lo de princípio da universalidade. O primeiro diz respeito à necessidade de as variações serem reconhecidas na sua totalidade, isto é, sem qualquer falta ou excesso. A tempestividade determina que as variações sejam registradas no momento em que ocorrerem, mesmo na hipótese de alguma incerteza.

As entidades governamentais não podem prescindir da observância desse princípio, considerando que é dever da administração pública fornecer aos cidadãos de forma tempestiva e íntegra as informações que possam subsidiar a tomada de decisão. As entidades integrantes do governo federal, que integram o orçamento fiscal e seguridade social, passaram a atender

plenamente a esse princípio com o advento do SIAFI, principalmente quanto aos quesitos integridade e tempestividade.

Outro fato que veio corroborar esse princípio foi a edição, em 2000, da Lei de Responsabilidade Fiscal, que determina que as contas dos entes públicos fiquem disponíveis ao cidadão, para que esse possa, a qualquer momento, delas dispor. Reis (1995, p. 15) se refere a aplicabilidade desse princípio na área governamental comentando que:

A informação contábil tem a sua utilidade garantida na medida em que este princípio seja observado em toda a sua extensão. De que valem para o gestor informações de dois ou mais meses anteriores se tem necessidade de tomar decisões no momento em que a informação é recebida.

A Lei n. 4.320/1964, ao determinar que os serviços de Contabilidade serão organizados de forma a permitir o acompanhamento dos fatos ligados à Administração Orçamentária, Financeira, Patrimonial e de Custos, está implicitamente se referindo à aplicabilidade desse princípio. Caso contrário, seria inviável atender ao que a lei determina.

A questão da integridade e tempestividade das informações contábeis é levada com rigor pelo governo norte-americano, devido ao compromisso de transparência das contas públicas, sendo a prestação de contas considerada um ato formal, por meio do qual os cidadãos esperam tomar conhecimento do desempenho de cada fundo, possibilitando a avaliação de seus representantes.

3.4 Princípio do Registro pelo Valor Original

O Princípio do Registro pelo Valor Original surge em decorrência da imutabilidade do valor acordado nas transações, factíveis de registros contábeis. De acordo com esse princípio, os componentes do patrimônio devem ser registrados pelos valores originais das transações

com o mundo exterior, expressos a valor presente na moeda do país em que serão mantidos na avaliação das variações patrimoniais posteriores, inclusive quando configurarem agregações ou decomposições no interior da entidade.

Os componentes do patrimônio devem ser registrados pelos valores monetários determinados na data da transação, em moeda nacional, proporcionando a homogeneização quantitativa dos registros e das mutações do patrimônio.

Bargues (1994, p. 65), no *Plan General de Contabilidad Pública* – Espanha (1994), reconhece esse princípio com o seguinte posicionamento:

Como norma geral, todos os bens, direitos e obrigações devem figurar pelo preço de aquisição, custo ou produção. Não obstante as obrigações, devem ser compatibilizados com seu valor de reembolso. O Princípio do Registro pelo Valor Original deverá ser sempre respeitado, salvo quando houver autorização ou disposição legal em contrário ou retificações de valores.

Para o IBRACON (1994), o valor a ser contabilizado deve representar o custo de aquisição ou os gastos necessários à fabricação e colocação dos bens e serviços em condições de gerar benefícios para a entidade. Representa a base de valor para a Contabilidade, expresso em termos de moeda de poder aquisitivo constante.

A posição desse Instituto, quando admite a indexação da moeda, revela-se avançada em relação ao conteúdo quantitativo das demonstrações contábeis, possibilitando que o valor inicial seja compatível com o poder de compra da moeda e que as informações contábeis sejam utilizadas como fonte preditiva.

Iudícibus (2000, p. 56) se refere ao Princípio do Custo Inicial como Base de Valor declarando:

Considera-se que este princípio seja uma seqüência natural do postulado da continuidade. Segundo ele, os ativos são incorporados pelo preço pago para adquiri-los ou fabricá-los, mais todos os gastos necessários para colocá-los em condições de gerar benefícios para a empresa.

As entidades que compõem o setor público adotam os preceitos desse princípio quando do registro das transações efetuadas. O SIAFI registra automaticamente todos os lançamentos contábeis quando da entrada no sistema do documento que é o fato gerador¹⁶ dos lançamentos, não permitindo alteração no documento original, qualquer que seja a mudança efetivada pelo registro de outro documento.

Petri (1981, p. 124) argumenta que “no setor público o pressuposto de que o preço acordado entre o comprador e o vendedor na aquisição de um ativo é o que expressa mais adequadamente o valor econômico desse bem”.

A Lei n. 4.320/1964 ratifica a aplicabilidade desse princípio na área governamental quando em seu texto faz alusão à avaliação dos elementos patrimoniais.

- a) os débitos e créditos (obrigações e direitos), bem como os títulos de renda, devem ser avaliados pelo seu valor nominal, feita a conversão, quando em moeda estrangeira, à taxa de câmbio vigente na data do balanço;
- b) os bens móveis e imóveis pelo valor de aquisição ou pelo custo de produção ou de construção;
- c) os bens de almoxarifado, pelo preço médio ponderado das compras.

O que se observa é que as avaliações, conforme estabelecidas na lei, são feitas a preços de entradas e que – uma vez integrados ao patrimônio os bens, direitos e obrigações – não poderão ter seus valores alterados, mantendo-se enquanto estiver integrado ao patrimônio da entidade.

O Princípio do Registro pelo Valor de Aquisição foi abordado pelo *Accounting Public Board (APB)* n.4 (*apud* HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999, p. 81), como “os ativos e passivos são medidos aos preços de troca às quais as transferências têm lugar”.

¹⁶ Fato gerador dos registros são os fenômenos contábeis que mereçam ser contabilizados. Geralmente, o fato gerador coincide com a emissão das Notas de Créditos (NC), Notas de Empenhos (NE), Ordem Bancária (OB)

3.5 Princípio da Atualização Monetária

O Princípio da Atualização Monetária relaciona-se à manutenção dos valores registrados em unidades monetárias equivalentes à transação efetuada, tendo por base o poder aquisitivo da moeda, objetivando amenizar os efeitos da inflação sobre os valores registrados – em decorrência de fatos passados – nas demonstrações contábeis.

De acordo com a Resolução n. 750/1993 do CFC, o Princípio da Atualização Monetária visa a reconhecer os efeitos inflacionários nas demonstrações contábeis, assim se pronunciando:

Os efeitos da alteração do poder aquisitivo da moeda nacional devem ser reconhecidos nos registros contábeis através do ajustamento da expressão formal dos valores dos componentes patrimoniais. São resultantes da adoção desse Princípio: a moeda, embora aceita universalmente como medida de valor, não representa unidade constante em termos do poder aquisitivo; para que a avaliação do patrimônio possa manter os valores das transações originais.

Tendo a Contabilidade o Patrimônio como objeto, os Princípios Fundamentais de Contabilidade como núcleo central de orientação e como objetivo a correta apresentação do Patrimônio, bem como a análise das causas das suas mutações, faz-se necessário atualizar sua expressão formal em moeda nacional, a fim de que os valores dos componentes patrimoniais e, por consequência, o do patrimônio líquido, permaneçam atualizados.

A determinação desse princípio está vinculada à perda do poder aquisitivo da moeda, que requer ajustamento de sua expressão formal, visando a manter o valor original das transações efetuadas, devendo ser realizada por meio de indexador, de forma uniforme por todas as entidades, permitindo, assim, possíveis comparações.

Hendriksen e Van Breda (1999, p. 106) se reportam à importância e à limitação da unidade monetária como medida de valor, utilizada nas demonstrações contábeis, como a

seguir:

Em muitos casos a unidade monetária é a unidade de medida, principalmente quando a agregação de valor é necessária ou desejável. Entretanto, a unidade monetária possui suas limitações como método de comunicação da informação, sendo a mais séria o fato do valor da unidade monetária não permanecer estável com o passar do tempo. A limitação causada pela instabilidade da unidade de medida requer certas modificações no uso de preços de troca de períodos diferentes, expressos em termos monetários.

O referido princípio buscava nortear os procedimentos de atualização dos valores registrados, em decorrência de fatos passados, quando da ocorrência de perda do poder aquisitivo da moeda, visando a manter as demonstrações contábeis com valores atualizados e conseqüentemente apropriados à predição e decisões.

Cabe ressaltar – pela relevância e oportunidade que teve na época – a iniciativa da correção monetária integral, ocorrida em 1987, quando a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), por meio da Instrução Normativa n. 64/1987, determinou a obrigatoriedade – pelas sociedades anônimas de capital aberto – da publicação de demonstrações contábeis corrigidas integralmente.

A Instrução Normativa n. 191/1992 da CVM instituiu a Unidade Monetária Contábil (UMC) como sendo uma moeda de capacidade aquisitiva constante, a qual serviu de base para a determinação dos valores corrigidos de forma integral.

A correção monetária integral buscou apresentar, a valores atualizados, a situação financeira e patrimonial das entidades, proporcionando aos usuários da informação subsídios para a avaliação dos resultados e dos patrimônios. Porém, a Lei n. 9.249, de 26 de dezembro de 1995, inibiu a adoção desse princípio, determinando a revogação da correção monetária das demonstrações financeiras.

O Princípio da Correção Monetária pode ser considerado um instituto do Princípio do Registro pelo Valor Original, pois busca trazer a valor atual os registros já realizados, proporcionando à Contabilidade a capacidade de fornecer informações que podem ser tratadas

gerencialmente e com força preditiva.

Esse princípio (Correção Monetária) não é adotado pelas unidades da administração pública federal do governo brasileiro. A Lei n. 4.320/1964 não faz menção expressa à correção monetária, mas o faz em relação à reavaliação de elementos patrimoniais, não proibindo, dessa forma, a aplicabilidade desse princípio em suas demonstrações. O que atualmente impede a aplicação desse princípio é a edição de lei posterior.

Quanto ao governo norte-americano, cabe ressaltar, primeiramente, que não ocorre preocupação com a adoção da correção monetária. Mas, entre os seus princípios gerais, verifica-se naquele governo a adoção da depreciação do ativo imobilizado, sendo que em alguns fundos o valor da depreciação não é registrado nas contas de fundos de governo e sim em um sistema de custos.

3.6 Princípio da Prudência

O Princípio da Prudência está relacionado ao conservadorismo, determinando a adoção do menor valor para os componentes do ativo e do maior para os do passivo – sempre que se apresentem alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o Patrimônio Líquido –, sendo restrito às variações patrimoniais posteriores às transações originais com o mundo exterior, uma vez que essas deverão decorrer de consenso com os agentes econômicos externos ou da imposição desses.

Há de se observar com muita cautela a aplicabilidade desse princípio, pois a escolha entre alternativas igualmente válidas não pode ser confundida nem configurada como arbitrária, que, manipulada, pode desvirtuar o resultado patrimonial. O que esse princípio vislumbra é o conservadorismo, o qual opta pelo menor valor para o patrimônio líquido.

Não há nenhuma restrição legal à utilização desse princípio pela administração pública. Porém, a sua aplicabilidade é um tanto restrita, pois o reconhecimento de uma variação negativa ou positiva está vinculada a algum mandamento legal, sendo que algumas práticas adotadas podem não obedecer a esse preceito.

A administração pública federal direta deixa de ser prudente à medida que não reconhece contabilmente os passivos contingentes, as provisões para devedores duvidosos, provisão para férias, décimo terceiro, as depreciações e outros itens que podem alterar a situação líquida patrimonial.

3.7 Bases de Reconhecimento da Receita e da Despesa

Esta subseção procura discutir os princípios e outros aspectos vinculados à caracterização das bases contábeis de reconhecimento das variações (aumentos e diminuições) no resultado do exercício e, conseqüentemente, no Patrimônio Líquido. Nessa linha, os Princípios de Competência e o de Caixa tornam-se objeto de maior discussão, envolvendo aspectos conceituais e práticos da receita e da despesa nos setores público e privado.

As bases contábeis de reconhecimento das variações patrimoniais das entidades do governo brasileiro são: Competência para as despesas e Caixa para as receitas. Considera-se receita os ingressos efetivados no caixa do tesouro público, e despesas as efetivamente liquidadas, ou seja, aquelas cujo fato gerador já tenha ocorrido, independentemente de seu pagamento. Esse procedimento revela o conservadorismo adotado pelo legislador brasileiro, protegendo a administração pública de compromissos que não possam ser resgatados por insuficiência de caixa. Silva (2000, p. 258) argumenta:

A diferença de procedimentos quanto ao reconhecimento das receitas e das despesas no setor público e no setor privado ocorre porque as atividades do Estado em qualquer

esfera estão embasadas na arrecadação e distribuição de recursos, de acordo com a lei orçamentária aprovada.

As despesas governamentais brasileiras são reconhecidas em decorrência da execução orçamentária, ou seja, o fato gerador para o reconhecimento da despesa não é, necessariamente, a sua efetiva realização, e sim o comprometimento orçamentário do exercício a que se refere. Quando do reconhecimento das receitas, as entidades governamentais têm como embasamento legal o que determina a Lei n. 4.320/1964, e não os preceitos da Resolução n. 750/1993 do CFC.

Ressalta-se que o princípio adotado para os registros das despesas do governo brasileiro trata da competência orçamentária, diferenciando do aplicado para as entidades do setor privado. De acordo com a Lei n. 4320/1964:

Art. 35. Pertencem ao exercício financeiro:

- a) as receitas nele arrecadadas;
- b) as despesas nele legalmente empenhadas.

Art. 36. Consideram-se restos a pagar as despesas empenhadas, mas não pagas até o dia 31 de dezembro, distinguindo as processadas das não processadas.

Art. 60. É vedada a realização de despesa sem prévio empenho.

A partir desse preceito legal, surgiu a denominação “regime misto” para designar o momento de reconhecimento da receita e da despesa nas entidades governamentais, conforme pode ser observado na ilustração a seguir.

REGIME MISTO	COMPETÊNCIA	→	DESPESAS	→	EMPENHOS LIQUIDADOS
	CAIXA	→	RECEITAS	→	ARRECADADAS

Ilustração 4 – Esquema referente ao regime misto brasileiro

Fonte: Adaptado de MOTA (2002).

O governo norte-americano adota quatro bases para o reconhecimento das receitas e despesas: Competência (*Accrual Basis*), Competência Modificado (*Modified Accrual Basis*),

Caixa (*Cash Basis*) e Caixa Modificado (*Modified Cash Basis*).

As bases de reconhecimento das receitas e despesas governamentais norte-americanas não estão vinculadas aos conceitos de gastos, obrigações, direitos, entradas, saídas, e sim ao momento em que o reconhecimento deva ocorrer, de forma a se obter resultados financeiros e econômico-patrimoniais.

O reconhecimento das receitas governamentais norte-americanas, segundo a orientação do NCGAS1 62, devem ser reconhecidas no exercício financeiro no qual são suscetíveis de acréscimos¹⁷, isso é, quando se tornam mensuráveis e disponíveis¹⁸, para financiar despesas do período vigente.

3.7.1 Competência

O Princípio da Competência refere-se à imputação temporal da receita e da despesa em relação ao patrimônio. A aplicabilidade desse princípio busca a melhor forma de identificar os elementos geradores de ingressos e dispêndios, confrontando-os para a obtenção do resultado do período.

Para o FASB-1: *Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises*, os registros contábeis baseados no Princípio de Competência visam a:

Registrar os efeitos contábeis em uma empresa, em relação às transações e eventos que afetariam o caixa nos períodos nos quais essas transações, eventos e circunstâncias acontecem, e não nos períodos nos quais o dinheiro é efetivamente recebido ou pago. Este princípio busca envolver todo o processo, que envolve o caixa, desde a aplicação dos recursos até o retorno desses à empresa.

