

KATYA REGINA MATOS BATISTA

**A IMPLEMENTAÇÃO DO REGIME DE
COMPETÊNCIA NA QUALIDADE DAS
INFORMAÇÕES CONTÁBEIS: UMA ANÁLISE DE
SUAS CARACTERÍSTICAS NA TOMADA DE
DECISÃO DOS GESTORES PÚBLICOS DA GRANDE
BELÉM**

Orientador: Prof. Doutor António Augusto Teixeira Costa

**Universidade Lusófona de Humanidades e Tecnologias
Faculdade de Economia e Gestão**

Lisboa

2012

KATYA REGINA MATOS BATISTA

**A IMPLEMENTAÇÃO DO REGIME DE
COMPETÊNCIA NA QUALIDADE DAS
INFORMAÇÕES CONTÁBEIS: UMA ANÁLISE DE
SUAS CARACTERÍSTICAS NA TOMADA DE
DECISÃO DOS GESTORES PÚBLICOS DA GRANDE
BELÉM**

Dissertação apresentada para obtenção do grau de Mestre em Gestão no curso de Mestrado em Gestão conferido pela Universidade Lusófona de Humanidades e Tecnologias.

Orientador Prof. Doutor António Augusto Teixeira

**Universidade Lusófona de Humanidades e Tecnologias
Faculdade de Economia e Gestão**

Lisboa

2012

EPÍGRAFE

*mas as coisas findas,
muito mais que lindas,
estas ficarão*

Drummond

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho a minha querida tia Maria Neire Batista, exemplo de dedicação, carinho e amor.

A minha filha Bianca, que entendeu sempre minhas ausências.

A minha família e meus amigos, por todos os momentos especiais em que crescemos juntos.

Ao meu amor Pablo Azevedo por sempre ser um grande companheiro e querer o melhor para mim.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus por fazer parte de minha vida, por ter me dado uma família maravilhosa, que pôde me proporcionar à oportunidade de estudar, e por ter me dado forças para suportar todos os momentos de dificuldades.

Aos professores do Programa de Mestrado, e em especial ao professor Ricardo Pinto, pelas orientações e empenho e ao professor Rinaldo Moraes por ter me iniciado na docência, e por todos os conselhos e incentivos.

Ao meu coorientador professor Doutor Rinaldo Moraes, por ter confiado em mim, pelo conhecimento que me auxiliou na elaboração deste trabalho, e pela disponibilidade e dedicação em prol da conclusão dessa dissertação.

À minha querida turma do mestrado e em especial aos meus amigos: Silvia Pires, Francinea, Sandra e Carlos Pinheiro, pelos exemplos profissionais e por todas as vezes que, de alguma forma, me auxiliaram a passar por esta fase de minha vida.

À minha família, pelo incentivo, força, por terem estado sempre ao meu lado, me confortando e por todo o amor que me dedicam e em especial a minha tia, Maria Neire Batista, que sempre acreditou em mim, mesmo nos momentos em que nem eu mesma achava que as coisas dariam certo. Tenham certeza que os frutos de tanto esforço e dedicação já estão sendo colhidos.

Aos meus amigos por terem estado sempre ao meu lado, me incentivando e apoiando em tudo que era melhor para mim.

Muito obrigada a todos!

RESUMO

A contabilidade pública no Brasil dá um grande passo quando em 2004, através do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) edita a Portaria CFC Nº 37 que trata da convergência aos padrões internacionais de contabilidade aplicada ao setor público. Para tal, o Estudo nº 14 da *International Federation of Accountants* (IFAC) sugere um conjunto de diretrizes para a implantação do regime de competência. Neste sentido surge a seguinte indagação “A adoção do regime de competência proposto pelo Estudo nº 14 da IFAC, proporcionará qualidade nas informações contábeis, para o processo de tomada de decisão dos gestores públicos da grande Belém”? Para responder tal questionamento buscou-se analisar a qualidade da informação contábil para o processo de tomada de decisão dos gestores públicos municipais da grande Belém face às mudanças no reconhecimento e mensuração propostas pelo Estudo nº 14 da IFAC. A presente pesquisa pode ser classificada como descritiva, pois buscou descrever as características de determinada realidade encontrada envolvendo o uso de técnicas padronizadas de coleta de dados, tais como questionário. Os resultados encontrados refletem as características da atual contabilidade pública brasileira, ou seja, uma contabilidade voltada para o orçamento, trazidos com a Lei de Responsabilidade Fiscal, o que acaba comprometendo a tomada de decisões dos gestores públicos municipais, uma vez que as informações contábeis geradas são para cumprimentos legais e para a prestação de contas.

Palavras-chave: Informações Contábeis. Contabilidade Pública. Regime de Competência. *International Federation of Accountants* (IFAC).

ABSTRACT

The public accounting in Brazil takes a big step in 2004 when, through the Federal Accounting Council (FAC), edit Ordinance No. 37, which deals with the convergence to international accounting standards applied to public sector. For such, the Study of number 14 of the International Federation of Accountants (IFAC) suggests a set of guidelines for the implantation of accrual basis. In this sense the following question arises "The adoption of accrual basis proposed by the Study No. 14 of the IFAC, will provide quality accounting information, for the process of decision making for municipal government managers of the City of Belém?" To answer this question, we sought to analyze the quality of accounting information for decision making process of the municipal government managers of Belém in the face of large changes in the recognition and measurement proposed by the Study No. 14 of the IFAC. This research can be classified as descriptive because tried to describe the characteristics of a determined situations encountered involving the use of techniques of data collection such as questionnaire. The results found reflected the characteristics of the current public Brazilian accounting, in other words, an accounting-facing to the budget, brought with the Fiscal Responsibility Law, which ends up compromising the decision-making of municipal administrators, once that the accounting information generated are for legal compliments and installment of account.

Keywords: Accounting Information. Public Accounting. Accrual Basis. *International Federation of Accountants* (IFAC).

ABREVIATURAS

ADB - *Asian Development Bank* (Banco Asiático de Desenvolvimento)

CF - Constituição da República Federativa do Brasil

CFC- Conselho Federal de Contabilidade

COHAB - Companhia de Habitação do Estado do Pará

CRC - Créditos no Regime de Competência

CVM - Comissão de Valores Mobiliários

FASB - *The Financial Accounting Standards Board* (Comitê de Padrões Contábeis Internacionais – Estados Unidos)

FMI - Fundo Monetário Internacional

FPM - Fundo de Participação dos Municípios

FUNDEB - Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação

IAS - *International Accounting Standard* (Padrões Internacionais de Contabilidade)

IASC - Comitê de Padrões Internacionais

IASB - *International Accounting Standard Board* (Colegiado de Padrões Contábeis Internacionais)

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

IBRACON - Instituto dos Auditores Independentes do Brasil

IDH - Índice de Desenvolvimento Humano

IFAC - *International Federation of Accountants* (Federação Internacional dos Contadores)

IFRS - *International Financial Reporting Standards* (*Normas Internacionais de Contabilidade*)

IPSAS - *International Public Sector Accounting Standard* (Padrões Internacionais de Contabilidade do Setor Público)

IPSASB - *International Public Sector Accounting Standards Board* (Colegiado de Padrões Internacionais de Contabilidade do Setor Público)

LDO - Lei de Diretrizes Orçamentárias

LOA - Lei Orçamentária Anual

LRF - Lei de Responsabilidade Fiscal

MF - Ministério da Fazenda

NBCASP - Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público

NBC T - Norma Brasileira de Contabilidade Técnica

NBC T SP – Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público

NICSP - Normas Internacionais de Contabilidade do Sector Público

NPM - *New Public Management* (Nova Gestão Pública)

OCDE - Organização para a Coordenação e Desenvolvimento Econômico

ONU - Organização das Nações Unidas

PAAR - Pará, Amapá, Amazonas e Roraima

PSC - *Public Sector Committee*

PPA - Plano Plurianual

RC - Regime de Competência

RCL - Receita Corrente Líquida

RMB - Região Metropolitana de Belém

RRM - Receita no Regime Misto

STN - Secretaria Executiva do Ministérios da Fazenda

SOF - Secretaria de Orçamento Federal

SPRC - Saldo Patrimonial no Regime de Competência

SPRM - Saldo Patrimonial no Regime Misto

SUS - Sistema Único de Saúde

SUSEP - Superintendência de Seguros Privados

TCU - Tribunal de Constas da União

ÍNDICE GERAL

CAPÍTULO I – INTRODUÇÃO

1 INTRODUÇÃO.....	17
1.1 Justificativa.....	18
1.2 Problema da Pesquisa	20
1.3 Objetivos.....	21
1.3.1 Objetivo Geral.....	21
1.3.1 Objetivos Específicos.....	21
1.4 Hipótese.....	21
1.5 Estrutura do Trabalho.....	22

CAPÍTULO II- REVISÃO DE LITERATURA

2.1 Gestão Pública Brasileira e a Construção do Novo Modelo de Estado.....	25
2.2 Contabilidade Pública	33
2.2.1 Prestação de Contas e Transparência na Contabilidade Pública.....	38
2.2.2 Regimes Contábeis.....	43
2.2.3 Acruals do Regime de Competência.....	47
2.2.4 Processo de Convergência da Contabilidade Pública Brasileira.....	52
2.2.5 Padrões Internacionais de Contabilidade Aplicados ao Setor Público (IPSAS).....	58
2.2.6 Estudo nº 14 da IFAC para Implantação do Regime de Competência no Setor Público.....	62
2.2.6.1 Benefícios da Adoção do Regime de Competência.....	66
2.2.6.2 Procedimentos para Implantação do Regime de Competência.....	68
2.2.7 Evidenciação das Informações Contábeis.....	71
2.2.7.1 Evidenciação das Demonstrações Financeiras nas Entidades do Setor Público pelo Regime de Competência.....	71
2.2.7.2 Características Qualitativas da Evidenciação das Informações Contábeis.....	74

2.2.7.3 O Gestor Público como Usuário da Evidenciação da Informação Contábil.....	78
CAPÍTULO III- METODOLOGIA	
3.1 Procedimentos Metodológicos.....	81
3.2 Procedimentos e Instrumentos de Coleta e Análise de Dados.....	83
3.3 Tratamento Estatístico e Validação de Instrumento de Coleta de Dados.....	84
CAPÍTULO IV- CARACTERIZAÇÃO DOS MUNICÍPIOS DA GRANDE BELÉM	
4.1 A Região Metropolitana de Belém (RMB).....	87
4.2 Os Municípios da Região Metropolitana de Belém.....	88
CAPÍTULO V- RESULTADOS DA PESQUISA E ANÁLISE DOS DADOS.....	
5.1 Dados dos Entrevistados.....	93
5.2. Em Relação à Tomada de Decisão pelas Informações de Caixa versus Competência.....	96
5.3 Quanto às Características Qualitativas da Informação Contábil.....	103
5.3.1 Compreensibilidade.....	103
5.3.2 Relevância.....	106
5.3.2.1 Tempestividade/Oportunidade.....	106
5.3.2.2 Valor Preditivo.....	109
5.3.2.3 Valor de Feedback.....	112
5.3.3 Confiabilidade.....	113
5.3.3.1 Representação Fiel.....	114
5.3.3.2 Neutralidade.....	115
5.3.3.3 Verificabilidade.....	116
5.3.4 Comparabilidade.....	119
5.3.5 Importância da Informação Patrimonial na Tomada de Decisão.....	121
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	123
REFERÊNCIAS.....	130
ÍNDICE REMISSIVO	142

APÊNDICES

ANEXOS

ÍNDICE DE QUADROS

Quadro 1: Modelos de gestão patrimonialista e os elementos que caracterizam as dimensões de análise organizacional.	26
Quadro 2: Modelo de gestão burocrático e os elementos que caracterizam as dimensões de análise organizacional.	29
Quadro 3: Modelos de gestão gerencialista e os elementos que caracterizam as dimensões de análise organizacional.	31
Quadro 4: Demonstrações contábeis obrigatórias nos órgãos públicos.	36
Quadro 5: Anexos das demonstrações contábeis obrigatórias nos órgãos públicos.	37
Quadro 6: Relatórios de execução orçamentária e gestão fiscal obrigatórios nos órgãos da esfera estadual.	39
Quadro 7: Limites Fiscais aplicados aos governos municipais.	41
Quadro 8: Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NB CASP) vigentes.	55
Quadro 9: Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP) convergidas.	59
Quadro 10: Características facilitadoras no processo de convergência proposto pelo IFAC.	68

ÍNDICE DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1: Mapa da Região Metropolitana de Belém	86
Gráfico 1: Cargo que exerce	92
Gráfico 2: Formação acadêmica	93
Gráfico 3: Se possui formação contábil	94
Gráfico 4: Se possui algum conhecimento de contabilidade	95
Gráfico 5: Informação útil para saber se você pode gastar	96
Gráfico 6: Informação útil para saber quanto se pode gastar	98
Gráfico 7: Grau de importância de se saber quanto foi depositado	99
Gráfico 8: Grau de importância de se saber quanto será depositado	100
Gráfico 9: Grau de compreensibilidade das informações contábeis	103
Gráfico 10: Fator dificultador para tomada de decisão	104
Gráfico 11: Tempestividade das Informações Contábeis	106
Gráfico 12: Fatores que comprometem a Tempestividade/Oportunidade das Informações Contábeis	107
Gráfico 13: Valor preditivo das Informações Contábeis	108
Gráfico 14: Dificuldade na utilização de informações contábeis para projeção de perspectivas futuras	109
Gráfico 15: Valor de Feedback das Informações Contábeis	111
Gráfico 16: Representação Fiel das Transações e Eventos pelas Informações Contábeis	113
Gráfico 17: Neutralidade das Informações Contábeis.	115
Gráfico 18: Verificabilidade das Informações Contábeis.	116
Gráfico 19: Fatores que Dificultam a Verificabilidade das Informações Contábeis.	117

Gráfico 20: Comparabilidade das Informações Contábeis.	118
Gráfico 21: Grau de importância das informações patrimoniais para tomada de decisão	120

CAPÍTULO I- INTRODUÇÃO

1 INTRODUÇÃO

O Cenário econômico mundial vem atravessando transformações diversas nos últimos anos, em razão do acelerado processo de globalização da economia. Hoje as economias encontram-se interligadas e a Contabilidade que se traduz como uma das Ciências mais internacionalizadas requer padrões uniformes e regras harmonizadas entre os diversos países.

Neste contexto, observa-se que após a publicação da Lei 11.638/07, conhecida como a nova Lei das Sociedades por ações, foi criada pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), a Resolução Nº 1.103/07, alterada pela Resolução Nº 1.105/07, a qual implementou o Comitê Gestor da Convergência no Brasil, para os Padrões Internacionais de Contabilidade emitidas pelo *International Accounting Standard Board* (IASB).

No âmbito público o Conselho Federal de Contabilidade, desde 2004, através da edição da Portaria CFC Nº 37, que instituiu o Grupo de Estudos voltado para a Área Pública, vêm delimitando ações de convergência, como é possível observar no documento intitulado “Orientações Estratégicas para a Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil”. O documento veio representar o passo inicial do grupo com vistas à convergência aos padrões internacionais de contabilidade aplicada ao setor público; implementação de procedimentos e práticas contábeis que permitam o reconhecimento, a mensuração, a avaliação e a evidenciação dos elementos que integram o patrimônio público; implantação de sistema de custos no âmbito do setor público brasileiro; melhoria das informações que integram as demonstrações contábeis e os relatórios necessários à consolidação das contas nacionais e possibilidade da avaliação do impacto das políticas públicas e da gestão, nas dimensões social, econômica e fiscal, segundo aspectos relacionados à variação patrimonial.

Entretanto, o processo de Convergência teve início, de forma efetiva, com a promulgação pelo Ministério da Fazenda da Portaria nº 184/2008 e a publicação das dez primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), visando à convergência aos padrões internacionais.

Dentre as mudanças previstas na contabilidade do setor público ressalta-se a alteração do regime contábil a ser utilizado para a contabilidade patrimonial, como forma de resgatar o objeto e objetivo da ciência contábil e assim, enfatizar o Patrimônio Público. Para tal, o Estudo nº 14 da *International Federation of Accountants* (IFAC), Federação Internacional dos Contadores, sugere um conjunto de diretrizes para a implantação do regime de competência, ampliando o nível informacional, de transparência e responsabilidade no setor público.

No sentido de apoiar esta mudança o *Public Sector Committee* (PSC) tem se pronunciado a favor da substituição do regime contábil no setor público, considerando que tal mudança proporcionará qualidade da informação contábil e os seus benefícios aos usuários internos e externos. Ressalta-se que a mudança na forma de evidenciação virá a contribuir para uma avaliação efetiva dos resultados dos governos.

O PSC também lança mão dos Padrões Internacionais de Contabilidade do Setor público, *International Public Sector Accounting Standard* (IPSAS), para a realização das reformas necessárias, visto que as mesmas contribuirão para o progresso no setor público, no que se refere à elaboração dos relatórios contábeis para uma melhor tomada de decisão, tanto financeira, como patrimonial.

Assim, frente a este cenário de mudanças pela qual passa a Contabilidade do Setor Público, faz-se necessária uma avaliação mais acurada do Estudo nº 14 da IFAC, na geração de informações contábeis para o processo de tomada de decisão dos gestores dos municípios que compõem a grande Belém, bem como evidenciar a preferência por partes dos gestores desses municípios, do regime contábil para a geração de informações contábeis.

1.1. Justificativa

A gestão pública brasileira em 1995 passou por uma reforma em seu modelo, no intuito de promover um melhor desempenho das organizações públicas e a consequente melhoria dos serviços públicos, porém, era essencial que a contabilidade, como a ciência responsável pelas informações geradas, para o processo de planejamento e tomada de decisão

dos gestores públicos, também se adequasse, atendendo assim, o processo de internacionalização pela qual a mesma vem passando desde 2007, com a introdução da nova Lei das Sociedades Anônimas, 11.638, e promovendo o resgate do Patrimônio nas entidades do setor público, através da adequação das ferramentas de gestão financeira, aproximando-as mais do estilo adotado pelas empresas privadas.

Porém, tal mudança deve ser acompanhada pela alteração do atual regime contábil adotado no Brasil, o misto, para o de competência, e a compreensão das alterações propostas através da implantação de tal regime apresenta relevante importância, principalmente no que diz respeito ao processo de convergência aos padrões internacionais da contabilidade pública, iniciada em 2008.

Nesse esforço, o Estudo nº 14 da IFAC, proporcionará uma contribuição significativa para este processo de mudança, uma vez que o mesmo apresenta desde seus benefícios, aos passos a serem observados na implementação do regime de competência até a evidenciação de suas demonstrações com a adoção do regime de competência.

Assim, verifica-se que o estudo em questão, visa contribuir, inicialmente, para a apresentação das principais alterações que afetarão os governos municipais com a aplicação das diretrizes do Estudo nº 14 da IFAC, para a aplicação do regime de competência, além de apresentar os principais aspectos de melhoria nas características qualitativas das informações contábeis, inclusive no que se refere à possibilidade de se estabelecer comparações no que concerne aos resultados apresentados pelas entidades públicas brasileiras e aqueles apresentados pelos demais países, resultantes do processo de harmonização das práticas contábeis brasileiras com as internacionais, bem como incentivará a pesquisa contábil brasileira, demonstrando a importância do patrimônio e sua gestão no setor público, do mesmo modo como nas empresas do setor privado.

E por fim, a nível profissional, o estudo proporcionará, aos profissionais da contabilidade pública, um melhor entendimento e aplicação do regime de competência, demonstrando a necessidade de alterações nas formas de registro dos elementos patrimoniais, para a melhoria das informações geradas para a tomada de decisões, aumentando a

confiabilidade dos resultados apresentados e consequentemente o nível de transparência e qualidade da prestação de contas para a sociedade e órgãos fiscalizadores, já que serão evidenciados os resultados da execução orçamentária, cumprimento de limites legais e, principalmente, a evolução patrimonial.

1.2. Problema de Pesquisa

O problema de pesquisa direciona-se a abordar a necessidade de adaptação do modelo contábil brasileiro atual, regime misto, para o modelo internacional, regime de competência, no reconhecimento dos eventos contábeis da área pública brasileira, como meio de proporcionar uma melhor qualidade nas informações geradas pela contabilidade.

Verifica-se neste cenário, que em uma mesma empresa do setor privado, quando adotada formas de contabilização diferenciadas, os impactos no nível de informações apresentam-se consideráveis, e estas se tornam ainda mais expressivas quando comparadas às demonstrações elaboradas por regimes contábeis diferenciados.

Vale destacar que a contabilidade pública no Brasil desde a instauração da lei 4.320/64, vem aperfeiçoando seus instrumentos de gestão das contas públicas na busca pela eficiência na gestão pública, porém somente na área orçamentária e fiscal, fazendo com que a evolução patrimonial fosse posta de lado, agravando-se ainda mais com a utilização de um regime contábil misto, o qual acaba dificultando a identificação efetiva dos resultados alcançados pelos governos.

Assim, o Estudo nº 14 da IFAC apresenta propostas para a mudança na forma dos registros contábeis, com a adoção do regime de competência, no setor público. Deste modo, tomando por base o tema em foco, para tal pesquisa, será adotada a proposta instituída pela IFAC, como forma de adaptação ao modelo internacional de contabilidade aplicada ao setor público e, mas especificamente na geração de informações contábeis de melhor qualidade para os gestores dos municípios que compõem a grande Belém.

Neste sentido a questão da pesquisa vincula-se a necessidade de adaptação do modelo contábil brasileiro ao modelo internacional principalmente em sua base de escrituração que conduz ao seguinte questionamento: “A adoção do regime de competência proposto pelo Estudo nº 14 da IFAC, proporcionará qualidade nas informações contábeis, para o processo de tomada de decisão dos gestores públicos da grande Belém”?

1.3 Objetivos

1.3.1 Objetivo Geral

Analisar a qualidade da informação contábil para o processo de tomada de decisão dos gestores públicos municipais da grande Belém face às mudanças no reconhecimento e mensuração propostas pelo Estudo nº 14 da IFAC.

1.3.2. Objetivos Específicos

- Caracterizar a gestão pública brasileira, apresentando suas alterações em razão da publicação da portaria MF 184/08, baseada nos Padrões Internacionais de Contabilidade do Setor Público;
- Identificar as propostas do Estudo nº 14 da IFAC direcionada à implementação do regime de competência na administração pública, bem como as dificuldades práticas na implantação e execução;
- Demonstrar o grau de relevância dos atributos qualitativos da informação contábil utilizadas para o processo de tomada de decisão, face à implementação do regime de competência proposto pelo Estudo nº14 da IFAC.

1.4 Hipótese

Buscando conceituar e caracterizar a hipótese, tomam-se por base as colocações de Lakatos e Marconi (2008), que a consideram como sendo um enunciado geral de relações

entre variáveis (fatos, fenômenos), sendo formulada como solução provisória para um determinado problema; apresenta caráter, explicativo ou preditivo; devendo ser compatível com o conhecimento científico e revelando consistência lógica; deve ser passível de verificação empírica em suas consequências.

Assim, o trabalho apresenta duas hipóteses. A primeira apresenta a seguinte condição: A mudança do regime contábil misto para o de competência causa alterações na qualidade das informações contábeis utilizadas no processo de tomada de decisão dos gestores municipais da Grande Belém. A segunda condição consiste em: A mudança do regime contábil misto para o de competência não causa alterações na qualidade das informações contábeis utilizadas no processo tomada de decisão dos gestores municipais da Grande Belém

1.5. Estrutura do Trabalho

O estudo apresenta-se organizado em quatro seções e/ou capítulos, além de uma abordagem introdutória, onde são definidos itens como justificativa do estudo; problema da pesquisa; hipótese geral; objetivos geral e específicos. Como encerramento deste capítulo apresenta-se a estrutura do trabalho.

O capítulo inicial, classificado como revisão da literatura, apresenta uma revisão teórica do estudo, a qual tem início com uma abordagem relativa à gestão pública, caracterizando suas fases e contexto econômico, bem como a importância do controle das externalidades e da regulação do monopólio na economia na oferta de bens públicos e à contabilidade pública, ressaltando a eficiência e os instrumentos financeiros de gestão pública, assim como a evolução legislativa da mesma, e as alterações pelas quais vem atravessando e os impactos referentes a tais mudanças, além dos estudos relacionados aos regimes contábeis, destacando o Estudo nº 14 da IFAC para implementação do regime de competência, e as dificuldades na sua implantação e execução e, por fim, a evidenciação contábil através do regime de competência e as características qualitativas de sua evidenciação.

No terceiro capítulo deste trabalho, é apresentada a metodologia utilizada para o desenvolvimento do trabalho, bem como a população e amostra correspondente aos

municípios da grande Belém. Conclui-se este capítulo com os instrumentos de coletas de dados, procedimentos e análise dos dados.

No quarto capítulo são apresentados os dados da coleta e análise dos mesmos, referentes aos municípios que compõem a Grande Belém e a análise descritiva das alterações nas informações contábeis dos municípios em questão, com a adoção do regime contábil de competência, proposto pela IFAC, através do seu Estudo N° 14.

Como finalização deste trabalho, no quinto capítulo, são apresentadas as conclusões baseadas no estudo teórico e da análise dos dados, bem como as recomendações para futuras pesquisas de acordo com os resultados obtidos.

CAPÍTULO II- REVISÃO DA LITERATURA

2.1 Gestão Pública Brasileira e a Construção do Novo Modelo de Estado

Sabe-se que a gestão pública brasileira sempre foi objeto de discussão e questionamento, principalmente no que tange aos aspectos quantitativos e qualitativos dos serviços públicos oferecidos à sociedade.

No intuito de aperfeiçoar esses aspectos, promovendo um melhor desempenho das organizações públicas e uma melhor qualidade dos serviços públicos prestados à sociedade, é que o Brasil passou por uma reforma no seu modelo de gestão pública, a qual de acordo com Conti (2010, p. 27,28) para atingir sua eficiência deve se preocupar com:

- a) a transparência, na alocação de recursos e os seus resultados;
- b) a transferência de instrumentos da gestão privada para a administração pública;
- c) o aumento da eficiência e efetividade dos órgãos do Estado;
- d) melhor elaboração nas decisões estratégicas do governo;
- e) a descentralização;
- f) a ética e o profissionalismo dos servidores públicos;
- g) treinamentos e cursos de especialização para os funcionários do governo;
- h) a competitividade com o enfoque no cidadão

Além disso, o referido autor demonstra que é essencial a separação da administração pública entre os níveis estratégico e operacional, cada um com atribuições específicas e complementares. Onde o primeiro é de responsabilidade dos representantes políticos, os quais determinam as diretrizes do que fazer; e o segundo de responsabilidade da administração (mão-de-obra técnica e especializada) que determina o que fazer.

Para um melhor entendimento desse processo, faz-se necessário primeiramente definir modelo de gestão pública que conforme (Vendramini, 2007,p.2) é: “(...) o conjunto de práticas administrativas postas em execução pela direção de uma organização para atingir seus objetivos”. As quais, a partir de seu conceito podem variar de acordo com cada organização, já que vão depender das metas e objetivos traçados por cada uma das instituições públicas.

E conforme relatado por Souza (2006) caracterizar os três modelos existentes de gestão pública, destacados ao longo da história política brasileira, o patrimonialista, o

burocrático e o gerencial. Que de acordo com Fiates (2007, p. 92) apud Schmitt & Fiates (2011)

(...) a configuração dos modelos de gestão pública é influenciada pelo momento histórico e pela cultura política que caracterizam uma determinada época do país. Assim, a evolução, o aperfeiçoamento e a transformação dos modelos de gestão das organizações se desenvolvem a partir de pressões políticas, sociais e econômicas existentes e que se traduzem em diferentes movimentos reformistas empreendidos pelos governos que buscam um alinhamento com as demandas sociais internas e externas.

Esses diferentes modelos de gestão pública, com o passar do tempo, foram amadurecendo a sua forma de lidar com o ser humano, procurando encontrar um equilíbrio entre a busca por resultados (objetivando melhorar a performance dos serviços públicos) e uma gestão mais humana e responsável. (Fadul & Souza, 2005 e 2006)

Para um melhor entendimento do primeiro modelo de gestão, o patrimonialista, Souza (2006) elaborou um quadro explicativo, em que aborda quatro dimensões analíticas: estrutura, estratégia, relação com o ambiente e política.

Assim, na dimensão de análise estrutural são analisados o grau de formalização e a divisão hierárquica da organização. Na dimensão estratégica é identificado o grau de participação dos agentes organizacionais no processo de definição do plano estratégico, bem como o seu grau de mudança e de flexibilidade. Na relação com o ambiente a preocupação reside em verificar o grau de interação da organização pública com o ambiente externo e o grau de complexidade percebida.

Por fim, na dimensão política busca-se identificar os meios e estratégias que os agentes públicos utilizam-se para atender aos interesses pessoais e grupais no ambiente organizacional, conforme se pode observar no Quadro 1.

DIMENSÕES DE ANÁLISE	CARACTERÍSTICA TÍPICA	ELEMENTOS PRINCIPAIS
Estrutura	Pré-Burocrática	• Pouco complexa e baixa especialização, • Baixo grau de departamentalização, • Pouca formalização, • Ampla esfera de controle e • Autoridade centrada em uma única pessoa.
Estratégia	Simples e Determinadas Top-down	• Dirigente principal define e decide as estratégias, • Possibilidade de previsão e pouca pressão ambiental, • Plano mais estático e lentamente mutável.
Relação Ambiente	Estável e Pouca Complexidade	• Existência de poucos fatores ambientais, • Baixo grau de interdependências entre as partes, • Fatores permanecem os mesmos, a mudança é lenta, • Possibilidade de previsão e pouca ameaça ambiental.
Política	Vontade Pessoal e Habilidade Política	• Uso da organização e do cargo público em benefício próprio, • Uso da capacidade de persuasão, manipulação e convencimento, • Aproximação com pessoas influentes ocupantes de cargos estratégicos.

Quadro 1: Modelos de gestão patrimonialista e os elementos que caracterizam as dimensões de análise organizacional.

Nota: Souza (2006, p. 9)

O modelo patrimonialista esteve muito presente na esfera político-administrativa brasileira, notadamente no período colonial, em que o Estado atuava como ente central na organização e na provisão de todas as ações de políticas públicas e sociais.

Observa-se que durante o período de sua vigência, até mesmo em decorrência de seu próprio modelo de gestão, havia a existência de garantia às suas elites de privilégios e vantagens em razão das relações de forças políticas existentes nas intervenções do Estado na sociedade. Fato este, fundamentado no Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado (1995, p. 11) o qual relata que:

No patrimonialismo, o aparelho do Estado funciona como uma extensão do poder do soberano, e os seus auxiliares, servidores, possuem *status* de nobreza real. Os cargos são considerados prebendas. A *res publica* não é diferenciada da *res principis*. Em consequência, a corrupção e o nepotismo são inerentes a esse tipo de administração. No momento em que o capitalismo e a democracia se tornam dominantes, o mercado e a sociedade civil passam a se distinguir do Estado. Neste novo momento histórico, a administração patrimonialista torna-se uma excrescência inaceitável.

Analisando o modelo de gestão patrimonialista, constata-se que este considera a organização pública como sendo um sistema fechado, onde os processos internos são priorizados, em detrimento do reconhecimento e consideração do ambiente externo, fazendo com que a organização busque o sentido de sua existência em si mesma, desviando, dessa forma, um dos focos da finalidade de uma organização pública, que é a supremacia do interesse público, o qual está intimamente ligado ao princípio da impessoalidade, que:

(...) impõe ao administrador público que só pratique o ato para o seu fim legal. E o fim legal é unicamente aquele que a norma de Direito indica expressa ou virtualmente como objetivo do ato, de forma impessoal. (...) E a finalidade terá sempre um objetivo certo e inafastável de qualquer ato administrativo: o interesse público. (Meirelles, 2002, p. 90)

Ainda analisando o modelo patrimonialista, no que tange ao seu modelo organizacional, vale destacar o posicionamento de Souza (2006, p.8), o qual relata que:

(...) há, neste modelo, uma fragilidade em relação aos principais elementos que definem uma organização. Pode-se definir tal fragilidade como sendo de natureza pré-burocrática, ou seja, as regras e procedimentos no modelo patrimonialista estão definidos de forma bastante imprecisa. Tanto os aspectos estruturais, estratégicos e da relação da organização com o ambiente estão fortemente associados e subordinados ao estilo de liderança adotado pelo dirigente principal da organização e acabam sofrendo as influências e consequências de uma atividade executada com baixo grau de formalização. Uma característica bastante típica deste modelo é a utilização do espaço da organização pública, principalmente do cargo público, para benefício pessoal ou de determinados grupos. Assim, as regras, normas e procedimentos são definidos em torno de objetivos e interesses pessoais e não em função dos objetivos organizacionais.

O outro modelo de gestão pública a ser caracterizado, é o burocrático, o qual segundo constante no Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado (1995, p. 11), afirma que este modelo:

(...) surge na metade do século XIX, na época do Estado liberal, como forma de combater a corrupção e o nepotismo patrimonialista. Constituem princípios orientadores do seu desenvolvimento a profissionalização, a ideia de carreira, a hierarquia funcional, a impessoalidade, o formalismo, em síntese, o poder racional legal. Os controles administrativos visando evitar a corrupção e o nepotismo são sempre a priori. Parte-se de uma desconfiança prévia nos administradores públicos e nos cidadãos que a eles dirigem demandas. Por isso, são sempre necessários controles rígidos dos processos, como na admissão de pessoal, nas compras e no atendimento a demandas. Por outro lado, o controle – a garantia do poder do Estado – transforma-se na própria razão de ser do funcionário. Em consequência, o Estado volta-se para si mesmo, perdendo a noção de sua missão básica, que é servir a sociedade. A qualidade fundamental da administração pública burocrática é a efetividade no controle dos abusos; seu defeito, a ineficiência, a auto-referência, a incapacidade de voltar-se para o serviço aos cidadãos vistos como clientes. Esse defeito,

entretanto, não se revelou dominante na época do surgimento da administração pública burocrática porque os serviços do Estado eram muito reduzidos. O Estado limitava-se a manter a ordem e administrar a Justiça, a garantir os contratos e a propriedade.