¹⁷ A aplicação desse requer critérios de julgamento, materialidade, oportunidade e consistência na determinação dos itens que serão objeto de acréscimos.

¹⁸ São consideradas disponíveis as receitas arrecadadas no período ou após o encerramento desse, desde que em tempo suficiente para cobrir obrigações do exercício encerrado.

O *GASB-11: Governmental Accounting Standards Board* aborda a base Competência relacionando o seu reconhecimento ao fluxo financeiro, determinando:

No fluxo de recursos financeiros são considerados as transações e eventos, quando estes acontecem, por conseguinte só se reconhece seus efeitos quando estas têm lugar, com independência de quando se processará o pagamento ou recebimento correspondente.

Para Ruppel (2001), o Regime de Competência é considerado o melhor método no reconhecimento das receitas e despesas, tanto para as entidades do setor público como para as governamentais, tendo em vista que esse método proporciona melhor visualização da posição econômica e financeira das entidades. Esse autor argumenta:

A base Competência apresenta-se como um método superior aos demais quanto à evidenciação dos recursos econômicos de qualquer organização. O resultado por este método está baseado no momento em que as transações e eventos ocorrem, independentemente de pagamento ou recebimento, evidenciando a relevância dos fatos, a neutralidade, oportunidade, perfeição e comparabilidade. O uso adequado da base de Competência é recomendado em toda a sua extensão para o setor governamental. A aplicabilidade da base competência no governo, no entanto, difere um pouco da aplicada no setor privado.

O autor ressalta que apesar de ser considerado o melhor método de reconhecimento das transações e eventos que alteram o patrimônio, a aplicação desse princípio não é imprescindível para as entidades governamentais norte-americanas, uma vez que não é o objetivo dos fundos de governo a obtenção de lucro.

Tanto o governo brasileiro como o governo norte-americano, adotam o Princípio da Competência, porém, a sua aplicabilidade difere daquela aplicada no setor privado. Os registros das despesas do governo brasileiro são registrados com base na competência orçamentária, diferenciando do aplicado para as entidades do setor privado.

Quando a lei determinou que pertencem ao exercício financeiro as despesas nele legalmente empenhadas¹⁹, o legislador procurou limitar o registro da despesa ao orçamento do

¹⁹ Despesa Empenhada é aquela precedida de nota de empenho, ou seja, o primeiro estágio da despesa e representa o comprometimento do crédito orçamentário.

exercício. No entanto, esse entendimento não é unânime, sendo que algumas unidades integrantes dos governos estadual e municipal interpretaram o enunciado como a emissão do empenho, primeiro estágio da despesa, como fato gerador para reconhecimento e apropriação da despesa no setor público.

As unidades integrantes do governo Federal entendem como fato gerador das despesas o segundo estágio da despesa – liquidação, momento no qual se reconhece o implemento de condição, recebimento do bem ou dos serviços, apropriando o direito do credor perante o Estado, com exceção das despesas que serão inscritas em restos a pagar.

No final do exercício, os empenhos subsistentes e não liquidados até 31 de dezembro serão inscritos em restos a pagar não processados. Essa inscrição acarreta a liquidação da despesa independentemente do recebimento ou da prestação do serviço, garantindo que os valores, cuja execução financeira só ocorrerá no exercício seguinte, integrem o resultado orçamentário do exercício em que os empenhos foram emitidos. Nesse caso, as despesas integraram o resultado do exercício não pela aplicabilidade do Princípio da Competência – fato gerador –, e sim pelo Princípio da Anualidade Orçamentária.

Reis (1995, p. 21), ao ratificar que a Contabilidade Governamental adota o Princípio da Competência orçamentária, argumenta:

Em realidade, há muito a Contabilidade Governamental vem adotando o que se convencionou denominar regime misto para os registros das receitas e das despesas de natureza orçamentária, à medida que o orçamento vai sendo executado no exercício financeiro, sem a preocupação de apurar o resultado por atividade e, conseqüentemente, de verificar a existência de correlação da receita com a despesa.

Esse procedimento adotado pelas entidades governamentais brasileiras atende aos preceitos legais, privilegia a execução e o controle do orçamento, ficando alterado negativamente o resultado patrimonial, sem, no entanto, se ter a certeza de que as despesas que foram inscritas em restos a pagar não processados serão executadas no exercício seguinte.

O quadro a seguir resume a relação entre o reconhecimento da despesa e o Princípio da Competência no âmbito do orçamento fiscal e da seguridade social do governo federal brasileiro.

RECONHECIMENTO DA DESPESA – PRINCÍPIO DA COMPETÊNCIA ORÇAMENTÁRIA		
PERÍODO	DURANTE O EXERCÍCIO Fato gerador: recebimento do bem ou serviço.	A despesa é apropriada (reconhecida) quando da liquidação, momento do recebimento dos bens ou serviços.
	NO ENCERRAMENTO Fato gerador: empenhos subsistentes e não liquidados	O saldo dos empenhos emitidos e não liquidados também é considerado e registrado como despesa. Nesse caso, o reconhecimento da despesa é anterior ao recebimento dos bens ou serviços.

Ilustração 5 – Reconhecimento da Despesa – Competência Orçamentária

Cumprir destacar que a LRF/2000 veio reforçar a questão da competência aplicável à despesa na Contabilidade Pública, tornando-a exigível, nos termos do inciso II do art. 50 que determina:

[...] Além de obedecer às demais normas de Contabilidade Pública, a escrituração das contas observará as seguintes:

II – a despesa e a assunção de compromisso serão registradas segundo o regime de competência, apurando-se, em caráter complementar, o resultado dos fluxos financeiros pelo regime de caixa; [...].

O resultado patrimonial das entidades integrantes da administração pública não contempla determinados fatos que influenciariam negativamente no resultado do exercício, tais como: depreciação e amortização de ativos, provisões (férias, décimo terceiro salário, passivos contingentes), deixando de cumprir os preceitos do Princípio da Competência.

3.7.1.1 Competência Orçamentária

A Contabilidade Governamental deve registrar como despesas todo egresso dos cofres públicos, devendo ser segregada em despesas orçamentárias e extra-orçamentárias. De acordo

com João Angélico (*apud* MOTA 2002, p.103).

Constitui despesa pública todo pagamento efetuado a qualquer título pelos agentes pagadores. Saídas, desembolsos, dispêndios ou despesa pública são expressões sinônimas. Classifica-se a despesa pública, inicialmente, em dois grupos: despesa orçamentária e despesas extra-orçamentária.

As despesas orçamentárias podem originar-se de fatos modificativos (efetivas) e permutativos (não efetivas), em cumprimento à Lei Orçamentária Anual, evidenciando à sociedade a legitimidade na realização dos gastos autorizados para determinado exercício financeiro.

Para eliminar os efeitos negativos no resultado patrimonial do registro como despesa dos fatos permutativos, a Contabilidade Governamental recorre a mecanismos de compensação (mutações ativas).

Pires (2000) alerta para a necessidade de se diferenciar as receitas e despesas orçamentárias efetivas das não-efetivas, quando da apuração do resultado do exercício. O autor ressalta que a arrecadação de receitas e a realização de despesas de capital constituem fatos permutativos e são consideradas receitas e despesas orçamentárias, sem, contudo, afetar o resultado patrimonial. Assim sendo, devem ser segregadas de forma a se identificar os elementos que alteram o resultado do período.

As despesas (desembolsos) extra-orçamentários originam-se, normalmente, de fatos permutativos que geraram um embolso extra-orçamentário. Os registros são efetivados pelo regime de caixa.

A ilustração a seguir permite visualizar os efeitos no Patrimônio Líquido em decorrência de registros de fatos permutativos e modificativos orçamentários e extra-orçamentários.

APROPRIAÇÃO DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA		
FATOS CONTÁBEIS	LANÇAMENTOS CONTÁBEIS	EFEITOS NO RESULTADO
AQUISIÇÃO DE BENS MÓVEIS	D – Despesa Orçamentária(Resultado) C – Banco/Obrigação (PC)	↓ PL ↑
	D – Bens Móveis (AP) C – Variação (+) VA (resultado orçamentário)	(NULO)
AQUISIÇÃO DE MATERIAL DE CONSUMO	D – Despesa Orçamentária(Resultado) C – Banco/Obrigação (PC)	↓ PL ↑
	D – Material de consumo (AC) C – Variação (+) VA (resultado orçamentário)	(NULO)
CONSUMO DOS MATERIAIS	D – Variação (-) VP – Extra Orçamentária C – Material de Consumo.	PL (REDUÇÃO) ↓

Ilustração 6 – Efeitos no Resultado – apropriação da despesa orçamentária não-efetiva

Da discussão realizada, pode-se observar que os componentes para cáculo do resultado (receita *versus* despesa) na administração pública brasileira não possuem características que permitem conceituá-los como elementos geradores de lucro ou prejuízo de determinado momento, quando confrontados. No entanto a Contabilidade Governamental está estruturada para apresentar resultados:

- orçamentário – evidencia o comportamento das receitas e o das despesas, compreendidas em um exercício financeiro, apurando-se o superávit ou déficit orçamentário pelo confronto entre a execução das receitas e das despesas (Contabilidade Orçamentária);
- financeiro – apurado a partir do confronto entre ativo e passivo financeiros – superávit ou déficit fiscal (Contabilidade Financeira).
- econômico ou patrimonial - em decorrência dos fatos a seguir este resultado não retrata fielmente a situação patrimonial das entidades públicas contábeis:
 - a) empréstimos e financiamentos recebidos e aplicados em despesas – têm-se o registro de receita não-efetiva, quando do seu recebimento e de despesa efetiva quando da aplicação e de despesa não-efetiva quando de sua amortização;

- b) não registro, pelo fato gerador, das provisões referentes a férias, décimo terceiro salário, perdas prováveis etc.;
- c) não registro das depreciações dos bens em utilização;
- d) baixa dos sistemas contábeis dos bens de uso comum, quando do término das obras (estradas, pontes, praças etc.);
- e) não apropriação da totalidade dos passivos contingentes pode não refletir, em determinado momento, o valor real do patrimônio de uma entidade.

As práticas adotadas pela Contabilidade Governamental brasileira revelam a necessidade de investimentos em estudos e pesquisas, buscando a edição e redefinição de conceitos básicos inerentes à área pública, de Princípios Fundamentais de Contabilidade para a área governamental, instituição de órgão próprio formado por contadores, que trate especificamente desses assuntos, similar a dos Estados Unidos da América.

3.7.1.2 Competência Modificada (*Modified Accrual Basis*)

A base de Competência Modificada – utilizada pelo governo norte-americano – pode ser considerada a mais apropriada para os fundos de governo, reconhecendo algumas transações pelo regime de competência e outras pelo regime de caixa, abarcando certas especificidades inerentes à atividade governamental. Toma como base as diversas fontes de ingressos governamentais e os diferentes níveis em que esses ingressos podem ser reconhecidos em função da competência. Nessa perspectiva, os ingressos são reconhecidos, segundo o critério de Caixa, quando não são suscetíveis de reconhecimento por Competência.

A *Division of Accountants and Reports Policy and Procedure Manual* (1998) define a *Modified Accrual Basis* como sendo a base que reconhece as transações ou eventos econômicos das receitas derivadas das operações nas demonstrações, quando essas receitas

são mensuráveis e disponíveis para liquidar os passivos do período corrente. Os recursos disponíveis representam os cobráveis no período corrente, ou após o encerramento desse, caso venham a ocorrer dentro de período relativamente curto, suficiente para ser usado na liquidação de passivos do período corrente. As despesas são reconhecidas de forma similar ao regime de competência, considerando que são registradas quando a obrigação correspondente foi incorrida.

O NCGAS1, por sua vez, pronuncia-se sobre as bases de reconhecimento do Princípio da Competência e do da Competência Modificada com o seguinte posicionamento:

A maior diferença na aplicação do conceito competência para os fundos contábeis governamentais, como fundos dos proprietários, e a contabilidade comercial, está relacionada com as diferenças do ambiente e dos objetivos de mensuração da contabilidade. Estas modificações e adaptações, visando à viabilização e implementação do conceito de Competência no fundo contábil governamental são melhores referenciadas como 'base de competência modificada' que pode ser aplicada para todos os fundos contábeis do governo e relatórios.

A Contabilidade por fundos – utilizada na Contabilidade norte-americana – adota bases de reconhecimento contábil para as receitas e despesas, cuja escolha caracteriza-se pelo tipo de atividades e transações efetuadas em cada fundo, tendo em vista o objeto a que se pretende: posição da mensuração financeira ou apuração dos resultados das operações.

Cabe ressaltar, no entanto, que não há consenso de que a melhor base para os reconhecimentos das receitas e despesas governamentais seja o Princípio da Competência. Alguns autores consideram que a melhor opção é a competência modificada, que possibilita incorporar as particularidades inerentes ao setor público. O governo norte-americano adota tanto a base Competência como a da Competência Modificada. A base da opção está na natureza das transações que são efetivadas pelos fundos contábeis.

O *National Council Governmental Accounting (NCGA)* recomendou a adoção desse princípio para as receitas que fossem obtidas pelas entidades governamentais, em decorrência da execução de atividades similares às empresariais. Normalmente, essas são receitas

provenientes da exploração do patrimônio público.

De acordo com o *Statement of Principle Accrual Basis in Governmental Accounting* o *accrual basis* e o *modified accrual basis of accounting* representam os melhores métodos de apropriação a ser usado para mensurar a posição financeira e os resultados das operações governamentais. O referido Conselho alerta que a *cash basis* não é apropriada nem para as entidades privadas nem para as públicas.

Para o *Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas (ICAC)*, os ingressos podem ser reconhecidos com base na competência quando:

- a) O ingresso pode ser medido objetivamente;
- b) O ingresso encontra-se disponível. A disponibilidade pode ser estabelecida em função de algumas condições:
 - b.1) Ser legalmente utilizada para financiar os gastos do período;
 - b.2) Pode ser recalculado no período atual ou dentro de um prazo razoável, quando este já foi finalizado, visando a cobrir obrigações do exercício.

Há, no entanto, de se ressaltar que mesmo sendo adotada a base competência, pelas entidades governamentais norte-americanas, não são contempladas no resultado:

- os serviços da dívida, pois não obedecem aos preceitos do referido princípio, pois por determinação legal os juros e o principal só serão reconhecidos quando do efetivo pagamento;
- os itens que compõem o inventário, que são reconhecidos como despesas quando da compra (*purchase method*) ou quando do consumo (*consumption method*);
- os serviços de seguros envolvendo mais de um exercício fiscal que são reconhecidos em sua totalidade quando de sua aquisição, e não nos períodos, referentes aos benefícios proporcionados.

3.7.2 Caixa

Essa base de reconhecimento considera como receitas ou despesas as efetivamente recebidas ou pagas, independentemente do fato gerador, mensurando o resultado financeiro de determinado período pela diferença entre os recebimentos e pagamentos, permitindo o levantamento do fluxo de caixa.

Silva (2000, p. 261) se reporta às conseqüências dos registros por esse princípio, como:

O regime de caixa facilita o acesso ao impacto fiscal da atividade econômica e contribui para a reconciliação desses dados com o fluxo monetário do Tesouro. Todavia, é ineficiente para indicar imediatamente ou mesmo a médio e longo prazo as obrigações do Estado. O regime de caixa pode contribuir para distorcer o resultado financeiro e econômico, além de omitir do legislativo as reais necessidades de recursos para cobertura dessas obrigações.