A expressão burocracia, conforme Girglioli (1995), já surgiu com uma forte conotação negativa em uma reação à centralização administrativa e ao absolutismo presentes, tendo sido empregado pela primeira vez por Gournay, economista fisiocrata, em meados do século XVIII, o qual designava burocracia ao corpo de funcionários e empregados do Estado absolutista francês, sob a dependência do soberano e incumbido de funções especializadas.

A principal diferenciação entre o modelo patrimonialista e o burocrático é que “[...] enquanto no modelo patrimonialista a organização se fecha em torno das figuras centrais que ocupam os cargos estratégicos, no modelo burocrático ela se fecha em torno das regras, normas e procedimentos” (Souza, 2006, p. 10).

No modelo burocrático, verifica-se que, a sua preocupação central é em viabilizar a racionalidade técnica e a divisão social do trabalho, desenvolvendo a competência e a capacidade gerencial, além de inibir os vícios e práticas até então utilizadas pela gestão patrimonialista.

Neste modelo, destacam-se, também, a sua relação com o ambiente, a qual segundo o Quadro 2, abaixo, é estável com certa complexidade, sendo, pois, reduzida e pouco permeável a pressões externas, estas pouco percebidas pela organização. A sua dimensão política, caracterizada por mecanismos típicos de uso de domínio de informações, de normas e de regras em benefício particularistas ou de grupos de interesses. (Fiates, 2007 *apud* Schmitt & Fiates, 2011, p.7).

A dimensão estrutural, que se apresenta altamente hierarquizada, com uma clara divisão dos trabalhos e funções especializadas, executadas de forma rígida, de acordo com as normas e regras estabelecidas e por fim, à dimensão estratégica, na qual o mesmo aparato legal que estabelece os procedimentos referentes às atividades organizacionais, é que também define as estratégias internas da entidade pública, provocando dessa maneira, uma administração fechada, em torno de aspectos legais incapazes de proporcionar por partes dos

gestores e pessoal técnico, atitudes que possam garantir uma melhor gestão, pautada na qualidade, democracia e participação.

DIMENSÕES DE ANÁLISE	CARACTERÍSTICA TÍPICA	ELEMENTOS PRINCIPAIS
Estrutura	Burocrática	• Clara divisão do trabalho, • Especialização das funções, • Estrutura complexa, altamente hierarquizada, • Divisão de poder a partir de níveis hierárquicos (mais distante do topo, menor o poder delegado), • Processos de trabalho e formas de controle definidos formalmente por normas e regras rígidas.
Estratégia	Técnico-econômica	• Definidas e decididas pela autoridade legal, • Possibilidade de previsão e existência de poucas pressões ambientais, • Plano mais estático e lentamente mutável, • Ênfase no atendimento das regras e normas legais.
Relação Ambiente	Estável com certa Complexidade	• Existência de muitos fatores ambientais, • Interdependência entre as partes, • Fatores permanecem constantes e as mudanças são lentas, • Possibilidade de previsão, • Existência de algumas ameaças ambientais.
Política	Informações privilegiadas e domínio regras e normas legais	• Uso das normas e regras em benefício próprio ou de grupos, • Aproximação das pessoas com o domínio da informação, regras e procedimentos.

Quadro 2: Modelo de gestão burocrático e os elementos que caracterizam as dimensões de análise organizacional.

Fonte: adaptado de Souza (2006, p. 10).

Observa-se que este modelo apresentou como característica marcante um forte apego às regras, normas e regulamentos instituídos internamente nas entidades públicas brasileiras. Todo o aparato legal norteava as atividades organizacionais, desde os processos de trabalho aos controles, estabelecendo assim, todos os seus procedimentos de forma detalhada.

Na última década do século XX, devido a uma maior consciência dos limites fiscais, financeiros e administrativos do Estado brasileiro fez surgir segundo Catelli & Santos (2004), a postura do governo empreendedor em oposição ao governo burocrático tradicional.

Essa postura ocorreu pelo cenário de preocupação apresentado no Brasil devido o excessivo endividamento público e o cumprimento de metas fiscais, que motivaram um novo modelo de gestão pública, chamado de pós-burocrático ou gerencial.

O seu início no Brasil, conforme ressaltado por Lemos & Ferreira (2008) foi com o governo do Presidente Fernando Henrique Cardoso, envolvido pelo período de globalização mundial e ampliação da reforma gerencial pelo mundo. “O principal propósito da reforma é a adoção de um padrão gerencial no âmbito da administração pública, inspirada nos ideais da Nova Gestão Pública (*New Public Management*), em especial a destacada orientação a resultados” (Lemos & Ferreira, 2008, p. 1).

Para essas mudanças conforme citado no trabalho de Bresser-Pereira (2000, p. 18) para o modelo gerencial do governo brasileiro, que ocorreu a partir de 1995, deve-se relatar que:

Embora tenha um caráter primordialmente institucional, a reforma gerencial está sendo executada também em uma dimensão cultural e em uma dimensão-gestão. A dimensão cultural da reforma significa, de um lado, sepultar de vez o patrimonialismo e, de outro, transitar da cultura burocrática para a gerencial.

A origem deste modelo de gestão gerencial, no Brasil, baseia-se nas abordagens americanas e inglesas da nova administração pública, das quais conforme Souza (2006), são destacados alguns aspectos, todos incorporados das várias premissas do movimento americano, como: capacitação de sua burocracia; garantia de contrato para o bom funcionamento dos mercados; capacidade e autonomia do gestor público e a garantia de que o cidadão-cliente poderá ter bons serviços públicos e o controle de qualidade realizado pela sociedade.

No modelo gerencial, estão presentes os objetivos da redução de custos, responsabilização, descentralização das atividades e principalmente da satisfação da demanda social quanto aos produtos ou serviços oferecidos pelo setor público.

No que tange a sua estrutura, o modelo de gestão gerencialista, caracteriza-se por ser flexível e horizontalizada com a formalização dos objetivos e dos resultados a serem

alcançados, sendo que a estratégia é definida de maneira mais participativa e maleável em função das novas perspectivas que aparecem.

Da mesma maneira como destacado anteriormente nos dois modelos de gestão pública brasileira, também merece destaque a dimensão da relação com o ambiente, no modelo gerencial, que conforme o Quadro 3, apresentam ênfase no atendimento às demandas dos cidadãos, sendo muito flexível e mutável em razão da constante instabilidade ambiental, e com uma política focada na preocupação em obter informações privilegiadas acerca do planejamento e orçamento, buscando uma gestão voltada para resultados.

DIMENSÕES DE ANÁLISE	CARACTERÍSTICA TÍPICA	ELEMENTOS PRINCIPAIS
Estrutura	Pós-Burocrática	• Formalização apenas das metas e processos globais, • Processos horizontalizados, • Esfera de controle reduzida pelo <i>empowerment</i> e competências, • Autoridade centrada na hierarquia de competências.
Estratégia	Participativa	• Definido e decidido mediante participação dos principais agentes organizacionais, • Existência de algum grau de incerteza e de alguns focos de pressão, • Plano com certa flexibilidade, • Ênfase nos resultados organizacionais.
Relação Ambiente	Dinâmico e Complexo	• Existem muitos fatores ambientais, • Ênfase atendimento demandas cidadãos clientes, • Fatores estão continuamente mudando, • Instabilidade ambiental.
Política	Uso da função planejamento e orçamento	• Uso de relações informais com agentes de influência da área de planejamento, • Uso de relações informais com agentes de influência da área de Orçamento, • Uso de informações privilegiadas da função planejamento e orçamento.

Quadro 3: Modelos de gestão gerencialista e os elementos que caracterizam as dimensões de análise organizacional.

Fonte: Souza (2006, p. 12)

Analisando os três modelos de gestão, é possível inferir que o modelo gerencial se aproxima mais ao modelo de gestão esperado pela administração pública brasileira, buscando-se serviços públicos de qualidade, custos reduzidos e voltados aos resultados. Percebe-se

também, que o modelo gerencial apresenta características idênticas da gestão no setor privado, como a definição da missão, objetivos, competição e busca de resultados, presentes na administração de qualquer empresa.

Para Bonacim et al (2008) as mudanças na gestão pública brasileira foram incentivadas, com o objetivo de melhorar a eficiência, a transparência e a eficácia na aplicação dos recursos públicos, atendendo assim, os princípios da administração pública brasileira instituídos pela Constituição Federal de 1988.

Trevisan et al (2008, p. 1) contemplam que, “nos últimos anos, o setor público brasileiro vem enfrentando uma série de transformações, no intuito de profissionalizar, modernizar, democratizar e tornar transparente a gestão pública, criando, assim, condições mais efetivas para atender às demandas da sociedade”.

Observa-se no Brasil que essas mudanças na forma de administrar os recursos públicos, foram mais fortemente influenciadas, com a publicação da Lei Complementar nº 101/2000, a qual amplia a gestão fiscal responsável e transparente, em cumprimento aos limites fiscais já instituídos pela Constituição Federal de 1988.

No processo de gestão pública moderna, a contabilidade torna-se elemento indispensável no controle e no atendimento dos objetivos e finalidades, auxiliando no monitoramento e correção das práticas administrativas permitindo aos gestores públicos o desempenho de suas atividades de forma eficiente para uma melhor aplicação dos recursos públicos. (Andrade, 2002)

2.2 Contabilidade Pública

O conceito de Iudícibus, Martins & Gelbcke (2009, p. 29) pode ser aplicado a qualquer entidade, pois define a contabilidade como “um sistema de informação e avaliação destinado a prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, com relação à entidade objeto de contabilização”.

Pode-se dizer que da mesma maneira que as entidades da área privada devem registrar as operações que afetam o seu patrimônio, a contabilidade pública, segundo (Kohama, 2003), também deverá evidenciar os fatos ligados a administração orçamentária, financeira, patrimonial e industrial.

Conforme citação acima destaca-se que o Patrimônio é o objeto de estudo da Contabilidade, tanto na área pública como na área privada. Destacado ainda, pela Resolução CFC nº 774/94, que aprova o apêndice à Resolução sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade, o objeto na Contabilidade é sempre o patrimônio de uma entidade, definido como um conjunto de bens, direitos e de obrigações para com terceiros, pertencente a uma pessoa física, a um conjunto de pessoas, como ocorre nas sociedades informais ou a uma sociedade ou instituição de qualquer natureza, independentemente da sua finalidade, que pode, ou não, incluir o lucro. O essencial é que o patrimônio disponha de autonomia em relação aos demais patrimônios existentes, o que significa que a Entidade dele pode dispor livremente, claro que nos limites estabelecidos pela ordem jurídica e, sob certo aspecto, da racionalidade econômica e administrativa.

Para os órgãos da administração pública, o Patrimônio a ser registrado e controlado é o “Público”. O qual segundo a Resolução CFC nº 1.129/2008, é conceituado como: “o conjunto de direitos e bens, tangíveis ou intangíveis, onerados ou não, adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelas entidades do setor público, que seja portador ou represente de um fluxo de benefícios, presente ou futuro, inerente à prestação de serviços públicos ou à exploração econômica por entidades do setor público e suas obrigações”.

Tomando por base a Lei nº 10.406/02, Código Civil, art. 99, são bens públicos: os bens de uso comum do povo, tais como: rios, mares, estradas, ruas e praças; os de uso especial, tais como edifícios ou terrenos destinados a serviço ou estabelecimento da administração federal, estadual, territorial ou municipal, inclusive os de suas autarquias; e os dominicais, que constituem o patrimônio das pessoas jurídicas de direito público, como objeto de direito pessoal ou real, de cada uma dessas entidades.

Além dos bens que compõem o patrimônio dos órgãos e entidades públicas e os direitos, a receber, (saldos bancários, dívida ativa, por exemplo), também devem ser registradas e evidenciadas por parte da Contabilidade, as obrigações, a pagar, (fornecedores, dívida fundada etc.).

Todavia vale ressaltar que na contabilidade pública, o seu objeto, não está presente apenas no patrimônio e reconhecimento de suas variações, mas também, no seu orçamento e na sua execução (previsão e arrecadação da receita e a fixação e a execução da despesa), bem como de situações não compreendidas no patrimônio, mas que possam vir a afetá-lo, conforme artigos 89, 90 e 105 da Lei nº 4.320/64, bem como pela Resolução CFC nº 1.132/2008 que afirma:

O patrimônio das entidades do setor público, o orçamento, a execução orçamentária e financeira e os atos administrativos que provoquem efeitos de caráter econômico e financeiro no patrimônio da entidade devem ser mensurados ou avaliados monetariamente e registrados pela contabilidade.

Essa ampla conceituação de objeto, na área pública, é para atender o objetivo da contabilidade aplicada ao setor público, preconizado na Resolução CFC nº 1.128/08, que relata que a mesma deve fornecer aos usuários informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade do setor público e suas mutações, em apoio ao processo de tomada de decisão; a adequada prestação de contas e o necessário suporte para a instrumentalização do controle social.

No que tange a sua definição, a Contabilidade Pública pode ser caracterizada como o ramo da contabilidade responsável pelo registro, controle e demonstração da execução dos orçamentos, bem como dos atos e fatos da fazenda pública, estando incluso neste processo o patrimônio público e suas variações.

Petri (1981, p.4) destaca que a Contabilidade Pública é “um dos ramos da Contabilidade geral, aplicada às entidades de direito público interno” e que em nosso país é disciplinada por lei que institui normas gerais de direito financeiro para a elaboração e

controle dos orçamentos e elaboração dos balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

O principal normativo legal neste cenário é a Lei nº 4.320/64, a qual estabelece muitos dos procedimentos e funções exercidos pela Contabilidade Pública. Vale ressaltar que não é suficiente conhecer os princípios e técnicas contábeis de modo profundo, também é necessário ter a compreensão das determinações contidas na legislação relativa à administração pública.

As disposições gerais referentes à contabilidade pública na lei em questão apresentam-se no artigo 83, o qual estabelece que os serviços de Contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

Com este artigo a lei iniciou as disposições que orientam o exercício das funções contábeis na Administração Pública, impondo à contabilidade como técnica processadora de informações para o controle e avaliação da gestão patrimonial, assim as regras que deverão evidenciar-se através dos registros e relatórios é que comporão as decisões administrativas.

Para o reconhecimento dos eventos contábeis na área pública, que geram as informações pertinentes à tomada de decisões, à prestação de contas e à instrumentalização do controle social, a contabilidade pública conta com uma estrutura de quatro sistemas contábeis definidos pela Lei nº 4.320/64 que interagem entre si, objetivando o acompanhamento orçamentário, financeiro, patrimonial, de custos e de compensação (RESOLUÇÃO CFC n.º 1.129/2008, item 12, d).

O sistema orçamentário tem a função de demonstrar o registro dos valores das receitas previstas e realizadas, das despesas fixadas e realizadas, bem como, a diferença entre o valor estabelecido na lei do orçamento e a execução efetiva (Slomski, 2001).

O sistema financeiro, segundo o art. 93 da Lei nº 4.320/64, “evidenciará todas as operações de que resultem débitos e créditos de natureza financeira, não compreendidas na execução orçamentária, serão também objeto de registro, individualização e controle contábil”.

O sistema patrimonial registrará analiticamente todos os bens, sejam de caráter permanente com indicação dos elementos necessários para a perfeita caracterização de cada um deles, sejam dos agentes responsáveis por sua guarda e administração (Slomski, 2001). Já o sistema de custos “registra, processa e evidencia os custos dos bens e serviços, produzidos e ofertados à sociedade pela entidade pública” (CFC nº 1.129/08).

Por fim, o sistema de compensação representará todas as contas de direitos e obrigações que podem vir a afetar o patrimônio, correspondentes a valores em poder ou recebidos de terceiros e que são contabilizados nestas contas apenas para efeito de registro e controle (Slomski, 2001).

Com a utilização desses quatro sistemas de contas no reconhecimento dos eventos contábeis, as entidades do setor público evidenciam a sua situação financeira, patrimonial, a execução orçamentária e a gestão fiscal e geram no final do período as demonstrações contábeis obrigatórias dos entes públicos, conforme o Quadro 4, que auxiliarão o gestor público no processo de tomada de decisão orçamentária e na gestão financeira e patrimonial.

Descrição	Regulamentação	Objetivo
Balanço Orçamentário	Art. 102 – Lei nº 4.320/64	Demonstrará as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas.
Balanço Financeiro	Art. 103 - Lei nº 4.320/64	Demonstrará a receita e despesa orçamentárias, bem como os recebimentos e os pagamentos de natureza extra-orçamentária, conjugados com os saldos em espécie provenientes do exercício anterior e os que se transferem para o exercício seguinte.
Demonstração das Variações Patrimoniais	Art. 104 - Lei nº 4.320/64	Evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício.
Balanço Patrimonial	Art. 105 – Lei nº 4.320/64	Demonstrará o ativo financeiro, ativo permanente, passivo financeiro, passivo permanente, saldo patrimonial e contas de compensação.

Quadro 4: Demonstrações contábeis obrigatórias nos órgãos públicos

Fonte: adaptado da Lei Complementar nº 4.320/1964.

Além da estrutura patrimonial, as demonstrações contábeis, no setor público brasileiro, abrangem o resultado orçamentário, de acordo com o destacado no artigo 101, da Lei 4.320/64, a qual estabelece um conjunto de anexos obrigatórios, que devem ser apresentados juntamente com as referidas demonstrações, destacados no Quadro 5 a seguir.

Anexo	Descrição
01	Demonstração da receita e despesa segundo as categorias econômicas
06	Programa de trabalho
07	Programa de trabalho de governo – demonstrativo de funções, programas e subprogramas por projetos e atividades
08	Demonstrativo da despesa por funções, programas e subprograma conforme o vínculo com os Recursos
09	Demonstrativo da despesa por órgãos e funções
10	Comparativo da receita orçada com a arrecadada
11	Comparativo da despesa autorizada com a realizada
16	Demonstração da dívida fundada interna
17	Demonstração da dívida flutuante

Quadro 5: Anexos das demonstrações contábeis obrigatórias nos órgãos públicos

Fonte: Elaborado pelo autor a partir de Söthe (2009, p.34)

Esses anexos demonstrados no quadro acima têm a função de complementar as informações evidenciadas nas demonstrações contábeis, apresentadas no Quadro 4, como meio de acompanhamento da evolução orçamentária e do endividamento ao longo dos exercícios.

2.2.1 Prestação de Contas e Transparência na Contabilidade Pública

A prestação de contas na gestão pública é importante não somente para o atendimento das exigências legais estabelecidas, como também devido à necessidade da transparência dos atos do gestor público para com o cidadão. Segundo Slomski (2001, p. 267) “na contabilidade pública, é, certamente, onde mais deve estar presente a filosofia da *accountability* (dever de prestar contas), pois, quando a sociedade elege seus representantes, espera que os mesmos ajam em seu nome, de forma correta, e que prestem contas de seus atos”.

Apesar dos grandes avanços, na contabilidade pública, trazidos com a introdução da Lei 4.320/64, a mesma ainda não fornecia dispositivos legais para a geração de relatórios que permitissem ao gestor demonstrar os seus atos de forma transparente. Assim, com a entrada em vigor da Lei Complementar nº 101/2000, intitulada Lei de responsabilidade Fiscal – LRF, a mesma obteve uma maior importância e valorização, já que aprimorou a gestão dos recursos públicos por meio de ações planejadas, transparentes e de correção de desvios.

Vê-se, assim, que a LRF se preocupa com algo inédito nas finanças públicas do Brasil, o qual é a definição de critérios, condições e limites à gestão orçamentária, financeira e patrimonial, implantando novos mecanismos de controle dos gastos públicos. Essa postura responsável de parte dos administradores há muito reclamada por alguns segmentos mais esclarecidos da sociedade, nada mais é do que a aplicação de um preceito lógico oriundo da necessidade de qualquer empresa ou indivíduo de sobreviver com seus próprios recursos e meios (Mota, 2007).

Contudo, verifica-se que com a introdução da Lei Complementar nº 101/00, a contabilidade pública, adquiriu suporte para o cumprimento efetivo de seu papel, como geradora de relatórios que sirvam à administração pública no processo de tomada de decisão e de controle de seus atos, demonstrando, por fim, os efeitos produzidos por esses atos de gestão no patrimônio da entidade (Kohama, 2003). Como também na geração de relatórios que permitam ao gestor demonstrar os seus atos de forma transparente, conforme estabelecido na referida Lei em seu artigo 48.

Art. 48. São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos.

Parágrafo único. A transparência será assegurada também mediante incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e de discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos.

O artigo supracitado contempla os instrumentos de planejamento constituídos pelo Plano Plurianual (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), Lei Orçamentária Anual

(LOA) e sua programação financeira, os quais facilitam a transparência dos atos dos gestores. E os relatórios de execução orçamentária e gestão fiscal, demonstrados no Quadro 6, a seguir.

Descrição	Objetivo	Regulamentação
Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO)	Demonstrará: 1) receitas por fonte e categoria econômica; 2) despesas por grupo de natureza e categoria econômica; 3) despesas, por função e subfunção; 4) apuração da receita corrente líquida; 5) receitas e despesas previdenciárias; 6) resultado nominal e primário; 7) despesas com juros; 8) restos a pagar; 9) projeções atuariais dos regimes de previdência social; 10) variação patrimonial.	Art. 52 e 53 – Lei Complementar nº 101/2000
Relatório de Gestão (RGF)	Demonstrará: 1) comparativo dos limites de despesa com pessoal, dívidas, concessão de garantias, operações de crédito e medidas corretivas quando ultrapassa algum dos limites; 2) disponibilidades de caixa; inscrição em Restos a Pagar.	Art. 55 – Lei Complementar nº 101/2000

Quadro 6: Relatórios de execução orçamentária e gestão fiscal obrigatórios nos órgãos da esfera estadual
Fonte: adaptado da Lei Complementar nº 101/2000.

A preparação de ambos os relatórios acabam por auxiliar o gestor na prestação de contas aos órgãos responsáveis pelo controle externo, representados pelo poder legislativo, tribunais de contas e demais órgãos e pessoas com direitos na apreciação das contas públicas.

Outro elemento importante trazido pela LRF é o estabelecimento de limites fiscais, que permitem avaliar o gestor quanto ao atendimento das metas fiscais propostas em relação às despesas com pessoal, educação e saúde, os quais para efeito deste trabalho serão destacados apenas em âmbito municipal.

Assim, as despesas com pessoal, em âmbito municipal, de acordo com a Lei Complementar nº 101/2000 ficam limitadas a 60% da receita corrente líquida (RCL), conforme destacado em seu art. 19:

Art. 19. Para os fins do disposto no *caput* do art. 169 da Constituição, a despesa total com pessoal, em cada período de apuração e em cada ente da Federação, não poderá exceder os percentuais da receita corrente líquida, a seguir discriminados:

I - União: 50% (cinquenta por cento);

II - Estados: 60% (sessenta por cento);

III - Municípios: 60% (sessenta por cento).

Para atender a esses limites globais, cabe aos municípios demonstrar em seus relatórios de gestão fiscal uma destinação de recursos não superiores a 54% para o poder executivo e 6% para o poder legislativo da sua receita corrente líquida em despesas com pessoal, já incluídos os encargos sociais, conforme destacado no art. 20 da referenciada Lei:

Art. 20. A repartição dos limites globais do art. 19 não poderá exceder os seguintes percentuais:

III - na esfera municipal:

- a) 6% (seis por cento) para o Legislativo, incluído o Tribunal de Contas do Município, quando houver;
- b) 54% (cinquenta e quatro por cento) para o Executivo.

Em relação aos recursos destinados às atividades de manutenção e desenvolvimento do ensino, o percentual mínimo de destinação, segundo o art. 212 da CF/1988, em âmbito municipal é de no mínimo 25% da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino.

Porém, vale ressaltar que a este percentual devem ser adicionados os valores correspondentes às receitas adicionais de destinação exclusiva ao ensino, como por exemplo, ganhos do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (FUNDEB), criado pela Emenda Constitucional nº 53/06 e transferências voluntárias.

Já em relação aos limites mínimos a serem aplicados nas ações e serviços de saúde, no âmbito municipal, deverá ser observado o cumprimento do limite mínimo estabelecido pela Emenda Constitucional nº 29/2000 em seu art. 77:

Art. 77 - Até o exercício financeiro de 2004, os recursos mínimos aplicados nas ações e serviços públicos de saúde serão equivalentes: [...]III – no caso dos Municípios e do Distrito Federal, quinze por cento do produto da arrecadação dos impostos a que se refere o art. 156 e dos recursos de que tratam os arts. 158 e 159, inciso I, alínea b e § 3º.

Complementa-se que, ao percentual mínimo de 15% são incorporados os valores referentes às receitas adicionais de destinação exclusiva às ações e serviços públicos de saúde, a exemplo das transferências de recursos do Sistema Único de Saúde (SUS) e receitas de operações de crédito na saúde.

Vale primar, que assim como os demais limites estabelecidos pela Constituição Federal, o cumprimento da aplicação mínima na educação e saúde é fator decisivo para a aprovação das contas do gestor público.

Contudo o Quadro 7, demonstra de forma organizada os limites já destacados, referentes a despesa com pessoal, educação e saúde e outros que devem ser observados pelos governos municipais, referentes às despesas com remuneração de profissionais do magistério, dívida consolidada, serviços de terceiros e poder legislativo

A atenção ao controle dos gastos públicos da União, dos Estados e Municípios, introduzido pela Lei de Responsabilidade Fiscal, foi justificada pelo costume, na política brasileira, de vultosos gastos por parte dos gestores públicos no final de seus mandatos, deixando as dívidas para os seus sucessores.

Limite / Regulamentação	Descrição
Despesa com pessoal Art. 20, inc. III, a, b (LRF – LC nº 101/2000)	- Máximo de 6% da RCL para o legislativo e tribunal de contas do município; - Máximo de 54% da RCL para o executivo.
Despesa com ensino (educação) Art. 212 (CF/1988)	- Mínimo de 25% da RCL dos impostos e suas transferências.
Despesa com saúde Art. 77 (CF/1988)	- Mínimo de 15% dos impostos e suas transferências.
Remuneração dos profissionais do magistério Art. 60 (ADCT)	- Mínimo de 60% do FUNDEB.
Dívida consolidada líquida Art. 3 inc. II (Resolução do Senado Federal nº 40/2001)	- Máximo de 120% da RCL.
Serviços de Terceiros Art. 72 (LRF – LC nº 101/2000)	- Percentual sobre a RCL menor ou igual ao incidente no exercício de 1999.
Despesa do poder Legislativo Art. 29-A (CF/1988)	- 8% da RCL (municípios com até cem mil habitantes); - 7% da RCL (municípios entre cem mil e um e trezentos mil habitantes); - 6% da RCL (municípios entre trezentos mil e um e quinhentos mil habitantes); - 5% da RCL (municípios com mais de quinhentos mil habitantes).

Quadro 7: Limites Fiscais aplicados aos governos municipais

Fonte: adaptado da LC nº 101/2000, CF/1988 e Resolução nº 40/2001.

Com o controle dos gastos públicos os governos poderão contar com uma maior disponibilidade de recursos, para investimentos em programas de desenvolvimento social e econômico, e assim, reforçar as suas bases do desenvolvimento sustentável.

2.2.2 Regimes Contábeis

A contabilidade pública brasileira apresenta em sua estrutura, três tipos de regimes contábeis: o de caixa, o de competência e o misto, os quais devem ser observados pelas diversas entidades em seus registros contábeis.

O primeiro regime, o de caixa segundo Marion (1998) compreende o registro da receita no efetivo recebimento e da despesa no seu efetivo pagamento ou desembolso, dentro de um mesmo exercício. O regime de caixa não leva em consideração o princípio contábil da realização da receita e seu confronto com a despesa. Esse sistema facilita o registro de transações, mas Martins (1999, p. 02), adverte: “que seria muito mais simples o registro tão somente do Fluxo Financeiro puro, mas que ilusões estariam sendo criadas quando do descasamento (que está sempre ocorrendo) entre o recebimento e o pagamento”. Deste modo, apesar da adoção do regime de caixa facilitar os registros contábeis, limita o nível das informações contábeis geradas, uma vez que distorce o resultado do exercício, demonstrando, unicamente o resultado do período.

Vale salientar, que o regime de caixa, é mais utilizado por entidades sem fins lucrativas ou as dispensadas, legalmente, da elaboração da contabilidade pelo regime de competência. E sua aplicação é restrita, uma vez que despreza o princípio contábil da realização da receita e sua confrontação com a despesa.

Já o regime de competência, segundo o art. 9º da Resolução CFC 750/93, determina que “as receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento”. E segundo o art. 177, a Lei 6.404/76 – Lei das Sociedades por Ações deve ser utilizada em tais sociedades, conforme abaixo:

Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.

Apesar da diferença entre os dois regimes, ser identificada, claramente, pelo momento dos registros das receitas, e das despesas, essa ideia, de que competência e caixa sejam simplesmente princípios diferentes de mensuração de resultado, é ilusório, uma vez que, o regime de competência nada mais é do que a redistribuição temporal dos fluxos de caixa de forma a se melhorar a informação (Lopes & Martins, 2007).

Vale salientar, também, segundo Iudícibus, Martins & Gelbcke, (2003) que o *Regime de Competência*, é considerado como os princípios da realização das receitas e de confrontação das despesas, quando analisados em conjunto.

Assim, verifica-se, que o princípio da realização da receita e confrontação das despesas, estabelece que as despesas devam ser registradas quando ocorrer sua associação às receitas ou no mesmo período em que a receita correspondente é registrada. Desta forma, como conclusão do entendimento da realização da receita e da confrontação com a despesa, (Martins, 2000) simplifica que, após o reconhecimento da receita, devem ser subtraídos os valores correspondentes aos esforços despendidos para a sua obtenção.

O último regime contábil é o misto, o qual é visto como uma mistura do regime de caixa e de competência visando à apuração do resultado do exercício (Andrade, 2002). No setor público brasileiro o regime misto é o atualmente adotado, sendo instituído através da Lei nº 4.320/1964 visando o registro dos eventos orçamentários, conforme destaca o art. 35, o qual relata que pertencem ao exercício financeiro: I – as receitas nele arrecadadas; e II – as despesas nele legalmente empenhadas. Destaca-se que na ausência de normatização para a contabilidade patrimonial, estendeu-se esta forma de registro a todos os dos eventos da contabilidade governamental.

Neste sentido, a Lei Complementar nº 101/2000, em sua seção II, a forma de escrituração e consolidação das contas públicas, destaca em seu art. 50, inciso II, que “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”.

Observa-se que a legislação se ateve tão somente às receitas arrecadadas e despesas empenhadas no sentido de definir o registro e regime contábil a ser adotado no setor público, sem mencionar o tratamento das despesas que não geram desembolso no exercício, mas afetam a estrutura patrimonial e de resultado. Deste modo, o princípio contábil do reconhecimento da receita e confrontação com a despesa, torna-se mais complexo quando aplicado ao setor público, considerando que os esforços despendidos para geração da receita não apresentam características similares ao setor privado. As receitas em sua maior parte não se originam de vendas ou prestação de serviços, mas da arrecadação de tributos que quando redistribuídos à sociedade em forma de benefícios, transformam-se em despesas.

Segundo Pigatto (2007), no governo existe a tendência de assumir a ausência de vinculação entre receita e despesa. Isto se deve ao fato de os impostos constituírem a principal fonte de arrecadação municipal. Admitindo a possibilidade do uso do regime de competência, teoricamente a receita governamental teria dois momentos possíveis para o seu reconhecimento: o primeiro seria o lançamento da receita, ou seja, o momento em que uma transação de tributação (que é compulsória) ocorre; o segundo conceito levaria em conta a contraprestação de serviços ou a entrega de bens, de forma análoga à realização verificada no setor privado. A receita seria reconhecida na medida em que os bens e serviços fossem entregues.

Porém o referido autor salienta que essa forma de reconhecimento da receita não é admitida tanto na contabilidade pública, como no direito financeiro, haja vista, a dificuldade de estabelecimento de uma relação de causa e efeito entre receita e despesa, devido à ausência da especificidade do benefício em relação à receita que em muito pode anteceder-lo.

Analisando o proposto no processo de alteração e implementação da contabilidade governamental brasileira, destacado pela SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL – STN (2008), as receitas devem ser registradas de acordo com o seu fato gerador, observando-se os

princípios de competência e da oportunidade, independente da dificuldade de identificação do momento da ocorrência do fato gerador.

No que se refere à classificação e ao reconhecimento da despesa, Pigatto (2007, p. 9) entende que: “o termo “despesa” tem sido utilizado indiscriminadamente para referir-se a todo o tipo de gasto governamental. Esse termo apresenta configurações diversas sob o regime de competência econômica. O regime de competência não reconhece as despesas pelo gasto dos ativos ou assunção de passivos, mas pela sua relação com a receita auferida no período”. Araújo & Arruda (2004) complementam que o tratamento atribuído pelo artigo 35 da Lei nº 4.320/64 é da competência orçamentária e não contábil. É possível inferir neste sentido, pois a lei trata unicamente da despesa empenhada que representa um evento particularmente orçamentário e não da despesa efetiva mente incorrida que pertence ao exercício financeiro. Assim, a vinculação da contabilidade pública brasileira ao regime misto é exclusivamente de natureza orçamentária, torna-se incorreto o entendimento da aplicação total deste regime, cabendo o reconhecimento da evolução patrimonial por meio do regime de competência.

Neste esforço A Nova Gestão Pública (*NPM – New Public Management*) traz a intenção de modernizar o setor público por meio de uma aproximação de seus procedimentos de gestão com os procedimentos do setor privado. Essa ação deve proporcionar uma melhor relação custo-eficácia para os governos sem ter efeitos colaterais negativos sobre outros objetivos (Boston, 1996; Hoek, 2005).

Para tanto, faz-se necessário definir metas capazes de avaliar o desempenho do setor público. Para Jansen (2008, p. 169) *apud* Herbest (2010, p.20), definir metas de desempenho no setor público é fundamental para a NPM:

Isso sugere que a NPM adota uma perspectiva de desempenho que difere da abordagem tradicional do setor público. O foco da NPM sobre a eficiência implica numa perspectiva mais explícita no desempenho interno do que na gestão pública tradicional, e o foco em resultados implicam uma perspectiva do cliente sobre o desempenho. A adoção da NPM implica na ampliação das perspectivas tradicionais, principalmente referente ao desempenho financeiro das organizações governamentais. (Livre tradução do autor).

E um dos pilares dessa reforma é a migração do regime contábil a ser utilizado pelos setores públicos (Nasi & SteccolinI, 2008), pois o regime contábil é fundamental para a NPM,

pois proporciona maior transparência para as organizações (Christiaens & Rommel, 2008, p. 59). E como referendado por Evans (1995) os relatórios elaborados com base no regime de competência permitem avaliar melhor o desempenho do setor público.

Por fim, vale ressaltar que a utilização do regime de competência é complexa, já que os registros dos fatos contábeis apresentam elementos que os diferenciam do regime de caixa, e os quais são conhecidos como *accruals*.

2.2.3 Accruals do Regime de Competência

Os *accruals* são os elementos que diferenciam os resultados contábeis do regime de caixa para o regime de competência e que acabam por influenciar nos resultados e no patrimônio de qualquer entidade, seja ela, pública ou privada. Assim, os *accruals* melhoram a capacidade do lucro de mensurar a performance da entidade. É válido também, salientar que para melhorar a mensuração, esses *accruals* devem possuir qualidade, posto que permitem certo nível de gerenciamento de resultados, o qual pode ser usado de forma oportunista pelo gestor para manipulá-los.

Dechow (1994), revela que o regime de competência melhora ainda mais a capacidade de mensuração da performance da entidade no curto prazo do que o Fluxo de caixa. A autora expressa que em curtos intervalos de tempo o Lucro está associado de forma mais forte ao retorno da entidade do que ao Fluxo de Caixa realizado. Mostra ainda, que a **Capacidade** do Fluxo de Caixa para mensurar a *performance*, melhora em relação ao lucro quando os intervalos de tempo são alongados. A partir de suas pesquisas e testes, Dechow (1994, p.33) conclui que:

The results demonstrate that isolating the conditions under which earnings and realized cash flows are expected to differ by the greatest magnitude provides more powerful tests of the usefulness of accounting accruals. Overall, the evidence suggests that accruals play an important role in improving the ability of earnings to reflect firm performance.

Glautier & Underdown (1976) ressaltam que *accruals* pode ser entendido ao se fazer a distinção entre o recebimento de caixa e o direito de recebimento de caixa e o pagamento de caixa e a obrigação legal de pagamento, portanto, frequentemente não há coincidência entre o

direito e obrigação legal e a transferência de caixa. Segue-se, no entanto, que a contabilidade deve apurar a receita e a despesa contábil, e para certificar-se qual o montante de obrigação a pagar, deve realizar as provisões. Similarmente, quando há pagamentos antecipados, estes devem ser excluídos e transferidos para o próximo período contábil, efetuando ajustes entre as contas.

Lopes & Martins (2007) relatam que a adoção do regime de competência faz com que a entidade obtenha custos adicionais em relação à mensuração baseada simplesmente pelo caixa, já que itens, como depreciações, amortizações e provisões para devedores duvidosos, precisam ser estimados, acompanhados e controlados.

Entende-se então, que a mensuração contábil pelo regime de competência, segundo Costa, Teixeira & Nossa (2002), exigirá as estimativas de valores futuros incertos, como por exemplo, o da depreciação. E estas estimativas são que justificam essas diferenças entre o fluxo de caixa e o lucro, sem essas diferenças ou *accruals*, a contabilização somente seria feita pelo regime de caixa.

Em síntese, conforme relatado por Goulart (2007), os *accruals* referem-se às receitas e despesas reconhecidas em decorrência de um evento contábil, e não em decorrência do efetivo recebimento da receita em caixa ou do efetivo pagamento da despesa.

Contudo verifica-se que o resultado apresentado com a utilização do regime contábil a base de competência, acaba incorporando valores estimados com projeções de realizações. E estes resultados gerados, segundo Lopes & Martins (2007), acabam reduzindo a assimetria da informação entre gestores e mercado. Que conforme destacam Richardson et al. (2001) acabam comprometendo a confiabilidade de informações relevantes aos investidores, devido o registro de alguns *accruals*, serem por estimativas.

Situação reforçada pelo princípio contábil da oportunidade, que de acordo com a Resolução CFC nº 750/1993, refere-se, simultaneamente, à tempestividade e à integridade do registro do patrimônio e de suas mutações. Segundo este princípio, o registro deve ser feito de imediato e com a extensão correta, independentemente das causas que as originaram.

Fazendo uma analogia com a Contabilidade Pública brasileira, o orçamento e suas bases legais se sobrepõem aos princípios contábeis em detrimento da qualidade da informação de cunho econômico. Com isso, há casos em que o gestor público, não registra determinada despesa, por não ter, à disposição, o empenho orçamentário respectivo.

Sabe-se que o empenho orçamentário na contabilidade pública brasileira é apenas uma formalidade legal introduzida pela Lei nº 4.320/1964, o qual cria para o poder público a obrigação de pagamento. Se observado o descrito no princípio contábil da oportunidade, a despesa pelo fato de já estar sendo incorrida, deveria ser registrada independentemente de quaisquer formalidades.

A pesar de tal fato, para Martinez (2001) não existe nada de errado no registro de *accruals*, pois o seu objetivo é o registro do resultado econômico, ou seja, aquele que representa efetivamente o aumento da riqueza patrimonial, independente da movimentação financeira. A única situação que é prejudicial no registro de *accruals* é a utilização inadequada das acumulações (provisões) com o objetivo de aumentar ou diminuir os lucros da entidade.

A adoção do regime de competência apresenta uma grande importância, pelo fato da sua capacidade de geração de informações. “A fundamentação do regime de competência está justamente na ideia da relevância, ou seja, capacidade de previsão de fluxos futuros de caixa” (Lopes & Martins, 2007, p. 67).

Esta capacidade está na mensuração, mesmo que de forma estimada, de eventos que afetarão o caixa no futuro. Lopes & Martins (2007) destacam, ainda que tornasse mais fácil a previsão do fluxo de caixa futuro quando utilizado o regime de competência.

No setor público brasileiro, como o tratamento contábil atribuído atualmente é pelo regime misto, a mensuração adequada dos *accruals* fica prejudica, pois, a contabilidade orçamentária não evidencia eventos como depreciações, amortizações, exaustões, provisões de encargos, riscos de crédito e obrigações com funcionários.

No sentido de adequar a contabilidade pública brasileira, foi instituída, pela Portaria Conjunta STN/SOF nº3, de 2008, um conjunto de procedimentos inovadores, concernentes ao tratamento dos *accruals*, como forma de corrigir distorções históricas:

A falta de registro de obrigações oriundas de despesas já incorridas resultará em demonstrações incompatíveis com as normas de contabilidade, além da geração de informações incompletas em demonstrativos exigidos pela LRF, a exemplo do Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida, tendo como consequência análise distorcida da situação fiscal e patrimonial do ente (STN, 2008b, p. 87).

No regime misto adotado no Brasil, as provisões são conhecidas e contabilizadas como despesas independentes da execução orçamentária. Segundo o STN (2008b, p. 13) “*despesa independente da execução orçamentária* – aquela que independe de autorização orçamentária para acontecer. Exemplo: constituição de provisão, despesa com depreciação, etc”.

Assim, o reconhecimento da despesa, dependente ou independente da execução orçamentária, deverá ser evidenciado também na contabilidade pública, observando princípios contábeis da competência e oportunidade, como destaca STN (2008b, p. 120):

Observa-se que, além do registro dos fatos ligados a execução orçamentária, exige-se a evidenciação dos fatos ligados à execução financeira e patrimonial, exigindo que os fatos modificativos sejam levados à conta de resultado e que as informações contábeis permitam o conhecimento da composição patrimonial e dos resultados econômicos e financeiros de determinado exercício.

Como se pode perceber a normatização da Secretaria do Tesouro Nacional e Secretaria do Orçamento Federal, deixam bem claras, a importância do registro de um conjunto de *accruals*, entre os quais a depreciação, amortização e exaustão. Situação reforçada na NBC T 16.10 (2008, p. 6), a qual define que “quando os elementos do ativo imobilizado tiverem vida útil econômica limitada, ficam sujeitos à depreciação, amortização ou exaustão sistemática durante esse período, sem prejuízo das exceções expressamente consignadas”.

Esta situação acaba por tornar obrigatório, para os órgãos públicos, o registro da perda de capacidade de geração de riqueza dos bens integrantes do ativo imobilizado, expandindo a qualidade das informações no balanço patrimonial, além da inserção, nas contas

de resultado, das atualizações e dos ajustes apurados, como formar de demonstrar os impactos na estrutura de resultados.

Outro ponto importante, instituído pela (STN, 2008a, p. 104), refere-se à mensuração adequada dos ativos provenientes da dívida ativa, através do registro das provisões de riscos de crédito:

O procedimento adequado, em termos contábeis, para melhor evidenciação desse ativo é constituição de um ajuste sobre os valores inscritos em Dívida Ativa. Esse ajuste permitirá que o saldo da Dívida Ativa apresentado represente o justo valor do ativo, o qual é resultante do valor inscrito subtraído da conta redutora denominada Ajuste a Valor Recuperável. Esse procedimento converge as Normas nacionais às Normas Internacionais.

Os créditos da dívida ativa, segundo o manual técnico da receita pública, são passíveis de ajustes, e a provisão de seus valores recuperáveis em relação aos créditos da dívida ativa permite demonstrar o real valor dos créditos, auxilia o processo de fortalecimento da visão patrimonial e oferece uma maior qualidade e transparência na informação contábil (STN, 2008a).

Em relação às possíveis perdas sobre créditos, pode-se citar a NBC T 16.5 (2008), a qual sustenta que devem ser aplicados métodos de mensuração ou avaliação dos ativos e passivos nas entidades do setor público, para o reconhecimento dos ganhos e perdas patrimoniais.

Vale destacar, segundo (STN, 2008a), que o registro da provisão para ajuste a valor recuperável, contraria os princípios divulgados pelo IFAC e do manual de estatísticas de finanças públicas do Fundo Monetário Internacional (FMI), os quais estabelecem a divulgação de demonstrativos contábeis com ativos que retratem a real situação patrimonial do setor público.

Tratamento igualitário devem receber os créditos inscritos em Dívida Ativa, provenientes de atualização monetária, juros e multas, previstos em contratos ou em normativos legais, os quais incorporam o valor original inscrito (STN, 2008a).

As demais provisões ativas e passivas segundo a NBC T 16.10 (2008), devem ser constituídas com base em estimativas pelos prováveis valores de realização para os ativos e reconhecimento para os passivos. Baseada nesta visão, as provisões como juros e encargos sobre dívidas e provisões de benefícios e encargos de funcionários deverão ser efetuados, permitindo a avaliação correta destes itens, além da apuração do resultado e do saldo patrimonial.

Por fim, percebe-se que as atuais normatizações no setor público, estabeleceram o registro dos *accruals*, fortalecendo a observação do princípio da competência, reconhecidos anteriormente apenas na contabilidade do setor privado, nos elementos patrimoniais e de resultados dos órgãos públicos.

2.2.4 Processo de Convergência da Contabilidade Pública Brasileira

As mudanças ocorridas na economia mundial têm ocasionado fatos que podem ser considerados como irreversíveis e que modificam, pode-se assim dizer, todos os aspectos da sociedade mundial.

Estas mudanças na economia mundial aliada ao processo de desenvolvimento econômico pelo qual vem passando o Brasil acabaram por influenciar o processo de convergência das normas contábeis brasileiras aos padrões internacionais. E como primeiro passo foi criado em 2007 o “Comitê Gestor da Convergência Brasil” o qual foi constituído pela Resolução CFC nº 1.103/2007.

O Comitê Gestor da Convergência no Brasil (Resolução CFC 1.103/07, alterada pela 1.105/07), atualmente é composto por representantes do CFC, IBRACON (Instituto dos Auditores Independentes do Brasil), Banco Central, CVM (Comissão de Valores Mobiliários), a SUSEP (Superintendência de Seguros Privados) e da STN (Secretaria do Tesouro Nacional).

O grupo de trabalho de convergência na contabilidade pública brasileira foi instituído pela Portaria CFC nº 54/2008, composto por representantes da Secretaria Executiva do

Ministério da Fazenda (STN), do Tribunal de Contas da União (TCU) e de universidades. (Feijó & Bugarin, 2008)

E seus trabalhos foram iniciados com a publicação da Portaria nº 184/2008 do Ministério da Fazenda, a qual segundo Brasil (2008) apresenta as diretrizes que devem ser observadas pelos entes públicos, com vista a torná-los convergentes as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, corroborando assim, com o processo de convergência da contabilidade no Brasil, iniciada no setor privado com a publicação da Lei das Sociedades Anônimas nº 11.638/2007 e com a necessidade do aumento dos níveis de transparência, credibilidade, comparabilidade e compreensibilidade das informações contábeis pelos usuários independentemente da localização (PORTARIA-MF nº 184/2008).

O objetivo desta portaria revela a vontade de convergir à contabilidade praticada atualmente no país com aquela realizada em outros países que utilizam o padrão da IFAC, órgão que edita os IPSAS. O primeiro passo direcionou-se à criação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP). A partir destas a ciência contábil passa a possuir o controle da contabilidade praticada pelos entes públicos ou aqueles a ele equiparados, por analogia ou mesmo em razão de deterem, administrarem ou aplicarem recursos públicos ao desempenhar suas atividades. O segundo passo é que aparenta ser um pouco complexo, é possibilitar que as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) e demais peças legais norteadoras da contabilidade pública brasileira se apresentem aderentes aos padrões internacionais emanados da IFAC e que desta forma possam ser amplamente divulgadas, com vistas à aplicação uniforme em todo o território nacional.

Vale ressaltar, que em todo o mundo, a organização que emite os padrões e normas de contabilidade pública é a *International Federation of Accountants* (IFAC), composta por organizações nacionais de profissionais da contabilidade e, que até em janeiro de 2010, haviam emitido 31 padrões ou Normas Internacionais Pública de Contabilidade do Setor Público *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS).

Pode-se relatar que os primeiros resultados do processo de convergência, ocorreram com a publicação da Portaria Conjunta nº 3, de 14 de outubro de 2008, editada pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), Ministério da Fazenda (MF) e Secretaria de Orçamento Federal (SOF), a qual aprovou o manual de receitas e despesas nacionais.

É importante neste momento destacar os conceitos de receitas, os quais têm um teor patrimonial, e “são aumentos nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de entrada de recursos ou aumento de ativos ou diminuição de passivos, que resultem em aumento do patrimônio líquido e que não sejam provenientes de aporte dos proprietários da entidade” (RESOLUÇÃO CFC nº 1.121/2008, ÍTEM 70, a). E um teor orçamentário, o qual atende o sistema do orçamento, delimitado pela Lei 4.320/64, e que “são todos os ingressos disponíveis para cobertura das despesas orçamentárias e operações que, mesmo não havendo ingresso de recursos, financiam despesas orçamentárias” (STN, 2008a, p. 21).

A partir desses conceitos, começa a se distinguir os momentos dos registros dos eventos contábeis, no intuito de resgatar o enfoque patrimonial no setor público brasileiro, como destaca a STN (2008a, p.58):

o reconhecimento da receita, sob o enfoque patrimonial, consiste na aplicação dos Princípios Fundamentais da Contabilidade para reconhecimento da variação ativa ocorrida no patrimônio, em contrapartida ao registro do direito no momento da ocorrência do fato gerador, antes da efetivação do correspondente ingresso de disponibilidades.

Dessa maneira, o fato gerador da receita, deverá ser registrado no sistema patrimonial, no momento de sua ocorrência, ou seja, do lançamento, e no sistema orçamentário, no momento de sua arrecadação.

O mesmo entendimento deve ser feito para as despesas, as quais segundo (RESOLUÇÃO CFC nº 1.121/2008), em seu aspecto patrimonial, são considerados as diminuições nos benefícios econômicos, ocorridos no período contábil, normalmente de um ano, sob a forma de saída de recursos ou reduções de ativos ou incremento em passivos, que resultem em redução no patrimônio líquido, não advindos de distribuição aos proprietários da entidade.

Já em relação ao seu aspecto orçamentário é “aquela executada por entidade pública e que depende de autorização legislativa para sua realização, por meio da Lei Orçamentária Anual ou de Créditos Adicionais, pertencendo ao exercício financeiro da emissão do respectivo empenho” (STN, 2008b, p. 18).

No manual das receitas e despesas nacionais, em seu art. 6º, pode-se visualizar este processo de reconhecimento das receitas e despesas do setor público brasileiro, a partir do princípio da competência, no intuito de conduzir a contabilidade pública brasileira aos padrões internacionais e a transparência das contas públicas conforme observado a seguir:

Art. 6o A despesa e a receita serão reconhecidas por critério de competência patrimonial, visando conduzir a contabilidade do setor público brasileiro aos padrões internacionais e ampliar a transparência sobre as contas públicas.

Parágrafo único. São mantidos os procedimentos usuais de reconhecimento e registro da receita e da despesa orçamentárias, de tal forma que a apropriação patrimonial:

I - não modifique os procedimentos legais estabelecidos para o registro das receitas e das despesas orçamentárias;

II - não implique necessariamente modificação dos critérios estabelecidos no âmbito de cada ente da Federação para elaboração das estatísticas fiscais e apuração dos resultados fiscais de que trata a Lei Complementar no 101, de 2000; e

III - não constitua mecanismo de viabilização de execução de despesa pública para a qual não tenha havido a devida fixação orçamentária (PORTARIA CONJUNTA Nº 3, 2008)

Além da Portaria Conjunta nº 3/2008, foram aprovadas no final de 2008, as primeiras dez NBCASP, como parte deste processo de convergência da contabilidade pública brasileira, as quais procuram estabelecer os procedimentos unificados de registro de eventos que afetam o patrimônio, abrangendo desde a conceituação do patrimônio, os seus sistemas contábeis e as transações que o modificam até a mensuração e avaliação adequada dos elementos que constituem o patrimônio, correspondentes às disponibilidades, créditos e dívidas, estoques, investimentos permanentes, imobilizado, intangível, diferido, critérios de reavaliação e redução ao valor recuperável. Destaca-se também o aspecto contábil do planejamento, no intuito de estabelecer bases para o controle dos itens planejados e o controle contábil, para a minimização dos riscos, com o objetivo de uma maior efetividade nas informações apresentadas e conseqüentemente, o alcance dos objetivos da entidade pública, conforme Quadro 8 a seguir:

NBCASP	Criação	Disposição	Objetivos
NBC T 16.1	Resolução CFC nº 1.128	Conceituação, objeto e campo de aplicação	- Definir a contabilidade pública como ciência; - Definir o controle patrimonial, fornecimento de informações e função social; - Definir seu campo de aplicação dentro das entidades do setor público.
NBC T 16.2	Resolução CFC nº 1.129	Patrimônio e sistemas contábeis	- Definir o patrimônio e classificação contábil do patrimônio público; - Definir sistema contábil e sua subdivisão em orçamentário, financeiro, patrimonial, custos, compensação e a integração entre os sistemas.
NBC T 16.3	Resolução CFC nº 1.130	Planejamento e seus instrumentos sob o enfoque contábil	- Estabelecer as bases para controle contábil do planejamento desenvolvido pelas entidades do setor público, expresso em planos hierarquicamente interligados.
NBC T 16.4	Resolução CFC nº 1.131	Transações no setor público	- Estabelecer conceitos, identificar a natureza das transações no setor e seus reflexos no patrimônio, as variações patrimoniais e as transações que envolvem valores de terceiros.
NBC T 16.5	Resolução CFC nº 1.132	Registro contábil	- Estabelecer critérios para o registro contábil de atos e fatos que afetam ou possam vir a afetar o patrimônio público, observando-se as formalidades do registro, segurança da documentação contábil, reconhecimento e bases de mensuração ou avaliação aplicáveis.
NBC T 16.6	Resolução CFC nº 1.133	Demonstrações contábeis	- Estabelecer as demonstrações contábeis obrigatórias a serem divulgadas como o balanço patrimonial, orçamentário, financeiro, demonstração das variações patrimoniais, demonstração dos fluxos de caixa, demonstração do resultado econômico e as respectivas notas explicativas.
NBC T 16.7	Resolução CFC nº 1.134	Consolidação das demonstrações contábeis.	- Estabelecer conceitos, abrangência e procedimentos para a consolidação das demonstrações contábeis, buscando a visão global do resultado e instrumentalização do controle social.
NBC T 16.8	Resolução CFC nº 1.135	Controle interno	- Estabelecer referenciais para o controle interno como suporte do sistema de informação contábil, minimizando riscos, proporcionando a efetividade às informações contábeis e o alcance dos objetivos da entidade pública.
NBC T 16.9	Resolução CFC nº 1.136	Depreciação, exaustão e amortização.	- Estabelecer critérios e procedimentos para o registro contábil, métodos e divulgação da depreciação, amortização e exaustão.
NBC T 16.10	Resolução CFC nº 1.137	Avaliação e mensuração de ativos e passivos em entidades do setor público.	- Estabelecer critérios e procedimentos para a avaliação e mensuração de ativos e passivos integrantes do patrimônio de entidades do setor público, correspondentes às disponibilidades, créditos e dívidas, estoques, investimentos permanentes, imobilizado, intangível, diferido, critérios de reavaliação e redução ao valor recuperável.

Quadro 8: Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) vigentes

Fonte: Elaborado pela autora a partir de Söthe (2009, p.50).

Para efeito deste trabalho, devem ser destacadas e entendidas, dentre as dez normas publicadas, integrantes do Quadro 8, as que possuem uma relação direta com a proposta do Estudo nº 14 da IFAC.

Dentre elas em primeira instância, tem-se a NBC T 16.1, a qual estabelece a conceituação, objeto e campo de aplicação. Esta norma tem como foco principal a aplicação da Contabilidade Pública no processo gerador de informações, baseado nos princípios e normas contábeis direcionados à gestão patrimonial de entidades públicas, no intuito de proporcionar as informações necessárias para a compreensão de todos os resultados alcançados, em apoio ao processo de tomada de decisão e à adequada prestação de contas do patrimônio da entidade pública.

Outra norma é a NBC T 16.4, que estabelece que todas as transações ocorridas no setor público, movidas por atos e fatos que provoquem alterações no patrimônio público, devem ser registradas em observância aos Princípios Fundamentais de Contabilidade.

O estabelecido na NBC T 16.9, pois se tem a definição dos critérios de registro e divulgação das depreciações, amortizações e exaustões, através dos quais se torna possível avaliar corretamente os elementos que constituem o ativo permanente dos órgãos públicos e os impactos destes *accruals* no resultado e saldo patrimonial. Dentro da mesma linha, tem-se também, a NBC T 16.5, a qual ressalta sobre a importância da utilização adequada de procedimentos que retratem o reconhecimento dos ganhos ou perdas patrimoniais.

E por último, a NBC T 16.10, que apresenta como enfoque a contabilidade por competência, através da demonstração adequada da forma de mensuração dos elementos que constituem o ativo e passivo dos órgãos públicos.

A partir da conversão das normas brasileiras aos padrões internacionais, será possível obter uma maior qualidade das informações, apresentadas nas demonstrações contábeis. E para um melhor entendimento da importância dos mesmos no processo de convergência da contabilidade pública brasileira, serão abordados no próximo tópico, os Padrões Internacionais de Contabilidade do Setor Pública (IPSAS).

2.2.5 Padrões Internacionais de Contabilidade Aplicados ao Setor Público (IPSAS)

Antes de falar dos *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS), deve-se apresentar o IPSASB (International Public Sector Accounting Standards Board), organismo internacional multilateral mantido principalmente por bancos de desenvolvimento como o World Bank e o ADB (*Asian Development Bank*), responsável por emitir os IPSAS, ou seja, as normas contábeis internacionais a serem observadas no setor público para a elaboração de demonstrações financeiras, com o objetivo de melhorar a qualidade das informações financeiras por entidades do setor público, proporcionando uma melhor informação das avaliações na atribuição de recursos, nas tomadas de decisões pelos governos, e consequentemente aumentando a transparência e a responsabilização. Conforme a IFAC (2008):

A adoção das NICSP (Normas Internacionais de Contabilidade para o setor público) pelos governos irá aprimorar a qualidade e a comparabilidade das informações financeiras divulgadas pelas entidades do setor público no mundo inteiro. O Comitê reconhece o direito dos governantes e dos definidores de normas em âmbito nacional de estabelecer diretrizes e normas contábeis para demonstrativos financeiros para o setor público em suas respectivas jurisdições. O Comitê encoraja a adoção das NICSP e a harmonização das demandas nacionais com as NICSP.

A emissão dos IPSAS é de responsabilidade do *Public Sector Committee* (PSC), Comitê do Setor Público, o qual iniciou o seu processo de emissão dos primeiros IPSAS em dezembro de 2006, vigorando em agosto de 2009, através da divulgação de 26 padrões que prescrevem os procedimentos, demonstrações obrigatórias, divulgação e prestação de contas da contabilidade das entidades integrantes do setor público.

Destaca-se que o IPSASB para uma maior aceitação dos IPSAS adota um processo específico para a sua elaboração, segundo o qual os usuários participam de seu desenvolvimento, através da realização de reuniões entre os mesmos e a posterior divulgação de todos os documentos gerados, inclusive as atas das reuniões ao público em geral.

Os IPSAS em vigor, atualmente, tem sua origem nos *International Accounting Standard* (IAS), Padrões Internacionais de Contabilidade, que normatizam a contabilidade do setor privado. Assim, o mesmo processo de convergência dos IAS, ocorre para os IPSAS,

culminando com a criação de um conjunto de NBCASP convergidas de acordo com os IPSAS.

No intuito de uma melhor compreensão desse processo de convergência, são apresentados no Anexo 1, os primeiros 26 IPSAS aprovadas, os IAS de origem e os principais objetivos de cada padrão. De forma geral, os 26 IPSAS dispõem sobre a apresentação das demonstrações contábeis; a demonstração dos fluxos de caixa, como ferramenta de prestação de contas e auxílio na tomada de decisão; sobre as práticas contábeis, no que se refere às mudanças nas políticas e estimativas contábeis e a ratificação de erros, no intuito de reforçar a relevância, confiabilidade e comparabilidade das demonstrações financeiras; os efeitos de mudanças nas taxas de câmbio nas demonstrações contábeis; os custos de empréstimos; a elaboração das demonstrações contábeis consolidadas; a utilização do método de equivalência patrimonial nos investimentos de coligadas; os procedimentos de contabilização nas participações em empreendimentos em conjunto; o tratamento das receitas; os padrões de correção e elaboração das demonstrações contábeis de entidades sediadas em países de economia hiperinflacionária e tratamento contábil das receitas e custos nos contratos de construção.

Além do tratamento contábil dos estoques; os padrões contábeis em relação aos arrendamentos; os ajustes nas demonstrações contábeis em eventos subsequentes a data de seu fechamento; os instrumentos financeiros, bem como sua divulgação e apresentação; o tratamento contábil para propriedades destinadas a investimento; o tratamento contábil dos ativos imobilizados; a importância de relatórios por segmentos; a necessidade do reconhecimento dos Ativos e Passivos contingentes; a divulgação nas demonstrações contábeis das transações entre partes relacionadas; o reconhecimento das perdas em ativos não geradores de caixa, bem como sua reversão; os padrões de divulgação de informações financeiras do setor público; o reconhecimento e mensuração nos relatórios contábeis das receitas de operações cambiais; a apresentação de informações orçamentárias nas demonstrações contábeis; a contabilização e demonstração de benefícios a empregados e os procedimentos de reconhecimento das perdas em ativos geradores de caixa, suas reversões e divulgações.

Vale salientar que o IPSAS 15, apresentada no Anexo 1, foi revogado pelos IPSAS's nº 28, 29, 30, divulgados em janeiro de 2010, os quais tratam respectivamente da Apresentação, Reconhecimento e Mensuração e Divulgação dos instrumentos Financeiros. Além, da incorporação do IPSAS 27, em dezembro de 2009, que trata do reconhecimento, através do controle, de ativo biológico e Produto Agrícola e do IPSAS 31, em janeiro de 2010, a qual define o tratamento contábil dos ativos intangíveis.

O processo de convergência no Brasil, iniciado em 2007, através dos procedimentos de elaboração e edição das NBCASP; consolidação e disseminação das NBCASP e a tradução das IPSAS, culminou na conversão de algumas das NBCASP aos IPSAS, conforme apresentado no Quadro 9 abaixo, as quais serão aprovadas e publicadas:

NBCASP	DISPOSIÇÃO
NBC TSP 1	Apresentação das Demonstrações Contábeis
NBC TSP 2	Demonstração dos Fluxos de Caixa
NBC TSP 3	Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro
NBC TSP 4	Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis
NBC TSP 5	Custos de Empréstimos
NBC TSP 7	Investimento em Coligada e em Controlada
NBC TSP 8	Empreendimento Controlado em Conjunto (<i>Joint Venture</i>)
NBC TSP 9	Receita de Transações com Contraprestação
NBC TSP 12	Estoques
NBC TSP 23	Receita de Transações sem Contraprestação (Tributos e Transferências)
NBC TSP 24	Apresentação da Informação Orçamentária nas Demonstrações Contábeis
NBC TSP 26	Redução ao Valor Recuperável de Ativo Gerador de Caixa
NBC TSP 27	Ativo Biológico e Produto Agrícola
NBC TSP 30	Instrumentos Financeiros: Evidenciação

Quadro 9: Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP) convergidas

Fonte: FORUM (2011)

O processo de convergência das NBCASP no Brasil, ainda continua por isso algumas outras normas ainda serão convergidas e publicadas, o importante a destacar, desde já, é que esta conversão aos padrões internacionais afeta de forma significativa a contabilidade

governamental, em suas três esferas, destacando aqui a municipal foco deste trabalho, a qual sofrerá influência em seus registros contábeis e em seus resultados.

Como ponto importante para este trabalho, vale descrever neste momento os IPSAS que facilitam a mudança do regime contábil no setor público de acordo com o proposto pelo Estudo nº 14 da IFAC.

Assim, tem-se o IPSAS 1, já convergida pela NBC TSP 1, a qual torna obrigatória a elaboração das demonstrações contábeis dentro do regime de competência, permitindo a comparabilidade com as demonstrações de diversas entidades públicas de dentro e fora do país, aumentando com isso, a qualidade das informações, uma maior cobrança de resultados dos gestores e uma maior responsabilização pela correta aplicação dos recursos públicos.

O IPSAS 2, que adota a demonstração dos fluxos de caixa, convergido no Brasil pela NBC TSP 2, como meio de demonstrar as informações referentes aos níveis de endividamento para o financiamento de atividades, a alocação dos recursos, a sustentabilidade de projetos e segurança na projeção de recursos a serem arrecadados. Vale destacar, também, que como as demonstrações contábeis deverão ser elaboradas pelo regime de competência, a demonstração dos fluxos de caixa deverá ser apresentada como parte integrante das demais.

Outro importante e também já convergido pela NBC TSP 12, é o IPSAS 12, o qual estabelece a determinação dos custos dos estoques e sua avaliação pela redução ao valor recuperável líquido. Neste padrão as demonstrações contábeis elaboradas dentro do regime de competência deverão incorporar seus estoques que serão realizados somente no momento da realização da receita.

O IPSAS 17, também deve ser destacado, visto que deve ser observado pelas entidades que adotam o regime de competência, no que se refere ao tratamento contábil para os bens móveis e imóveis que compõem o ativo permanente, o seu reconhecimento, os valores das depreciações e as perdas pela redução ao valor recuperável, permitindo com isso, aos usuários das demonstrações identificarem os valores investidos pelas entidades nestes bens e suas variações.

Outro a ser observado, e que se aplica, também, as entidades públicas que adotam o regime de competência, é o IPSAS 19, que estabelece as provisões de passivos e ativos contingentes cabendo o reconhecimento entre outros de contingências, como benefícios a empregados e os decorrentes de operações financeiras.

Para a alteração do regime contábil, é essencial, uma mudança na evidenciação, ou seja, na divulgação das demonstrações contábeis, destacada no IPSAS 22, já convergido no Brasil, pela NBC TSP 30, para que as alterações na forma de registro sejam sentidas e compreendidas pelos usuários, aumentando assim, o nível de transparência no setor público.

E por último, a proposta do IPSAS 26, convergido pela NBC TSP 26, a qual estabelece um mecanismo para o registro das perdas por incapacidade de geração de caixa dos bens que compõem o imobilizado, no intuito de tornar possível, através do reconhecimento do valor desses, o cálculo e o registro da depreciação, amortização e exaustão estabelecido pelo regime de competência.