Sendo as receitas públicas obtidas dos cidadãos, e a esses devendo retornar nas mais diversas formas de prestação de serviços públicos, torna-se útil, apesar das limitações, a obtenção do resultado do fluxo de caixa, o qual evidenciará o déficit ou superávit financeiro, pelo confronto entre recebimentos e pagamentos, sem considerar os reflexos das transações cujo fato gerador já tenha ocorrido ou ocorrerá em momento subsequente. As entidades governamentais brasileiras adotam a base de reconhecimento caixa somente para os registros referentes às receitas.

De acordo com a regulamentação da administração pública brasileira, a arrecadação de receita compreende o momento em que o contribuinte, de fato, efetiva o pagamento na rede bancária, correspondendo ao terceiro estágio da receita.

Os registros contábeis, de acordo com o texto legal, devem ser efetivados quando da arrecadação. No entanto, a entrada efetiva nos cofres públicos ocorre no momento do

recolhimento da receita.

O governo federal efetua os registros contábeis da receita a partir do momento em que esses são recolhidos ao seu caixa único, com exceção dos registros efetuados ao final de cada exercício financeiro – fase em que o Tesouro Nacional reconhece como entrada efetiva no caixa, também, os valores arrecadados e não recolhidos. A ilustração 7 permite observar os efeitos contábeis quando do efetivo ingresso durante o exercício:

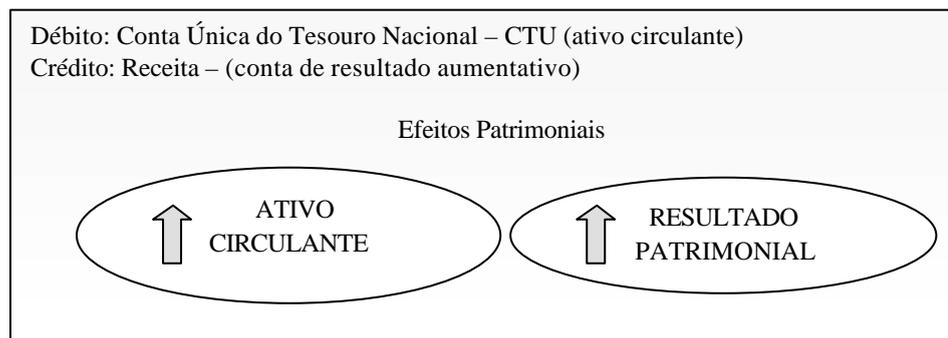


Ilustração 7 – Registros Contábeis – quando do efetivo recebimento das receitas

O registro pela arrecadação – que ocorrerá no final do exercício, quando não houve ainda o recolhimento do efeito patrimonial – é o mesmo que altera o item do ativo circulante, no qual entra direito a receber em substituição à conta única do Tesouro Nacional.

Para o governo norte-americano, a *Cash Basis Accounting* forma a base de escrituração quando do recebimento das receitas e do pagamento das despesas em espécie. Essa base de reconhecimento pode ser efetuada para cumprimento de determinação legal, porém não é considerada base acurada para o relatório financeiro.

Sacco (1997) definiu *cash basis* como: “A base caixa no desenvolvimento de uma base conceitual para as demonstrações contábeis só reconhece as transações e eventos quando da efetiva entrada ou saída de caixa”.

O ICAC reconhece a base caixa como suscetível de utilização na Contabilidade Governamental, assim se pronunciando:

A base caixa implica reconhecer somente os fluxos de recebimentos e pagamentos, ou seja os ingressos e os dispêndios reconhecidos no momento em que ocorrer o pagamento ou recebimento respectivo. As limitações de reconhecimento por esta base são evidentes, principalmente porque não permitem registrar o nascimento do direito nem tampouco reconhecem as obrigações.

De acordo com manual de procedimentos da *Division of Accountants and Reports Policy and Procedure Manual*, essa base de reconhecimento é inapropriada para demonstrar a posição financeira de qualquer fundo contábil. De acordo com *NCGA1*:

A base caixa não é apropriada para a Contabilidade Governamental, podendo, no entanto, ser utilizada para apropriar determinadas transações, como: multas, taxas efetivamente recebidas. Pode-se também se valer da base caixa para registro das transferências entre fundos evidenciando o momento do efetivo pagamento ou recebimento.

3.7.2.1 Caixa Modificado (*Modified Cash*)

Essa base de reconhecimento é utilizada por alguns fundos contábeis norte-americanos – refere-se ao reconhecimento das receitas e despesas quando dos seus efetivos recebimento e quitação, em espécie, acrescidas daquelas identificadas como direito a receber e obrigações a pagar, condicionadas ao tempo para recebimento e pagamento. Esses devem ocorrer num momento muito próximo (alguns autores consideram razoável o período de um mês). Normalmente, a data de realização ou de exigibilidade deve ser expressa nos documentos que ensejaram os lançamentos contábeis, sendo, portanto, considerados como líquido e certo.

Em razão das deficiências do próprio regime de caixa, A base caixa é considerada de pouca utilidade. Acresce a isso a arbitrariedade no reconhecimento ou não de determinados direitos a receber ou obrigações a pagar. A análise do resultado requer o exame de documentos. A ilustração a seguir sintetiza e caracteriza as bases de reconhecimento, do governo norte-americano, para cada tipo de fundo.

TIPOS DE FUNDOS E BASES CONTÁBEIS ADOTADAS	
1	FUNDOS DO GOVERNO
<i>MODIFIED ACCRUAL BASIS</i>	As receitas e as despesas devem ser reconhecidas no período em que se tornarem disponíveis e mensuráveis. As despesas devem ser reconhecidas no período em que os passivos a ela correspondentes forem reconhecidos, se mensuráveis.
<i>CASH BASIS</i>	Essa base de reconhecimento normalmente é utilizada para registro dos juros e amortização da dívida de longo prazo, as transferências entre fundos e algumas transações como: receita de multas, taxas de estacionamento.
2	FUNDO FIDUCIÁRIO
<i>MODIFIED ACCRUAL BASIS</i>	Gastos com fundos de fideicomissos e os <i>agency fund assets and liabilities</i> .
<i>ACCRUAL BASIS</i>	<i>Nonexpentable Trust Funds, Pension Trust Fund e Investment Trust</i> .
3	FUNDO DO PROPRIETÁRIO
<i>ACCRUAL BASIS</i>	As receitas e despesas devem ser reconhecidas pelo Princípio da Competência, quando ganhas e se tornarem mensuráveis. As despesas devem ser reconhecidas no período em que incorrerem, se mensuráveis.

Ilustração 8 – Resumo das Bases Contábeis – fundos norte-americanos

Fonte: NCGA 1.

Percebe-se que as determinações legais, as terminologias próprias, as práticas financeiras e o elevado número de operações do governo nutrem a necessidade da adoção de sistemas distintos que forneçam informações de diversas naturezas. A Contabilidade Governamental norte-americana procura fornecer essas informações por meio da:

- Contabilidade Orçamentária – que se dedica aos procedimentos, controles, monitoração e elaboração dos relatórios que são exigidos para evidenciar a execução das leis orçamentárias do Congresso norte-americano.

De acordo com Tierney (2000), os eventos ocorridos na área governamental que caracterizam a natureza orçamentária incluem:

- somente o Congresso pode autorizar e destinar recursos; tem autoridade orçamentária para autorizar a cobrança de receitas e a efetivação de dispêndios, referentes aos recursos financeiros integrantes do governo federal;
- é prerrogativa do Congresso permitir a transferência de apropriação entre

- agências;
- por determinação legal, o *Office of Management and Budget (OMB)* tem a responsabilidade de aquinhoar os vários fundos, para que um departamento ou agência federal possa assumir obrigações ou efetivar pagamentos;
 - os departamentos federais individuais e agências são os responsáveis pela administração dos fundos, suprindo-os de recursos orçamentários e financeiros à medida que os programas federais são administrados e executados.
- Contabilidade Financeira – tem como propósito a obtenção e evidenciação dos resultados de natureza financeira e econômica do governo norte-americano; dedica-se aos registros relativos aos ativos, passivos, investimentos, receitas e dispêndios que poderão estar relacionados à apropriação orçamentária.

A denominação contabilidade financeira, neste caso não tem correlação, apenas com o resultado financeiro e sim com todos os fatos que possam em algum momento afetar o resultado patrimonial. Os registros contábeis, normalmente se assemelham aos do setor privado.

Com base nos princípios e práticas no reconhecimento das receitas e despesas podemos inferir que, entender os procedimentos orçamentários, no setor público, é condição prévia para entender as peculiaridades da Contabilidade Pública Federal, tanto nos Estados Unidos da América como no Brasil.

3.8 Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público (NICSP)

A exigência por informações pautadas em princípios contábeis cresceu substancialmente nos últimos tempos. Com a internacionalização dos mercados de capitais, a contabilidade deparou-se com o desafio de fornecer informações uniformes e harmônicas, de forma que, quando comparadas, não se revelassem enviesadas.

Essa demanda emergiu e ganhou magnitude, em um primeiro momento, no setor privado, em razão do volume de transações entre países que cresceu aceleradamente, podendo causar prejuízos àqueles que as utilizassem como instrumento de suporte na tomada de decisão. O segundo momento alcançou a área governamental que, também, foi abarcada pelo processo de internacionalização de capitais.

Essa necessidade veio contribuir para que as áreas técnicas e acadêmicas despertassem e refletissem sobre a qualidade das informações apresentadas, enfocando, principalmente, os aspectos referentes à harmonização dos princípios, normas que sustentam a elaboração das demonstrações contábeis.

Segundo Lemes (2000) em geral, cada país define como serão criadas suas normas contábeis e qual conjunto de regras comporá sua supremacia nacional. Tais normas, portanto, tendem a espelhar as peculiaridades de cada país como ambiente econômico, história, cultura, linguagem e tradição.

O desafio que se vislumbra é como definir padrão único de normas de forma que possa ser lido e utilizado igualmente pelo usuário multinacional dessas informações contábeis, ou seja, como imputar comparabilidade entre demonstrações contábeis dos diversos países. O que se verifica é a perda de valor e de utilidade para a tomada de decisões das demonstrações contábeis em países distintos daquele em que os relatórios foram elaborados.

A preocupação com a qualidade e o conteúdo das informações contidas nas demonstrações contábeis, do setor privado, foi materializada a partir de 1973, com a criação do atual *IASB*²⁰, visando à formulação dos padrões a serem observados, mundialmente, na apresentação das demonstrações contábeis.

A questão da harmonização dos princípios e padrões contábeis, no âmbito governamental, foi abordada pelo Banco Mundial, no seu Manual de Contabilidade²¹ (1996), o qual recomendava que, na avaliação dos projetos por ele financiados, devem ser elaboradas e juntadas às Demonstrações Financeiras um relato de todas as normas e princípios aplicados pela Contabilidade. Aos países que recorrem ao seu caixa para obter financiamento para seus projetos o Banco Mundial alerta:

Os princípios e normas de contabilidade proporcionam diretrizes para determinar como e quando as transações financeiras são reconhecidas, avaliadas, classificadas, registradas, resumidas e finalmente informadas. As normas podem ser bastante específicas e podem ser aplicadas por meio de uma variedade de métodos e políticas de contabilidade.

Considerando que as Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público ainda estão em fase de elaboração e implementação, o Banco Mundial vem solicitando a todos os países que as demonstrações contábeis já sejam elaboradas de acordo com as Normas Internacionais de Contabilidade (NIC), recomendação essa pouco seguida pelos países, sendo necessário adaptar as informações aos padrões contábeis de cada país.

A pressão pela uniformidade nos procedimentos contábeis não tardou a alcançar o setor governamental, levando, em 1978, à criação do *IFAC – Public Sector Committee* com o propósito de discutir, também, nesse setor, as Normas Internacionais de Contabilidade para o

²⁰ IASB – tem por objeto estabelecer normas para as entidades que objetivam ao lucro, não abrangendo, portanto entidades governamentais.

²¹ Trata-se de Manual publicado, periodicamente, pelo Banco Mundial contendo as principais recomendações contábeis. Um dos objetivos deste relatório é auxiliar os países quanto aos procedimentos e forma em que devem ser apresentadas as informações contábeis, quando da Prestação de Contas dos recursos tomados como empréstimos.

Setor Público (NICSP)²². Essa iniciativa figura como resposta ao esforço dos vários países, incluindo o Brasil e os Estados Unidos da América, na adoção de procedimentos uniformes e harmônicos para as entidades governamentais.

Para melhor avaliação do esforço de vários países no sentido de proporcionar estudos, na área governamental, que viabilizem a uniformização e a harmonização dos princípios, normas contábeis, encontra-se no Anexo deste trabalho sinopse contendo as 18 Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público aprovadas pelo Comitê Governamental do *IFAC*, que serão implementadas nos próximos 4 anos, a partir de 2003.

²² O Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID), por meio da Associação Interamericana de Contabilidade (AIC) está implementando programa que busca o fortalecimento da transparência fiscal e, para tanto, faz-se necessária a implementação de Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público (NICSP), a primeira fase abrangerá os países da América Latina.

4 CONTABILIDADE GOVERNAMENTAL

4.1 A CONTABILIDADE GOVERNAMENTAL BRASILEIRA

Neste capítulo procura-se recapitular a evolução histórica dos conceitos e procedimentos contábeis aplicados ao setor público governamental brasileiro. Busca-se, assim, fornecer elementos para melhorar a compreensão dos conceitos e procedimentos aplicados na atualidade.

Como ponto de partida, pode-se lembrar que o Estado representa uma concessão da sociedade e, portanto, tem a obrigação de informá-la sobre os valores auferidos e sua aplicação. Essa obrigação informativa, consubstanciada na Prestação de Contas anual, vem sendo adotada ao longo da história da Contabilidade Governamental.

A filosofia da Prestação de Contas e da Contabilidade Governamental foi introduzida no Brasil a partir das concepções e práticas adotadas pelo governo português, em decorrência do processo de colonização.

Com a chegada da Família Real no Brasil os serviços administrativos aumentaram substancialmente, surgindo a necessidade de informações escrituradas e organizadas. Como consequência, em 1808, D. João VI edita o Alvará que criou o Erário Régio²³ e o Conselho da Fazenda, visando a unificar as operações referentes à arrecadação, distribuição e Administração da real fazenda do Brasil.

Esse Alvará estabeleceu regras contábeis a serem aplicadas às unidades governamentais e determinou o uso das partidas dobradas para registrar e controlar os

²³ Erário Régio era uma das denominações do Real Erário em Portugal, que equivale ao atual Ministério da Fazenda. Em 1822, com a Proclamação da Independência do Brasil, mudou a denominação para Tesouro Público do Rio de Janeiro. Em 1824, por força da Constituição do Império passou a ser denominado de Ministério da Fazenda.

registros contábeis das operações efetuadas pelo erário:

I – Para que o methodo de escripturação, e formulas de contabilidade da minha Real Fazenda não fique arbitrário, e sujeito à maneira de pensar de cada um dos Contadores Geraes, que sou servido crear para o referido Erário: ordeno que a escripturação seja a mercantil por partidas dobradas, por ser a única seguida pelas Nações mais civilizadas, assim pela sua brevidade para o manejo de grandes sommas, como por ser a mais clara, e a que menos lograr dá erros e subterfugios, onde se esconda a malicia e a fraude dos prevaricadores.