Percebe-se, portanto, que um dos principais objetivos dos IPSAS é o estabelecimento da mensuração adequada dos ativos e passivos, assim, como o seu reconhecimento, evidenciação e responsabilização, os quais, como se pode observar convergem para a aplicação do regime de competência para as receitas e despesas. E o Brasil, através do processo de convergência de suas normas aplicadas ao setor público aos padrões internacionais, o qual culminou com a convergência de algumas NBCASP aos IPSAS, começa o primeiro passo para uma futura adoção do regime contábil de competência.

Para tanto, serão apresentados no tópico seguinte os benefícios do regime de competência, os procedimentos para a sua implementação e a evidenciação das demonstrações financeiras com a adoção do regime de competência proposto pelo Estudo nº 14 da IFAC que convergem aos padrões internacionais.

2.2.6. Estudo nº 14 da IFAC para a Implantação do Regime de Competência no Setor Público

Antes de abordar as características do Estudo nº 14 da IFAC para o processo de implementação do regime de competência no setor público, vale enfatizar, conforme revela o IASB (2009), que o objetivo das demonstrações contábeis consiste em “oferecer informações sobre a posição financeira, o desempenho e fluxos de caixa das entidades a uma vasta gama de usuários que não apresenta condições de exigir relatórios feitos sob medida para atender suas necessidades informacionais” (IFRS, §2.4) como fica esta citação. Objetivo semelhante é revelado pelo IPSASB no §3o da IPSAS, em relação às demonstrações contábeis elaboradas pelas entidades do setor público.

Assim, como se pode observar, somente com a adoção do regime de competência pelo setor público brasileiro é que se poderão gerar relatórios mais abrangentes da situação patrimonial e atingir de maneira mais eficiente o seu objetivo. Diante de tal fato é que vários estudos sobre o regime de competência, vêm sendo realizados, tanto a nível nacional como a nível internacional e os quais merecem destaque, como o trabalho de Pigatto (2004), o qual analisou se as reformas na contabilidade pública brasileira encontram-se no caminho da harmonização quanto ao regime de competência e que qualidades metodológicas podem ser percebidas nas práticas para esta harmonização. O autor realizou uma pesquisa *ex post facto*, descritiva e com coleta de dados secundários como bibliografias e documentos, concluindo que as reformas instituídas não propiciam grandes novidades para a contabilidade pública brasileira, pois, não retratam corretamente os ativos e passivos. A ênfase tem ocorrido nos resultados financeiros e cumprimento de limites fiscais.

Pigatto (2004) destaca ainda os pontos positivos, a integração do orçamento e patrimônio, criação de fundos especiais, permitindo a descentralização de atividades. Todavia, recomenda uma ampliação da observância do princípio da oportunidade que auxiliaria na evidenciação correta dos ativos e passivos.

Outro estudo é o de Martins (1999) que objetivou estabelecer comparações entre os regimes de caixa e competência, ressaltando a ligação entre a demonstração do resultado e o fluxo de caixa. O autor, através de um estudo descritivo, concluiu que o nível de informação das demonstrações contábeis apresentado pelo regime de competência é superior ao regime de caixa de fluxos financeiros. Vale esclarecer que isto não quer dizer que o fluxo de caixa seja

dispensável, mas que as demonstrações contábeis elaboradas pelo regime de competência encontram-se interligadas ao fluxo de caixa.

A nível internacional destaca-se Ensman Jr. (1999) que apresenta em seu estudo um conjunto de diferenças nas técnicas de contabilização na contabilidade pelo regime de caixa e de competência e como estas diferenças devem ser compreendidas para decidir na troca de um regime para outro.

A pesquisa de Mark (2002) que aponta como objetivo central a identificação dos agentes de mudança que facilitaram uma rápida aprovação da contabilidade patrimonial do setor público, tendo por base o governo estadual de *New South Wales* na Austrália. Por meio de entrevistas coletou informações sobre o processo de implantação naquele governo e concluiu que a influência do alto nível governamental e utilização de consultores foram alguns dos elementos que aceleraram o processo.

Nos estudos de Sutcliffe (2003) foram apresentadas as perspectivas do PSC, assim como os resultados alcançados, objetivando a implantação da contabilidade patrimonial no setor governamental e a criação de padrões por este órgão. Destaca também que a má qualidade da informação contábil está associada às dificuldades na tomada de decisão, a má gestão, a corrupção e a falta de responsabilização. Bem como reforça a utilização dos IPSAS na avaliação dos governos a nível mundial.

Pina & Torres (2003) estudaram a contabilidade governamental e às transformações realizadas em dezesseis países membros da Organização para a Coordenação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) e da Comunidade Européia, tendo como referência as Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público (NICSP). O estudo destaca ainda que a contabilidade patrimonial ou de competência apresenta-se mais relacionada à nova gestão pública.

Caccia & Steccolini (2006), através de uma abordagem longitudinal, realizaram análise relativa à trajetória das reformas nos governos locais da Itália em razão das modificações ocorrentes nos sistemas de contabilidade. Os autores concluíram que os

processos de mudança, de forma revolucionária ou gradativa, na maioria dos casos, provocam resistências destacando que, na contabilidade, as alterações são aceitas quando as propostas são coerentes com os valores tradicionais, difundindo-se de forma gradual os ideais de racionalidade e eficiência na utilização dos recursos.

Por fim, tem-se o estudo realizado por Galera & Bolívar (2007) no qual foi feita uma análise da capacidade de medição da contabilidade elaborada através do regime de competência proposto pela IFAC, visando satisfazer as necessidades de informações dentro dos postulados da *New Public Management* (NPM), Nova Gestão Pública. Foram realizadas análises relativas às diferenças existentes entre a NPM em países desenvolvidos e em desenvolvimento. Com este objetivo os dirigentes responsáveis pela normatização em 47 países foram questionados, principalmente nos aspectos da eficiência, causando aumento na transparência e análises comparativas. No que concerne às conclusões obtidas ressalta-se o fato do novo modelo proposto pela IFAC favorecer a eficiência, assim como a avaliação e transparência nos países desenvolvidos e em desenvolvimento.

Vale ressaltar que existem outros estudos relacionados ao regime de competência, além dos destacados neste trabalho, e que a grande maioria é a nível internacional, até mesmo pelo fato da implementação do regime de competência em outros países.

Para efeito desta pesquisa é abordado o *Study nº 14 - Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Governments and Government Entities*, ou Estudo nº 14, apresentado em dezembro de 2003, pela IFAC, por meio do PSC. O estudo foi desenvolvido principalmente por profissionais contábeis, com o propósito principal de ajudar as entidades públicas a realizar a transição para o regime de competência (*accrual basis*) conforme os padrões internacionais. Este apoio à adoção do regime de competência é explicado pelo organismo internacional, pela necessidade do aumento da qualidade da informação aos usuários internos e externos, auxílio na tomada de decisão, gestão financeira e responsabilização.

Como orientações do Estudo nº 14, segundo (IFAC, 2003), estão: a avaliação de forma ampla do contexto onde a contabilidade por competência pode acontecer; a avaliação

dos meios a serem escolhidos pelas entidades para a sua implantação e a identificação dos procedimentos para o reconhecimento e mensuração dos ativos, passivos, receitas e despesas.

O mesmo organismo internacional ressalta que paralelamente ao processo de transição para o regime de competência, devem ser adotadas outras reformas, e a natureza e a dimensão destas impactam na velocidade e estilo de transição para a contabilidade por competências.

Contudo, vale enfatizar, conforme estudos feitos pela *Fédération des Experts Comptables Européens* (2003), por meio da publicação do artigo “*The Adoption Of Accrual Accounting And Budgeting By Governments* (Central, Federal, Regional And Local)”, que há uma tendência por parte dos governos em todos os níveis para a adoção do regime de competência para fins de informação financeira, paralelamente ao orçamentário.

2.2.6.1 Benefícios da Adoção do Regime de Competência

Ressalta-se inicialmente que a adoção (decisão inicial), implantação (efetiva realização das medidas) e coerção para manutenção do uso do regime de competência dependem de fatores externos às organizações públicas e ao governo como um todo, e de incentivos internos às organizações. A literatura de difusão de instrumentos gerenciais tem sido proeminente em indicar que nem todo sistema adotado é utilizado (Lapsley & Wright, 2004). A adoção não se deve dar apenas nos órgãos centrais do governo, mas sim nas diversas instâncias e deve ser condicionada a fatores como potenciais benefícios agregados, a consistência da tecnologia com as práticas e valores existentes, a complexidade da tecnologia, o potencial de uma implantação experimental e facilidade de observação dos benefícios (Lapsley & Wright, 2004).

De maneira geral, o processo de adoção de regime de competência exigirá dos governos, uma maior capacitação, integração da nova informação a outros processos de gestão pública, como o processo orçamentário e adequação de base de dados e sistemas informacionais envolvidos. E todos esses processos são lentos e complexos, pois envolvem

centenas de organizações e parte da estrutura do governo, com naturezas de serviços e estruturas diversificadas.

Em relação aos benefícios, pode-se relatar que com a adoção da contabilidade por competência nas entidades do setor público, segundo o Estudo nº 14 da IFAC, têm-se primeiramente: a responsabilização na tomada de decisão, através da avaliação da aplicação e controle dos recursos públicos, bem como do desempenho da situação financeira e do fluxo dos recursos da entidade no auxílio a tomada de decisão sobre o fornecimento dos recursos; a melhoria no detalhamento dos relatórios, por meio de informações sobre o financiamento das atividades e dos recursos de caixa, demonstrando as responsabilidades e compromissos dos gestores públicos, além da evidenciação da situação financeira do governo e suas alterações para uma administração eficiente dos recursos públicos; a formação dos ativos e passivos, para uma melhor avaliação da viabilidade de financiamento dos serviços, um melhor planejamento de exigências futuras de recursos e o pagamento das dívidas existentes; identificação dos Ativos, para uma melhor gestão dos mesmos, manutenção, políticas de substituição, identificação, eliminação de excedentes, gestão de riscos com roubos ou danos, além da facilitação do reconhecimento da depreciação e os seus impactos na gestão de custos dos serviços prestados; identificação dos Passivos, para o reconhecimento e planejamento de todos os passivos e não somente dos empréstimos contraídos, bem como os seus impactos sobre os recursos futuros, para uma melhor avaliação da capacidade do governo na continuação do fornecimento dos serviços atuais e na constituição de novos programas de serviços.

E por último a melhoria do desempenho financeiro por meio da avaliação da posição fiscal do governo e da necessidade de empréstimos a longo prazo, da verificação da cobertura dos custos dos programas pelas receitas, do auxílio na criação de novos serviços, de uma gestão individualizada dos custos, incluindo os com depreciação de ativos tangíveis e amortização de ativos intangíveis e os custos com empregados e a geração de fluxos de caixa atuais e projetados, incluindo os associados a devedores e credores, os quais auxiliarão os gestores públicos na elaboração de orçamentos de caixa mais precisos.

Para uma melhor visualização desse conjunto de benefícios destacados no Estudo nº 14 da IFAC é apresentado no Anexo 2 deste trabalho um quadro contendo estes benefícios e suas abrangências, as quais ocorrem desde a eficiência na obtenção e aplicação de recursos até a prestação de contas e responsabilização, exigindo assim, dos gestores públicos uma ampliação de sua visão na aplicação de recursos, principalmente no que tange a gestão patrimonial responsável e não somente a gestão fiscal e orçamentária.

Neste sentido, vale destacar o relatado por Ball (2000), o qual diz que a adoção do regime de competência permite que seja prestada uma melhor informação aos tomadores de decisão, o que contribui para aumentar a eficiência da alocação dos recursos por parte do governo.

As informações produzidas com a utilização do regime de competência tem um potencial de gerar informações relevantes, tanto financeiras como não financeiras, e as quais no âmbito da contabilidade, por meio de seus números, conforme Lopes & Martins (2005), só são vistos como relevantes se apresentarem impactos claros e objetivos nas decisões econômicas dos usuários. Assim, o usuário da informação, a partir da contabilidade por competência, toma suas decisões com mais qualidade devido à maior quantidade e qualidade de dados úteis.

2.2.6.2 Procedimentos para Implantação do Regime de Competência

Como relatado no tópico anterior, o processo de transição para a contabilidade por competência é um projeto de larga escala, o qual requer um planejamento e administração detalhada dos processos de reformulação da contabilidade, para que não haja falhas em nenhuma das etapas necessárias para a sua introdução.

Nesse intuito, o conjunto de características facilitadoras do processo destacado pela IFAC possibilitará uma implantação mais rápida e efetiva, evitando os erros, conforme se pode observar no Quadro 10, o qual destaca tais características, juntamente com suas abrangências.

CARACTERÍSTICA	DESCRIÇÃO
Um Mandato Claro	a) declara o que as reformas limitarão; b) define o tempo para as reformas e seus responsáveis nos vários segmentos; c) permite as entidades e aos funcionários o poder de iniciar as mudanças e vigiar as reformas.
Compromisso Político	a) comprometimento político dos representantes eleitos para a superação dos obstáculos encontrados; b) falta de compromisso político não gera recursos e inviabiliza o processo e a perda de recursos já investidos.
Compromisso de Entidades Centrais e Funcionários-chave	a) apoio dos altos funcionários por meio da delegação de autoridade; b) preparo dos funcionários para o desempenho “correto” de suas funções; c) cuidado no risco de falhas no projeto quando um funcionário de apoio não estiver mais disponível.
Recursos Adequados	a) indivíduos com habilidades de administração do projeto de mudança; b) indivíduos com compreensão e experiência contábil como exigências dos sistemas; c) pessoas estratégicas que entendam o inter-relacionamento entre os elementos do processo; d) indivíduos com capacidade de registro dos dados no sistema de contabilidade por competência e explicação da informação gerada.
Administração de Projetos	a) as reformas precisam ser documentadas para a formação de uma base consistente para a comunicação, no entendimento das razões da mudança e a abordagem utilizada; b) um plano de implementação formal, pelo fato de sua natureza varia de acordo com o estilo e escala das reformas; c) a distribuição clara de responsabilidades e tarefas as entidades e funcionários; d) projetar marcos de procedimentos para monitorar o desempenho de entidades e indivíduos; e) definição de uma pessoa com autoridade para decisões individualizadas; f) definição dos custos iniciais no orçamento.
Capacidade Tecnológica e Sistemas de Informação	a) podem ser requeridas mudanças nos sistemas: de receita; aquisição e compra; viagens; benefícios e concessões; recursos humanos e folha de pagamento; ativos fixos; propriedade administrativa; estoque; dívida; orçamentário; entre outros; b) avaliação dos sistemas existentes quanto à informação disponibilizada e informação adicional requerida, analisando a adaptação ou troca de sistemas.
Uso da Legislação	a) o uso da legislação como obrigatoriedade e compromisso do governo com as mudanças propostas; b) educação dos partidos políticos e outros grupos influentes sobre os benefícios das mudanças.

Quadro 10 – Características facilitadoras no processo de convergência proposto pelo IFAC

Fonte: Elaborado pela autora a partir de Söthe (2009, p. 59).

O processo de implementação do regime de competência poderá ser efetuado simultaneamente em todos os órgãos governamentais, ou dependendo do interesse, se restringir a certos órgãos. Poderá, como por exemplo, ser iniciada em entidades autônomas ou semiautônomas. Como alternativa, as mudanças podem ser iniciadas em entidades do setor de orçamento, já que compõem o eixo central das atividades do governo (IFAC, 2003).

Esse processo de transição pode ser obrigatório para certos tipos de entidades, ou voluntário para alguns ou todos eles. A escolha pelo processo voluntário é positiva, pois gera entidades-piloto, permitindo ao governo a obtenção de experiência de como lidar com as reformas, resolvendo problemas que surgirão e a criação de um centro de pessoal treinado. Ressaltando, porém, que transições voluntárias podem causar dificuldades, em função do uso de bases diferenciadas de contabilidade por várias entidades dentro de um governo, no que tange a preparação de demonstrações financeiras consolidadas do governo. (IFAC, 2003)

Em relação aos relatórios consolidados da contabilidade por competência, a IFAC (2003) destaca que existem vários caminhos a serem seguidos, como por exemplo: os primeiros relatórios consolidados poderão ser requisitados simultaneamente aos relatórios das entidades individuais; a extensão dos prazos para a elaboração dos relatórios permitindo uma maior concentração na transição, limites do relatório e a consolidação; a elaboração de relatórios individuais temporários como passo interino para a sua consolidação.

Na contabilidade por competência devem ser reconhecidos todos os ativos e passivos que pertencem ao exercício, no entanto, é possível que, no início do processo, sejam reconhecidos somente os ativos e passivos de curto prazo. Os ativos intangíveis podem ser reconhecidos em fases posteriores devido a sua dificuldade de mensuração. Da mesma forma como os passivos, os quais podem ser reconhecidos por etapas. Elementos, como a dívida pública, são reconhecidos frequentemente na primeira etapa, pois a entidade possui registros razoavelmente precisos dos empréstimos existentes. Elementos como pensões, entre outros, poderão ser reconhecidos em períodos posteriores (IFAC, 2003).

E o período de transição, pode ser tanto de curto (um a três anos) médio (quatro a seis anos) ou longo prazo (mais de seis anos). O período de reforma curto pode ser apropriado onde existe um forte apoio político e um número limitado de entidades. Já os prazos médios são utilizados para entidades onde há necessidade de preparação de planos de implementação detalhada, desenvolvimento de políticas de contabilidade, implantação e teste de sistemas novos. E por fim, os períodos mais longos ocorrem onde existe a necessidade de educação de grupos como funcionários e alteração de políticas relativas às mudanças. Um cuidado especial deve ser tomado para que ocorra um equilíbrio dos benefícios da mudança em períodos mais

longos, para que não ocasione a perda do senso de urgência e entusiasmo na implantação, pois nenhum benefício surge de imediato no processo (IFAC, 2003).

Um bom exemplo a ser citado da adoção da contabilidade por competência, utilizando-se de prazos e fases variadas, é a do governo do Reino Unido, o qual estabeleceu as seguintes fases e períodos: regime de competência para as contas das entidades individualizadas (1999-2000); primeira aprovação do orçamento com base na contabilidade por competência (2001-2002); planejamento e consolidação das contas do governo central usando os princípios contábeis geralmente aceitos (programado para 2003-2004); e contas totalmente integralizadas (programado para 2005-2006) (IFAC, 2003).

O Estudo nº 14 da IFAC, foco deste trabalho, adota o regime de competência para os relatórios financeiros, porém um número cada vez maior de governos tem adotado o regime de competência para o sistema orçamentário. Aliás, este processo de adoção dos relatórios financeiros por competência pode ocorrer juntamente com um orçamentário, desde que o governo programe esta alteração para um ou dois exercícios que sucedem a implantação da contabilidade por competência.

Por fim, como se pode observar o Estudo nº 14 da IFAC, adota o regime de competência para os relatórios financeiros, fazendo-se necessário destacar no próximo item do trabalho quais as entidades do setor público deveriam preparar tais relatórios, e quais deveriam ser incluídas na demonstração financeira de uma federação, estado ou município para efeito de adoção da contabilidade por competência.

2.2.7 Evidenciação das Informações Contábeis

2.2.7.1 Evidenciação das Demonstrações Financeiras nas Entidades do Setor Público pelo Regime de Competência

De acordo com Moscove et al. (2002), a função da Contabilidade é fundamental para o sucesso da operação dos negócios modernos. Para esses autores, a Contabilidade fornece informações relevantes para os diversos usuários internos e externos às entidades

sobre planejamento, tomada de decisão e controle. Weygandt et al. (2006), por sua vez, destacam a Contabilidade como um processo composto de identificação, de registro e da comunicação dos eventos econômicos de uma entidade, pública ou privada, aos usuários da informação.

Em relação à atividade de identificação, compreende-se como a seleção dos fatos econômicos que são inerentes à atividade de uma determinada organização, sendo passíveis de mensuração. Uma vez identificados e quantificados os eventos, desde que alterem a posição patrimonial de uma entidade (bens, direitos e obrigações), os fatos econômicos são registrados, visando fornecer, de forma geral, um histórico permanente das atividades financeiras da entidade (Hendriksen & Van Breda, 1999). A partir da identificação e do registro dos eventos econômicos, é possível comunicar a informação contábil/financeira aos usuários interessados. Tal comunicação usualmente ocorre por intermédio da elaboração e da distribuição dos relatórios contábeis, comumente denominados de demonstrações financeiras (Weygandt et al., 2006).

E sempre que se discute a utilidade dessa informação contábil, advinda dos relatórios financeiros, o termo evidenciação permeia as principais reflexões, pois ele se identifica com os próprios objetivos da contabilidade, caracterizando-se como o meio pelo qual ela deve cumprir a sua missão, isto é, comunicar aos seus usuários informações relevantes para orientar suas decisões.

Assim, um relatório de uma entidade é aquele elaborado através de suas demonstrações financeiras, com o objetivo de atender aos usuários, principalmente os externos, que dependem das informações desses demonstrativos. E esses relatórios podem ser de uma entidade individual como um departamento, ministério, entre outros (IFAC, 2003).

Estes relatórios devem observar alguns limites, envolvendo a revisão dos já existentes, para tanto a IFAC (2003), define alguns passos necessários como: a) identificar e documentar os relatórios existentes e exigências legislativas ou decisões que criaram os relatórios; b) considerar se todas as entidades das quais são exigidos relatórios são na realidade aquelas onde se deve esperar a publicação de demonstrações financeiras gerais, ou

se as informações destas incorporarão as demonstrações de outras entidades centralizadas; c) considerar se há outras entidades que deveriam produzir e publicar demonstrações financeiras gerais; d) identificar entidades potenciais controladas; e) identificar o relatório consolidado do governo e todos os relatórios individuais dentro das entidades; f) revisar a existência de exigências de um relatório legal para ver se ele precisa ser alinhado com o relatório proposto (determinado pelo IPSAS 6).

Vale destacar que um dos momentos mais importantes, antes da evidenciação, através de sua publicação é a da consolidação das demonstrações financeiras, conforme definida pela IFAC (2003, p.71) como “o processo de apresentar as demonstrações financeiras de todas as entidades que compõem o relatório como se elas fossem de uma única entidade”.

E para a consolidação das demonstrações financeiras a IFAC (2003), recomenda como necessário: a) ter um sistema capaz de coletar todas as demonstrações financeiras das entidades individuais; b) assegurar que as políticas de contabilidade usadas pelas entidades individuais sejam condizentes com as das entidades centrais; c) coletar informações sobre a natureza e quantia de transações interentidades para serem eliminadas; d) definir o método para o processo de consolidação.

Os relatórios consolidados podem ser para um único nível de governo, ou podem incluir mais de um nível, dependendo da política desenvolvida em cada país. Geralmente os sistemas de contas nacionais apresentam uma tendência de abordagem padrão, porém cada entidade pode prover informação adicional, objetivando a explicação de diferenças no relatório consolidado (IFAC, 2003).

Portanto, de acordo com a proposta do Estudo nº 14 da IFAC, a mudança dos regimes contábeis de caixa ou misto para o de competência, envolvem mudanças, não somente em sua forma de registro contábil, como na alteração de rotinas e práticas administrativas, adequação dos sistemas operacionais, mudanças na gestão dos recursos, divulgação de relatórios identificados como relevantes para cada entidade e no aumento dos níveis de transparência e responsabilização.

2.2.7.2 Características Qualitativas da Evidenciação das Informações Contábeis

Antes de entrar na questão qualitativa da evidenciação contábil, faz-se necessário enfatizar, de acordo com o Comitê de Padrões Internacionais (IASB), que se a intenção da informação divulgada é dar o seu completo entendimento, devem-se divulgar em instrumentos complementares as políticas contábeis mais importantes em que se baseiam as demonstrações financeiras.

A divulgação deve ter informações suficientes para que se possam tomar as corretas decisões. Deve ser divulgado o modo como os números contábeis são medidos e calculados, para permitir a comparabilidade de resultados. Enfim, “os demonstrativos contábeis devem evidenciar o que for necessário a fim de não torná-los enganosos” (AICPA2, 1961, *apud* Iudícibus, 2004, p. 123).

O padrão de informação mais desejável deve envolver a divulgação adequada, justa e completa. Adequada no sentido de conter um volume mínimo de informações para evitar demonstrações superficiais, pois “ocultar e resumir demais informações é tão prejudicial quanto o excesso” (Iudícibus, 2004, p. 129). Justa no que tange ao tratamento equitativo de todos os leitores e completa, no sentido de toda a informação relevante ser apresentada.

Em relação às características qualitativas, a teoria contábil considera as mesmas como propriedades da informação que são necessárias para torná-la útil. As características podem ser específicas para os usuários e específicas para as decisões. Porém, a mensuração dos benefícios e custos da evidenciação é uma restrição geral a ser considerada, que permeia essas duas características.

O *Framework for the Preparation and Presentation of Final Statement*, trabalho desenvolvido pelo IASB (1998), considera as seguintes características qualitativas da informação contábil: compreensibilidade; relevância, relacionada ao valor preditivo, de feedback e da materialidade da informação contábil; confiabilidade, através da representação fiel, primazia da essência sobre a forma, neutralidade, prudência e integralidade da informação e comparabilidade.

Outro órgão internacional que se pronunciou sobre as características qualitativas da informação contábil foi à Organização das Nações Unidas (ONU), o qual referendou em 1989 os trabalhos do FASB e IASB, na época denominada International Accounting Standards Committee (IASC), das quatro principais características qualitativas, a saber: relevância, configurada pela tempestividade/oportunidade, materialidade e valor preditivo apresentado pela informação; compreensibilidade; confiabilidade, pela representação fiel, pela essência sobre a forma, neutralidade, prudência e verificabilidade; comparabilidade.

No Brasil, o CFC através da Resolução nº 785/95, divulgou os atributos indispensáveis às informações contábeis, os quais podem ser relatados como segue: confiabilidade (veracidade, completeza e pertinência), tempestividade, compreensibilidade e comparabilidade. Segundo o Conselho, a informação divulgada deve se fundamentar na veracidade, completeza e pertinência do seu conteúdo. Deve chegar ao conhecimento do usuário em tempo hábil para que seja usada de acordo com os seus fins. Deve ser clara e objetiva e finalmente, há que possibilitar ao usuário o conhecimento da evolução de determinada informação ao longo do tempo ou no momento dado, seja em uma mesma entidade ou em diversas entidades.

Para efeito deste trabalho serão observadas as características qualitativas apresentadas por Hendriksen & Breda (2007), e as quais apresentam os seguintes aspectos, conforme segue:

a) compreensibilidade – “as informações devem ser compreensíveis aos que possuem uma noção razoável dos negócios e das atividades econômicas e estejam dispostos a estudar as informações com diligência razoável.” (FASB, 1970, *apud* Hendriksen & Breda, 2007, p. 93).

Dias Filho (2001) corrobora através de sua pesquisa apontando a compreensibilidade como uma das características vitais à eficácia da informação contábil, assim, é necessário que as demonstrações contábeis sejam compreensíveis, principalmente para aqueles usuários que não possuem poder a ponto de determinar quais informações devem ser divulgadas;

b) relevância – a informação é relevante quando possui capacidade de alterar uma decisão. (Oliveira; Perez Junior & Silva; 2008). Para tanto ela deverá possuir:

- valor preditivo: A informação deve ajudar os usuários a aumentar a probabilidade de estimar corretamente os resultados de eventos passados, presentes ou futuros.
 - valor de *feedback*: a informação deve ter importante papel na confirmação ou correção de expectativas anteriormente formuladas. Tal característica permite que os usuários avaliem suas decisões, de acordo com os resultados apresentados, no intuito de confirmar o desempenho de decisões anteriores, ou corrigi-las quando necessário.
 - oportunidade: a informação deve ser disponibilizada antes que perca sua capacidade de influenciar o processo decisório. Segundo o CFC (1999) a oportunidade está associada à utilidade da informação, pelo fato, de que para utilizá-la para dado fim, o usuário deve conhecê-la em tempo hábil.
- c) confiabilidade – “A confiabilidade é atributo que faz com que o usuário aceite a informação contábil e a utilize como base de decisões, configurando, pois, elemento essencial na relação entre aquele e a própria informação”. (Oliveira; Perez Junior & Silva; 2008).

Segundo Schmidt; Santos & Fernandes (2004) a qualidade da informação é que garante que a mesma seja razoavelmente livre de erro e viés e represente fielmente o que visa representar. Assim, a qualidade garante à informação:

- fidelidade de apresentação, em que se deve guardar correspondência ou concordância entre a medida e os fenômenos que visa representar;
- verificabilidade, quando se possui evidência objetiva ou pode ser corroborada pelo consenso subjetivo de especialistas qualificados para sustentá-la. Vale ressaltar, que com exceção dos especialistas, a informação deve ser livre de avaliação subjetiva e viés pessoal na representação pela entidade;

- neutralidade, para não haver tendência na direção de uma medida e de um resultado predeterminado. Segundo o IASB (1998, p.37) “as demonstrações contábeis não serão neutras se, pela escolha ou apresentação da informação, elas influenciarem a tomada de decisão ou um julgamento a fim de atingir um resultado ou desfecho predeterminado”;

d) comparabilidade – a qual está associada à relevância e à confiabilidade, na utilidade da informação permitindo aos usuários compararem os dados entre datas diferentes ou entre entidades, e depende de dois aspectos:

- uniformidade de procedimentos, em que eventos iguais são representados de maneira idêntica;
- consistência, que se refere ao uso dos mesmos procedimentos contábeis de um período a outro e ao uso de conceitos e procedimentos de mensuração semelhantes para itens afins nas demonstrações financeiras;

e) materialidade – característica de a informação divulgada influenciar um julgamento pessoal razoável, ou, ainda, qualidade de se impor limitações ao que deve ser divulgado tendo em vista a qualidade das tomadas de decisões. Bonízio (2001) relata que, a informação contábil deve apresentar os itens relevantes para o usuário e omitir os que não contribuam para as decisões, com o objetivo de não causar prejuízos as suas interpretações.

Vale ressaltar, que a confiabilidade, a relevância, a comparabilidade e a materialidade da informação são específicas das tomadas de decisões, já que são características desejadas por todos os usuários, não importando a natureza destes. Já a compreensibilidade da informação depende da natureza do usuário para a decisão sobre a forma como a informação deve ser divulgada.

Para Pereira, Fragoso & Ribeiro Filho (2005), as características não devem ser observadas de forma individualizada, a qualidade das informações está condicionada à observância de todos os aspectos de forma simultânea.

As características qualitativas da informação contábil conforme a Norma Brasileira de Contabilidade – Técnica nº **NBC T 1 – Das Características da Informação Contábil**, tem como fim, propiciar aos usuários das informações base segura às suas decisões, possibilitando-lhes a compreensão do estado em que se encontra a entidade, seu desempenho, sua evolução, riscos e oportunidades que oferece.

2.2.7.3 O Gestor Público como Usuário da Evidenciação da Informação Contábil

A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios são entidades cujas atividades não visam ao lucro, mas tem como objetivo o bem-estar comum da sociedade, assim, sua característica primordial é de prestar contas do uso dos recursos obtidos por meio de tributos, de empréstimos e outras fontes para o atingimento de seu fim.

Pela LRF, os principais destinatários da informação contábil do setor público, são os cidadãos e as instituições da sociedade. O art. 49 da referida lei, ressalta que estes usuários têm a sua disposição, durante todo o exercício, as contas apresentadas pelo Chefe do Poder Executivo, no respectivo Poder Legislativo e no órgão técnico responsável pela sua elaboração.

A informação contábil, também é destinada como instrumento de transparência da gestão fiscal, aos órgãos de controle da Administração Pública, representados pelos órgãos responsáveis pelo sistema de controle interno, o Poder legislativo, de cada unidade da federação, e os tribunais de contas, da União, conforme explicitado no art. 71 da CF/1988:

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

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

Através desse dispositivo compete ao Tribunal de Contas da União (TCU), a elaboração do parecer prévio das contas do Presidente da República, que se transporta por simetria, no que couber aos Tribunais de Contas dos Estados e do Distrito Federal, bem como

aos Tribunais e Conselhos de Contas dos Municípios, de acordo com o disposto no artigo 75 da referida Constituição Federal.

Internamente a evidenciação da informação contábil, tem um teor gerencial, para o processo de tomada de decisão por parte dos administradores e gestores públicos, no que tange ao controle e acompanhamento dos seus atos, ao conhecimento dos investidores, e também dos credores e de todos os que possuem relação contratual com o Estado.

Vale destacar que as próprias unidades da federação têm interesses pelas informações de seus pares, principalmente no que se refere, para os Estados e Municípios, à repartição de receita de impostos e ao Fundo de Participação dos mesmos, obtidos através da União. A União também pode obter informações dos Estados e Municípios, como por exemplo, no que se refere aos limites de execução financeira determinados pela Constituição Federal e pela LRF.

Por fim, ressalta-se que as informações contábeis devem sempre estar disponíveis a todos aqueles que de alguma forma tenham algum interesse sobre as mesmas, no intuito de evitar que informações de interesse público se concentrem nas mãos de algum grupo restrito.

CAPÍTULO III- METODOLOGIA

3.1 Procedimentos Metodológicos

A presente Dissertação é o resultado de uma pesquisa cujo método científico adotado foi o indutivo. Entende-se por método, o procedimento ou caminho para alcançar determinado fim e que a finalidade da ciência é a busca do conhecimento.

Lakatos & Marconi (2002, p.272) afirmam que a utilização de métodos científicos não são exclusividade da ciência, sendo possível usá-los para resolução de problemas do cotidiano. Destacam que, por outro lado, “não há ciência sem o emprego de métodos científicos.”.

Rudio (1996) lembra a finalidade da pesquisa, que nada mais é do que a resolução de um problema, isto é, o método serve de guia para o estudo do referido problema, constituindo-se no caminho a ser percorrido e na organização dos procedimentos de orientação ao pesquisador.

Lakatos e Marconi (2005, p. 85) o definem como:

[...] o método é um conjunto das atividades sistemáticas e racionais que, com maior segurança e economia, permite alcançar o objetivo – conhecimentos válidos e verdadeiros –, traçando o caminho a ser seguido, detectando erros e auxiliando as decisões do cientista.

Segundo Cervo e Bervian (2002), o método não é inventado, ele depende do objeto da pesquisa, pois toda a investigação nasce de algum problema observado ou sentido, por isso o uso do conjunto de etapas de que se serve o método científico, para fornecer subsídios necessários na busca de um resultado para a hipótese pesquisada.

Quanto à classificação das categorias da pesquisa, estas apresentam-se em três tipos: quanto aos objetivos (exploratória descritiva e explicativa), quanto aos procedimentos (estudo de caso, levantamento, pesquisa bibliográfica, documental, participante e experimental) e quanto a abordagem do problema (qualitativa e quantitativa). (Gil, 2007)

Nesta perspectiva, a presente Dissertação está classificada, quanto aos objetivos como pesquisa descritiva, já que procura analisar a qualidade da informação contábil para o

processo de tomada de decisão dos gestores públicos municipais da grande Belém face às mudanças no reconhecimento e mensuração propostas pelo Estudo nº 14 da IFAC.

Também a pesquisa pode ser classificada, quanto aos seus objetivos, de descritiva, pois buscou descrever as características de determinada realidade encontrada durante a pesquisa nas prefeituras da grande Belém, envolvendo para isso, o uso de técnicas padronizadas de coleta de dados, tais como questionário. “A pesquisa descritiva expõe características de determinada população ou de determinado fenômeno... não tem compromisso de explicar os fenômenos que descreve, embora sirva de base para tal explicação.” (Vergara, 2005, p. 45).

No que concerne aos procedimentos, à pesquisa está alicerçada através de revisão de literatura, ou bibliográfica, em que se utilizaram artigos científicos, livros, teses, dissertações e alguns sites da internet, no que tange assuntos inerentes ao tema abordado nesta dissertação.

Quanto à abordagem do problema, para esta dissertação predomina, em um primeiro momento, a pesquisa do tipo quantitativa, já que se procura mensurar as respostas dos questionários obtidas dos gestores e secretários dos municípios da grande Belém, permitindo o teste de hipóteses. Em um segundo momento, após a mensuração das respostas, a pesquisa caracteriza-se como do tipo qualitativa, já que busca analisar o grau de relevância das características qualitativas nas informações contábeis geradas para o processo de tomada de decisão dos referenciados gestores e secretários.

Os estudos com base na análise qualitativa diferem entre si quanto ao método, à forma e aos objetivos. Lakatos & Marconi (2002, p.27) ressaltam a diversidade existente entre os trabalhos qualitativos e enumera um conjunto de características essenciais capazes de identificar uma pesquisa desse tipo, a saber:

“1. O ambiente natural como fonte de dados e o pesquisador como instrumento fundamenta; 2. O caráter descritivo; 3. O significado que as pessoas dão às coisas e à sua vida como preocupação do investigador; 4. Enfoque indutivo”.

Com relação a pesquisa bibliográfica, segundo Lakatos & Marconi (2005) esta configura como um apanhado geral sobre os principais trabalhos já realizados, revestidos de importância, por serem capazes de fornecer dados bem atuais e relevantes relacionando o tema.

No primeiro momento, busca-se argumentar e expor no referencial teórico os autores que escrevem sobre o tema, para obtenção de respaldo teórico que possibilitasse compreender melhor as principais características da pesquisa realizada.

“Oferece meio para definir, resolver não somente problemas já conhecidos, como também explorar novas áreas onde os problemas não se cristalizaram suficientemente, proporcionando o exame de um tema sob novo enfoque”. (Vergara, 2005, p.52)

Com base na análise e discussões das respostas dos questionários será possível responder a questionamentos levantados na problemática do trabalho, respaldando a justificativa também já feita anteriormente.

Dessa forma, o presente trabalho será de base descritiva, pesquisa bibliográfica e qualitativa, tendo como alicerce uma análise e discussão crítica e argumentativa, objetivando atingir o resultado esperado.

3.2 Procedimentos e Instrumentos de Coleta e Análise de Dados.

Para a realização da pesquisa contou-se com uma população de 06 prefeitos e amostragem de 36 secretários. A escolha dos sujeitos teve por base os objetivos específicos da pesquisa, que são: Analisar a qualidade da informação contábil para o processo de tomada de decisão dos gestores públicos municipais da grande Belém face às mudanças no reconhecimento e mensuração propostas pelo Estudo nº 14 da IFAC.

O instrumento utilizado neste estudo para coletar dados foi o questionário (APÊNDICE I) contendo 26 (vinte e seis) questões abertas e fechadas, as quais os gestores e secretários responderam de forma objetiva e livremente. Segundo Lakatos & Marconi (2002, p. 38) o questionário é:

Uma série ordenada de perguntas que devem ser respondidas por escrito pelo informante. O questionário deve ser objetivo, limitado em extensão e estar acompanhado de instruções. As instruções devem esclarecer o propósito de sua aplicação, ressaltar a importância da colaboração do informante e facilitar o preenchimento.

Para tanto, no período da coleta de dados, que se efetuou nos meses de Setembro a Novembro de 2011, antes da aplicação do questionário, foram fornecidos esclarecimentos aos participantes, com a finalidade de fazer com que eles compreendessem melhor as questões.

Foram realizadas duas etapas para a coleta de dados: a primeira tratou de investigar aspectos como nome, cargo, formação dos entrevistados, na segunda etapa procurou-se saber a respeito do parecer dos gestores e secretários no que concerne a problemática do tema em questão.

Utilizou-se na pesquisa, a escala *likert-5*, como forma de mensurar o nível de relevância, cujo parâmetro consta de 0 a 4, em que o zero correspondia a nunca e o 4 sempre. Porém, caso os gestores e secretários respondessem a alternativa que contrariasse a opção sempre, os mesmos responderiam outra pergunta que justificasse a opção diferente de 4.

3.3 Tratamento Estatístico e Validação de Instrumento de Coleta de Dados

Para a validação de um instrumento de coleta de dados não basta o cuidado com a escolha do delineamento da pesquisa, mas sim da escolha adequada do instrumento de coleta de dados, ou seja, este deve provar a sua fidedignidade, medindo corretamente o que se propõe a medir e assim validar-se.

A mais adequada ferramenta para a análise de fidedignidade é a correlação estatística entre variáveis, porém, na presente pesquisa, tal correlação é inexistente por ser um trabalho qualitativo e de análise descritiva, mas que utiliza recursos como tabelas e dados quantitativos e percentuais como forma de expor e esclarecer melhor a subjetividade das opiniões dos sujeitos da pesquisa, ou seja, após aplicados os questionários, será feita a tabulação dos dados e transferência para o Excel. Depois, haverá o cruzamento das informações no software SPSS para analisar os dados e as percepções de imagem dos diferentes segmentos.

Os tipos de análise que podem estabelecer a validade de uma pesquisa qualitativa são:

- **Validade de face:** é estabelecida de modo superficial da natureza do instrumento, isto é, pela apresentação do instrumento. Obviamente, este é o tipo de análise de validade mais fraco.
- **Validade de conteúdo:** é a forma mais adequada para o pesquisador para analisar certos tipos de instrumentos, como questionários e entrevistas. Porém, é uma técnica de análise que depende do julgamento de quem faz a análise de validade o que, sem dúvida, é seu ponto fraco.

CAPÍTULO IV- CARACTERIZAÇÃO DOS MUNICÍPIOS DA GRANDE BELÉM.

4.1 A Região Metropolitana de Belém (RMB)

A Região Metropolitana de Belém ou RMB, criada pela Lei Complementar Federal de 1973, com os municípios de Belém e Ananindeua, foi ampliada pelo governo do Estado do Pará, primeiramente, em 1995, com a inclusão dos municípios de Benevides e Marituba, posteriormente, em 1996, com a inserção do município de Santa Bárbara do Pará, e atualmente pelo município de Santa Isabel do Pará. A RMB, também conhecida como Grande Belém é uma conurbação com 2.100.319 habitantes, de acordo com o censo 2010 do IBGE. É a 2ª mais populosa área metropolitana da Região Norte, a 12ª do Brasil e a 177ª do mundo. É o maior aglomerado urbano da região, além de ter a melhor qualidade de vida do norte-nordeste do país.

Após as inclusões dos novos municípios, a RMB, passou a ser representada pelos municípios de Ananindeua, Belém, Marituba, Benevides, Santa Bárbara do Pará e Santa Isabel do Pará, conforme Figura 1, formando uma única grande metrópole.

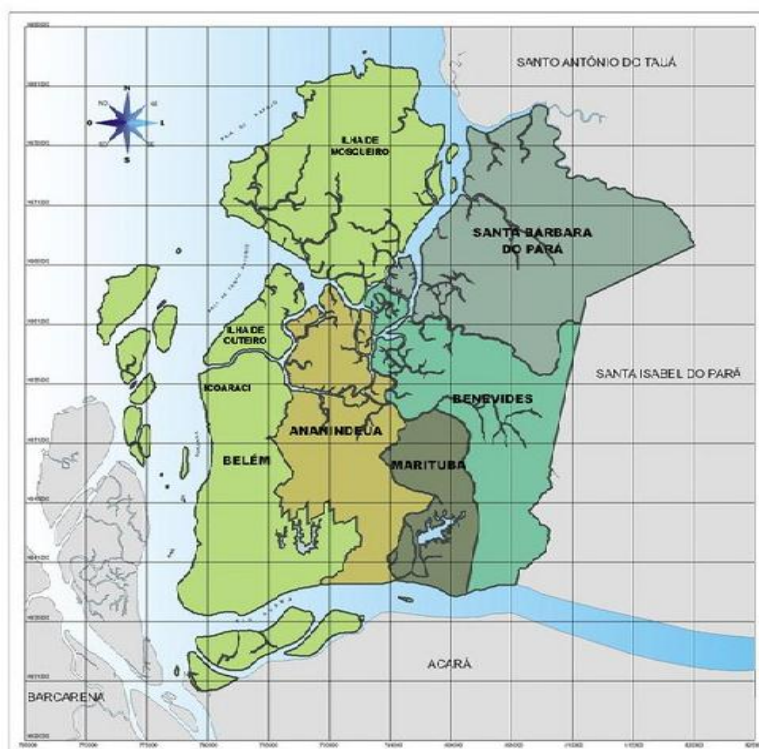


Figura 1: Mapa da Região Metropolitana de Belém

Fonte: Secretaria Municipal de Coordenação Geral do Planejamento e Gestão - SEGEP

A RMB é também conhecida como a "Metrópole da Amazônia" por assemelhar-se a uma península, cercada por água, áreas militares e de proteção ambiental. Devido ao seu pouco espaço para expansão, até mesmo pela sua forma, sua conurbação ocorreu com municípios próximos, os quais compõem atualmente a Grande Belém.

A Grande Belém localiza-se na região mais dinâmica do estado e juntamente com o município de Barcarena, integra o segundo maior parque industrial da Amazônia. A região conta também, com os portos brasileiros mais próximos da Europa e dos Estados Unidos (Belém, Miramar e Outeiro), sendo conforme Ferreira (2003) que o Porto de Belém é o maior movimentador de containers da Amazônia.

4.2 Os Municípios da Região Metropolitana de Belém

Belém como município-sede, apresenta uma grande concentração de indústrias, bancos, pontos comerciais, serviços e órgãos públicos que servem a toda região. Com uma população de 1.393.399, segundo o censo de 2010 do IBGE, a cidade de Belém é uma das 15 mais populosas do Brasil, na 11ª posição e a 2ª da região Norte. A cidade possui o maior índice de desenvolvimento humano (IDH) entre as cidades do norte e, nos últimos anos, vem se verticalizando de forma acelerada, pelo fato de não haver mais áreas horizontais, levando investimentos para sua região metropolitana.

A economia belenense baseia-se primordialmente nas atividades do comércio, serviços e turismo, embora seja também desenvolvida a atividade industrial com grande número de indústrias alimentícias, navais, metalúrgicas, pesqueiras, químicas e madeireiras. Com a revitalização dos distritos industriais de Icoaraci e Ananindeua, a implantação da Hidrovia do Tocantins e com a chegada da Ferrovia Norte-Sul, a cidade aguarda um novo ciclo de desenvolvimento. O Círio de Nazaré, a maior procissão cristã do planeta, movimenta a economia da Cidade. No período há aquecimento na produção industrial, no comércio, no setor de serviços e no turismo.

A cidade de Belém, também conhecida como Porta de Entrada da Amazônia, proporciona diversas possibilidades de cultura e lazer. A cidade é rica em construções

históricas, praias, cultura, tem a mais original do Brasil e possui uma exuberante natureza, entrincheiradas no meio das edificações modernas da capital, podendo ser observado nos seus diversos pontos turísticos. A capital paraense desponta como grande roteiro turístico do Brasil, gerando uma excelente oportunidade para investimentos turísticos e está entre as 10 cidades mais movimentadas e atraentes do Brasil e a mais visitada da Amazônia.

Ananindeua, outro município componente da RMB, é o segundo maior da Grande Belém, tendo apresentado um grande desenvolvimento nos últimos dez anos, tornando-se, hoje, a terceira maior cidade da Amazônia e a 39ª do Brasil. Segundo o Censo 2010 do IBGE, o município conta com uma população estimada em 471.744 habitantes.

O seu incremento populacional ocorreu a partir da construção da BR-010 (Belém – Brasília), na década de 1960, na qual as indústrias localizadas em Belém começaram a se estabelecer. Consolidando-se, na década de 1970, com a construção do conjunto habitacional Cidade Nova, sob a responsabilidade da Companhia de Habitação do Estado do Pará (COHAB). Posteriormente a este processo, foram criados os conjuntos habitacionais do Guajará e PAAR (Pará, Amapá, Amazonas e Roraima).

A economia do município é impulsionada pelo crescimento do setor da construção civil no Pará, por conta do alinhamento entre crescimento populacional e econômico. O município de Marituba, também representativo da RMB, é um dos mais novos do Pará. Nasceu em 1994, desmembrado do município de Benevides, e é um dos menores do Estado, com 111,09 km² de área e população de 108.251 habitantes de acordo com o Censo de 2010. Sua densidade demográfica é a terceira mais elevada do Pará, com 443,24 hab/km².

A maioria de seus habitantes, devido à escassez de emprego na cidade, trabalha em Belém, o que acabou lhe rendendo o título de "cidade-dormitório", já que muitos de seus moradores passam o dia na capital e voltam para Marituba no final do dia. O município, o qual fica distante, apenas trinta minutos do centro de Belém, virou uma alternativa de moradia para a população de baixa renda, visto que os valores dos terrenos e residências são mais baratos do que os da capital. Supõe-se que, em função disso, Marituba apresente um dos maiores crescimentos populacionais do Pará. A taxa média anual, de 1996 para 2009, foi de

11,26%, enquanto que no Estado é de 1%. Outro fator que vem influenciando esse crescimento é o grande número de áreas de invasões.

O ligeiro crescimento de Marituba se deu pelo fato da falta de espaço para o crescimento da Capital Belém e Ananindeua. Hoje o município conta com uma das maiores invasões da América Latina, o residencial Che-Guevara (atualmente bairro Almir Gabriel), que está localizado no km 16 da BR 316. Com o rápido inchaço da cidade, os limites do município começam a ser extrapolados, chegando à vizinha Benevides.

Esse crescimento habitacional, porém, não corresponde à dinâmica econômica da cidade, a qual apresenta escassos postos de trabalho. Sua economia é baixa e praticamente depende do comércio local. Um dos pontos positivos do município, pelo fato de sua localização, é o serviço de transporte urbano, o qual conta com terminais de interligação com a capital, Belém, e demais municípios da Grande Belém.

Outro município, Benevides, era considerado parte integrante do patrimônio territorial de Ananindeua. Tendo seu reconhecimento como município em 29 de dezembro de 1961, mediante a promulgação da Lei nº 2.460. Atualmente conta com 51.663 habitantes, pelo Censo 2010 do IBGE, e desponta como excelente alternativa para indústrias e centros logísticos, estando em construção o maior terminal de cargas rodoviárias da Amazônia.

Os eventos culturais de maiores expressões do município são a festa de Nossa Senhora do Carmo, a santa padroeira da cidade, Comemorada com um animado arraial e a procissão do Círio, a festa acontece no segundo domingo do mês de julho e a festa de boi-bumbá. Benevides apresenta um forte histórico econômico baseado na agricultura, sendo também destacado o seu artesanato, a base de matérias-primas de argila, couro e lã, das quais são confeccionados vasos, capas, cintos e toalhas.

O penúltimo município da região metropolitana é o de Santa Bárbara do Pará, distante 40 km da capital Belém. Foi criado pela Lei nº 5.693 de dezembro de 1991, a qual o desmembrou do município de Benevides. Atualmente a cidade tem uma área territorial de 278,15 km², e conta com uma população, levantada pelo Censo de 2010, de 17.154 habitantes.

O seu processo de evolução econômica, iniciou a partir da extração e beneficiamento de madeira de lei, através das serrarias, e também da confecção de telhas e tijolos, através das olarias existentes até os dias atuais, além do cultivo do milho, da mandioca, da pesca artesanal e extração de lenha e carvão vegetal; sendo que, a produção era toda escoada para outros municípios da RMB.

Com o advento do desmembramento ocorreu também uma acentuada onda de progresso, já que a partir de então houve a implantação de fábricas, diversificação do comércio e crescimento da indústria; construção de estradas, estaduais e municipais e, sobretudo o crescimento demográfico. Santa Bárbara do Pará, também vem crescendo bastante em todas as áreas sociais, muito especialmente na educação com boas escolas, tanto estaduais como municipais.

Santa Isabel do Pará, o último e mais recente município da RMB, passou a fazer parte de forma definitiva da Grande Belém, a partir de abril de 2010. O município encontra-se localizado a 38 km de Belém, e apresenta, conforme levantamento do Censo 2010 do IBGE, uma população de 59.476 habitantes. O Município tem muito a ver com a história da antiga estrada de ferro que ligava a capital Belém à cidade de Bragança, localizada no litoral do Nordeste do Estado. Através desta estrada vieram muitos dos migrantes nordestinos, fundadores da cidade, fugidos principalmente do Ceará devido à seca.

A principal atividade econômica de Santa Isabel do Pará é a produção hortifrutigranjeira, sendo o município, o maior produtor de ovos e aves do Estado do Pará. O comércio e a indústria apresentam-se em fase de expansão, segundo a Secretaria Municipal de Administração. Destacando a Cerâmica do município, como uma atividade econômica promissora, graças ao aquecimento da construção civil.

CAPÍTULO V- RESULTADOS DA PESQUISA E ANÁLISE DOS DADOS

O presente capítulo desta dissertação tem como objetivo expor os resultados a nível percentual e quantitativo da pesquisa de campo feita com uma amostra de 42 pessoas (servidores públicos), sendo destas 6 prefeitos dos municípios que compõem a grande Belém e 36 gestores públicos, no intuito de identificar, a preferência dos gestores públicos, ou pelo regime de caixa, ou pelo regime de competência, na geração de informações contábeis para a tomada de decisão e posteriormente demonstrar o grau de relevância, para tais usuários, das características qualitativas das informações contábeis, nos demonstrativos e relatórios gerenciais, gerados para as suas tomadas de decisões, com o atual regime contábil adotado no setor público brasileiro.

5.1 Dados dos Entrevistados

Tabela 1: cargo que exerce.

Opções	Quant.	%
Prefeito	6	14,28
Outro gestor público	36	86,71
Total	42	100,00

Fonte: Pesquisa de Campo (2011).

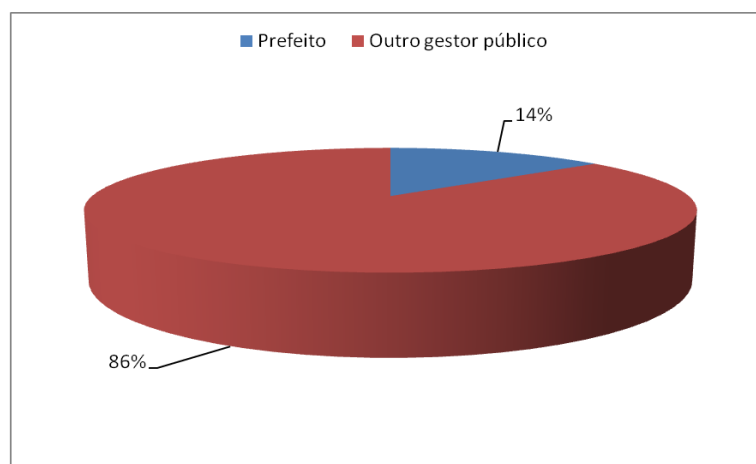


Gráfico 1: cargo que exerce.

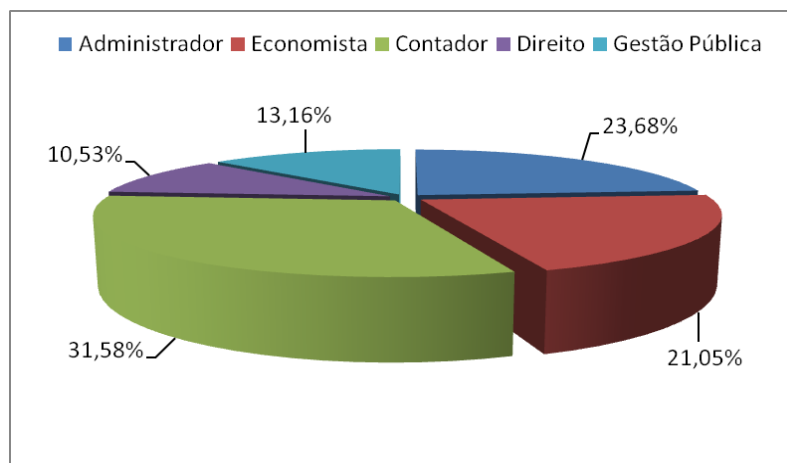
Fonte: Pesquisa de Campo (2011).

Antes dos questionamentos centrais da pesquisa, investigou-se, sobre a função do servidor público, tabela e gráfico 1, mostram que 86,71% dos entrevistados exercem funções administrativas dentro da gestão pública dos municípios da Grande Belém, e que 14,28% dos entrevistados são prefeitos dos municípios.

Tabela 2: Formação Acadêmica

Opções	Quant.	%
Administrador	9	23,68
Economista	8	21,05
Contador	12	31,58
Direito	4	10,53
Gestão Pública	5	13,16
Total	42	100,00

Fonte: Pesquisa de Campo (2011).

**Gráfico 2: Formação Acadêmica.**

Fonte: Pesquisa de Campo (2011).

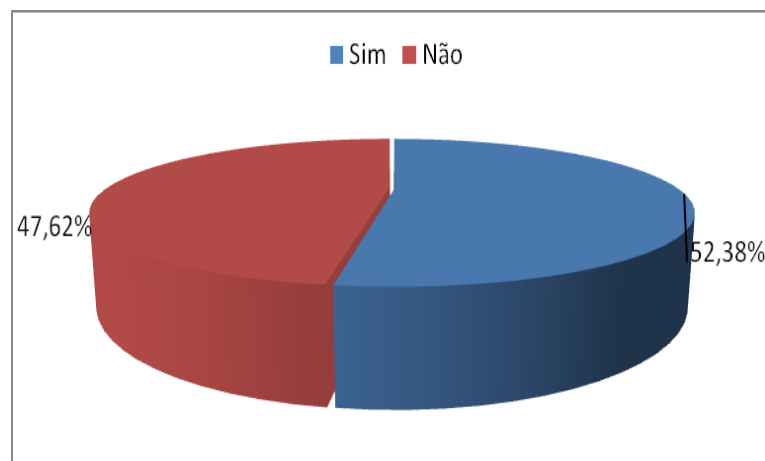
Foi investigado, também, conforme a tabela e o gráfico 2, a área de formação acadêmica dos respondentes, os quais ilustram que 31,58 % dos servidores entrevistados são contadores, 23,68% administradores, 21,05% economistas, 13,16% gestão pública e 10,53 % formados em direito.

Analisando de forma geral os dados da tabela e gráfico 2, conclui-se que a maioria dos pesquisados apresenta uma formação na área administrativa, o que caracteriza um conhecimento contábil por parte dos respondentes.

Tabela 3: Alguma Formação contábil?

Opções	Quant.	%
Sim	22	52,38
Não	20	47,62
Total	42	100,00

Fonte: Pesquisa de Campo (2011).

**Gráfico 3: Se possui formação contábil**

Fonte: Pesquisa de Campo (2011).

Com a intenção de verificar dentre o universo pesquisado, quais apresentam um conhecimento contábil, questionou-se aos entrevistados, se os mesmos, possuem alguma formação contábil.

A partir dos dados obtidos na tabela e gráfico 3, percebe-se que a maioria dos gestores públicos, 52,38%, possuem alguma formação contábil e o restante, 47,62%, não apresentam. Tal resultado demonstra que mesmo os pesquisados que não possuem graduação em Ciências Contábeis, possuem alguma formação complementar na área contábil, o que torna mais fácil a compreensão e a utilização das informações contábeis, por parte dos gestores públicos entrevistados, em seus processos decisórios. É importante ressaltar que quanto melhor a qualidade das informações contábeis geradas para os gestores, melhores serão as suas tomadas decisões.

Tabela 4: Caso não tenha nenhuma formação contábil, possui algum conhecimento de contabilidade?

Opções	Quant.	%
Sim	13	65
Não	7	35
Total	20	100,00

Fonte: Pesquisa de Campo (2011)

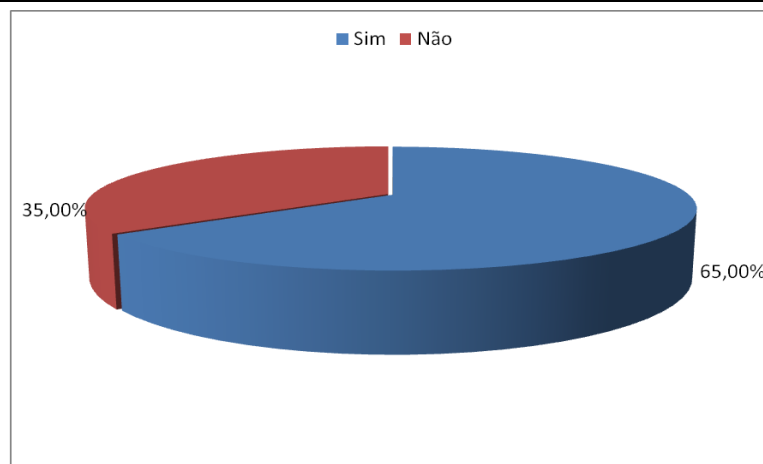


Gráfico 4: Se possui algum conhecimento de contabilidade

Fonte: Pesquisa de Campo (2011).

Em complementação ao questionamento anterior, sobre a formação acadêmica, no intuito de verificar o universo dos entrevistados que detém conhecimento contábil, indagou-se aos pesquisados que não possuem graduação em Ciências Contábeis, se os mesmos, apresentam algum conhecimento de contabilidade.

Observou-se que dos 47,62 % dos entrevistados que disseram que não possuem alguma formação contábil, 65%, ou seja, 13 dos pesquisados afirmaram que possuem algum conhecimento de contabilidade, enquanto que, 35%, correspondentes a 7 gestores, argumentaram não ter conhecimento contábil.

Analisando os dados correspondentes as tabelas e gráficos 2,3 e 4, é possível concluir que a maioria dos pesquisados apresentam um entendimento contábil, o que pode justificar o nível de conhecimento retratado pelos respondentes sobre informações contábeis, nos itens a seguir.

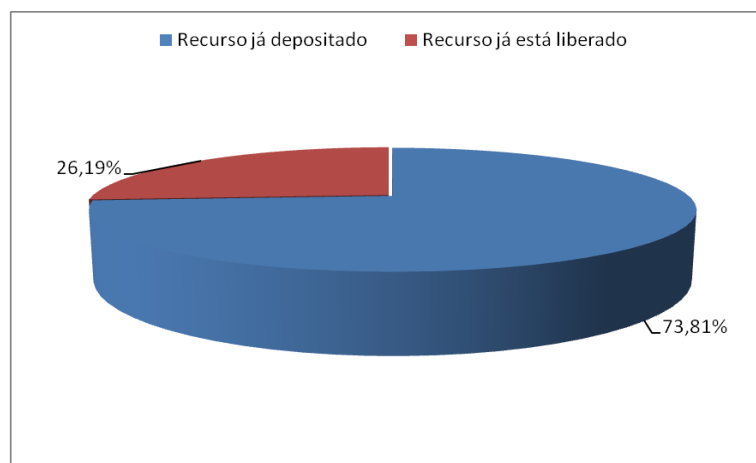
5.2. Em Relação à Tomada de Decisão Pelas Informações de Caixa Versus Competência

A segunda parte da entrevista procurou diagnosticar, qual a preferência por parte dos gestores públicos, do regime contábil, de caixa ou competência, na geração de informações contábeis para a tomada de decisão, referente a um gasto.

Tabela 5: Para saber se você pode gastar qual informação mais útil?

Opções	Quant.	%
Recurso já depositado	31	73,81
Recurso já está liberado	11	26,19
Total	42	100,00

Fonte: Pesquisa de Campo (2011).

**Gráfico 5: Informação útil para saber se você pode gastar.**

Fonte: Pesquisa de Campo (2011).

Em relação à tomada de decisão pelas informações de caixa versus competência foi perguntado aos entrevistados qual a informação mais útil para saber se os mesmos podem gastar. Através da tabela e do gráfico 5 pode-se constatar nas respostas, que 73,81 % dos entrevistados optaram por saber que o recurso já está depositado, demonstrando uma preferência pela utilização do regime de caixa, enquanto que 26,19% por saber que o recurso já está liberado, ou seja, que é certo que iria receber, porém ainda não foi depositado.

A preferência por parte dos gestores pelas informações geradas pelo regime de caixa acarreta, conforme Marion (1998), uma limitação no nível das informações contábeis, já que demonstra unicamente o resultado do exercício, desprezando, assim, o princípio contábil da realização das receitas e de confrontação das despesas, que quando analisados em conjunto, geram informações pelo *Regime de Competência* (Iudícibus, Martins & Gelbcke, 2003).

Lopes & Martins (2007) salientam que a principal diferença entre o regime de caixa e o de competência, é simplesmente a redistribuição temporal dos fluxos de caixa, de forma a

melhorar a informação contábil gerada, a ser utilizada no processo de tomada de decisão dos gestores.

A adoção do regime de competência apresenta uma grande importância, pelo fato da sua capacidade de geração de informações. “A fundamentação do regime de competência está justamente na ideia da relevância, ou seja, capacidade de previsão de fluxos futuros de caixa” (Lopes & Martins, 2007, p. 67).

As informações produzidas com a utilização do regime de competência têm um potencial de gerar informações relevantes, tanto financeiras como não financeiras, e as quais no âmbito da contabilidade, por meio de seus números, conforme Lopes & Martins (2007), só são vistos como relevantes se apresentarem impactos claros e objetivos nas decisões econômicas dos usuários. Assim, o usuário da informação, a partir da contabilidade por competência, toma suas decisões com mais qualidade devido à maior quantidade e qualidade de dados úteis, principalmente se o recurso já estiver depositado como forma de poder gerenciar o gasto com maior eficiência.

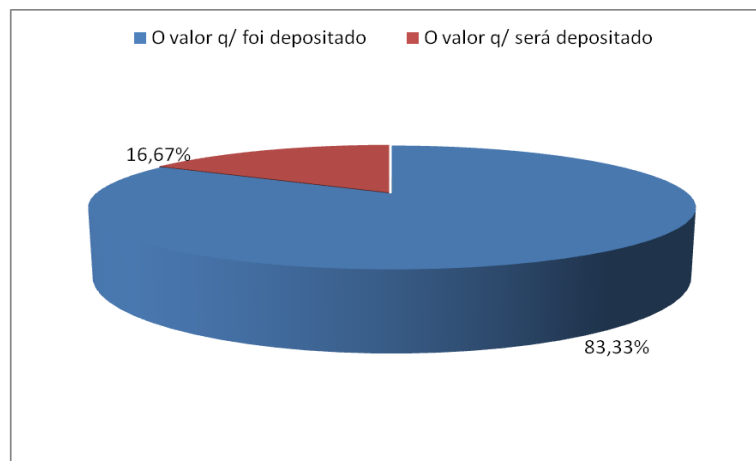
De acordo com a Lei complementar nº 101/2000, em seu art. 50, inciso II, atualmente, os entes públicos devem registrar suas despesas e assunção de compromissos, pelo regime de competência e seus fluxos financeiros pelo regime de caixa. Porém, de acordo com o processo de alteração e implementação da contabilidade governamental brasileira, estabelecido pela Portaria Conjunta STN/SOF nº3, de 2008, as receitas deverão ser registradas, de acordo, com o seu fato gerador, observando os princípios de competência e oportunidade, o que torna importante para o setor público brasileiro o estudo de mecanismos para a implementação do regime por competência.

Vale salientar segundo Lopes & Martins (2007), que com a adoção do regime de competência os entes públicos terão custos adicionais em relação à mensuração dos *accruals*, como depreciações, amortizações e provisões para devedores duvidosos, que precisarão ser estimados, acompanhados e controlados.

Tabela 6: Para saber o quanto você pode gastar qual a informação mais útil?

Opções	Quant.	%
O valor que foi depositado	35	83,33
O valor que será depositado	7	16,67
Total	42	100,00

Fonte: Pesquisa de Campo (2011).

**Gráfico 6: Informação útil para saber quanto se pode gastar.**

Fonte: Pesquisa de Campo, 2011.