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

III – Ordeno que os referidos livros de escripturação sejam inalteraveis, e para ella se não possa argumentar ou diminuir nenhum, sem se me fazer saber, por consulta do Presidente, a necessidade de houver para se diminuir ou accrescentar o seu numero.
(BRASIL, 1808)

A partir desse Alvará, a Contabilidade Governamental passou a ser registrada pelo método das partidas dobradas²⁴, porém sem um referencial teórico que a orientasse, dedicando-se, exclusivamente, ao controle das receitas e despesas em detrimento do controle patrimonial.

Em 1824, foi instituída a ordem jurídico-constitucional²⁵ do Estado brasileiro, que, entre outros, estabeleceu princípios gerais de administração pública; criou órgão específico para executar, escriturar e controlar as receitas e as despesas; estabeleceu, também, o princípio da anuidade orçamentária, visando ao controle periódico das receitas e despesas.

Ressalta-se que, nesse período, a Contabilidade das entidades governamentais brasileiras era elaborada de forma simples e manual, carecendo de uniformidade e de coerência lógica nos registros dos atos e fatos praticados pelos agentes governamentais. De acordo com Nascimento (1996, p. 62), em 1827, o Imperador se pronunciou, em sessão legislativa, sobre as condições da Contabilidade Governamental, classificando como péssimo

²⁴ Em 1494, Fray Luca Paccioli publicou, em Veneza a *Summa de aritmetica geometria proportioni et proportionalitá*, na qual apresenta o *Tractatus de cumputis et scripturis*, obra que estabeleceu as bases da Contabilidade moderna.

²⁵ A Constituição de 1824 foi instituída pela Assembléia Constituinte, composta por representantes do povo com poderes para constituir, desconstituir ou reconstituir a ordem jurídica do Estado.

o sistema contábil vigente e clamando que ele fosse reformulado.

Por força desses clamores, foi editada uma Lei, em 4 de outubro de 1831, atribuindo autoridade ao Contador-Geral para fixar normas referentes à execução da Contabilidade para todas as repartições públicas, as quais deviam aplicar o método das partidas dobradas. Ao Contador-Geral, foi atribuída, ainda, competência para fiscalizar a observância dos preceitos contábeis quando da escrituração. Citada lei determinava:

Compete ao Contador Geral do Thesouro: dirigir e inspeccionar a revisão, ou exame não só material, mas também legal, de todas os balanços, e contas da Fazenda [...].

a) A revisão, ou exame material refere-se a descobrir o merito arithmetico das contas, e o legal estende-se a indagar: 1º Se as receitas foram arrecadadas, recebidas, e administradas pelo modo, e no tempo determinado nas Leis, e ordens, que as autorizam, e regula: se as despesas, ou distribuições das rendas, foram feitas pelo modo, e no tempo marcado nas Leis, e ordens, que as autorizam, e regulam.

a) Formar o plano, ou fixar o systema de escripturação, que se deva seguir em todas as Repartições de Fazenda, quaesquer que ellas sejam, adoptando como base, o methodo mercantil por partidas dobradas, fiscalizando a sua boa, geral, e uniforme execução [...] (BRASIL, 1831)

Essa conquista dos contadores e da Contabilidade Governamental permaneceu em vigor por quase 20 anos, sendo que ao final de 1850 o país voltou ao caos administrativo-contábil. Naquela época, foi decretada, pelo Imperador, a Reforma do Tesouro Público Nacional e das Tesourarias das Províncias, que permitiu, entre outros aspectos, a inobservância – por algumas repartições públicas – do método das partidas dobradas.

Em 1868, chegou-se ao estrangulamento da Contabilidade Governamental. Nesse período, foi decretada a eliminação da escrituração contábil do órgão central do Império, as demonstrações e relatórios contábeis eram apresentados com defasagem de até 2 anos e durante o exercício corrente era quase impossível utilizar as informações nela contidas, devido à falta de uniformidade de procedimentos na escrituração contábil.

Segundo Nascimento (1996), em 1914, a falta de um sistema de Contabilidade apropriado deu margem a constrangimento e vergonha nacional, quando a Inglaterra se

recusou a conceder empréstimos ao Brasil, pela incapacidade de comprovar contabilmente as garantias oferecidas pelo Ministro da Fazenda. O episódio serviu para que os governantes tomassem consciência da precariedade da Contabilidade Governamental, levando à nomeação de uma comissão para organizar os serviços de Contabilidade, principalmente, da receita e da despesa. O êxito dessa comissão fez com que, em 1918, fosse transformada em uma seção técnica da Diretoria-Geral de Contabilidade Governamental, que teve, entre outras funções, a de redigir instruções contábeis e orientações para a elaboração das demonstrações contábeis.

No início de 1922, foi aprovado o Código de Contabilidade Pública, organizando o sistema de Contabilidade e o do orçamento público, com a seguinte orientação:

O registro das operações de contabilidade far-se-á, excepto nas collectorias, pelo methodo das partidas dobradas, mediante formulas e modelos organizados pela Directoria Central de Contabilidade da República. As contas do exercício financeiro compreenderão:

I – A conta do orçamento

II – o balanço do patrimônio

A conta de orçamento que será organizada de conformidade com as instruções e modelos expedidos pela Diretoria Central de Contabilidade da República, conterà: I – a receita orçada, a recolhida aos cofres geraes e a por cobrar, bem como a discriminação da cobrança por Estados e repartições. II – as despesas fixadas na lei annual ou em créditos especiais, suplementares e extraordinarios e a effectivamente realizada [...] III – o resultado synthetico da execução do orçamento. Em relação tanto à receita como à despesa serão annexadas as tabellas parciaes necessárias para esclarecimento das contas [...].

Outro fato marcante na Contabilidade Governamental brasileira ocorreu em 1940, ano em que foi editado o Decreto aprovando as normas adotadas na II Conferência dos Técnicos em Contabilidade Pública. Essa Conferência tratou, entre outros assuntos, de harmonização de padrões a serem observados pelos governos estaduais e municipais, referentes aos serviços de Contabilidade, tais como: regras para levantamento de inventário, estrutura do balanço patrimonial, bem como de classificações orçamentárias da receita e da despesa.

Os padrões definidos nessa Conferência foram incorporados ao serviço público, servindo de base conceitual para a elaboração do documento – a Lei n. 4.320/1964, ainda em

vigor – que se tornou o manual contábil e orçamentário para os órgãos e entidades do governo federal brasileiro e dos governos estadual, municipal e do Distrito federal.

Em 1987, com a implementação do Sistema Integrado de Administração Financeira do governo federal – SIAFI, a Contabilidade Pública Federal foi consolidada como sistema de informação útil à tomada de decisão. O referido sistema visou, dentre outros aspectos:

- a) prover os órgãos da administração pública de mecanismos adequados ao controle diário da execução orçamentária, financeira e contábil;
- b) proporcionar segurança e tempestividade às informações contábeis;
- c) integrar e uniformizar as informações no âmbito do governo federal;
- d) proporcionar a transparência dos gastos públicos;
- e) fornecer meios para agilizar a programação financeira, otimizando a utilização dos recursos públicos; e
- f) implantar o Caixa Único do Tesouro Nacional.

Essa reestruturação contábil permitiu a disponibilização das informações em tempo real, com registros contábeis concomitantes à emissão dos documentos, a emissão a qualquer momento das demonstrações contábeis, no nível de consolidação que o usuário necessitar.

Esse retrospecto permite observar que os procedimentos contábeis para o governo brasileiro foram determinados por atos normativos, visando a sistematizar a Contabilidade, principalmente quanto à arrecadação e à aplicação dos recursos públicos, de forma a se proceder à prestação de contas.

Não se observa, no entanto, a determinação de Princípios Fundamentais de Contabilidade para orientar os registros e a evidenciação contábil de forma que os usuários da informação pudessem tomar decisões ou fazer seus julgamentos com maior segurança.

4.1.1 Sistemas de Contas do Governo Brasileiro

A Contabilidade Governamental brasileira está estruturada por sistemas que permitem identificar a natureza das contas envolvidas no registro dos atos e fatos praticados pelo administrador público. Esses sistemas viabilizam a elaboração das demonstrações contábeis e o controle das execuções orçamentária, financeira e patrimonial e representam um conjunto de contas de mesma natureza, mantendo a independência entre eles de forma que os registros – método das partidas dobradas – sejam equilibrados por sistemas.

Para Viana (*apud* PETRI, 1987, p. 24), “Sistema de Contas é um conjunto de contas coordenadas em relação a um objeto complexo – o patrimônio, crédito, gestão financeira, previsão entre outros.” Petri, no entanto, acrescenta a esse conceito a autonomia das contas integrantes de um mesmo sistema, lembrando porém que essas só podem ser movimentadas em contrapartida com as demais contas do mesmo grupo.

Desse modo, as rubricas contábeis, na administração pública, segregam-se em: sistemas orçamentário, financeiro, patrimonial e de compensação. O sistema orçamentário visa ao controle do orçamento público, evidenciando, de um lado, a perspectiva da arrecadação de receitas (previsão) e sua execução (valores efetivamente recolhidos aos cofres públicos) e, de outro, a fixação das despesas – que são determinadas com base na estimativa de receita e de sua execução.

Visando ao controle dos recursos públicos, a Contabilidade evidenciará todas as fases que envolvem o orçamento público, desde a sua promulgação pelo Presidente da República até a sua execução final. Os elementos que compõem a estrutura desse sistema, integrando o balanço orçamentário, podem ser representados pela ilustração 9.

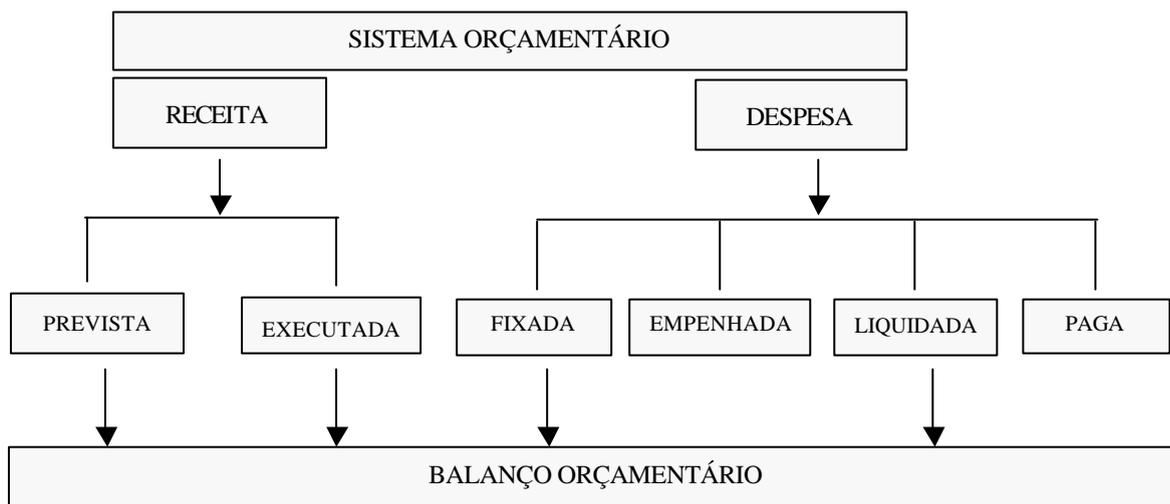


Ilustração 9 – Estrutura do Sistema Orçamentário

Fonte: Adaptado de Nunes (2000).

Visando ao controle do orçamento aprovado, a receita e a despesa foram divididas em estágios: previsão, lançamento, arrecadação e recolhimento – para a receita e fixação, empenho, liquidação e pagamento – para as despesas, sendo contemplado no balanço orçamentário a previsão, fixação e a respectiva arrecadação e liquidação. Os demais estágios, bem como outros controles que a Contabilidade Gerencial trabalha, estarão vinculadas ao sistema orçamentário, sem, no entanto, integrar o balanço orçamentário.

O sistema financeiro tem por objetivo demonstrar o fluxo de caixa das entidades governamentais, evidenciando o montante disponível, os valores comprometidos no curto prazo, bem como as origens e as aplicações dos recursos. A execução da receita e despesa que alimentam o sistema orçamentário também é fonte alimentadora do sistema financeiro. Pode-se dizer que o sistema financeiro abrange todos os ingressos e todos os dispêndios de natureza financeira, sejam orçamentárias ou extra-orçamentárias.

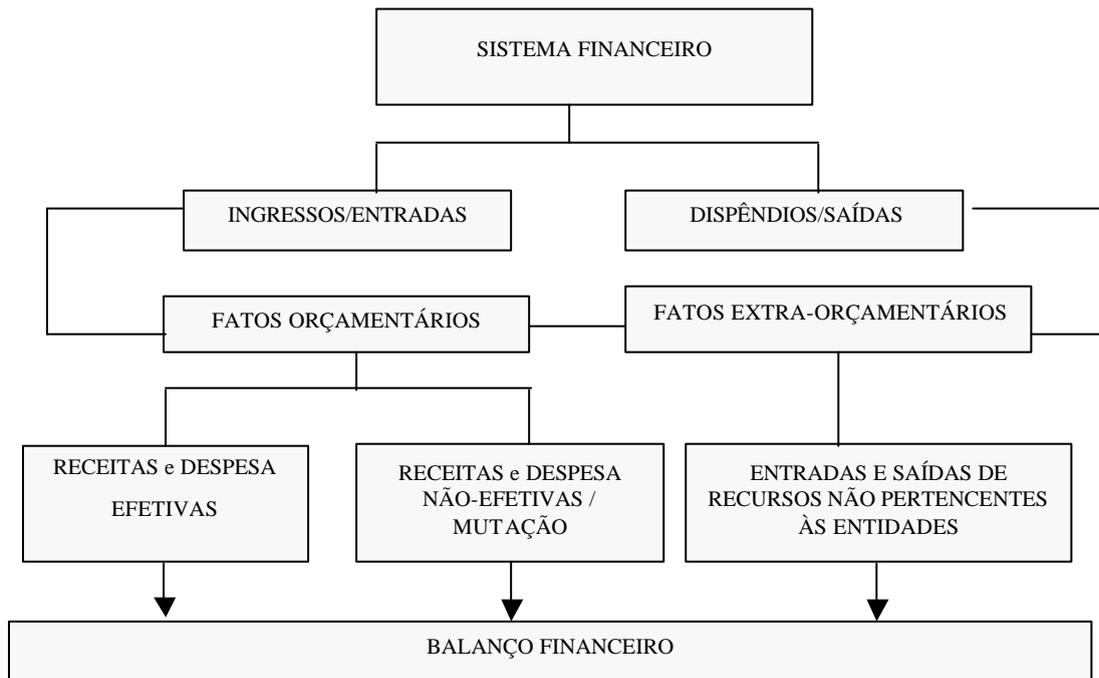


Ilustração 10 – Estrutura do Sistema Financeiro

Fonte: Adaptado de Nunes (2000).

As contas integrantes do sistema financeiro visam a compor o balanço financeiro, evidenciando as entradas e as saídas de recursos, sejam decorrentes do orçamento ou não, mas que, de alguma forma afetam o caixa público. Cabe ressaltar que a forma para elaboração e evidenciação do balanço financeiro das entidades da administração direta integrantes do governo federal é complexa e de difícil compreensão pelos usuários em geral, sendo de pouca utilidade para o processo de decisão, principalmente, para usuários externos, que não dispõem, na maioria das vezes, do conhecimento das técnicas de sua elaboração.

O sistema patrimonial procura registrar as entradas e saídas dos componentes do ativo permanente, dos bens estocados, os direitos e obrigações realizáveis e exigíveis no longo prazo, sejam ou não em decorrência da execução orçamentária, bem como evidencia o patrimônio líquido.

A ilustração 11 demonstra a estrutura do balanço patrimonial, evidenciando que esse sistema pode ser afetado em decorrência de fatos financeiros, que normalmente são

decorrentes da execução orçamentária, bem como as decorrentes de fatos extra-orçamentários.

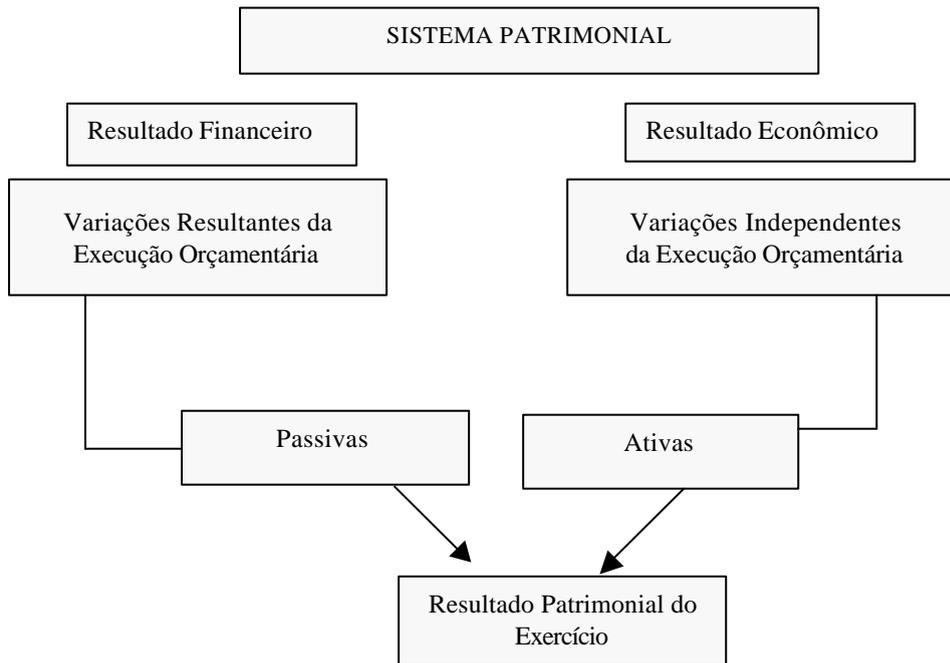


Ilustração 11 – Estrutura do Sistema Patrimonial

Fonte: Adaptado de Nunes (2000)

A Contabilidade governamental se utiliza, também, do sistema de compensação, que não está demonstrado, por não compor demonstração individualizada. As contas contábeis que o integram têm função precípua de controle, sendo que as decorrentes de fatos que podem a vir a afetar o patrimônio – tais como: recebimento de garantias em geral, registro de convênios, contratos, acordos ajustes e outros do gênero – compõem, sem afetá-la, a estrutura do balanço patrimonial.

4.1.2 Demonstrações Contábeis do Governo Federal Brasileiro

As demonstrações contábeis buscam evidenciar a situação orçamentária, financeira e econômica das entidades, em determinado momento. É por meio das demonstrações que os usuários internos e externos utilizam as informações para subsidiar seu processo decisório.

Para tanto, as demonstrações e seus registros contábeis devem estar pautados em princípios fundamentais que possam assegurar a uniformidade e a confiabilidade das informações nelas contidas. A adoção de princípios ajuda os usuários a compreender a abrangência e as limitações das informações contidas nessas demonstrações.

As entidades do governo brasileiro, por força da Lei n. 4.320/1964, estão obrigadas a apresentar, no mínimo, quatro demonstrações contábeis – Balanço Orçamentário; Balanço Financeiro; Balanço Patrimonial; e Demonstração das Variações Patrimoniais –, sem prejuízo dos quadros, tabelas e notas explicativas que as complementam.

O Balanço Orçamentário – tem por finalidade informar o comportamento das receitas e das despesas do setor público. É projetado de forma a evidenciar os valores previstos das receitas, a fixação das despesas e a execução. Apresenta-se de forma segregada por categoria econômica e por fonte, quando se tratar das receitas. As despesas apresentam-se por categoria econômica e por tipo de crédito orçamentário, evidenciando os valores previstos no orçamento inicial e adicional. Esse último, por sua vez, subdivide-se em suplementar, especial e extraordinário. Calcula-se o resultado orçamentário pela comparação entre o total da receita executada ou realizada com o total da despesa executada ou realizada.

RECEITA EXECUTADA	>	DESPESA EXECUTADA	Superávit Orçamentário
	<		Déficit Orçamentário
	=		Resultado Orçamentário nulo
RECEITA CORRENTE EXECUTADA	>	DESPESA CORRENTE EXECUTADA	Superávit Corrente
	<		Déficit corrente
RECEITA DE CAPITAL	>	DESPESA DE CAPITAL	Superávit de Capital
	<		Déficit de Capital

Ilustração 12 – Demonstração do Resultado Orçamentário

Fonte: Adaptado de PIRES (2000).

Nota 1: Se ocorrer déficit corrente e superávit de capital, poderá estar ocorrendo descapitalização do país, o qual poderá estar se valendo das receitas de capital para financiar as despesas correntes.

Nota 2: Se ocorrer déficit do orçamento de capital e superávit do orçamento corrente poderá estar ocorrendo capitalização do país, o qual poderá estar empregando as receitas correntes em despesas de capital.

A ilustração a seguir demonstra os efeitos no balanço orçamentário, caso fosse adotado pelo governo federal brasileiro a base caixa para as receitas e despesas.

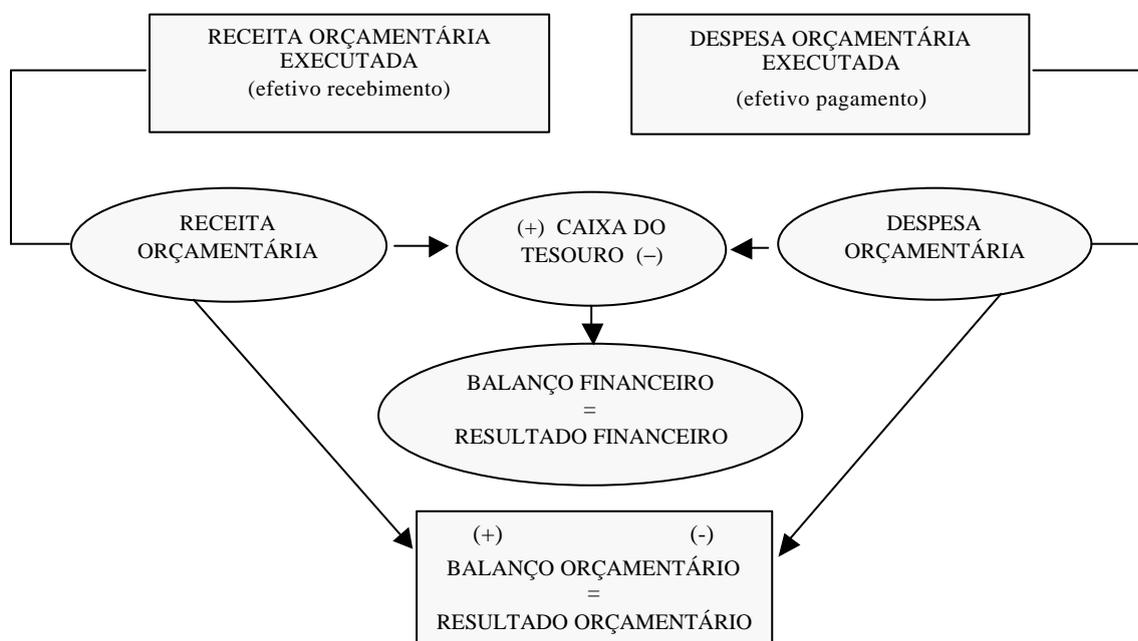


Ilustração 13 – Balanço Orçamentário e a Aplicabilidade do Princípio de Caixa

As demonstrações - balanço orçamentário e balanço financeiro apresentariam resultados idênticos, diferenciando quanto a evidenciação do enfoque- o orçamento e dinheiro. O reconhecimento das despesas e das receitas pela base caixa é pouco utilizada, em razão das deficiências para evidenciação do resultado econômico-patrimonial. Nos Estados Unidos da América a base caixa é utilizada por alguns fundos, aqueles cujas transações referentes às despesas são reconhecidas após o efetivo ingresso das disponibilidades financeiras.

O Balanço Patrimonial – evidencia os itens que compõem o patrimônio de uma entidade, sendo agrupadas, segundo a natureza dos elementos do patrimônio, evidenciando a situação patrimonial e financeira.

O balanço patrimonial das entidades do governo federal brasileiro apresenta-se, conforme ilustração abaixo, segregado por ativos e passivos financeiro – direitos e obrigações

de curto prazo - os não financeiro (permanente) - direitos e obrigações de longo prazo -, o saldo patrimonial e o compensado – contas com função precípua de controle que podem a vir a afetar o resultado. Essa segregação visa à apuração do déficit ou superávit financeiro.

ATIVO	PASSIVO
TÍTULOS	TÍTULOS
ATIVO FINANCEIRO	PASSIVO FINANCEIRO
ATIVO PERMANENTE	PASSIVO PERMANENTE
ATIVO REAL Ativo Financeiro + Ativo Permanente	PASSIVO REAL Passivo Financeiro + Passivo não Financeiro
	PATRIMÔNIO LÍQUIDO
ATIVO COMPENSADO	PASSIVO COMPENSADO
TOTAL DO ATIVO	TOTAL DO PASSIVO

Ilustração 14 - Demonstração do Balanço Patrimonial

Demonstração das Variações Patrimoniais – equívale à demonstração do resultado do exercício, a qual evidencia as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, apurando o resultado patrimonial do exercício. As variações ativas provocam aumento na situação líquida patrimonial e as variações passivas redução, conforme Ilustração abaixo:

DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS	
VARIAÇÕES ATIVAS	VARIAÇÕES PASSIVAS
Orçamentárias Receitas Correntes Receitas de Capital Mutações Ativas	Orçamentárias Despesas Correntes Despesas de Capital Mutações Passivas
Extra-orçamentárias Superveniências Ativas Insubsistências Passivas	Extra-orçamentárias Superveniências Passivas Insubsistências Ativas
Resultado Patrimonial Déficit	Resultado Patrimonial Superávit
TOTAL	TOTAL

Ilustração 15 - Demonstração das Variações Patrimoniais

A adoção do Princípio da Competência, em sua plenitude, pelas entidades da administração pública federal alteraria o resultado patrimonial apurado, com base na Competência Orçamentária para as despesas. Cabe no entanto ressaltar que o resultado apurado com base na lei 4.320/1964 contempla, também, acréscimos e decréscimos patrimoniais- representados por fatos extra-orçamentários.

Balanço Financeiro – demonstra os ingressos (entradas) e dispêndios (saídas) de recursos financeiros a título de receitas e despesas orçamentárias, bem como os recebimentos e pagamentos de natureza extra-orçamentária, conjugado com os saldos de disponibilidades do exercício anterior e aqueles que passarão para o exercício seguinte.

O balanço financeiro trata como receita todo e qualquer ingresso efetivado aos cofres públicos, dividindo-os, no entanto, em orçamentários e extra-orçamentários, conforme pode ser observado na seguinte ilustração:

BALANÇO FINANCEIRO	
INGRESSOS	DISPÊNDIOS
Orçamentários	Orçamentários
Extra-orçamentários	Extra-orçamentárias
Disponível do Exercício Anterior	Disponível para o Exercício Seguinte
TOTAL DOS INGRESSOS	TOTAL DOS DISPÊNDIOS

Ilustração 16 – Balanço Financeiro

A adoção de qualquer base de reconhecimento das receitas e das despesas tende a não afetar o resultado a ser apurado por essa demonstração, pois a mesma visa a evidenciar a real situação do caixa. Para tanto trabalha-se com os ingressos e dispêndios extra-orçamentários.

4.2 A Contabilidade Governamental Norte-Americana

A Contabilidade Governamental americana está estruturada de forma independente, com normas e padrões próprios nos três níveis de governo:

1 – *Federal Accounting*

2 – *State Accounting*

3 – *Local Accounting*

Os princípios contábeis são editados por entidades criadas para essa finalidade: O *GASB* emite os *GAAP* e o *GAO* para o *Federal Accounting*.

Sacco (1997) definiu os *GAAP* como:

[...] Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos (*Generally Accepted Accounting Principle*). Estes são os princípios utilizados na elaboração das demonstrações financeiras. Eles podem se tornar aceitáveis por intermédio de um processo estruturado ou pelas práticas usadas ao longo do tempo, ou ambos. São os *GAAP* que auxiliam na elaboração das demonstrações financeiras comparáveis de jurisdição a jurisdição.

De acordo com Tierney (2000), a contabilidade federal do governo norte-americano, até a década de noventa, não dispunha de *GAAP* que disciplinasse de maneira uniforme a Contabilidade Governamental federal, bem como a feitura do relatório de prestação de contas anual. O que existia era uma entidade econômica global – o governo federal como um todo, que executava suas atividades por intermédio dos departamentos, agências e comissões, com grau de autonomia diferenciado, alguns subordinados e outros federalizados.

A partir de 1999, o *American Institute of Certified Public Accountants* (*AICPA*) reconheceu o *FASAB* como a diretoria que detinha a prerrogativa de promulgar os *GAAP* para o governo federal.

As regras que regem a Contabilidade Governamental de um país deverão indicar quais

recursos podem ser recebidos e expressar os propósitos para os quais esses recursos poderão ser utilizados. O sistema de Contabilidade utilizado deverá fornecer os meios para a evidência do cumprimento das determinações legais para os recebimentos e pagamentos.

4.2.1 Sistema Contábil do Governo Norte-Americano

A Contabilidade Governamental norte-americana enfatiza a modalidade denominada “contabilidade por fundos”, os quais conterão informações específicas sobre a aplicação das alocações financeiras. Busca-se com isso evidenciar o desempenho dos gestores responsáveis pelas atividades para as quais os fundos foram criados.

De acordo com a classificação do *GASB* (1998, p. 3) o “*General Fund*” está destinado a acatar todos os recursos vinculados ao governo, que não são contabilizados nos outros tipos de fundos. Por força desse procedimento, alguns recursos figuram como exceção no que diz respeito à especificação de sua aplicação.

Os fundos, geralmente, são estabelecidos por lei e representam mecanismo de contabilidade, mantendo-se, de forma individual, os recursos financeiros específicos para serem empregados em determinada atividade ou conjunto de atividades. O governo norte-americano estabelece fundos gerais e fundos específicos, dependendo das especificidades das atividades a serem desenvolvidas pelo fundo.

O *NCGA* (1994) define fundo como:

Uma entidade fiscal e contábil independente, com demonstrações próprias, que contabiliza caixa e outros recursos financeiros, juntamente com todas as obrigações, patrimônio líquido e saldos de contas, os quais são segregados para propósitos definidos em atividades específicas, de acordo com os regulamentos, restrições e limitações especiais.

O *GASB* adotou, para os governo estadual e o local, a mesma definição.

Reis (1991, p. 20-21), em seu estudo sobre a Gestão Governamental e a Contabilidade por Fundos, esclarece que:

Fundo representa uma restrição sobre determinado ativo, vinculando-se naturalmente a um serviço ou a um objetivo específico. A Contabilidade por fundo é uma área de responsabilidade, um setor de atuação governamental, onde se localizam recursos financeiros ou de outra natureza, que são empregados para a concretização de um objetivo específico.

Sendo um fundo uma unidade de responsabilidade, esse deverá apresentar demonstrações contábeis individuais que evidenciem: o orçamento, a posição financeira, os passivos apropriados, o resultado de custo líquido, as variações que provocaram alterações na posição líquida e outras complementares.