Para verificar se a informação de quanto foi depositado é mais útil do que a informação de quanto vão depositar, elaborou-se uma pergunta com duas alternativas idênticas às do questionamento anterior, no intuito de confirmar a preferência, por parte dos gestores públicos, pelo regime de caixa para as tomadas de decisões.

Analisando os resultados obtidos conforme tabela e gráfico 6, 83,33% dos entrevistados, preferem a opção de saber o valor que foi depositado, o que confirma a preferência pelas informações geradas pelo regime de caixa para as tomadas de decisões dos gestores públicos da Grande Belém, enquanto que apenas 16,67 %, preferem saber o valor que será depositado, ou seja, tem preferência pelas informações geradas pelo regime de competência.

Com a adoção do regime de caixa, são geradas apenas informações que incidem sobre o orçamento do setor público tradicional. Já com a adoção da contabilidade por

competências, segundo o Estudo nº 14 da IFAC, têm-se primeiramente: a responsabilização na tomada de decisão, através da avaliação da aplicação e controle dos recursos públicos, bem como do desempenho da situação financeira e do fluxo dos recursos da entidade no auxílio a tomada de decisão sobre o fornecimento dos recursos; a melhoria no detalhamento dos relatórios, por meio de informações sobre o financiamento das atividades e dos recursos de caixa, demonstrando as responsabilidades e compromissos dos gestores públicos, além da evidenciação da situação financeira do governo e suas alterações para uma administração eficiente dos recursos públicos.

Tabela 7: Qual a importância de saber quanto foi depositado?

Opções	Quant.	%
Nenhum	0	0
Pouca	0	0
Indiferente	3	7,14
Muito Importante	7	16,67
Extremamente importante	32	76,19
Total	42	100,00

Fonte: Pesquisa de Campo (2011)

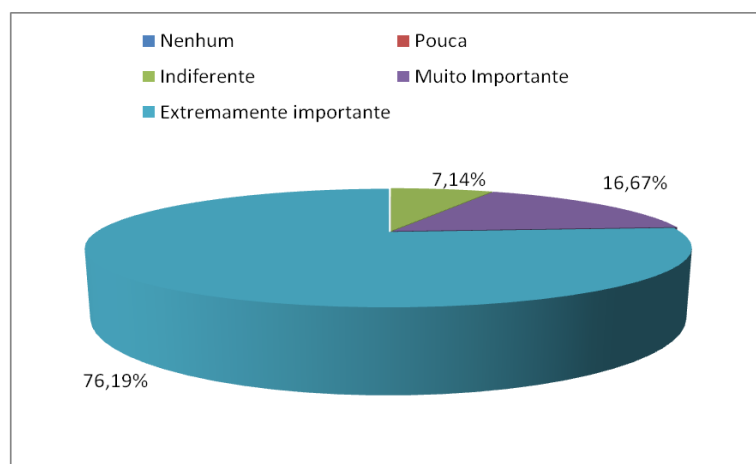


Gráfico 7: Grau de importância de se saber quanto foi depositado.

Fonte: Pesquisa de Campo (2011).

Em relação ao reconhecimento do grau de importância de saber o quanto foi depositado, observa-se, conforme tabela e gráfico 7, que para 76,19% dos gestores é extremamente importante, para 16,67% dos entrevistados esse aspecto é muito importante e 7,14% mostraram-se indiferente quanto ao grau de importância.

Verifica-se com este resultado a grande importância para os gestores municipais da Grande Belém, das informações geradas pelo regime de caixa, principalmente pelo fato, de as mesmas, caracterizarem a efetivação do repasse dos recursos, necessários para a realização e mensuração dos gastos.

Conforme Martins (1999), a pesar da adoção do regime de caixa facilitar os registros contábeis, o mesmo limita o nível de informações contábeis geradas, uma vez que as mesmas distorcem o resultado do exercício, apresentando unicamente o resultado do período.

Tabela 8: Qual a importância de saber quanto será depositado?

Opções	Quant.	%
Nenhum	0	0
Pouca	0	0
Indiferente	4	9,52
Muito Importante	8	19,05
Extremamente importante	30	71,43
Total	42	100,00

Fonte: Pesquisa de Campo (2011).

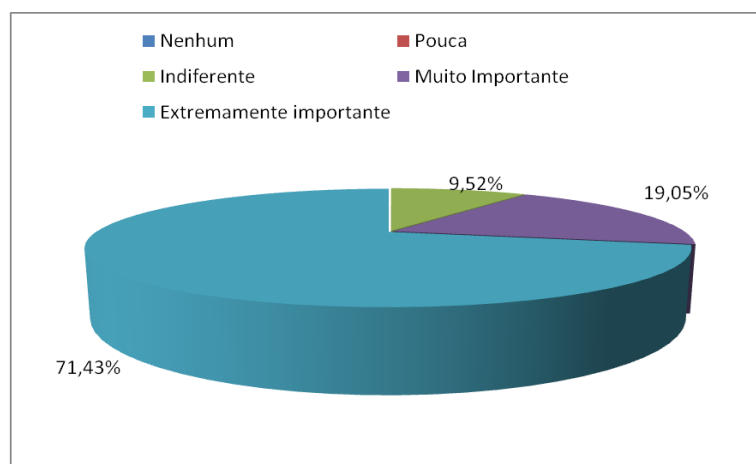


Gráfico 8: Grau de importância de se saber quanto será depositado

Fonte: Pesquisa de Campo (2011).

Da mesma forma como realizado no item anterior, procurou-se verificar o grau de importância para os gestores públicos, de se saber quanto será depositado e de acordo com os resultados gerados, observa-se que para 71,43% dos pesquisados é extremamente importante

saber quanto será depositado, já para 19,05% dos entrevistados esse aspecto é considerado muito importante e para 9,52% tal aspecto é indiferente.

Esses resultados obtidos podem ser entendidos, através das respostas geradas pelo questionamento aberto, sobre o porquê de sua preferência, nas quais os entrevistados acabarão por mostrar uma preferência, também por informações geradas pelo regime de competência, apesar de utilizarem mais o regime de caixa, pela insegurança no repasse de recursos.

A utilização das informações contábeis pelo regime de competência se torna extremamente importante quando se tratam de recursos advindos de transferências compulsórias, como por exemplo, o FPM (Fundo de Participação dos Municípios).

Tal visão é retratada por Pigatto (2007), o qual relata que a adoção do regime de competência permite que seja prestada uma melhor informação aos tomadores de decisão, o que contribui para aumentar a eficiência da alocação dos recursos por parte do governo. Dessa forma, torna-se extremamente importante saber o quanto será depositado, objetivando um melhor planejamento e gerenciamento dos recursos públicos.

Lopes & Martins (2005) enfatizam que as informações produzidas com a utilização do regime de competência têm um potencial de gerar informações relevantes, tanto financeiras como não financeiras, ou seja, informações de fluxo de caixa e patrimonial, e assim, com uma maior quantidade e qualidade de dados úteis, para uma tomada de decisão eficaz.

De forma geral, todos os gestores públicos da Grande Belém, demonstram uma grande preocupação no cumprimento dos limites estabelecidos pela LRF, com a intenção de evitar punições dos órgãos controladores como Tribunal de Contas e Câmara Municipal, refletindo, assim, uma forte utilização de uma contabilidade orçamentária e financeira, tendo como informações importantes, as receitas arrecadadas e as despesas empenhadas, bem como o confronto das receitas com as despesas, para a apuração de um resultado de superávit ou déficit.

5.3 Quanto às Características Qualitativas da Informação Contábil

A terceira parte da entrevista compreende a análise de três aspectos relacionados às características qualitativas da informação contábil, com a utilização do regime misto, atualmente adotado no setor público brasileiro. O primeiro aspecto consiste em evidenciar a presença de tais características, nas informações contábeis (demonstrações obrigatórias e relatórios internos) utilizadas no processo decisório dos gestores público da grande Belém, através de uma escala de variação, entre **nunca** e **sempre**.

O segundo aspecto, refere-se aos casos de respostas diferentes de **sempre**, nas quais os gestores públicos apontam os fatores que em sua opinião, comprometem a presença efetiva das características qualitativas, nas informações contábeis usadas em seu processo decisório.

O terceiro e último aspecto, retrata o grau de importância atribuído, pelos entrevistados às informações patrimoniais no processo de tomada de decisão, através de uma escala de variação entre **sem importância** e **muito importante**.

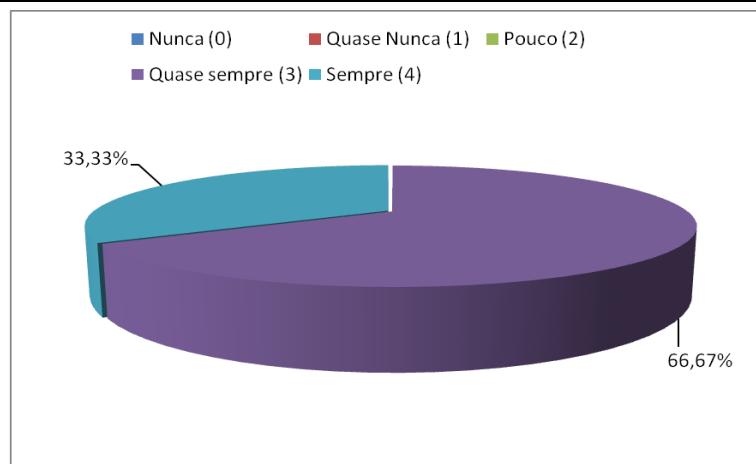
5.3.1 Compreensibilidade

De acordo com Dias Filho (2001), a compreensibilidade é uma das características vitais à eficácia da informação contábil. Assim, as informações contábeis geradas devem ser compreensíveis principalmente para aqueles usuários que não possuem o poder a ponto de determinar quais informações são relevantes.

Tabela 9: Você compreende as informações contábeis utilizadas no seu processo decisório?

Opções	Quant.	%
Nunca (0)	0	0
Quase Nunca (1)	0	0
Pouco (2)	0	0
Quase sempre (3)	28	66,67
Sempre (4)	14	33,33
Total	42	100,00

Fonte: Pesquisa de Campo (2011).

**Gráfico 9: Grau de compreensibilidade das informações contábeis.**

Fonte: Pesquisa de Campo (2011).

No que concerne ao nível de compreensão das informações contábeis utilizadas no processo decisório, a tabela e o gráfico 9, revelam que 66,67% dos entrevistados argumentaram que quase sempre compreendem tais informações e 33,33% disseram que isso ocorre sempre.

O resultado obtido, ratifica os dados da tabela e gráfico 4, relacionados ao conhecimento contábil, por parte dos entrevistados, dos quais, 65% dos que não possuem alguma formação na área contábil, possuem conhecimento de contabilidade.

Ao se questionar aos 66,67%, dos gestores públicos, que responderam no item anterior, que quase sempre compreendem as informações contábeis geradas, qual o fator que dificulta a compreensão de tais informações, todos os 28 (100 %) argumentaram que o que dificulta a compreensão é a ausência de informações, ou seja, receitas e despesas - previstas e realizadas e os itens patrimoniais e suas variações.

Tabela 10: Fator (es) que dificulta (m) a compreensão das informações contábeis.

Opções	Quant.	%
Linguagem utilizada	0	0
Apresentação das informações	0	0
Ausência de informações	28	100
Ausência de conhecimento	0	0
Outro	0	0
Total	28	100,00

Fonte: Pesquisa de Campo (2011).

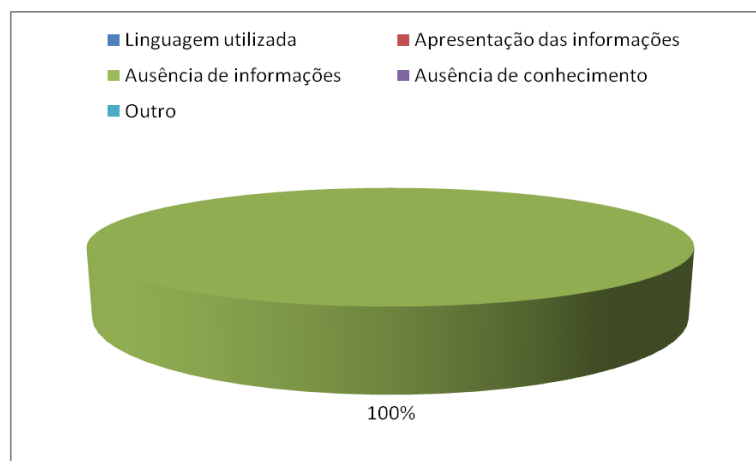


Gráfico 10: Fator dificultador para tomada de decisão.

Fonte: Pesquisa de Campo (2011).

De acordo com Weygandt et al. (2006), a Contabilidade é um processo composto de identificação, de registro e da comunicação dos eventos econômicos de uma entidade, pública ou privada, aos usuários da informação. Porém, com a ausência das mesmas haverá dificuldades na tomada de decisão. E neste caso, a contabilidade não estará cumprindo o seu objetivo, que é fornecer informações relevantes para os seus usuários, que de acordo com Moscove et al (2002), são essenciais no que se refere a planejamento, tomada de decisão e controle.

Com a Portaria Conjunta nº 3 do STN, os registros dos eventos contábeis serão realizados em dois momentos, um sob o enfoque patrimonial, e outro sob o enfoque orçamentário, assim, a partir deste dispositivo legal, os gestores públicos da Grande Belém, terão informações referentes às receitas e despesas, tanto no sistema orçamentário, como no sistema patrimonial, bem como as referentes aos acréscimos patrimoniais, ocasionando uma melhoria nas informações utilizadas para as decisões dos gestores.

A NBC T 16.4, criada pela Resolução CFC nº 1.130, já estabelece o registro de todas as transações ocorridas no setor público, movidas por atos e fatos que provoquem alterações no patrimônio público, em observância aos Princípios Fundamentais de Contabilidade. O que contribuirá de maneira significativa na melhoria da compreensibilidade dos gestores da Grande Belém.

5.3.2 Relevância

Para o IASC, a relevância é uma das características ou qualidades mais importantes da informação. A relevância está relacionada à tempestividade, ao valor preditivo e ao valor de feedback da informação contábil. Assim, os resultados a seguir, demonstram se as informações contábeis geradas com o atual regime contábil possuem, conforme Oliveira; Perez Junior & Silva (2008), valores capazes de alterar as decisões dos gestores públicos da Grande Belém.

5.3.2.1 Tempestividade/Oportunidade

A informação tempestiva é aquela que está disponível no momento oportuno para subsidiar a tomada de decisão dos usuários. O CFC (1999) retrata com propriedade, que a oportunidade está associada à utilidade da informação, pelo fato, de que para utilizá-la para dado fim, o usuário deve conhecê-la em tempo hábil.

A contabilidade, segundo o princípio contábil da oportunidade, que de acordo com a Resolução CFC nº 750/1993, refere-se, simultaneamente, à tempestividade e à integridade do registro do patrimônio e de suas mutações, deve de imediato registrar os fatos contábeis com a sua extensão correta, independentemente das causas que as originaram.

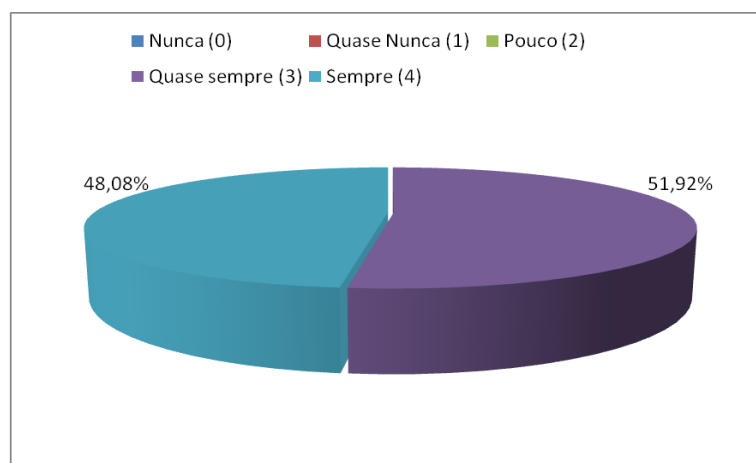
Uma das intenções da NBC T 16.8, aprovada por meio da Resolução CFC nº 1.135, é a adoção de procedimentos de controle, na intenção de prevenir ou detectar os riscos inerentes ou potenciais que provoquem a intempestividade da informação contábil gerada.

Para verificar a tempestividade das informações contábeis para os gestores públicos da Grande Belém, argumentou-se se as informações são disponibilizadas em tempo hábil, permitindo a sua análise e utilização. Assim, dos 42 pesquisados, 51,92 % responderam que as informações contábeis utilizadas em seu processo decisório, quase sempre, têm sido disponibilizadas em tempo hábil e 48,08% afirmaram que as demonstrações contábeis e relatórios internos são sempre elaborados em tempo oportuno.

Tabela 11: As informações contábeis utilizadas no seu processo decisório são disponibilizadas em tempo hábil, permitindo a sua análise e utilização?

Opções	Quant.	%
Nunca (0)	0	0
Quase Nunca (1)	0	0
Pouco (2)	0	0
Quase sempre (3)	27	51,92
Sempre (4)	25	48,08
Total	42	100,00

Fonte: Pesquisa de Campo (2011).

**Gráfico 11: Tempestividade das Informações Contábeis**

Fonte: Pesquisa de Campo (2011).

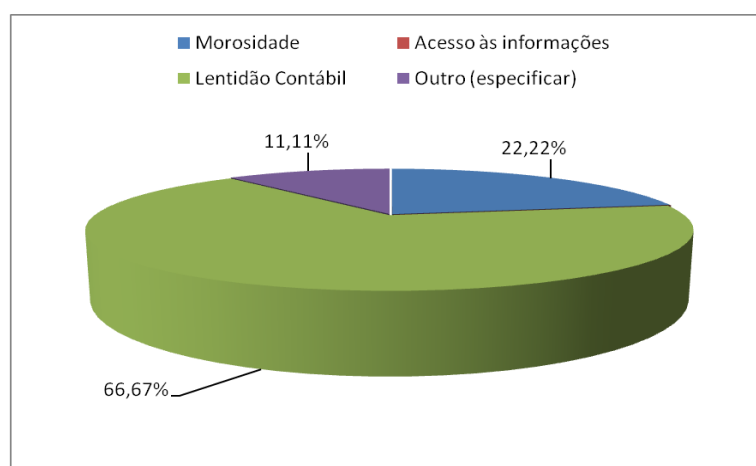
Para os 27 (51,92%) dos gestores públicos da Grande Belém, que responderam que as informações contábeis utilizadas, quase sempre são disponibilizadas em tempo hábil, questionou-se sobre os fatores que dificultam a sua disponibilização de maneira tempestiva e oportuna.

De acordo com os dados obtidos, na tabela e gráfico 12, observa-se que 18 (66,67 %) dos gestores públicos dos municípios da Grande Belém, pontuaram que um dos fatores que comprometem a tempestividade é a lentidão na atualização das informações. O motivo apresentado por outros 6 (22,22%) entrevistados é a morosidade na geração das informações contábeis e para 3 (11,11 %) que optaram por outros fatores, argumentaram que o problema está na descentralização das informações contábeis.

Tabela 12: Fator (es) que dificulta (m) a disponibilização das informações contábeis de maneira tempestiva e oportuna.

Opções	Quant.	%
Morosidade na Geração	6	22,22
Dificuldade de Acesso	0	0
Lentidão na Atualização	18	66,67
Outro (especificar)	3	11,11
Total	27	100,00

Fonte: Pesquisa de Campo (2011). .

**Gráfico 12: Fatores que comprometem a Tempestividade/Oportunidade das Informações Contábeis.**

Fonte: Pesquisa de Campo, 2011.

Um dos pontos positivos do processo de transição para a contabilidade por competência, proposto pela IFAC, é a avaliação dos sistemas existentes quanto à informação disponibilizada e informação adicional requerida, na intenção de realizações de adaptações, ou até mesmo, substituição de sistema, melhorando consideravelmente os fatores que comprometem a tempestividade das informações usadas pelos gestores da Grande Belém.

Em relação à descentralização das informações contábeis dos municípios da Grande Belém, a IFAC (2003) sugere que os primeiros relatórios sejam solicitados simultaneamente aos relatórios das entidades individuais, que haja a extensão dos prazos para a elaboração dos relatórios e que se elaborem relatórios individuais temporários como suporte para a sua consolidação.

5.3.2.2 Valor Preditivo

A relevância da informação contábil está relacionada ao seu valor preditivo, ou seja, a sua capacidade de auxiliar os usuários na projeção de perspectivas futuras, aumentando a probabilidade de prever resultados.

Tabela 13: Os relatórios contábeis passados e presentes à sua disposição são eficientes para a projeção de eventos futuros?

Opções	Quant.	%
Nunca (0)	0	0
Quase Nunca (1)	0	0
Pouco (2)	08	19,05
Quase sempre (3)	27	64,29
Sempre (4)	07	16,67
Total	42	100,00

Fonte: Pesquisa de Campo (2011).

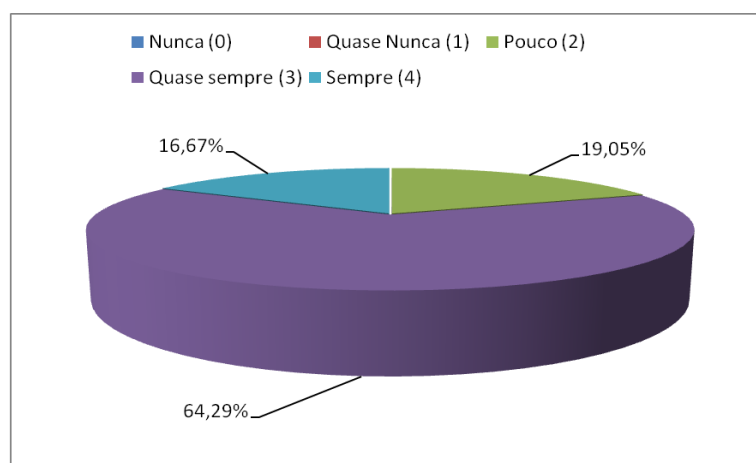


Gráfico 13: Valor Preditivo das Informações Contábeis.

Fonte: Pesquisa de Campo (2011).

Quando se perguntou aos entrevistados se os relatórios contábeis passados e presentes à sua disposição são eficientes para a projeção de eventos futuros, a tabela e o gráfico 13 ilustram que para 64,29 % dos gestores públicos, os mesmos, são quase sempre relevantes, para 19,05 % são pouco relevantes e para apenas 16,67 % argumentaram ser sempre relevantes.

No atual cenário, deve-se estabelecer um modo de gerar informações que satisfaçam as necessidades dos diversos usuários, conscientes de que estes necessitam de segurança e confiabilidade nas informações contábeis.

Tabela 14: Fator (es) que dificulta (m) a utilização das informações contábeis na projeção de perspectivas futuras.

Opções	Quant.	%
Somente valores orçamentários	22	81,48
Informações desatualizadas	3	11,11
Outro (especificar)	2	7,41
Total	27	100,00

Fonte: Pesquisa de Campo (2011).

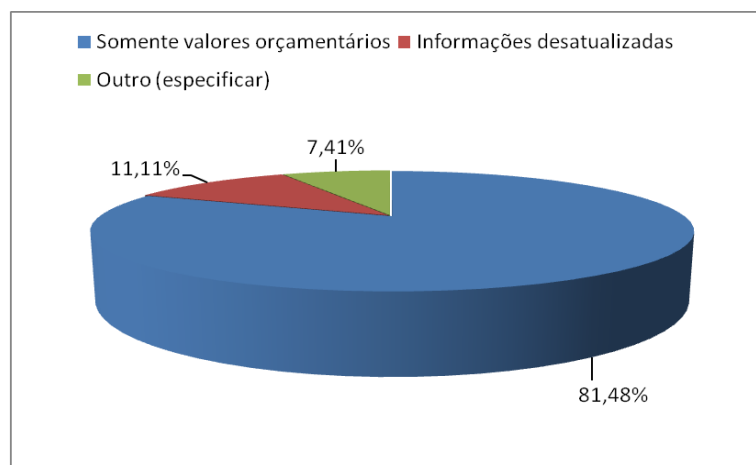


Gráfico 14: Dificuldade na utilização de informações contábeis para projeção de perspectivas futuras

Fonte: Pesquisa de Campo (2011).

Para verificar dentre os 27 entrevistados que escolheram a opção diferente de sempre são relevantes (4), questionou-se, quais os fatores que comprometem o valor preditivo das informações contábeis, assim, 22 (81,48 %) dos gestores argumentaram que o fator que dificulta a utilização de informações contábeis para perspectivas futuras, é o fato de sua composição ser apenas de valores orçamentários, 3 (11,11 %) alegaram que as informações contábeis disponibilizadas relatam apenas o passado e 2 (7,41 %) argumentaram o forte atendimento a Lei de Responsabilidade Fiscal.

A utilização das informações fornecidas pela Contabilidade faz as decisões gerenciais serem de extrema importância para a sobrevivência do próprio governo e que irão auxiliar a tão esperada tomada de decisões.

Deve-se procurar, então, o foco, o que é importante para a tomada de decisão. Quase sempre, a tomada de decisão pelos gestores se baseia em um sistema de informação que é onde são processados os dados e transformados em informações contábeis de modo a deixá-los sob a forma de demonstrações financeiras e relatórios gerenciais para serem utilizados por todos os usuários da contabilidade, porém as informações devem estar atualizadas e conter dados referentes ao patrimônio e ao orçamento.

O elevado percentual de dados orçamentários na composição das informações contábeis dos municípios da Grande Belém, obtidos através da pesquisa, é justificado pelo atendimento da Lei Complementar nº 101/2000, a qual impõem mecanismos de controle dos gastos. Como meio de mudar essa realidade é que a contabilidade do setor público brasileiro está programando a alteração do regime contábil a ser utilizado.

Assim, a informação contábil gerada a partir do Estudo nº 14 da IFAC, abordado neste trabalho, proporcionará ao gestor público um maior detalhamento dos relatórios, através de melhorias na informação sobre financiamento das atividades e dos recursos de caixa, demonstrando as responsabilidades e compromissos dos gestores, além de evidenciar a situação financeira do governo e suas alterações para uma administração eficiente dos recursos públicos; a formação dos ativos e passivos, para uma melhor avaliação da viabilidade de financiamento dos serviços, um melhor planejamento de exigências futuras de recursos e o pagamento das dívidas existente; identificação dos Ativos, para uma melhor gestão dos mesmos, manutenção, políticas de substituição, identificação, eliminação de excedentes, gestão de riscos com roubos ou danos, além da facilitação do reconhecimento da depreciação e os seus impactos na gestão de custos dos serviços prestados; identificação dos Passivos, para o reconhecimento e planejamento de todos os passivos e não somente dos empréstimos contraídos, bem como os seus impactos sobre os recursos futuros, para uma melhor avaliação da capacidade do governo na continuação do fornecimento dos serviços atuais e na constituição de novos programas de serviços.

Além de proporcionar uma melhoria do desempenho financeiro, que auxiliará o gestor público na avaliação fiscal do governo, na identificação da necessidade de empréstimos de longo prazo, na verificação da cobertura dos custos pelas receitas, no auxílio da gestão individualizada dos custos na criação de novos serviços e a geração de fluxos de caixa atuais e projetados, importantes para a elaboração do orçamento.

5.3.2.3 Valor de Feedback

O valor de *feedback* das informações contábeis tem um importante papel na confirmação ou correção de expectativas anteriormente formuladas. Esse item objetiva mostrar a opinião dos pesquisados acerca do valor de *feedback* das informações contábeis geradas pelo atual regime contábil.

Tabela 15: As informações contábeis disponibilizadas permitem que você acompanhe os resultados de decisões tomadas, para a adoção de medidas corretivas, quando necessárias?

Opções	Quant.	%
Nunca (0)	0	0
Quase Nunca (1)	0	0
Pouco (2)	4	9,52
Quase sempre (3)	26	61,90
Sempre (4)	12	28,57
Total	42	100,00

Fonte: Pesquisa de Campo (2011).

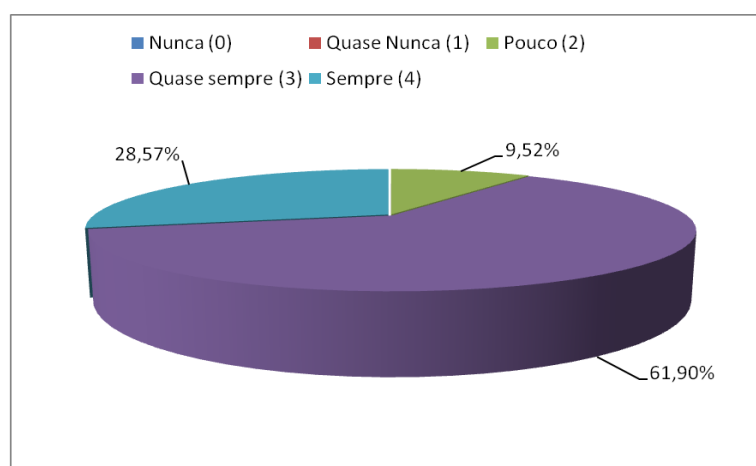


Gráfico 15: Valor de Feedback das Informações Contábeis .

Fonte: Pesquisa de Campo (2011).

De acordo com a tabela e gráfico 15, a maior parte dos gestores públicos, 61,90 %, responderam que as informações contábeis quase sempre permitem acompanhar e corrigir os dados de uma decisão, enquanto que os demais gestores responderam que sempre (28,57 %) e poucos (9,52 %) observam tal fato.

A importância da utilização de informações contábeis disponibilizadas na correção de possíveis falhas é de extrema relevância para que venha subsidiar um processo de tomada de decisão eficaz. Transformar informação em conhecimento que se converta em bem econômico e social é o desafio. Potencializar oportunidades, a partir da utilização de capacidades disponíveis e acessíveis, torna-se o grande negócio do gestor responsável pelo gerenciamento contábil.

De acordo com o estudo, observa-se que os *Accruals* do regime de competência, propiciarão, para os gestores públicos, valor de feedback das informações contábeis, uma vez que as mesmas, conforme Martinez (2001) representarão efetivamente o aumento da riqueza patrimonial independente da movimentação financeira.

Para que as informações contábeis geradas para os gestores públicos, apresentem um maior valor de feedback, o CFC através Resolução nº 1.136, aprovou a NBC T 16.9, a qual estabelece os critérios de registro e divulgação das depreciações, amortizações e exaustões, de maneira a avaliar de maneira correta os elementos que compõem o ativo permanente dos órgãos e os impactos dos mesmos no resultado e saldo patrimonial, a partir das decisões tomadas.

5.3.3 Confiabilidade

A Confiabilidade, segundo Oliveira; Perez Junior & Silva (2008) é o atributo que faz com que o usuário aceite a informação contábil e a utilize como base de decisões, configurando, pois, elemento essencial na relação entre aquele e a própria informação.

Conforme Schmidt; Santos & Fernandes (2004) a confiabilidade é obtida, pela qualidade da informação, e a mesma garante à representação fiel das informações, a neutralidade e a verificabilidade advindas da contabilidade.

5.3.3.1 Representação Fiel

São analisadas neste item, as respostas, apresentadas pelos gestores públicos, referentes à representação fiel das transações e eventos ocorridos, nas informações contábeis utilizadas em seus processos decisórios.

Tabela 16: Você acha que as informações contábeis que utiliza representam fielmente as transações ou outros eventos ocorridos?

Opções	Quant.	%
Nunca (0)	0	0
Quase Nunca (1)	0	0
Pouco (2)	0	0
Quase sempre (3)	31	73,81
Sempre (4)	11	26,19
Total	42	100,00

Fonte: Pesquisa de Campo (2011).

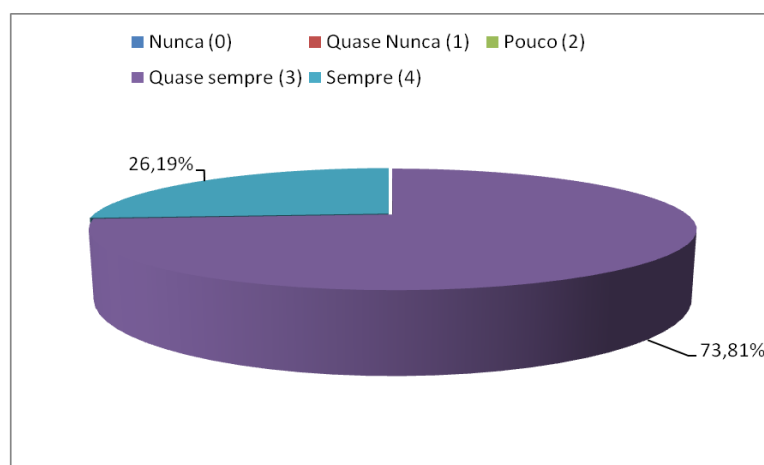


Gráfico 16: Representação Fiel das Transações e Eventos pelas Informações Contábeis

Fonte: Pesquisa de Campo (2011).

De acordo com a tabela e o gráfico 16, os respondentes, em sua maioria (73,81 %) afirmam que as informações contábeis são quase sempre fiéis ao representarem as transações

e eventos ocorridos. Contudo, 21,19 % dos gestores públicos entrevistados, acham que sempre as informações contábeis são fidedignas aos fatos ocorridos.

Segundo Piscitelli, (2004, p. 5), a teoria da informação é uma das raízes da teoria contábil. O seu propósito é apresentado como:

[...] possibilitar a uma organização alcançar seus objetivos pelo eficiente uso de seus outros recursos, isto é, homens, materiais, máquinas e outros ativos e dinheiro. Como a informação é também um recurso, a sua teoria considera os problemas de seu uso eficiente.