Martins (1990) (*apud* BEUREN, 1999, p. 47) corrobora esse entendimento ao definir a Contabilidade por fundos como “[...] uma forma de registro contábil em que uma entidade segrega ativos, os passivos e até o patrimônio líquido, em função da natureza dos recursos que estão sendo utilizados, conforme a necessidade de se manter controle em função do uso desses recursos”.

Esses fundos podem ser considerados como grandes grupos que serão subdivididos em vários outros fundos, dentro de um limite determinado por lei, que identificarão os centros menores de responsabilidades.

Em geral, a literatura sobre o assunto, caracteriza fundo como um núcleo de interesse, uma área de responsabilidade, um núcleo estratégico para os quais serão destinados recursos específicos, que serão monitorados, visando à avaliação de desempenho das apropriações e das entidades como um todo.

FUNDOS – CLASSIFICAÇÃO GASB/GAO	
1	FUNDOS DO GOVERNO
<i>GENERAL FUND</i>	Usado para contabilizar todos os recursos que têm relação com o governo que não estejam contabilizados por outro fundo. Representa uns dos maiores e mais complexos.
<i>SPECIAL REVENUE FUNDS</i>	Contabiliza o resultado das receitas com origens específicas, que terão destinação certa ou que sejam gastas em grandes projetos. Normalmente, representam as receitas com propósito determinado.
<i>CAPITAL PROJECTS FUNDS</i>	Esses fundos são utilizados para contabilizar os recursos que serão utilizados na aquisição ou construção de grandes obras.
<i>DEBT SERVICE FUNDS</i>	Contabiliza os recursos destinados para o pagamento do serviço da dívida (principal e juros).
2	FUNDO FIDUCIÁRIO
<i>TRUST AND AGENCY FUNDS</i>	Os fundos de agências e fideicomisso são utilizados para contabilizar os ativos segurados pelo governo em determinado agente fiduciário, organizações privadas ou governamentais ou outros fundos.
3	FUNDO DO PROPRIETÁRIO
<i>INTERPRISE FUNDS</i>	Esses fundos são operacionalizadas de forma similar ao setor privado. As receitas arrecadadas, a apropriação dos custos e o lucro líquido de determinado período são apropriados para políticas públicas, manutenção de capital e outras destinações que o governo determinar.
<i>INTERNAL SERVICE FUNDS</i>	Destina-se à contabilização do financiamento de bens e serviços ou fornecimentos de bens e serviços de um departamento ou uma agência.

Ilustração 17 – Tipos de Fundos

Fonte: GASB (1998).

4.2.2 Demonstrações Contábeis do Governo Norte-Americano

As informações contidas nas demonstrações contábeis eram prestadas de forma segmentada e a agentes distintos. Assuntos relacionados ao orçamento eram prestados ao OMB; os referentes a recursos financeiros eram relatados ao Tesouro; e a contabilização de

apropriações específicas ao Congresso.

Nas décadas de 1980 e de 1990, em virtude do empenho do *GAO* e da evolução tecnológica das demonstrações financeiras das entidades organizacionais – que ganharam *status* de entidades de relatório –, as demonstrações financeiras federais anuais passaram a ser compiladas para todos os departamentos e agências e auditadas independentemente, sendo apresentadas em conformidade com as normas contábeis e de relatório indicados pelo *FASAB*. O relatório financeiro para corporações e outros níveis de governo, instituições acadêmicas e organizações sem fins lucrativos, tipicamente é fornecido por meio de quatro demonstrações financeiras:

- a) Demonstrações de Posição Financeira – Balanço Patrimonial;
- b) Demonstração de Lucros Retidos;
- c) Demonstração de Fluxos de Caixa; e
- d) Demonstração de Operações – Demonstração de Receitas e Despesas.

No entanto, o *FASAB* declarou que esses relatórios não atenderiam às necessidades de evidenciação do governo federal, determinando outros tipos de demonstrações financeiras. De acordo com as novas determinações, o *OMB* passou a exigir que agências federais preparem cinco tipos de demonstrações consideradas principais, cujos formatos serão apresentados a seguir. O governo federal norte-americano deve elaborar no mínimo as seguintes demonstrações:

- a) Balanço Patrimonial – tem por finalidade evidenciar os ativos, os passivos e a situação financeira da entidade federal em um ponto específico no tempo, sendo apresentados de forma individualizada por fundo, proporcionando ao cidadão analisar seu desempenho e, de forma consolidada, proporcionando a visão do todo;
- b) Demonstração de Custo Líquido – busca evidenciar os componentes geradores de custos e o montante da receita recebida referente a uma entidade de relatório, ou seja,

- a entidade evidencia o total bruto dos custos menos qualquer receita recebida;
- c) Demonstração de Variações Líquidas – mostra a posição líquida e a posição líquida final, identificando os itens que causaram alteração na posição líquida e líquida final de uma entidade federal;
 - d) Demonstração de Recursos Orçamentários – objetiva evidenciar os dispêndios autorizados pelo Congresso por aquelas entidades cujos financiamentos derivam, completamente ou em parte, do orçamento do Congresso e de autorização de dispêndios;
 - e) Demonstração de Financiamento – evidencia o custo líquido financeiro das operações com base nas obrigações autorizadas pelo orçamento.

Cabe ressaltar que os departamentos e agências do governo federal podem, adicionalmente, apresentar demonstrações singulares, projetadas para fornecer dados sobre indicadores de desempenho ou sobre suas operações.

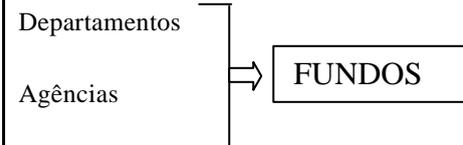
5 QUADROS COMPARATIVOS ENTRE OS PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS APLICADOS ÀS ENTIDADES GOVERNAMENTAIS BRASILEIRAS E NORTE-AMERICANAS

No intuito de responder às expectativas geradas na introdução desta dissertação, a linha de análise das próximas seções contempla uma série de comparações entre características da Contabilidade Governamental do Brasil e a dos Estados Unidos. A perspectiva, então, é de que as diferenças ou semelhanças que possam ser reconhecidas nessa análise comparativa permitam alcançar os objetivos almejados e responder a indagação que ensejou o objeto deste estudo.

Para melhor visualização dessa relação comparativa, é preciso reunir os elementos mais significativos que possam caracterizar as eventuais diferenças e semelhanças entre os países enfocados, no exercício da Contabilidade Governamental. Entre inúmeras variáveis que poderiam ser utilizadas para essa análise, optou-se por abordar aquelas que emergiram por força de sua vinculação com o objeto da investigação.

Desse modo, as seções dedicam-se à montagem de alguns quadros sinópticos que possam permitir o mapeamento de divergências ou convergências relacionadas à aplicabilidade dos princípios contábeis, especialmente, no que se refere àqueles princípios vinculados à base de reconhecimento de receitas e despesas, como é o caso dos Princípios de Caixa e da Competência. Serão apresentadas ainda as comparações de alguns aspectos gerais da Contabilidade Governamental dos dois países estudados.

5.1 Comparações de Aspectos Gerais da Contabilidade Governamental: Brasil versus Estados Unidos da América

ASPECTOS GERAIS	
BRASIL	EUA
1	DETERMINAÇÃO DE PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS
<p>Quanto aos aspectos gerais, a União, os Estados, o DF e os municípios do governo brasileiro subordinam-se à lei federal.</p>	<p>As unidades político-administrativas federal, estadual e local dos EUA têm independência quanto à estipulação de normas contábeis. Isso confere mais autonomia às esferas regionais.</p>
<p>Quanto às regras gerais, as demonstrações contábeis do governo brasileiro apresentam mais uniformidade dentro do país. Porém, quando se trata dos registros dos atos e fatos contábeis, os procedimentos carecem de padronização. Tanto o governo brasileiro quanto o norte-americano têm dificuldades na consolidação de suas demonstrações contábeis.</p>	
2	APLICABILIDADE DA CONTABILIDADE GOVERNAMENTAL POR TIPOS DE ADMINISTRAÇÃO
<p>Administração direta Autarquias Empresas Públicas Sociedades de Economia Mista Fundações Públicas</p>	<p>Departamentos Agências</p> 
<p>No que se refere ao orçamento público brasileiro, as entidades da Administração direta e indireta obedecem a Lei n. 4.320/1964. Quanto aos demais aspectos, as indiretas seguem as normas do setor privado. Em linhas gerais, os departamentos e agências do governo norte-americano seguem as normas do ente jurisdicionante (Federal-Estadual-Municipal). A estruturação dessas agências subordina-se ao tipo de fundo a ser gerido.</p>	

(continuação)

ASPECTOS GERAIS	
BRASIL	EUA
3	RESPONSÁVEIS PELA EMISSÃO DE PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS
<p>As entidades da administração pública não contam com organismo específico de contadores para estabelecer princípios, contábeis. Os procedimentos atuais são determinados por força de lei emanada do Congresso Nacional.</p>	<p>As entidades da administração pública norte-americana dispõem de institutos oficiais, que se dedicam a estudar e a emitir princípios, normas e procedimentos contábeis, bem como orientações para a elaboração do relatório para o governo.</p> <p>O GASB é o responsável pela emissão de princípios, normas para os governos estaduais e locais.</p> <p>O GAO é o responsável pelos princípios e padrões para o governo Federal.</p>
<p>Ao contar com institutos específicos, as demonstrações contábeis do governo norte-americano, tendem a ser melhores quanto ao conteúdo, qualidade e transparência das informações governamentais.</p>	
4	INTERFERÊNCIA DO ORÇAMENTO PÚBLICO NOS PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS
<p>O orçamento público brasileiro tem forte influência na determinação de princípios, padrões e procedimentos contábeis, visando ao acompanhamento de sua execução.</p>	<p>O orçamento norte-americano tem influência na determinação dos padrões contábeis. No entanto, o foco está voltado para o desempenho das atividades desenvolvidas em cada fundo contábil contemplado no orçamento público.</p>
<p>Tanto no governo brasileiro como no norte-americano, o orçamento público tem forte influência na determinação de princípios, normas contábeis, diferenciando quanto ao resultado que se deva evidenciar. A Contabilidade Governamental brasileira preocupa-se em determinar padrões para registro e controle orçamentário-financeiro em detrimento do controle patrimonial. Sendo o orçamento norte-americano flexível, a interferência é amenizada, pois o que se procura é evidenciar aos cidadãos e ao Congresso o resultado dos recursos alocados a cada centro de responsabilidade (fundos contábeis).</p>	

(continuação)

ASPECTOS GERAIS	
BRASIL	EUA
5	FORMAS DE REGISTROS CONTÁBEIS – CENTROS DE RESPONSABILIDADES
A Contabilidade Governamental brasileira é registrada por unidades que são detentoras de créditos orçamentários e financeiros (unidades gestoras executoras). Estando estruturada em sistemas de contas: orçamentário, financeiro e patrimonial.	A Contabilidade Governamental norte-americana está estruturada por fundos, os quais contêm informações específicas sobre as alocações financeiras. Em geral, as três grandes áreas de atuação são: fundos de governo, fundos fiduciários e fundos do proprietário, que, por sua vez, subdividem-se em outros fundos com atividades correlatas.
A estrutura contábil adotada pelo governo americano apresenta-se como a mais adequada para contabilizar os atos e fatos praticados pelo governo, uma vez que a finalidade da contabilização das entidades governamentais não está na obtenção e evidenciação do lucro, e sim na evidenciação do desempenho dos gestores com recursos públicos.	
6	RESULTADOS A SEREM EVIDENCIADOS PELA CONTABILIDADE GOVERNAMENTAL
A Contabilidade Governamental brasileira está estruturada por sistema de contas que permite a apuração do resultado orçamentário: controle da previsão de receita e fixação de despesas e a efetiva execução; resultado financeiro (déficit ou superávit); e o resultado patrimonial (acréscimos e decréscimos patrimoniais).	O governo norte-americano segrega a Contabilidade em orçamentária – aplicada aos processos, controles, monitoramento e elaboração dos relatórios, referentes ao orçamento público –; e financeira, voltada para os resultados financeiros.
Os princípios e práticas adotadas pelos dois países buscam evidenciar as ações governamentais, prestando contas à sociedade dos recursos colocados à disposição do Estado – <i>accountability</i> . Percebe-se, no entanto, que o patrimônio não figura como a essência do objeto da Contabilidade.	
7	DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS
O governo brasileiro, por determinação legal, apresenta quatro demonstrações: balanço orçamentário, financeiro, patrimonial e demonstração das variações patrimoniais, que evidenciam o comportamento da execução das receitas e despesas públicas, bem como os efeitos financeiros e os patrimoniais.	As demonstrações contábeis apresentadas pelo governo norte-americano são: balanço patrimonial; demonstração do custo líquido; demonstração das variações, demonstração dos recursos orçamentários; demonstração dos financiamentos; e demonstração de fluxos de caixa.
As demonstrações contábeis exigidas para o governo norte-americano, quando da apresentação das contas, apresentam-se mais completas em relação às brasileiras.	

5.2 Princípios Fundamentais da Contabilidade: Brasil versus Estados Unidos da América

PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DA CONTABILIDADE	
BRASIL	EUA
<p>O governo brasileiro não dispõe de estrutura conceitual básica. Portanto, não conta com Princípios Fundamentais de Contabilidade Pública. Aplicam-se, no que couber, os Princípios do Conselho Federal de Contabilidade, Resolução n. 750/1993, que representam as premissas básicas que orientam a elaboração das normas e procedimentos contábeis, principalmente para o setor privado são eles: Entidade, Continuidade, Oportunidade, Registro pelo Valor Original, Atualização Monetária, Prudência e Competência.</p>	<p>O governo norte-americano dispõe de institutos específicos para a determinação de princípios contábeis na área pública, representando os Princípios Contábeis Geralmente Aceitos (GAAP), que são as próprias normas, minuciosamente, detalhados e bastante complexos.</p>
<p>No Brasil, os princípios representam as premissas básicas, das quais são emanadas as demais normas contábeis. Nos Estados Unidos, são denominados Princípios Contábeis Geralmente Aceitos e representam as normas e procedimentos. Em razão dessa diferença, os GAAP não têm correspondência com as premissas adotadas pelo Brasil, com exceção das bases de reconhecimento das receitas e das despesas. No entanto, pode-se identificar a adoção das premissas brasileiras difusas nas normas norte-americanas.</p>	
1	PRINCÍPIO DA ENTIDADE
<p>As entidades governamentais brasileiras reconhecem o Patrimônio como objeto da Contabilidade; afirmam a autonomia patrimonial e a segregação do patrimônio particular e o da sociedade (empresa), determinando que o patrimônio da entidade não se confunde com aquele dos seus sócios ou proprietários ou com o do governo.</p>	<p>As entidades governamentais norte-americanas também reconhecem o patrimônio das entidades segregados do particular. É similar ao caso brasileiro.</p>
2	PRINCÍPIO DA CONTINUIDADE
<p>Refere-se à continuidade das atividades normais da empresa e das entidades governamentais, prevendo procedimentos diferenciados para aquelas que apresentam possibilidade de descontinuidade.</p>	<p>O governo norte-americano adota esse conceito (<i>going concern</i>), apesar de criar determinados fundos com tempo de duração já determinado.</p>
3	PRINCÍPIO DA OPORTUNIDADE
<p>Busca a tempestividade e a integridade dos registros contábeis, possibilitando contemplar todas as variações sofridas pelo patrimônio de uma entidade.</p>	<p>A questão da integridade e tempestividade das informações contábeis é levada com rigor pelo governo norte-americano, devido ao compromisso de transparência das contas públicas e do dever de prestar contas à sociedade.</p>
4	REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL
<p>O Registro pelo Valor Original sugere a imutabilidade de valor. Os componentes do patrimônio devem ser registrados pelos valores originais das transações com o mundo exterior, expressos a valor presente na moeda do país.</p>	<p>Procedimento adotado de forma similar ao brasileiro.</p>
5	ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA
<p>Refere-se à manutenção dos valores contabilizados originalmente, de acordo com o poder aquisitivo da moeda. As entidades públicas da administração direta do governo Federal não adotam procedimentos de atualização monetária em suas demonstrações contábeis.</p>	<p>Não reconhecido nas demonstrações contábeis do governo norte-americano.</p>

(continuação)

PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DA CONTABILIDADE	
BRASIL	EUA
6	PRINCÍPIO DA PRUDÊNCIA
Determina a adoção do menor valor para os componentes do ativo e do maior para os do passivo, sempre que se apresentem alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o patrimônio líquido.	Comportamento similar nas entidades governamentais norte-americanas.

BASES DE RECONHECIMENTO DA RECEITA E DA DESPESA	
BRASIL	EUA
O governo brasileiro adota como reconhecimento das receitas e das despesas para efeitos de resultado duas bases: Caixa e Competência.	O governo norte-americano adota como reconhecimento das receitas e das despesas para efeitos de resultado quatro bases: Caixa; Caixa Modificado; Competência; Competência Modificado.
1	PRINCÍPIO DE CAIXA
Essa base de reconhecimento tem como premissa o controle efetivo do Caixa. Para efeito de resultado, serão computadas somente receitas que efetivamente ingressaram nos cofres públicos e as despesas efetivamente pagas. As entidades governamentais brasileiras adotam o Princípio de Caixa somente para os registros das receitas. A adoção desse princípio no Brasil revela o conservadorismo na apuração do resultado, não sendo, no entanto, capaz de revelar a situação financeira do governo. O governo norte-americano não adota esse princípio de forma isolada, somente para as receitas ou somente para as despesas. Alguns fundos de menor porte, com poucas transações, que executam despesas somente após o recebimento das receitas, adotam essa base de reconhecimento.	
2	PRINCÍPIO DE CAIXA MODIFICADO
A base Caixa Modificado não é reconhecida pelo governo brasileiro.	Nessa base, integram o resultado as receitas e despesas efetivamente arrecadadas e pagas, bem como aquelas que se efetivarão em um curto período de tempo, consideradas como líquidas e certas. Normalmente, dos documentos que servem de base para os registros devem constar expressamente a data em que se realizarão.
Essa base de reconhecimento contempla, além das receitas recebidas e despesas pagas, aquelas consideradas como líquidas e certas. Torna-se de difícil aplicação, uma vez que os GAAP governamentais não estipulam o período exato em que a receita ou a despesa deva se efetivar para que seja considerada como entrada ou saída de caixa efetiva.	

(continuação)

BASES DE RECONHECIMENTO DA RECEITA E DA DESPESA	
BRASIL	EUA
3	PRINCÍPIO DA COMPETÊNCIA
<p>De acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade adotados pelo Brasil, o Princípio da Competência refere-se à imputação temporal da receita e da despesa em relação ao patrimônio. Busca-se a melhor forma de identificar os elementos geradores de ingressos e dispêndios, confrontando-os para a obtenção do resultado (lucro ou prejuízo) do período. As entidades governamentais, no entanto, não o adotam como base de reconhecimento das receitas, e o enfoque, quando de sua adoção para as despesas, é o de Competência Orçamentária, diferenciando-se, portanto, daquele adotado pelas entidades do setor privado.</p> <p>Essa diferenciação decorre, principalmente, dos conceitos de receita e despesa adotados no setor privado e no público. Para o setor privado, as despesas são efetivadas visando à obtenção das receitas. As despesas têm relação direta como processo de obtenção de receitas. Confrontadas, obtém-se o lucro ou prejuízo de determinado período.</p>	<p>Essa Base é adotada pelas entidades norte-americanas e referem-se ao reconhecimento das receitas e despesas (momento da afetação do resultado) em decorrência de seu fato gerador, ou seja, independentemente do recebimento ou pagamento.</p> <p>Os registros nas entidades do setor privado norte-americano têm significado e prática similar aos observados no Brasil, buscando registrar os efeitos contábeis em relação ao fato gerador das transações e eventos.</p> <p>As entidades governamentais norte-americanas adotam essa base de reconhecimento, não em função de norma legal, como nas entidades governamentais brasileiras. A opção de se adotar determinada base de reconhecimento depende dos objetivos que se pretende na apuração dos resultados e, conseqüentemente, das informações que se queira obter em relação ao desempenho de cada fundo contábil e o patrimônio governamental.</p>
<p>Na administração pública, a geração de despesas não se vincula à obtenção das receitas. A base das receitas é oriunda da atuação do poder de império do Estado, as quais serão aplicadas na manutenção do setor público e na disponibilização de bens e serviços que possam proporcionar o bem comum. Correlacionar, portanto, receitas e despesas no setor público para se obter o resultado patrimonial (lucro ou prejuízo) carece de significado prático. O confronto realizado entre as receitas e despesas no setor público busca obter o resultado orçamentário de determinado exercício financeiro, ou seja, do montante arrecadado quanto e onde foram gastos, obtendo o déficit ou superávit do exercício.</p> <p>As despesas das entidades que integram o governo federal são registradas pelo Princípio da Competência, no momento em que ocorre o fato gerador, tomando por base o segundo estágio da despesa (momento em que o bem ou serviço foi entregue – liquidação), com exceção da inscrição de restos a pagar não processados.</p> <p>Por adotar o Princípio da Competência orçamentária, as entidades da administração direta não reconhecem no resultado, fatos como: depreciações de ativos permanentes; provisões para: férias, décimo terceiro, perdas, aposentadoria e pensão.</p>	<p>A aplicabilidade dessa base contábil, pelas entidades governamentais norte-americanas, também não alcança determinados eventos e transações que podem afetar o resultado econômico, tais como:</p> <ol style="list-style-type: none"> os serviços da dívida (juros e principal), por determinação legal, só serão reconhecidos quando do efetivo pagamento; os itens que compõem o inventário são reconhecidos como despesas quando da compra (<i>purchase method</i>) ou quando do consumo (<i>consumption method</i>); os serviços de seguros envolvendo mais de um exercício fiscal são reconhecidos em sua totalidade quando de sua aquisição e não nos períodos referentes aos benefícios proporcionados.
<p>A utilização da base Competência, em sua plenitude, pelos governos brasileiro e norte-americano, é considerada como a melhor opção para evidenciar o patrimônio público. Para tanto, faz-se necessário estudos das especificidades do setor governamental, visando a adoção do referido princípio.</p>	

(continuação)

BASES DE RECONHECIMENTO DA RECEITA E DA DESPESA	
BRASIL	E.U.A
4	PRINCÍPIO DA COMPETÊNCIA MODIFICADO
Essa base não é reconhecida pelo governo brasileiro.	É adotada por grande parte dos fundos contábeis do governo norte-americano, apresentando-se como regime misto, no qual algumas transações são reconhecidas pelo fato gerador e outras quando do efetivo recebimento ou pagamento, contemplando as especificidades inerentes à atividade governamental. É similar à base Caixa Modificado.
Alguns autores denominam essa base de reconhecimento como regime misto. Cabe ressaltar que o regime misto adotado pelo governo brasileiro difere desse. No caso, refere-se ao Caixa para as receitas e Competência para as despesas. Para o governo norte-americano, não há essa distinção, podendo haver despesas e receitas reconhecidas pelo regime de Caixa ou de Competência, conforme a transação que está sendo registrada.	

6 CONCLUSÕES

A abordagem teórica realizada no segundo capítulo deste estudo – trazendo à tona alguns aspectos sobre a relação Estado-sociedade e a organização político-administrativa dos Estados brasileiro e norte-americano – permite observar mais semelhanças que diferenças, em uma linha comparativa entre o Brasil e os Estados Unidos da América. De fato, as semelhanças ficam por conta de fundamentos, como a divisão político-administrativa e suas finalidades precípuas. Entre as diferenças, pode-se destacar a maior autonomia das unidades federativas do Estado norte-americano em relação à maior dependência das unidades federativas brasileiras.

Embora pareçam remotas, essas condições têm repercussão histórica no arcabouço contábil das áreas governamentais desses países. Nos aspectos gerais da Contabilidade Governamental, pode-se inferir que a autonomia desfrutada pelas unidades federativas norte-americanas é uma característica que, de certo modo, provoca proliferação de procedimentos. E isso pode repercutir, negativamente, no esforço internacional de harmonização.

Outra distinção marcante diz respeito ao suporte institucional da Contabilidade Pública nos países enfocados. No Brasil, a Contabilidade Pública não conta com instituições dedicadas à sua regulamentação ou ao seu aperfeiçoamento. Nos Estados Unidos, instituições especializadas, integradas por contadores, dedicam-se à regulamentação e ao aperfeiçoamento da Contabilidade Governamental. Essas seriam as primeiras conclusões subjacentes ao objeto do estudo.

Um aspecto levantado no estudo diz respeito às diferenças observadas entre algumas práticas contábeis adotadas pelas entidades governamentais e outras praticadas pelas entidades do setor privado. Essa diferença decorre, principalmente, das particularidades que

diferenciam os dois setores.

O setor privado tem a prerrogativa de liberdade de ação, isso é, suas entidades somente estão restringidas por força de lei expressa. Enquanto as entidades públicas estão limitadas a fazer o que está previsto em lei, esse limitador impede que a Contabilidade Governamental adote princípios ou procedimentos que não estejam fixados em lei.

A principal divergência quanto à aplicabilidade dos princípios contábeis adotados no setor privado e no setor público, tanto brasileiro como norte-americano, diz respeito às bases de reconhecimento das receitas e das despesas.

O estudo não revela preocupação, no âmbito do setor público governamental, com a necessidade de confrontação entre as receitas auferidas e a sua aplicação, o que leva a inferir que não guardam correlação entre as definidas no campo da Teoria da Contabilidade.

A aplicação do Princípio da Competência no setor público precede do reconhecimento dessas diferenças. A adoção do Princípio da Competência na Contabilidade Governamental, portanto, é parcial, na medida em que abrange somente as despesas. As exceções ficam por conta da rubrica “restos a pagar não processados” e de determinados fenômenos que geram fatos modificativos, alterando a situação líquida patrimonial, tais como correção monetária, depreciação, amortização, juros incorridos, provisões para férias, décimos terceiros salários, perdas, contingências.

Para a evolução conceitual no setor público e para a sintonia com a Teoria da Contabilidade, faz-se necessária a segregação entre receitas e despesas orçamentárias. Essas evidenciam o fluxo financeiro do Estado, enquanto as demais receitas e despesas revelam o fluxo econômico, demonstrando a renda que o Estado dispôs e o custo relativo a bens e serviços oferecidos à sociedade.

Trata-se de duas medidas distintas escrituradas pelo sistema orçamentário e pelo sistema econômico-patrimonial. Não reconhecer essas distinções, pode induzir o usuário da

informação à distorção, tanto quantitativa como qualitativa. As duas medidas podem ser tratadas e integradas ao sistema contábil, do qual se obteria o resultado orçamentário, indispensável à elaboração da prestação de contas, bem como ao resultado econômico imprescindível na avaliação do patrimônio das entidades.

As práticas contábeis adotadas pelo governo norte-americano são diferentes das práticas adotadas pelo governo brasileiro, sobretudo no que diz respeito à estruturação da Contabilidade por fundos utilizada naquele país. Os fundos constituem centros de responsabilidades, dos quais é exigido desempenho, em função de suas finalidades e das apropriações orçamentárias e financeiras. De acordo com a finalidade de cada fundo, as transações e os eventos podem ser registrados nas bases de reconhecimento das receitas e despesas denominadas: Competência, Competência Modificada, Caixa e Caixa Modificado.

Retornando às suposições formuladas no início deste trabalho, pode-se concluir:

- a aplicabilidade do Princípio da Competência pela Contabilidade Governamental brasileira e norte-americana ocorre de modo parcial, limitando-se às despesas e enfocando, principalmente, os aspectos orçamentários;
- as receitas e as despesas da administração pública não possuem os elementos que as definam como receitas e despesas, tal como ocorre na administração privada, dificultando a aplicabilidade do Princípio da Competência;
- existem diferenças conceituais e práticas entre as bases de reconhecimento das receitas e despesas adotadas no Brasil e nos EUA. Essas diferenças decorrem, principalmente, da liberdade de opção entre os fundos de contabilidade e da conjugação entre o Princípio de Caixa e o de Competência, para as receitas e despesas, formando, outras duas bases, o Caixa Modificado e a Competência Modificada.

Os reflexos identificados por força da comparação entre o regime de aplicação dos princípios envolvidos na base de reconhecimento da receita e da despesa nas áreas

governamentais do Brasil e dos EUA permitem vislumbrar a dimensão dos ganhos que poderiam advir do alinhamento desses dois países em prol de um esforço internacional de harmonização. Essa seria uma última constatação que pode compor um horizonte de continuidade da investigação.

As limitações do presente trabalho podem ser parcialmente compensadas por algumas recomendações merecedoras de investigações posteriores. Seria o caso, por exemplo, de outras abordagens que permitissem iluminar a questão relativa ao distanciamento da Contabilidade Governamental brasileira em relação ao esforço internacional de harmonização.

Outra questão seria examinar a conveniência da criação de instituição pública de contadores no Brasil – a exemplo do que se verifica nos EUA – para estudar a estrutura conceitual e a adequação de princípios fundamentais para as entidades governamentais.

De toda forma, as diversas perspectivas possíveis para a observação e análise das questões que se estabelecem a partir das diferenças e das afinidades existentes entre a Contabilidade Pública do Brasil e a dos Estados Unidos levam à construção de um objeto merecedor de estudos mais aprofundados que permitam um olhar mais aguçado sobre a Contabilidade Pública.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BAILY, Lery P. **Governmental GAAP: governmental generally accepted accounting principles for state and local governments**. New York: Harcourt Brace & Company, 1998.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987.

_____. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

BANCO MUNDIAL. **Diretrizes e termos de referência para auditoria de projetos financiados pelo banco mundial na região da América Latina e Caribe**. maio 1999.

BARGUES, Jose Manuel V. **El concepto de imagen fiel en el nuevo marco normativo de la contabilidad pública española**. Espanha: ICAC, 1994.

BARROS, Luiz C. **Ciência das finanças**. 4. ed. São Paulo: Edipro, 1991.

_____. **Manual de contabilidade, relatórios financeiros e auditoria**. Divisão de Contabilidade Operacional do Banco Mundial, 1995.

BASTOS, Celso R. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo: Saraiva, 1994.

_____. **Curso de direito financeiro e de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

BRASIL. Alvará s/n de 28 de junho de 1808. Cria o Erário, o Conselho da Fazenda e dá outras providências.

_____. Lei s/n de 4 de outubro de 1831. Dispõe sobre a organização do Tesouro Público Nacional e às Thesourarias das Províncias.

_____. Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964. Dispõe sobre normas gerais de direito financeiro, orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

_____. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988.

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

_____. Decreto n.15.782, de 7 de novembro de 1922. Aprova o regulamento para execução do Código de Contabilidade Pública.

CARRAZZA, Antônio R. **Curso de direito constitucional e tributário**. 9.ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Dispõe sobre os Princípios Fundamentais da Contabilidade. Resolução n. 750, de 29 de dezembro de 1993.