Uma das características do processo de implementação do regime de competência, proposto pela IFAC, que auxiliarão na representação fiel das transações e eventos pelas informações contábeis a serem utilizadas pelos gestores públicos, é a avaliação dos recursos adequados, no intuito de alocar indivíduos capazes de registrar os dados no sistema e apresentar as informações contábeis geradas.

5.3.3.2 Neutralidade

A análise deste item permite evidenciar a neutralidade das informações contábeis utilizadas para a tomada de decisão, dos gestores públicos dos municípios da Grande Belém. Segundo o IASB (1998), as demonstrações contábeis são neutras, quando a escolha ou apresentação da informação, não influencia a tomada de decisão ou um julgamento a fim de atingir um resultado ou desfecho predeterminado.

Tabela 17: As informações contábeis que você utiliza apresentam atributos que lhe influenciam e direcionem a resultados pré-determinados, ou seja, sem possibilidades de geração de uma informação tendenciosa?

Opções	Quant.	%
Nunca (0)	0	0
Quase Nunca (1)	0	0
Pouco (2)	8	19,05
Quase sempre (3)	6	14,29
Sempre (4)	28	66,67
Total	42	100,00

Fonte: Pesquisa de Campo (2011).

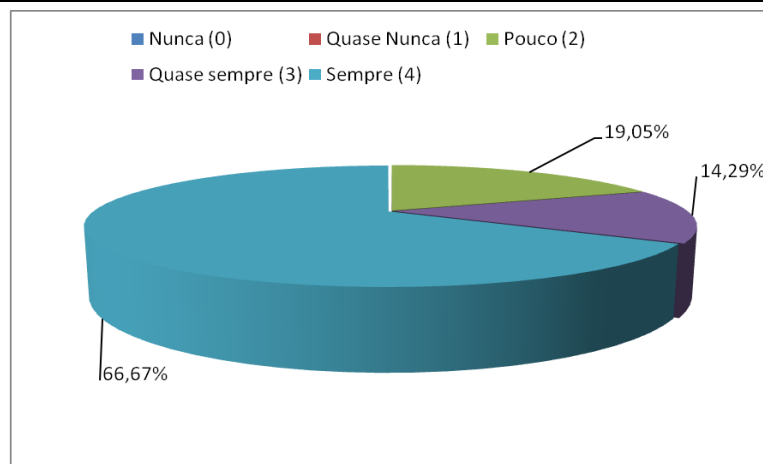


Gráfico 17: Neutralidade das Informações Contábeis.

Fonte: Pesquisa de Campo (2011).

Na intenção de verificar a neutralidade das informações contábeis utilizadas pelos gestores públicos da Grande Belém, questionou-se se as mesmas apresentam alguns atributos que influenciam e direcionem a resultados pré-determinados. Assim, a tabela e o gráfico 17 mostram que para 66,67 % dos gestores a neutralidade é uma característica que sempre não está presente nas informações contábeis que utilizam para as suas decisões. Enquanto que para 19,05 % dos entrevistados são poucas vezes e para apenas 14,29 % tais informações quase sempre não se apresentam neutras.

A informação contábil só será útil se atender às necessidades dos usuários. E sua utilidade varia de acordo com o usuário, com o processo de decisão adotado, bem como com o comportamento daquele em relação ao uso das informações de preferência não tendenciosa.

As informações não devem ser tratadas de forma isolada, mas sim de forma sistêmica e integrada, compondo os diversos sistemas de informações da entidade, gerando Precisão das informações contábeis para gerar resultados imparciais.

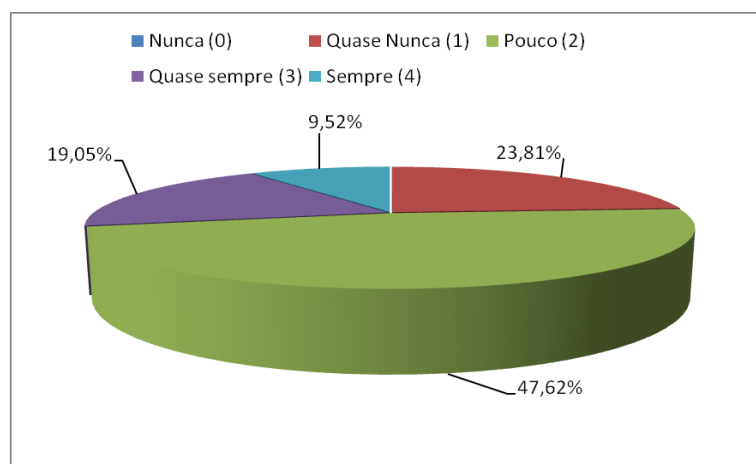
5.3.3.3 Verificabilidade

A verificabilidade permite que diferentes profissionais certifiquem que a informação contábil evidenciada corresponde aos fatos que representa. Assim, pretende-se, mostrar, se as informações contábeis utilizadas pelos gestores públicos são passíveis de verificação.

Tabela 18: As informações contábeis que você utiliza são passíveis de verificação, ou seja, os métodos de mensuração são utilizados sem erro ou julgamento pessoal?

Opções	Quant.	%
Nunca (0)	0	0
Quase Nunca (1)	10	23,81
Pouco (2)	20	47,62
Quase sempre (3)	8	19,05
Sempre (4)	4	9,52
Total	42	100,00

Fonte: Pesquisa de Campo (2011).

**Gráfico 18: Verificabilidade das Informações Contábeis.**

Fonte: Pesquisa de Campo (2011).

As respostas indicam, conforme a tabela e o gráfico 18, que para 47,62 % dos gestores participantes da pesquisa, as informações contábeis são pouco passíveis de verificação, já para 23,81 % nunca ocorrem, para outros 19,05 % quase sempre são verificadas e para apenas 9,52 % são sempre passíveis de verificação.

Tabela 19: Fator (es) que impede (m) que as informações contábeis sejam passíveis de verificação.

Opções	Quant.	%
Ausência na divulgação de métodos	17	44,74
Dificuldade metodológica	0	0
Outro (especificar)	21	55,26
Total	38	100,00

Fonte: Pesquisa de Campo (2011).

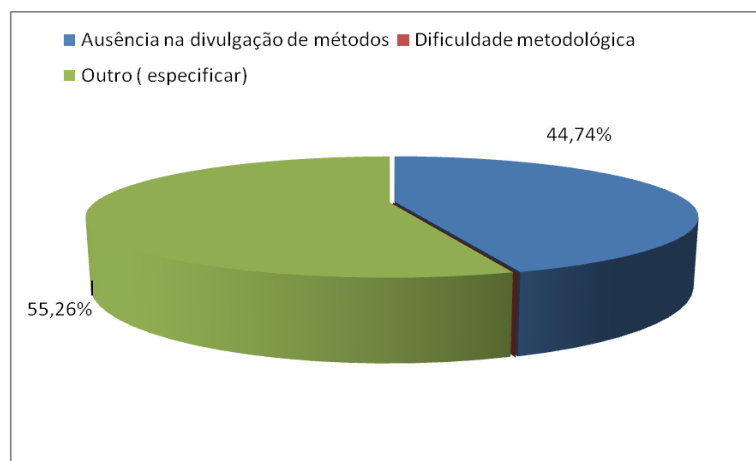


Gráfico 19: Fatores que Dificultam a Verificabilidade das Informações Contábeis.

Fonte: Pesquisa de Campo, 2011.

Analizando, a tabela e o gráfico 19, referentes aos fatores que impedem que as informações contábeis geradas sejam passíveis de verificação, para os 38 gestores públicos da Grande Belém, que optaram pela opção diferente de sempre, relacionada na pergunta anterior, obteve-se que para 55,26 % um grande fator que dificulta que as informações contábeis sejam passíveis de verificação, é a falta de um controle interno, para acompanhamento dos processos e para 44,74 % dos pesquisados o que dificulta a verificabilidade é a falta de divulgação dos métodos de mensuração utilizados.

A Resolução CFC nº 1.132, aprovada em 2008, já dispõe sobre o reconhecimento e as bases de mensuração, nos registros contábeis das entidades do setor público, no intuito de manter procedimentos uniformes, que facilitarão a verificabilidade e posteriormente a decisão tomada.

Pelo fato da característica da confiabilidade ser um dos elementos essenciais na qualidade das informações contábeis, é que o processo de convergência da contabilidade brasileira aos padrões internacionais se ateve em estabelecer referenciais para o controle interno, a partir da aprovação da NBC T 16.8, como suporte do sistema de informação contábil, no sentido de minimizar riscos e dar efetividade às informações da contabilidade, visando contribuir para o alcance dos objetivos da entidade do setor público.

Observa-se que com o estabelecimento do controle interno a partir dos parâmetros propostos pelo CFC, haverá um melhor acompanhamento do patrimônio, proporcionando a sua preservação, um maior controle da execução das ações que integram os programas de governo e um melhor estabelecimento de diretrizes.

5.3.4 Comparabilidade

Este item tem a intenção de verificar se as atuais informações contábeis geradas pelo setor público da Grande Belém são passíveis de comparação entre os entes da federação, ou mesmo, entre as entidades públicas de outros países.

Tabela 20: As informações contábeis disponibilizadas permitem que você realize comparações entre períodos ou entre outros entes públicos do país ou do exterior?

Opções	Quant.	%
Nunca (0)	0	0
Quase Nunca (1)	3	7,14
Pouco (2)	35	83,33
Quase sempre (3)	3	7,14
Sempre (4)	1	2,38
Total	42	100,00

Fonte: Pesquisa de Campo (2011).

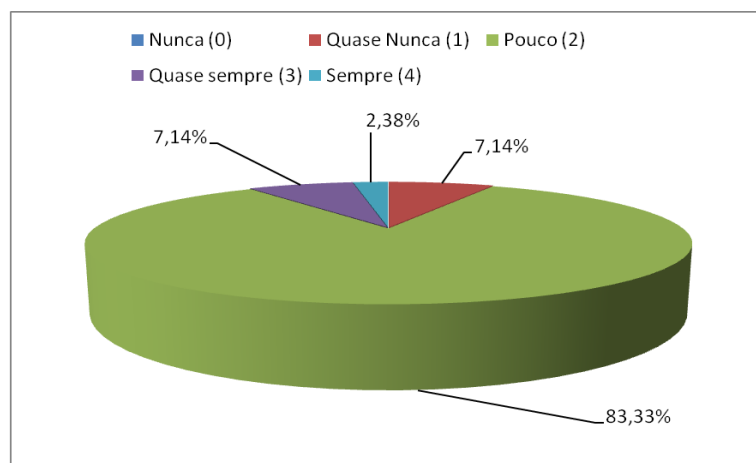


Gráfico 20: Comparabilidade das Informações Contábeis.

Fonte: Pesquisa de Campo (2011).

A análise da pesquisa permite detectar que para 35 gestores, o que correspondem a 83,33 % dos pesquisados, argumentaram que a característica da comparabilidade é pouco

observada nas informações contábeis utilizadas. Os demais gestores públicos apresentam opiniões diferentes, de forma que 3 (7,14 %) responderam que as informações quase nunca permitem comparações, outros 3 (7,14 %) argumentaram que quase sempre são comparáveis e apenas 1 (2,38 %) argumentou que a comparabilidade é sempre observada nas informações contábeis utilizadas.

A partir dos dados gerados, observa-se que as informações contábeis utilizadas pela grande maioria dos gestores públicos da Grande Belém, são pouco comparáveis, até mesmo pelo fato, de as mesmas, serem revestidas de informações orçamentárias.

Uma das intenções da introdução da Portaria MF nº 184/2008, para mudar essa realidade, é justamente, que os entes públicos disponibilizem informações contábeis transparentes e comparáveis, que sejam compreendidas por analistas financeiros, investidores, auditores, contabilistas e demais usuários, independentemente de sua origem e localização, no intuito de facilitar o acompanhamento e a comparação da situação econômico-financeira e do desempenho dos entes públicos.

Assim, com as diretrizes da Portaria MF nº 184/2008, a serem observadas pelos entes públicos quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, corroborando assim, com o processo de convergência da contabilidade no Brasil, iniciada no setor privado com a publicação da Lei das Sociedades Anônimas nº 11.638/2007, haverá um aumento, não somente nos níveis de transparência e comparabilidade, como nos níveis de credibilidade e compreensibilidade das informações contábeis, essenciais para a utilidade da informação.

Destacando que conforme Pereira, Fragoso & Ribeiro Filho (2005), a utilidade da informação evidenciada está condicionada à observância de forma simultânea das características qualitativas das informações, que de acordo com o CFC deve se fundamentar na veracidade, completeza e pertinência do seu conteúdo. Deve chegar ao conhecimento do usuário em tempo hábil para que seja usada de acordo com os seus fins. Deve ser clara e objetiva e, finalmente, há que possibilitar ao usuário o conhecimento da evolução de

determinada informação ao longo do tempo ou no momento dado, seja em uma mesma entidade ou em diversas entidades.

5.3.5 Importância da Informação Patrimonial na Tomada de Decisão

Como fechamento da pesquisa de campo foi proposto aos servidores públicos, pesquisados, da Grande Belém, que os mesmos atribuíssem um grau de importância da informação patrimonial para a sua tomada de decisão.

Tabela 21: Utilizando a escala crescente de 0 a 4 atribua o grau de importância das informações patrimoniais no seu processo de tomada de decisão.

Opções	Quant.	%
Nunca Importante (1)	00	0
Pouco Importante (2)	00	0
Quase Sempre Importante (3)	00	0
Sempre Importante (4)	42	100
Total	42	100,00

Fonte: Pesquisa de Campo, 2011.

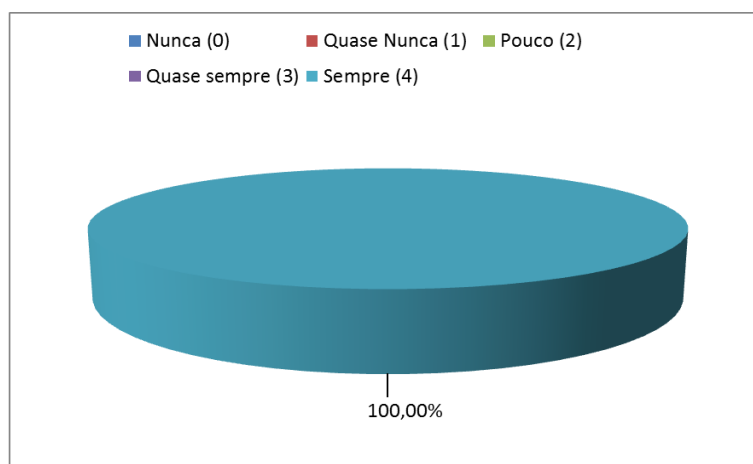


Gráfico 21: Grau de importância das informações patrimoniais para tomada de decisão
Fonte: Pesquisa de Campo, 2011.

A pesquisa mostra, através da tabela e do gráfico 21 que todos os servidores entrevistados (100 %) acham sempre relevante às informações patrimoniais no processo de tomada de decisão.

A partir do resultado obtido, verifica-se que os gestores públicos da Grande Belém, tem consciência da importância da informação patrimonial, em seus processos de tomadas de decisões, o que facilitará a aceitação dos mesmos, pela contabilidade por competência, proposta pela NBC T 16.10 de 2008.

Ressaltando, porém, conforme diversos estudos realizados, que a adoção do regime de competência exigirá dos governos uma maior capacitação, integração das novas informações ao processo orçamentário, atualmente utilizado, adequação de base de dados e sistemas informacionais. Daí a relevância do conjunto de características facilitadoras, destacados pela IFAC, para uma implementação mais rápida e efetiva do regime por competências.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

As reformas administrativas da gestão pública brasileira, iniciadas na década de 80 emergiram em um ambiente em que a sociedade passou a exigir dos governantes uma melhor eficiência, uma maior transparência dos atos públicos e uma eficaz aplicação de recursos públicos na intenção de otimizar os serviços públicos oferecidos aos cidadãos.

Neste contexto, em 1995, foi implementado, o modelo de gestão gerencialista, inspirado nos ideais da Nova Gestão Pública (*New Public Management*), o qual estabelece prioridades para as ações governamentais, elabora indicadores de desempenho, determina objetivos de curto, médio e longo prazo, bem como, estipula metas para redução e um controle mais eficiente dos gastos. Assim, para atender este processo de gestão pública moderna é que a contabilidade pública brasileira vem passando por mudanças em suas práticas contábeis, desde 2008, a partir da introdução da Portaria MF 184, com vista a torná-las convergentes aos padrões internacionais.

Diante de tal cenário, esta pesquisa no intuito de responder ao seguinte questionamento: “A adoção do regime de competência proposto pelo Estudo nº 14 da IFAC, proporcionará qualidade nas informações contábeis, para o processo de tomada de decisão dos gestores públicos da grande Belém” buscou através de seu primeiro objetivo específico caracterizar a gestão pública brasileira, apresentando suas alterações em razão da publicação da portaria MF 184/08, baseada nos Padrões Internacionais de Contabilidade do Setor Público.

No Brasil a gestão, baseada nos Padrões Internacionais de Contabilidade Pública, caracteriza-se por ações tomadas mediante o processo de convergência, com base na IPSAS, editadas pela IFAC as quais se concretizam através da publicação da Portaria Conjunta nº 3/2008, editada pela STN/MF/SOF, referente ao manual de receitas e despesas nacionais e a aprovação das dez primeiras NBCASP, estabelecendo os procedimentos unificados de registro de eventos que afetem o patrimônio, além, do aspecto contábil do planejamento e controle, buscando uma maior efetividade nas informações apresentadas.

Desta forma, constatou-se que o regime de competência passou a ser parte integrante das reformas, pois contribuirá, através de suas informações geradas, para uma melhoria na

alocação de recursos e da apuração dos custos de operação; para o fortalecimento da transparência; para uma melhor identificação dos recursos de todo o governo e uma visão macro dos impactos do governo na economia.

Entendeu-se que o regime de competência pode ser considerado o mais completo, uma vez que incorpora as funções desempenhadas pelo regime de caixa, acrescentada de diversas outras informações, as quais permitem análises financeiras, orçamentárias, patrimoniais e de custos. Como direcionador para a implementação do regime de competência, no setor público brasileiro, foram identificadas as propostas do *Study nº 14 - Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Governments and Government Entities*, ou Estudo nº 14 da IFAC, destacando-se os procedimentos a serem utilizados e as características que o governo deverá apresentar para a facilitação do processo de implantação. Além da enumeração dos benefícios obtidos com a utilização do regime por competência, tudo isso com a finalidade de cumprir com o segundo objetivo proposto por esta pesquisa.

Assim, ressalta-se que o sucesso do Estudo nº 14 da IFAC, por ser um projeto de larga escala e o qual requer um planejamento e administração detalhada dos processos de reformulação, está em uma maior capacitação, integração das novas informações aos outros processos de gestão pública, atualmente praticados, como o processo orçamentário e uma adequação na base de dados e sistemas informacionais envolvidos. Associada às características facilitadoras da IFAC, sugere-se, de acordo com estudos empíricos apresentados, a utilização de consultores para o acompanhamento, sugestão de reformas e consequente aceleração do processo.

No Brasil, pela própria característica da contabilidade pública, voltada somente para o orçamento e para uma consequente transparência das finanças públicas, trazidas com a Lei de Responsabilidade Fiscal, pode haver uma falta de vontade política, uma vez que as informações contábeis geradas pelo regime de competência podem expor os maus desempenhos dos gestores. Dessa forma, verifica-se que antes da implementação do regime de competência, talvez seja necessário um forte trabalho de nível estrutural, envolvendo até mesmo uma mudança cultural.

Outro ponto a ser considerado, que pode causar dificuldade na execução é o fato de as normas contábeis do setor público, estarem sendo elaboradas de forma isolada, sem levarem em consideração as características de cada setor público, tais como: tamanho, condições financeiras e características urbanas e culturais.

De modo geral, espera-se que o regime de competência venha contribuir bastante para a valorização da gestão voltada para resultados, porém muitos dos estados e municípios do Brasil, ainda não estão preparados para implementá-lo, pois não possuem uma estrutura administrativa capaz de sanear suas contas, além de sofrerem com a cultura de corrupção.

Com a implementação do regime de competência, de forma estruturada, observando os procedimentos e características facilitadoras, indicadas pela IFAC, acredita-se em um aumento dos níveis de transparência, credibilidade, comparabilidade e compreensibilidade das informações contábeis utilizadas nos processos de tomadas de decisões dos gestores públicos, contribuindo para que a contabilidade gerada no setor público brasileiro, não seja apenas para o cumprimento legal e para a prestação de contas.

Neste processo de convergência pela qual passa a contabilidade pública brasileira, buscou-se evidenciar o grau de relevância dos atributos qualitativos da informação contábil, utilizados para o processo de tomada de decisão, em face da implementação do regime de competência proposto pela IFAC.

Para tanto, procedeu-se a uma análise e discussão descritiva dos dados, procurando identificar a existência de melhoria nos atributos qualitativos das informações contábeis geradas para os gestores públicos da Grande Belém na perspectiva de cumprir com o terceiro objetivo específico proposto nesta dissertação, a saber: Demonstrar o grau de relevância dos atributos qualitativos da informação contábil utilizadas para processo de tomada de decisão, face à implementação do regime de competência proposto pelo Estudo nº14 da IFAC.

Com base nos resultados obtidos na pesquisa *in loco* verificou-se que as informações contábeis geradas para os gestores públicos dos municípios que compõem a Grande Belém não estão revestidas do atributo da compreensibilidade, levando-se em consideração o regime

misto, atualmente praticado. Tal fato ocorre pela ausência de informações importantes, referentes às receitas e despesas, bem como de itens patrimoniais. As NBC T 16, já prevêm de acordo com a proposta do Estudo nº 14, a geração de informações contábeis baseadas nos princípios e normas contábeis, no intuito de proporcionar aos gestores uma maior compreensão de todos os resultados alcançados.

Outro fato verificado refere-se à forma como os gestores utilizam as informações contábeis demonstrando lentidão na atualização e descentralização das informações contábeis, comprometendo assim, o atributo da tempestividade, ou seja, prejudicam a geração das informações em tempo hábil. Nessa perspectiva, ressalta-se uma característica do processo de implementação do regime de competência, proposto pela IFAC, que é a avaliação da capacidade tecnológica e do sistema de informação, para a realização de adaptações e até mesmo de substituições de sistemas.

Observou-se também, que para grande parte dos gestores públicos pesquisados, o valor preditivo da informação contábil é comprometido, pelo fato principalmente de ser composto por valores orçamentários. As NBC T 16 prevêm além do relatório orçamentário, a utilização do demonstrativo do resultado econômico e do balanço patrimonial, relevantes para a tomada de decisão.

Em relação ao valor de *feedback* das informações contábeis foi possível constatar que para a maioria dos gestores, as demonstrações contábeis quase sempre permitem o acompanhamento das decisões tomadas e auxiliam na seleção de ações corretivas quando necessárias. Neste aspecto, a NBC T 16.8 estabelece os referenciais para o controle interno, para que os gestores públicos acompanhem todo o processo, com subsídios para que os desvios sejam corrigidos e as falhas sejam sanadas.

A representação fiel das transações ou eventos ocorridos, também se apresenta quase sempre relevante para os gestores públicos da Grande Belém. A contabilidade por competência, apresentada pela NBC T 16.10, proporcionará aos gestores públicos da Grande Belém, uma demonstração adequada da forma de mensuração dos elementos que constituem o ativo e o passivo das entidades do setor público.

As informações contábeis utilizadas pelos gestores dos municípios em questão, nem sempre se apresentam neutras, principalmente, como observado nos estudos e entrevistas pelo enfoque intensivo no cumprimento das obrigações legais. Com a adoção do regime de competência as informações poderão ser tratadas de forma sistêmica e integrada, para a geração de resultados imparciais, porém como a contabilidade pública brasileira prioriza o controle, há uma necessidade clara da separação entre a contabilidade para a transparência (orçamento) e para a evidenciação (patrimônio) na adoção do regime por competência, para que as informações contábeis geradas sejam precisas no processo de tomada de decisão.

A verificabilidade das informações contábeis apresenta-se pouco relevante, para a maioria dos gestores públicos na Grande Belém, e os motivos que comprometem tal característica, são a ausência dos procedimentos relativos aos métodos de mensuração adotados e a inexistência de um controle interno. As NBC T 16, já fazem referência sobre o reconhecimento e as bases de mensuração para os registros contábeis do setor público e sobre o estabelecimento do controle interno.

Quanto à característica da compreensibilidade, verificou-se que as informações contábeis utilizadas por grande parte dos gestores, pouco permitem análises temporais (períodos) e análises entre entes públicos do país e do exterior. Com a adoção da IPSAS 1, pelo governo brasileiro, já convergida pela NBC TSP 1, as demonstrações contábeis serão elaboradas dentro do regime de competência, proporcionando uma comparabilidade das informações financeiras divulgadas pelos entes públicos da Grande Belém com as demonstrações de diversas entidades públicas de dentro e fora do país.

Contudo, conclui-se que as mudanças legais estabelecidas para uma contabilidade por competência no setor público brasileiro indiciam para uma melhoria nos atributos qualitativos das informações contábeis utilizadas no processo de tomada de decisão dos gestores municipais da Grande Belém. Acredita-se que as maiores dificuldades a serem enfrentadas pelos governos serão as de ordem prática, por isso a indicação do Estudo nº 14 da IFAC, como facilitador do processo de implementação do regime de competência.

Contribuindo com este processo de convergência da contabilidade pública brasileira, identificou-se através da pesquisa, que a maioria dos gestores públicos da Grande Belém, apresentam uma preferência pelas informações de caixa, para tomarem as suas decisões de gastar, o que pode comprometer inicialmente, a utilização das informações geradas pelo regime de competência nas tomadas de decisões e nos controles das entidades. Porém como para todos estes gestores, as informações patrimoniais são sempre importantes em seus processos de tomadas de decisões, espera-se que haja uma aceitação rápida do regime de competência.

Como finalização e o ensejo da realização de novos trabalhos acadêmicos, que busquem promover o aprimoramento das características qualitativas das informações contábeis no setor público, recomenda-se estender esta pesquisa a outros municípios em nível nacional, até mesmo aos Estados, outros tipos de usuários, utilizando outras variáveis não adotadas neste estudo.

REFERÊNCIAS

Andrade, Nilton de Aquino. (2002). **Contabilidade pública na gestão municipal**. São Paulo: Atlas

Araújo, Inaldo da Paixão dos Santos; Arruda, Daniel Gomes. (2004). **Contabilidade Pública: da teoria à prática**. São Paulo: Saraiva.

Ball, I. **Reforming financial management in the public sector: lessons U.S. officials can learn from New Zealand**. Acedido a 20 de julho, 2009 em <http://www.rppi.org/privatization/ps258.html>.

BRASIL. Lei nº 4.320/1964, de 17 de março de 1964.

BRASIL. (2004). **Constituição da República Federativa do Brasil**. 23. ed. Brasília: Câmara dos Deputados, Coordenação de Publicações.

Bresser-Pereira, Luiz Carlos. (2000). A reforma gerencial do Estado de 1995. **Revista de Administração Pública**, v. 34, n° 4, pp. 7-26, jul./ago.

Bonacim, Carlos Alberto Grespan et al. (2008). **Gestão baseada em valor e a tomada de decisão em entidades públicas: uma avaliação departamental em um hospital universitário**. In: EnAPG, 3., 2008, Salvador. *Anais...* CD-ROM. Rio de Janeiro: ANPAD.

Caccia, Laura; Steccolini, Ileana.(2006). **Accounting change in Italian local governments:What's beyond managerial fashion?** In: Critical Perspectives on Accounting..

Catelli; SANTOS & Santana, Edilene. (2004). Mensurando a criação de valor na gestão pública. **Revista de Administração Pública**. v.38, n. 3, p. 423-449.

CFC – CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução CFC nº 774/94. Aprova o apêndice à resolução sobre os princípios fundamentais de contabilidade. Acedido a 15 de agosto, 2011 em http://www.crcsp.org.br/portal_novo/legislacao_contabil/resolucoes.

CFC – CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução CFC nº 1.128, de 21 de novembro de 2008.

CFC- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE . **Resolução CFC nº 1.129**, de 21 de novembro de 2008.

CFC- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 1.137**, de 21 de novembro de 2008.

CFC – CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 1.103**, de 28 de setembro de 2007. Cria o Comitê Gestor da Convergência no Brasil, e dá outras providências. Acedido a 10 de maio, 2011 em http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1103.doc.

_____. **Resolução CFC nº 1.111**, de 29 de novembro de 2007. Aprova o Apêndice II da Resolução CFC nº. 750/93 sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade. Acedido a 10 de maio, 2011 em : http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2007.

_____. **Resolução CFC nº 750/93**, de 29 de dezembro de 1993, dispõe sobre os princípios de contabilidade. (Redação dada pela RESOLUÇÃO CFC Nº. 1282/10). Acedido a 06 de janeiro, 2012 em http://www.crcsp.org.br/portal_novo/legislacao_contabil/resolucoes/Res750

_____. **Resolução CFC nº 1.121**, de 28 de março de 2008. Aprova a NBC T 1 – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis. Acedido a 07 de maio, 2011 em http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1121.doc.

_____. **Resolução CFC nº 1.128**, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.1 – Conceituação, objeto e campo de aplicação. Acedido a 07 de maio, 2011 em http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001128.

_____. **Resolução CFC nº 1.129**, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.2 – Patrimônio e sistemas contábeis. Acedido a 08 de maio, 2011 em http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001129.

_____. **Resolução CFC nº 1.130**, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.3 – Planejamento e seus instrumentos sob o enfoque contábil. Acedido a 08 de maio, 2011 em http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001130.

_____. **Resolução CFC nº 1.131**, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.4 – Transações no setor público. Acedido a 08 de maio, 2011 em http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001131.

_____. **Resolução CFC nº 1.132**, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.5 – Registro contábil. Acedido a 08 de maio, 2011 em http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001132.

_____. **Resolução CFC nº 1.133**, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.6 – Demonstrações contábeis. Acedido a 08 de maio, 2011 em http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001133.

_____. **Resolução CFC nº 1.134**, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.7 – Consolidação das demonstrações contábeis. Acedido a 10 de maio, 2011 em http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001134.

_____. **Resolução CFC nº 1.135**, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.8 – Controle interno. Acedido a 10 de maio, 2011 em http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001135.

_____. **Resolução CFC nº 1.136**, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.9 – Depreciação, amortização e exaustão. Acedido a 10 de maio, 2011 em http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001136.

_____. **Resolução CFC nº 1.137**, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.10 – Avaliação e mensuração de ativos e passivos em entidades do setor público. Acedido a 12 de maio, 2011 em http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001137.

Cervo, A. L. & Bervian, P. A. (2002). **Metodologia científica**. 5ª Ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall.

Christiaens Johan & Rommel, Jan. (2008). **Accrual accounting reforms: only for businesslike (parts of) governments**. *Financial Accountability & Management*, v. 24, n. 1, p. 59-75.

Colauro, Romualdo Douglas & Beuren, Ilse Maria. (2006). Um estudo sobre influência de *accruals* na correlação entre o lucro contábil e a variação do capital circulante líquido de empresas. **Revista de Administração Contemporânea**. v.10, n. 2, p. 1-17.

Conti, Diego. (2010). **Gestão Pública- Estado Empreendedor e Descentralização**. In: Erkens, Rainer. *Nova Gestão Pública*. Instituto Friedrich Naumann. São Paulo, Brasil.

Costa, A. C. O. de, Teixeira, A. J. C., & Nossa, V. (2002). **Conservadorismo, accruals e qualidade dos lucros contábeis**. *Anais do Encontro Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Administração*, Salvador, BA, 26.

Dechow, Patricia M. (1994). Accounting earnings and cash flows as measures of firm performance: the role of accounting accruals. **Journal of Accounting and Economics**, vol. 19.

Dias Filho, J. M. (2001). **Características qualitativas da informação contábil: o problema da compreensibilidade à luz da teoria semiótica e da comunicação**. 211f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade de São Paulo, São Paulo.

Emenda Constitucional nº 29 de 13 de dezembro de 2000. Altera os arts. 34, 35, 156, 160, 167 e 198 da Constituição Federal e acrescenta artigo ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para assegurar os recursos mínimos para o financiamento das ações e serviços

públicos de saúde. Acedido a 10 de junho, 2001 em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc29.htm

Ensman Jr. (1999). Richard G. Accrual basis vs. cash basis accounting. **Doors and Hardware**, v. 63, n. 10, p. 20-22, Oct.

Evans, M. (1995). **A Change for the Better?**. Accountancy, v. 115.

Fadul, Élvia e Souza, Antonio Ricardo de. (2005). **Políticas de reformas da administração pública brasileira: uma compreensão a partir de seus mapas conceituais**. In: XXIX ENANPAD, Brasília/DF,. Anais... CD ROM.

Fadul, Élvia & Souza, Antonio Ricardo de. (2006). **Analisando a interface entre o gerencialismo, a criação das agências reguladoras e a inovação institucional**. In: XXX ENANPAD, Salvador/BA,. Anais... CD ROM.

Feijó, P. H. & Bugarin, M. C. C. (2008) Portaria MF 184/2008: um marco para implantação do Novo Modelo de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Ano XXXVII, nº 173, setembro/outubro.

Galera, Andrés Navarro & Bolivar, Manuel Pedro Rodríguez. (2007). The contribution of international accounting standards to implementing NPM in developing and developed countries. **Public Administration and Development**, v. 27, n. 5, p. 413-425.

Gil, Antonio Carlos. (2007). **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 4ª ed. São paulo: Atlas.

Girglioli. Pier Paolo. (1995). **Burocracia**. In: Bobbio, Norberto et al. Dicionário de Política. 7. ed. Brasília, UnB, v.1.

Glautier, M.W.E., & Underdown, B. (1976). **Accounting theory and practice** (5ª ed.). Great Britain-London: Pitman Publishing Limited.

Goulart, André Moura Cintra. (2007). **Gerenciamento de resultados contábeis em instituições financeiras no Brasil**. 211 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

Hendriksen, Eldon S.; Van Breda, Michael F.(2007). **Teoria da Contabilidade**. Tradução de Antonio Zoratto Sanvicente. 1ª ed. 6 reimpr. São Paulo: Atlas.

Herbest, Fabrício Gustavo. (2010). **Regime de Competência no Setor Público: a experiência de implementação em diversos países**. FUNDAÇÃO INSTITUTO

CAPIXABA DE PESQUISAS EM CONTABILIDADE, ECONOMIA E FINANÇAS – FUCEPE. Vitória-ES

IASB (International Accounting Standards Board). (2009). **International financial reporting standard for small and medium-sized entities** (IFRS for SMEs). London: Iasb.

IFAC – INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. (2008). **Transition to the accrual basis of accounting: guidance for governments and government entities**. 2nd.ed. New York.

IFAC. (IFAC Public Sector Committee – Study 14). (2003). Acedido a 12 agosto, 2011, em <http://www.ifacnet.com/?q=ipsas+study+14+paragraph&refinement>.

Iudícibus, Sérgio de; Martins, Eliseu & Gelbcke, Ernesto Rubens. (2003). **Manual de contabilidade das sociedades por ações: aplicável às demais sociedades**. 6. ed. São Paulo: Atlas.

_____, Sérgio de; Martins, Eliseu & Gelbcke, Ernesto Rubens. (2009). **Manual de contabilidade das sociedades por ações: aplicável às demais sociedades**. 6. ed. São Paulo: Atlas.

Kohama, Helio. (2003). **Contabilidade pública: teoria e prática**. 9. ed. São Paulo: Atlas.

Lakatos, Eva Maria & Marconi, Maria de Andrade. (2002). **Técnicas de Pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas.

Lakatos, Eva Maria & Marconi, Maria de Andrade. (2005). **Fundamentos de Metodologia Científica**. 6. ed. São Paulo: Atlas.

Lapsley; Wright, E. (2004). The diffusion of management accounting innovations in the public sector: a research agenda. **Management Accounting Research**, v. 15, n. 3, p. 355-374.

Lei Complementar nº 101/2000, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Acedido a 05 de junho, 2011 em <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/Leis/LCP/Lcp101.htm>.

Lei nº 10.406 de 10 de Janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Acedido a 10 de agosto, 2011 em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm

Lei nº 4.320/1964, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Acedido a 05 de junho, 2011 em <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/Leis/L4320.htm>.

Lemos, Carolina Siqueira & Ferreira, Caio Marcio Marini. (2008). **A estrutura na narrativa de Michael Barzelay aplicada à reforma gerencial no Brasil – um estudo de caso**. In: EnAPG, 3., 2008, Salvador. *Anais...* CD-ROM. Rio de Janeiro: ANPAD.

Lopes, Alexsandro Broedel & Martins, Eliseu. (2007). **Teoria da contabilidade**: uma nova abordagem. 2. reimpr. São Paulo: Atlas.

Marion, José Carlos.(1998). **Contabilidade empresarial**. 8. ed. São Paulo: Atlas.

Mark, Christensen. (2002). Accrual accounting in the public sector: The case of the New South Wales government. In: **Accounting History**, v. 7, n. 2, p. 93-124, Nov.

Martins, Eliseu. (1999). Contabilidade versus fluxo de caixa. **Caderno de Estudos**. São Paulo,v. 02, n. 20, p. 1-12, jan./abril.

Martinez, Antonio Lopo. (2001). **Gerenciamento dos resultados contábeis: estudo empírico das companhias abertas brasileiras**. 124 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

Meirelles, Hely Lopes. (2002). **Direito Administrativo Brasileiro**. 27. ed. São Paulo: Malheiros.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Portaria nº 184, de 25 de agosto 2008**. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Acedido a 05 de maio, 2011 em : <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao>

Motta, Fabricio . (2007). Notas sobre publicidade e transparência na Lei de Responsabilidade Fiscal no Brasil. A&C. **Revista de Direito Administrativo & Constitucional**, v. 30, p. 91-108.

Moscove et al. (2002). **Sistemas de informações contábeis**. São Paulo: Atlas.

Nasi, Greta & Stecollini, Ileana. (2008). IMPLEMENTATION OF ACCOUNTING REFORMS: An empirical investigation into Italian local governments. **Public Management Review**. v. 10. n. 01. p 175-196.

Oliveira, L.M.; Perez Júnior, J.H.; Silva, C.A.S. (2008). **Controladoria estratégica**. 4.ed.São Paulo: Atlas.

Pereira, Cláudia Catarina; Fragoso, A. R.; Ribeiro Filho, J. F. (2005). Comunicação em Contabilidade: estudo comparativo do nível de percepção de usuários da informação contábil em Florianópolis (SC) e Recife (PE) sobre a utilidade das representações gráficas no processo de evidenciação. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília: CFC, ano 34, n.156, p.51-69, nov/dez.

Petri, Nelson. (1981). **A lei 4.320/64 e os princípios de contabilidade geralmente aceitos**. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo

Pina, Vicente & Torres, Lourdes. (2003). Reshaping public sector accounting: an international comparative view. In: **Canadian Journal of Administrative Sciences**. Dez.Canadá.

Pigatto, José Alexandre Magrini. (2004). **Estudo comparativo dos regimes contábeis governamentais**. 200 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade). Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade da Universidade de São Paulo, SP.

Pigatto, José Alexandre Magrini. (2007). **Assimetrias na informação contábil governamental**. In: CONGRESSO USP DE CONTABILIDADE E CONTROLADORIA, 07., 2007, São Paulo. *Anais...*CD-ROM São Paulo: USP.

Piscitelli, Roberto Bocaccio; Timbó, Maria Zulene Farias; Rosa, Maria Berenice. (2004). **Contabilidade Pública: uma abordagem da administração financeira pública**. 8ª ed. São Paulo: Atlas.

Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado. (1995). Disponível em hfmartins.sites.uol.com.br/administracao/planodiretor.pdf

Portaria Conjunta No 3, de 14 de outubro de 2008. Publicada no D.O.U. de 16 de outubro de 2008.

PUBLIC SECTOR ACCOUNTING (PSC). **IPSAS 1: Presentation of Financial Statements**. dez. 2006. Acedido a 07 de julho, 2011 em <http://www.ifac.org/Members/DownLoads/ipsas-1-presentation-off>.

Richardson, S. et al. (2009). Information in accruals about the quality of earnings. **The accounting Review**, Sarasota, Jul. 2001. Acedido a 11 de março, 2011 em <http://papers.ssrn.com>>.

_____. **IPSAS 2: Cash Flow Statements**. maio 2000. Acedido a 07 de julho, 2011 em <http://www.ifac.org/Members/DownLoads/ipsas-2-cash-flow-stateme.pdf>.

_____. **IPSAS 3: Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors**. dez. 2006. Acedido a 07 de julho, 2011 em <http://www.ifac.org/Members/DownLoads/ipsas-3-accountingpolici>.

_____. **IPSAS 4: The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates**. abr. 2008. Acedido a 07 de julho, 2011 em <http://www.ifac.org/Members/DownLoads/ipsas-4-the-effects-of-ch.pdf>.

_____. **IPSAS 5: Borrowing Costs**. maio 2000. Acedido a 07 de julho, 2011 em <http://www.ifac.org/Members/DownLoads/ipsas-5-borrowing-costs-1.pdf>.

_____. **IPSAS 6: Consolidated and Separate Financial Statements**. dez. 2006. Acedido a 07 de julho, 2011 em <http://www.ifac.org/Members/DownLoads/ipsas-6-consolidated-and.pdf>.

_____. **IPSAS 7: Investments in Associates**. dez. 2006. Acedido a 07 de julho, 2011 em <http://www.ifac.org/Members/DownLoads/ipsas-7-investments-in-as.pdf>.

_____. **IPSAS 8: Interests in Joint Ventures**. dez. 2006. Acedido a 07 de julho, 2011 em <http://www.ifac.org/Members/DownLoads/ipsas-8-interests-in-join.pdf>.

_____. **IPSAS 9: Revenue from Exchange Transactions**. jul. 2001. Acedido a 07 de julho, 2011 em <http://www.ifac.org/Members/DownLoads/ipsas-9-revenue-from-exch.pdf>.

_____. **IPSAS 10: Financial Reporting in Hyperinflationary Economies**. jul. 2001. Acedido a 07 de julho, 2011 em <http://www.ifac.org/Members/DownLoads/ipsas-10-financial-report.pdf>.

_____. **IPSAS 11: Construction Contracts**. jul. 2001. Acedido em: <http://www.ifac.org/Members/DownLoads/ipsas-11-construction-con.pdf>. Acesso em: 07 jul. 2011.

_____. **IPSAS 12: Inventories**. dez. 2006. Acedido a 07 de julho, 2011 em <http://www.ifac.org/Members/DownLoads/ipsas-12-inventories-1.pdf>.

_____. **IPSAS 13:** Leases. dez. 2006. Acedido a 07 de julho, 2011 em <http://www.ifac.org/Members/DownLoads/ipsas-13-leases-1.pdf>.

_____. **IPSAS 14:** Events After the Reporting Date. dez. 2006. Acedido a 07 de julho, 2011 em <http://www.ifac.org/Members/DownLoads/ipsas-14-events-after-the.pdf>.

_____. **IPSAS 15:** Financial Instruments: Disclosure and Presentation. dez. 2001. Acedido a 07 de julho, 2011 em <http://www.ifac.org/Members/DownLoads/ipsas-15-financial-instru.pdf>.

_____. **IPSAS 16:** Investment Property. dez. 2006. Acedido a 07 de julho, 2011 em <http://www.ifac.org/Members/DownLoads/ipsas-16-investment-property.pdf>.

_____. **IPSAS 17:** Property, Plant and Equipment. dez. 2006. Acedido a 07 de julho, 2011 em <http://www.ifac.org/Members/DownLoads/ipsas-17-property-plant.pdf>.

_____. **IPSAS 18:** Segment Reporting. jun. 2002. Acedido a 07 de julho, 2011 em <http://www.ifac.org/Members/DownLoads/ipsas-18-segment-reporting.pdf>.

_____. **IPSAS 19:** Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets. out. 2002. Acedido a 07 de julho, 2011 em <http://www.ifac.org/Members/DownLoads/ipsas-19-provisions-cont.pdf>.

_____. **IPSAS 20:** Related Party Disclosures. out. 2002. Acedido a 07 de julho, 2011 em <http://www.ifac.org/Members/DownLoads/ipsas-20-related-party-di.pdf>.

_____. **IPSAS 21:** Impairment of Non-Cash-Generating Assets. fev. 2008. Acedido a 07 de julho, 2011 em <http://www.ifac.org/Members/DownLoads/ipsas-21-impairment-of-no.pdf>.

_____. **IPSAS 22:** Disclosure of Financial Information About the General Government Sector. dez. 2006 Acedido a 07 de julho, 2011 em <http://www.ifac.org/Members/DownLoads/ipsas-22-disclosure-of-fi.pdf>.

_____. **IPSAS 23:** Revenue From Non-Exchange Transactions (Taxes and Transfers). dez. 2006. Acedido a 05 de junho, 2011 em <http://www.ifac.org/Members/DownLoads/ipsas-23-revenue-from-non-1.pdf>.

_____. **IPSAS 24:** Presentation of Budget Information in Financial Statements. dez. 2006. Acedido a 07 de julho, 2011 em <http://www.ifac.org/Members/DownLoads/ipsas-24-presentation-of.pdf>.

_____. **IPSAS 25:** Employee Benefits. fev. 2008. Acedido a 07 de julho, 2011 em <http://www.ifac.org/Members/DownLoads/ipsas-25-employee-benefits-1.pdf>.

_____. **IPSAS 26: Impairment of Cash-Generating Assets**. fev. 2008. Acedido a 07 de julho, 2011 em <http://www.ifac.org/Members/Downloads/ipsas-26-impairment-of-ca.pdf>.

Rudio, F. V.(1996). **Introdução ao projeto de pesquisa científica**. 20ª Ed. São Paulo: Vozes.

Sutcliffe, Paul. (2003). **The Standards Programme of IFAC's Public Sector Committee**. Public Money & Management, Janeiro.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL (STN); MINISTÉRIO DA FAZENDA; SECRETARIA DE ORÇAMENTO FEDERAL DO MINISTÉRIO DO PLANEJAMENTO, ORÇAMENTO E GESTÃO. **Portaria Conjunta nº 3**, de 15 e outubro de 2008. Aprova os manuais de receita nacional e de despesa nacional e dá outras providências. Acedido a 06 de junho, 2011 em [HTTP://www.tesouro.fazenda.gov.br](http://www.tesouro.fazenda.gov.br).

_____. **Manual técnico de contabilidade aplicada ao setor público**: aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios: manual de receita nacional. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2008a. 330 p. v.I

_____. **Manual técnico de contabilidade aplicada ao setor público**: aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios: manual de despesa nacional. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2008b. 120 p. v.II

Schmitt, D. M. & Fiates, G. G. S. (2011). **Modelos de Gestão Pública: Uma Análise Crítica do Modelo Utilizado pelo Tribunal de Justiça de Santa Catarina**. Acedido a 20 de setembro, 2011 em tjsc25.tj.sc.gov.br/academia/arquivos/Daniel_Martin_Schmitt.pdf.

Schmidt, Paulo; Santos, José Luiz dos & Fernandes, Luciane Alves. (2004). **Contabilidade internacional avançada**. 1.ª ed. São Paulo : Atlas.

Slomski, Valmor. (2001). **Manual de contabilidade pública**: um enfoque na contabilidade municipal, de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal. São Paulo: Atlas.

_____. (2005). **Controladoria e governança na gestão pública**. São Paulo: Atlas.

Sothe, Ari. (2009). **Diretrizes do IFAC para o Regime de Competência: Impactos nos Resultados Contábeis dos Governos Municipais da Microrregião de São Miguel do Oeste – SC**. Dissertação de Mestrado. Universidade Regional de Blumenau. Centro de Ciências Sociais Aplicadas. Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis. Blumenau-SC. Acedido a 07 de agosto, 2011 em http://proxy.furb.br/tede/tde_arquivos/1/.

Souza, Antonio Ricardo de. (2006). **Configurando dimensões organizacionais e modelos de gestão pública: em busca de um instrumento de análise de gestão para as agências reguladoras**. In: EnAPG, 2., 2006, São Paulo. *Anais* (CD-ROM). Rio de Janeiro: ANPAD.

Trevisan, Ronie; et al. (2008). **Desenvolvimento de um Modelo de Indicadores Contábeis para a Avaliação da Gestão Financeira em Prefeituras Municipais**. In: EnAPG, 3., 2008, Salvador. *Anais...* Rio de Janeiro: ANPAD. CD-ROM.

Vendramini, Patrícia. (2007). **Modelos de Gestão Pública**. Universidade do Estado de Santa Catarina – UDESC, Florianópolis,. Acedido a 10 de setembro, 2011 em <http://tjsc5.tj.sc.gov.br/moodldata/21/Aula_1_Os_Paradigmas_da_ADMP_ok.ppt>.

Vergara, S. C. (2005). **Métodos de pesquisa em administração**. São Paulo: Atlas.

Weygandt et al. (2006). **Contabilidade Financeira**. Editora: LTC.

Sites Pesquisados:

<http://www.ibge.gov.br>. Acedido a 10 janeiro 2012.

<http://www.socialiris.org/fncasp/digital/attachments/section/5/ipsas-27-agriculture.pdf>. Acedido a 10 jul. 2011.

<http://www.socialiris.org/fncasp/digital/attachments/section/5/ipsas-28-financial-instruments-pres.pdf>. Acedido a 10 jul. 2011.

<http://www.socialiris.org/fncasp/digital/attachments/section/5/ipsas-29-financial-instruments-reco.pdf>. Acedido a 10 jul. 2011.

<http://www.socialiris.org/fncasp/digital/attachments/section/5/ipsas-30-financial-instruments-disc.pdf>. Acedido a 10 jul. 2011.

<http://www.socialiris.org/fncasp/digital/attachments/section/5/ipsas-31-intangible-assets.pdf>. Acedido a 10 jul. 2011.

Índice Remissivo

A

accruals, 46, 47, 48, 49, 51, 56, 112, 132, 137
administração pública, 20, 24, 27, 28, 30, 31, 32,
33, 35, 38, 77, 130, 133

B

burocracia, 28, 30, 133

C

CFC n° 1.129/2008, 33
CFC n° 1.129/08, 36
contabilidade pública, 6, 9, 18, 19, 21, 32, 33, 34,
35, 37, 38, 42, 44, 45, 48, 49, 51, 52, 54, 55, 56,
62, 123, 124, 125, 127, 128, 130, 134, 136, 139

E

Estudo nº 14 da IFAC, 6, 17, 18, 19, 20, 21, 56, 60,
61, 62, 66, 67, 70, 72, 81, 82, 99, 110, 123, 124,
127

F

Fluxo de Caixa, 46, 47, 48, 62, 63, 101, 135, 149

G

gestão gerencialista, 12, 30, 31, 123
gestão patrimonialista, 12, 26, 27, 28
gestão pública brasileira, 17, 20, 24, 31, 32, 123

I

International Public Sector Accounting Standards
(IPSAS), 57

L

Lei Complementar nº 101/2000, 32, 39, 43
Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), 38
Lei de responsabilidade Fiscal – LRF, 38
Lei nº 10.406/02, 33
Lei Orçamentária Anual (LOA), 38

M

modelo burocrático, 28
modelo de gestão gerencial, 30
modelo patrimonialista, 26, 27, 28

N

NBC T 16.1, 55, 56, 131
NBC T 16.10, 49, 50, 55, 56, 121, 126, 132
NBC T 16.9, 55, 56, 112, 132
Nova Gestão Pública (NPM – *New Public Management*), 45

P

Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado,
26, 27, 136
Portaria CFC nº 54/2008, 51
Portaria Conjunta nº 3/2008, 54, 123
Portaria MF 184/08, 20, 123

R

regime de competência, 6, 8, 9, 17, 18, 19, 20, 21,
42, 43, 44, 45, 46, 47, 48, 60, 61, 62, 63, 64, 65,
67, 68, 70, 92, 96, 97, 98, 101, 112, 114, 121,
123, 124, 125, 126, 127, 128, 133, 139, 149
regimes contábeis, 9, 19, 21, 42, 72, 136
registros contábeis, 19, 42, 60, 100, 117, 127
Resolução CFC 1.103/07, 51
Resolução CFC 750/93, 42
Resolução CFC nº 1.128/08, 34
responsabilidade da administração, 24

S

Secretaria do Tesouro Nacional, 44, 49, 51, 53,
139

APÊNDICES

APÊNDICE I- TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO

Prezado(a) participante:

Sou estudante do curso de mestrado da Universidade Lusófana de Humanidades e Tecnologias de Portugal. Estou realizando uma pesquisa sob a supervisão do Professor Dr. Rinaldo Ribeiro Moraes, cujo objetivo é analisar os atributos qualitativos das informações contábeis utilizadas em seus processos decisórios.

Sua participação envolve uma entrevista, de aproximadamente 15 minutos, que poderá ser gravada se assim você permitir. Esta participação nesse estudo é voluntária e se você decidir não participar ou quiser desistir de continuar em qualquer momento, tem absoluta liberdade de fazê-lo.

Na publicação dos resultados desta pesquisa, sua identidade será mantida no mais rigoroso sigilo. Serão omitidas todas as informações que permitam identificá-lo(a).

Mesmo não tendo benefícios diretos em participar, indiretamente você estará contribuindo para a compreensão do fenômeno estudado e para a produção de conhecimento científico.

Quaisquer dúvidas relativas à pesquisa poderão ser esclarecidas pela pesquisadora ou pelo orientador do estudo.

Atenciosamente

Katya Regina Matos Batista

Local e data

Prof. Dr. Rinaldo Ribeiro Moraes

Consinto em participar deste estudo e declaro ter recebido uma cópia deste termo de consentimento.

Nome e assinatura do participante

Local e data

APÊNDICE II- QUESTIONÁRIO DA PESQUISA

1. Dados do Entrevistado

1.1 Cargo que exerce:

- () Prefeito
() Secretário

1.2 Formação: _____

1.2.1 Alguma formação contábil? () Sim () Não

1.3.2 Qual formação contábil? _____

1.3.3 Caso não possua formação contábil possui algum conhecimento na área contábil?

- () Sim
() Não

2. Em Relação à Tomada de Decisão pelas Informações de caixa x competência

2.1. Para saber **se** você pode “gastar”, qual a informação mais útil?

- a) Saber que o recurso já está depositado.
b) saber que o recurso já está liberado (que é certo que irá receber), porém ainda não foi depositado.

2.2 Para saber **o quanto** você pode “gastar”, qual a informação mais útil?

- a) Saber quanto foi depositado.
b) Saber quanto vão depositar.

3. Qual a importância de Saber **quanto foi** depositado?

- () Nenhuma
() Pouca
() Indiferente
() Muito importante
() Extremamente importante

4. Qual a importância de saber **quanto será** depositado?

- () Nenhuma
() Pouca
() Indiferente
() Muito importante

() Extremamente importante

5. Porque o Sr.(a) prefere dessa maneira?

3. Quanto às características Qualitativas da Informação Contábil

Instruções: Nas questões abaixo marque a resposta correspondente à sua opinião. Conforme a escala abaixo:

- Marque “0” se as informações contábeis **Nunca** são relevantes;
- Marque “1” se as informações contábeis **Quase Nunca** são relevantes;
- Marque “2” se as informações contábeis **Pouco** são relevantes;
- Marque “3” se as informações contábeis **Quase Sempre** são relevantes;
- Marque “4” se as informações contábeis **Sempre** são relevantes.

Obs: O termo INFORMAÇÃO CONTÁBIL refere-se às demonstrações financeiras obrigatórias e os relatórios internos utilizados no processo decisório.

3.1 Você compreende as informações contábeis utilizadas no seu processo decisório?

Nunca	0	1	2	3	4	Sempre
-------	---	---	---	---	---	--------

3.1.1 Caso sua resposta tenha sido diferente de “4”, assinale abaixo qual(is) o(s) fator(es) que dificulta(m) a compreensão das informações contábeis.

- () a linguagem utilizada (termos técnicos);
- () a apresentação das informações;
- () ausência de informações (receitas e despesas - previstas e realizadas e os itens patrimoniais e suas variações);
- () ausência de conhecimento;
- () outro (especificar): _____

3.2 As informações contábeis utilizadas no seu processo decisório são disponibilizadas em tempo hábil, permitindo a sua análise e utilização?

Nunca | 0 | 1 | 2 | 3 | 4 | Sempre

3.3 Os relatórios contábeis passados e presentes à sua disposição são eficientes para a projeção de eventos futuros?

Nunca | 0 | 1 | 2 | 3 | 4 | Sempre

3.3.1 Caso sua resposta tenha sido diferente de “4”, assinale abaixo qual(is) o(s) fator(es) que dificulta(m) a utilização das informações contábeis na projeção de perspectivas futuras.

- () Morosidade na geração de demonstrativos contábeis e relatórios gerenciais;
- () Dificuldade de acesso às informações contábeis;
- () Lentidão na atualização das informações contábeis;
- () outro (especificar): _____

3.4. As informações contábeis disponibilizadas permitem que você acompanhe os resultados de decisões tomadas, para a adoção de medidas corretivas, quando necessárias?

Nunca | 0 | 1 | 2 | 3 | 4 | Sempre

3.5 Você acha que as informações contábeis que utiliza representam fielmente as transações ou outros eventos ocorridas?

Nunca | 0 | 1 | 2 | 3 | 4 | Sempre

3.6 As informações contábeis que você utiliza apresentam atributos que lhe influenciam e direcionem a resultados pré-determinados, ou seja, sem possibilidades de geração de uma informação tendenciosa?

Nunca | 0 | 1 | 2 | 3 | 4 | Sempre

3.7 As informações contábeis que você utiliza são passíveis de verificação, ou seja, os métodos de mensuração são utilizados sem erro ou julgamento pessoal?

Nunca | 0 | 1 | 2 | 3 | 4 | Sempre

Katya Regina Matos Batista

A Implementação do Regime de Competência na Qualidade das Informações Contábeis: Uma Análise de suas características na tomada de decisão dos Gestores Públicos da Grande Belém.

3.7.1 Caso sua resposta tenha sido diferente de “4”, assinale abaixo o(s) fator (es) que impede(m) que as informações contábeis sejam passíveis de verificação.

- () não há divulgação dos métodos de mensuração utilizados;
 () dificuldade de compreender os procedimentos relativos aos métodos de mensuração adotados;
 () outro (especificar): _____

3.8 As informações contábeis disponibilizadas, permitem que você realize comparações entre períodos ou entre outros entes públicos do país ou do exterior?

Nunca	0	1	2	3	4	Sempre
-------	---	---	---	---	---	--------

3.9 Utilizando a escala crescente de 0 a 4 atribua o grau de importância das informações patrimoniais no seu processo de tomada de decisão.

Nunca	0	1	2	3	4	Sempre
-------	---	---	---	---	---	--------

ANEXOS

ANEXO I- PADRÕES INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE DO SETOR PÚBLICO – IPSAS

IPSAS	Origem	Disposição	Objetivos
IPSAS 1	IAS 1	Apresentação das Demonstrações contábeis	Dispor sobre a apresentação das demonstrações contábeis pelo regime de competência. Apresenta também a estrutura básica indispensável que deve compor as demonstrações.
IPSAS 2	IAS 7	Demonstração dos Fluxos de Caixa	A utilização da demonstração do fluxo de caixa para a prestação de contas e auxílio na tomada de decisão, destacando as atividades operacionais, de investimento e de financiamento.
IPSAS 3	IAS 8	Práticas contábeis – mudanças de estimativas contábeis e erros	Prescrever critérios para o tratamento contábil e a evidenciação de mudanças nas políticas contábeis, a mudança nas estimativas contábeis e a retificação de erros, no intuito de reforçar a relevância, confiabilidade e comparabilidade das demonstrações financeiras de uma entidade.
IPSAS 4	IAS 21	Efeitos de mudanças nas taxas de câmbio	Dispor sobre o tratamento dos efeitos das mudanças de taxas de câmbio e conversão de Demonstrações Contábeis.
IPSAS 5	IAS 23	Custo de Empréstimos	Definir o tratamento contábil dos custos de endividamento.
IPSAS 6	IAS 27	Demonstrações Contábeis consolidadas e da controlada	Caracteriza os procedimentos referentes a elaboração das demonstrações contábeis consolidadas, incluído todas as controladas da controladora.
IPSAS 7	IAS 28	Sociedades coligadas	A utilização do método de equivalência patrimonial nos investimentos em entidades coligadas.
IPSAS 8	IAS 31	Participação em empreendimentos em conjunto	Dispor sobre os procedimentos de contabilização, avaliação a valor justo, registro dos ganhos e perdas e apresentação das demonstrações contábeis dos empreendimentos em conjunto.
IPSAS 9	IAS 18	Receita	Definir o tratamento contábil de recebimento de transações e eventos com contraprestação.
IPSAS 10	IAS 29	Demonstrações contábeis em economias hiperinflacionárias	Descrever os padrões de correção e elaboração das demonstrações contábeis de entidades sediadas em países de economia hiperinflacionária.
IPSAS 11	IAS 11	Contratos de construção	Descrever o tratamento contábil das receitas e custos para cada contrato de construção.
IPSAS 12	IAS 2	Estoques	Definir o tratamento contábil dos estoques, a sua avaliação no ativo e o seu reconhecimento.
IPSAS 13	IAS 17	Arrendamentos	Apresentar os padrões contábeis e demonstração correta a ser utilizada em relação aos financiamentos e arrendamentos operacionais.
IPSAS 14	IAS 10	Eventos Subsequentes	Estabelecer o ajuste nas demonstrações contábeis em eventos subsequentes decorrentes de condições existentes à época da data de fechamento.
IPSAS 15	IAS 32	Instrumentos financeiros: divulgação e apresentação	Descrever o tratamento dos instrumentos financeiros, a classificação dos ativos, passivos líquidos, juros, despesas, receitas, os riscos associados e as formas de controle.
IPSAS 16	IAS 40	Propriedades para investimento	Prescrever o tratamento contábil para propriedade (terreno ou edifício) destinada a investimento.

Katya Regina Matos Batista

A Implementação do Regime de Competência na Qualidade das Informações Contábeis: Uma Análise de suas características na tomada de decisão dos Gestores Públicos da Grande Belém.

IPSAS 17	IAS 16	Ativo imobilizado	Descrever o tratamento contábil dos ativos imobilizados, seus problemas de contabilização, bem como o reconhecimento da depreciação e recuperabilidade destes ativos.
IPSAS 18	IAS14	Relatório por segmento	Destacar a importância da geração de informações de maneira separada na elaboração das demonstrações contábeis, para fins de avaliação de desempenho e tomada de decisão.
IPSAS 19	IAS 37	Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes	Distinguir a necessidade do reconhecimento dos Ativos e Passivos Contingentes.
IPSAS 20	IAS 24	Partes relacionadas	Exigir a divulgação nas demonstrações contábeis das transações entre partes relacionadas
IPSAS 21	IAS 36	Redução no valor recuperável de ativos não geradores de caixa	Prescrever os procedimentos de reconhecimentos das perdas em ativos não geradores de caixa, bem como sua reversão.
IPSAS 22	-	Divulgação de informações financeiras do setor público	Descrever os padrões de divulgação das informações nas demonstrações contábeis, aumentando a transparência e compreensão entre governo e mercado.
IPSAS 23	-	Receitas cambiais (impostos e transferências)	Descrever o reconhecimento e mensuração nos relatórios contábeis das receitas de operações cambiais.
IPSAS 24	-	Apresentação de informações orçamentárias nas demonstrações contábeis	Exigir a apresentação de informações comparativas entre valores orçados e executados na mesma base contábil, nas demonstrações contábeis.
IPSAS 25	IAS 19	Benefícios a empregados	Prescrever a contabilização e demonstração de benefícios a empregados.
IPSAS 26	IAS 36	Redução no valor recuperável de ativos geradores de caixa	Apresentar os procedimentos de reconhecimento das perdas em ativos geradores de caixa, suas reversões e estabelecimento de divulgações.

Fonte: adaptado de Söthe 2009 (p.52 e 53).

ANEXO II- BENEFÍCIOS DA UTILIZAÇÃO DO REGIME DE COMPETÊNCIA PROPOSTO PELO IFAC

BENEFÍCIO	DESCRIÇÃO
Responsabilização na Tomada de Decisão	a) avalia a responsabilização da aplicação e controle dos recursos da entidade; b) avalia o desempenho, situação financeira e fluxo dos recursos da entidade; c) auxilia na tomada de decisão sobre fornecimento de recursos para a entidade.
Detalhamento dos Relatórios	a) demonstra como um governo financiou suas atividades e recursos do caixa; b) permite aos usuários avaliar a habilidade do governo em financiar suas atividades e) conhecer as suas responsabilidades e compromissos; c) mostra a situação financeira do governo e suas alterações; d) possibilita ao governo demonstrar a administração eficiente dos recursos; e) permite avaliar o governo em termos de custos de serviços, eficiência e realizações.
Formação dos Ativos e Passivos	a) avalia a viabilidade de financiar serviços que deseja prestar; b) demonstra a responsabilidade perante o público na gestão de ativos e passivos; c) planeja as exigências futuras de recursos em função da consolidação da dívida; d) planeja o pagamento das dívidas existentes; e) administra a situação financeira e as exigências de recursos;
Identificação dos Ativos	a) facilita a melhor gestão dos ativos, manutenção, políticas de substituição, identificação, eliminação de excedentes, gestão de riscos com roubos ou danos; b) facilita o reconhecimento da depreciação e auxilia na compreensão dos seus impactos na gestão de custos dos serviços prestados;
Identificação dos Passivos	a) força os governos a reconhecer e planejar o pagamento de todos os passivos e não somente os empréstimos contraídos; b) fornece informação sobre o impacto dos passivos sobre os recursos futuros; c) permite estabelecer responsabilidades na gestão de todos os passivos; d) oferece informações para que o governo possa avaliar a capacidade de continuar fornecendo os serviços atuais e constituir novos programas de serviços.
Desempenho Financeiro	a) fornece informações sobre receitas e despesas, incluindo o impacto das transações a prazo; b) permite avaliar a posição fiscal do governo e necessidade de empréstimos a longo prazo; c) auxilia o governo na avaliação se as receitas cobrem os custos dos programas atuais; d) ajuda na decisão se novos serviços serão criados para fornecimento pela entidade governamental ou serão adquiridos de terceiros. e) auxilia na decisão se o usuário deverá cobrir os custos associados a um serviço; d) direciona responsabilidades na gestão individualizada dos custos; f) permite avaliar se os materiais ou serviços estão sendo fornecidos de acordo com os orçamentos acordados; g) proporciona o registro dos custos totais, incluindo depreciação de ativos tangíveis e amortização de ativos intangíveis; h) auxilia no reconhecimento de todos os custos com o empregado e avaliar as diversas formas de emprego e remuneração; i) permite a avaliação da forma mais eficiente de produzir bens e serviços e analisar a gestão dos recursos;
Fluxos de caixa	a) oferece ampla informação sobre fluxos de caixa atuais e projetados, incluindo os fluxos de caixa associados a devedores e credores; b) auxilia na melhor gestão do caixa e na elaboração de orçamentos de caixa mais precisos.

Fonte: adaptado de Söthe 2009 (p. 57)