_____. **Princípios fundamentais de contabilidade e normas brasileiras de contabilidade**. 2. ed. Brasília, 2000.

CRUZ, Flavio et al. **Comentários à Lei 4.320/64**. São Paulo: Atlas, 1999.

DALLARI, Dalmo A. **Elementos de Teoria Geral do Estado**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

DELANEY, Patrick R. et al. **Wiley Gaap 2001**: interpretation and application of generally accepted accounting principles. New York: John Wiley & Sons, 2001.

DI PIETRO, Maria Sylvia Z. **Direito administrativo**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

EQUIPE DE PROFESSORES DA USP. **Contabilidade introdutória**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 1986.

ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. National Committee Governmental Accounting. **Governmental accounting, auditing and financial reporting**. Chicago, Illinois, 1968. p. 6-7.

_____. Governmental Accounting Standards Board (GASB). **Codification of governmental accounting and financial reporting standards**. Chicago, 1998.

_____. General Accounting Office (GAO). **Financial report of the United States government**. 1999.

_____. **Financial report of the United States government**. Washington, Mar. 2000.

_____. **Divulgações dos padrões contábeis**. Disponível em: <<http://gasb.org.news/nr>>. Acesso em: 31 out. 2002.

_____. **FASAB**. Federal Accounting Standards Advisory Board. Disponível em: <<http://www.fasab.gov>>. Acesso em: 4 nov. 2002.

FILELLINI, Alfredo. **Economia do setor público**. São Paulo: Atlas, 1994.

GIACOMONI, James. **Orçamento público**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

HENDRIKSEN, Eldon S; VAN BREDA, Michael F. **Teoria da Contabilidade**. Tradução de Antonio Zorrato Sanvincente. 5. ed. Chicago: Irwin, 1992. Título original: Accounting theory.

HORNGREN, Charles T. **Introdução à contabilidade gerencial**. Tradução de José Ricardo Brandão de Azevedo. Rio de Janeiro: Prentice Hall do Brasil, 1985.

INSTITUTO BRASILEIRO DE CONTADORES. **Princípios contábeis**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1994.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. 6.ed. São Paulo: Atlas, 2000.

LEMES, Sirlei. **Harmonização das normas contábeis brasileiras com as internacionais do**

IASC: um estudo comparativo aplicado. 2000. Tese – Departamento de Contabilidade e Atuaria, Universidade de São Paulo, São Paulo.

MACHADO JR., J. T.; REIS, Heraldo C. **A Lei n. 4.320/1964 comentada**. 29. ed. Rio de Janeiro: IBAM, 1999.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

MELLO, Celso Antônio Bandeira. **Curso de direito administrativo**. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

MICHAELIS. **Moderno dicionário da língua portuguesa**. São Paulo: Melhoramentos, 1998.

MOTA, Francisco Glauber Lima. **Contabilidade aplicada à administração pública**. 6.ed. Brasília: Vestcon, 2002.

NASCIMENTO, José Olavo. Contabilidade pública no Brasil: um histórico resumido até a edição da Lei 4.320/64. **Revista Brasileira de Contabilidade**, n. 98, ano 25, mar. 1996.

PETREI, Humberto. **Budget and control**: reforming the public sector in Latin América. New York: Inter American Development Bank, 1998.

PETRI, Nelson. **A Lei 4.320/64 e os princípios de contabilidade geralmente aceitos**. 1981. Dissertação – Departamento de Contabilidade e Atuaria, Universidade de São Paulo, São Paulo.

_____. **Análise de resultados no setor público**. 1987. Tese – ao Departamento de Contabilidade e Atuaria, Universidade de São Paul, São Paulo.

PIRES, João Batista Fortes. **Contabilidade governamental**. 5. ed. Brasília: Franco & Fortes, 2000.

PISCITELLI, Roberto B. *et al.* **Contabilidade governamental**: uma abordagem da administração financeira federal. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

PORTUGAL. Associação Portuguesa dos Técnicos de Contabilidade (APOTEC). **Normas e teoria da contabilidade**. Disponível em: <<http://www.apotec.pt>>. Acesso em: 28 out. 2002.

_____. **Tribunal de Contas (1849-1911)**. Disponível em: <<http://www.apotec.tcontas.pt>>. Acesso em: 28 out. 2002.

_____. **Missão da associação portuguesa dos técnicos de contabilidade**. Portugal Continental. Disponível em: <<http://www.apotec.pt>>. Acesso em: 30 out. 2002.

_____. Ministério das Finanças. Direção-Geral do Orçamento. Lei n. 8, de 20 de fevereiro de 1990. Determina as bases para a contabilidade pública portuguesa.

REIS, Heraldo Costa. **Gestão governamental e a contabilidade por fundos**. Rio de Janeiro: IBAM, 1991.

_____. **Fundos especiais**: uma nova forma de gestão de recursos públicos. Rio de Janeiro: IBAM, 1993.

_____. **Os princípios fundamentais de contabilidade (Resolução n. 750/93 do Conselho Federal de Contabilidade) e a Lei 4.320/64**. Rio de Janeiro: IBAM, 1995.

ROSA JR. Luiz E. F. **Manual de direito financeiro & direito tributário**. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1997.

RUPPEL, Warren. **Gaap for governments interpretation and application of generally accepted accounting principles state and local governments**. New York: John Wiley & Sons, 2001.

_____. **Gaap for governments field guid**. New York: John Wiley & Sons, 2001

SACCO, John. **Definition and elements of financial reporting**. Disponível em: <<http://mason.gmu.edu/>>. Acesso em: 13 out. 1997.

SILVA, Adelphino T. **Administração e controle**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1982.

SILVA, José A. **Curso de direito constitucional positivo**. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

SILVA, Lino M. **Contabilidade governamental**: um enfoque administrativo. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

SILVA, Luiz A. C da. Harmonização do princípio da competência. **Revista Brasileira de Contabilidade**, n. 97, ano 25, jan./fev. 1996.

SLOMSKI, Valmor. **Teoria do agenciamento no Estado**: uma evidenciação da distribuição de renda econômica produzida pelas entidades públicas de administração direta. 1999. Tese – Departamento de Contabilidade e Atuaria, Universidade de São Paulo, São Paulo.

TIERNEY, Cornelius E. **Federal accounting handbook**: policies, standards, procedures, practices. New York: John Wiley & Sons, 2000.

VERGARA, Silvia C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. São Paulo: Atlas, 1985.

ANEXO

RESUMO DAS NICSP APRESENTADAS NO SEMINÁRIO INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE PÚBLICA – STN/IFAC/2002

	DENOMINAÇÃO	PRINCIPAIS CARACTERÍSTICAS
NICSP1	Demonstração das Informações Contábeis	<p>Determina os componentes das demonstrações:</p> <ul style="list-style-type: none"> – Balanço Geral (Patrimonial); – Demonstração de Resultados; – Mutações do Patrimônio Líquido; – Fluxo de Caixa; – Notas Explicativas. <p>Tomada de Decisão e Prestação de Contas</p> <ul style="list-style-type: none"> - Projeções Contábeis; - Resultado, Riscos e Incertezas. <p>Empresa em Marcha</p> <p>Oportunidade (tempestividade)</p> <p>Requisitos da informação:</p> <ul style="list-style-type: none"> – Útil; – Fidedigna;
NICSP2	Demonstração do Fluxo de Caixa	<p>Representam os fluxos produzidos durante o exercício, destacando as atividades de operação, investimentos e financiamentos da entidade objetivando:</p> <ul style="list-style-type: none"> - futuras necessidades financeiras; - avaliação das condições de liquidez e solvência.
NICSP3	Superávit ou Déficit Líquido do Exercício, Erros Substanciais e Mudanças nas Políticas Contábeis	<p>Disciplina o tratamento a ser adotado com erros substanciais:</p> <ul style="list-style-type: none"> – nos cálculos matemáticos; – na aplicação das políticas contábeis; – fraudes.
NICSP4	Efeitos das Variações da Taxa de Câmbio	<p>Reconhecimento inicial: taxa efetiva da data da transação ou média que se aproxime.</p> <p>Períodos subseqüentes: atualização à taxa de fechamento do período.</p>

	DENOMINAÇÃO	PRINCIPAIS CARACTERÍSTICAS
NICSP5	Custos de Endividamento	Os custos de endividamento devem receber o imediato tratamento de gasto, no exercício de incorrência. É permitida a capitalização dos custos de endividamento atribuídos à aquisição, construção ou produção de um ativo.
NICSP6	Demonstrações Contábeis Consolidadas e Tratamento Contábil das Entidades Controladas	Disciplina a forma de apresentação das demonstrações consolidadas. Abrange a entidade do Setor Público que não seja uma Empresa Pública, que tenha uma ou mais entidades controladas, que seja uma Empresa Pública.
NICSP7	Tratamento Contábil dos Investimentos em Associadas	Estabelece as bases para o tratamento contábil do interesse do proprietário em uma entidade associada. Entidade associada é aquela em que o investidor tem uma influência significativa e que não configure como controlador nem tenham associação em participação, sendo incomum no setor público brasileiro.
NICSP8	Apresentação das Demonstrações Contábeis das Participações em Associação de Participação (“Joint Ventures”)	Receitas provenientes da transação de intercâmbio é aquela em que a entidade recebe ativos ou serviços, entregando igual valor (basicamente em forma de bens, serviços ou uso de ativos) a outra parte interveniente no processo de intercâmbio.
NICSP9	Receitas Provenientes de Transações de Intercâmbio	Receitas provenientes da transação de intercâmbio é aquela em que a entidade recebe ativos ou serviços, entregando igual valor (basicamente em forma de bens, serviços ou uso de ativos) a outra parte interveniente no processo de intercâmbio. Reconhecimento: Diante da probabilidade de que a entidade venha a usufruir os benefícios econômicos ou o potencial de serviço associados à transação.

	DENOMINAÇÃO	PRINCIPAIS CARACTERÍSTICAS
NICSP10	Apresentação de Demonstrações Contábeis em uma Economia Hiperinflacionária	As demonstrações contábeis das entidades, em uma economia hiperinflacionária, devem reconhecer os efeitos da alteração do poder aquisitivo da moeda nacional, mediante reexpressão dos seus valores, em colunas próprias. A Norma não estabelece uma taxa absoluta mediante a qual se pode determinar a existência de hiperinflação, mas arrola certas características de ambiente econômico hiperinflacionário.
NICSP11	Contratos de Construção	Tratamento contábil das despesas e receitas associadas aos contratos de construção, especificando a base para o reconhecimento e revelação das despesas e das receitas do contrato (auxílio e subvenções, se houverem). Disciplina: contratos de prestação de serviços diretamente relacionados à construção do item de ativo (serviços de administradores de projetos e arquitetos); e contratos para a destruição ou restauração de ativos e do ambiente, posteriormente à demolição de ativos. Reconhecimento: as receitas e as despesas são reconhecidas nos exercícios em que se executa a obra.
NICSP12	Existências	Tratamento contábil das existências (ativos –materiais a serem consumidos no processo produtivo, na prestação de serviços, ativos mantidos para sua venda e os que estão em processo de produção), estabelecendo orientações para a determinação do custo e seu posterior reconhecimento como despesa, incluindo as reduções contábeis efetuadas no valor realizável líquido. Avaliação: as existências deverão ser avaliadas pelo custo ou valor realizável líquido (venda menos custos estimados para realização). Custos das Existências: Custo de compra, de transformação e outros custos incorridos.

	DENOMINAÇÃO	PRINCIPAIS CARACTERÍSTICAS
NICSP13	Contratos de Arrendamento	<p>Aplicável aos acordos que transferem a terceiros o direito de uso de um ativo.</p> <p>Exceções: para exploração ou uso de recursos naturais como petróleo, gás, madeira, metais e outros direitos minerais; e licença para produtos tais como películas cinematográficas, gravações de vídeo, obras de teatro, obras literárias, patentes e direitos de autoria.</p> <p>Efeitos dos Contratos de arrendamento nas demonstrações contábeis do <u>arrendatário</u>:</p> <p>Financeiro (riscos e retribuições atribuíveis à propriedade de um ativo, transferidos ao arrendamento); e aquisição reconhecida como um ativo (sujeito a depreciação) e as obrigações associadas como um passivo;</p> <p>Efeitos nas demonstrações contábeis do arrendador:</p> <p>Financeiro; direito reconhecido como contas a receber por valor igual ao do investidor realizado; e operativos – recebimentos reconhecidos como receita; e trata da evidenciação detalhada da situação dos arrendamentos (Quadros Explicativos).</p>
NICSP14	Eventos Subseqüentes	<p>Trata de fatos, favoráveis ou desfavoráveis, que ocorrem entre a data de fechamento do exercício e a de emissão das demonstrações: aqueles que evidenciam situações que existiam na data de encerramento (fatos ocorridos após a data de encerramento, que devem ser ajustados); aqueles que indicam situações surgidas após a data de encerramento; e fatos ocorridos após a data de encerramento, não ajustáveis.</p>
NICSP15	Títulos de Contas de Natureza Financeira	<p>A norma destaca os requisitos para a apresentação dos títulos financeiros no balanço patrimonial, que são classificados em ativos e passivos financeiros.</p>

	DENOMINAÇÃO	PRINCIPAIS CARACTERÍSTICAS
NICSP16	Imóveis Mantidos como Investimentos (Financeiros)	<p>Imóveis mantidos como investimentos: terreno ou edifício cuja posse se mantém para obter uma receita de arrendamento e não para uso operacional ou para renda no curso ordinário das operações, não se aplicando; aos bosques e similares recursos renováveis; e aos direitos minerais, exploração e extração de minerais, petróleo, gás natural e similares.</p> <p>São considerados imóveis destinados a investimentos: terrenos mantidos para que se valorizem a longo prazo; terrenos mantidos para uso futuro indeterminado, sendo inicialmente valorados ao valor do custo, devendo os desembolsos subseqüentes serem capitalizados, se existir a possibilidade de usufruto dos benefícios dessa capitalização. Se recebido sem custo algum ou por custo nominal, o custo aplicável será constituído pelo valor de troca.</p>
NICSP17	Bens de Uso	<p>Tratamento contábil para os bens de uso, tendo em conta o reconhecimento dos ativos e sua depreciação e a determinação do seu valor contábil.</p> <p>A norma não se aplica (nem profíbe): aos bens públicos de domínio públicos (edifícios e monumentos históricos, sítios arqueológicos, reservas naturais e obras de arte); florestas e recursos naturais renováveis; e direitos sobre minas, exploração para extração de minerais, petróleo, gás natural e recursos naturais não renováveis similares.</p> <p>São reconhecidos como bens de uso aqueles que produzem benefícios futuros ou garantam serviços potenciais associados ao ativo da entidade e que seu custo ou justo valor possam ser medidos de forma confiável:</p> <ul style="list-style-type: none"> Custos histórico; Depreciação; Reavaliação. <p>Evidenciação nos relatórios contábeis: base de mensuração; método de depreciação, vida útil e taxas utilizadas; valor bruto e depreciação acumulada; e variação do período, incrementos e diminuições.</p>
NICSP18	Informação de Segmento	<p>Segmento é uma atividade ou grupo de atividades identificáveis de uma unidade para qual justifica apresentar a informação de maneira separada, para fins de avaliação de desempenho e tomada de decisão.</p> <p>A entidade deve informar seus segmentos separados e apresentar as informações correspondentes nas demonstrações contábeis.</p> <p>Deve ser mantido o mesmo nível de detalhe e de explicação das informações contábeis do conjunto da entidade.</p>