

**Um Breve Panorama Histórico da Contabilidade Governamental no Brasil: em busca pelo 'novo' na Nova Contabilidade Pública<sup>1</sup>**

*A Brief Historical Overview of Government Accounting in Brazil: Searching for the 'New' in New Public Accounting*

*Una Breve Panorama Histórico de la Contabilidad Gubernamental en Brasil: en busca del 'nuevo' en la Nueva Contabilidad Pública*

**Fernanda Filgueiras Sauerbronn**, Professora Adjunta no Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ). Endereço Profissional: Av. Pasteur, 250, sala 250, Urca, Rio de Janeiro - RJ, CEP: 22.290-240. Fone (21) 3938-5262, email: [fernanda.sauerbronn@gmail.com](mailto:fernanda.sauerbronn@gmail.com).

**Gecilda Esteves Silva**, Discente do Curso de Doutorado em Ciências Contábeis do Programa de Pós Graduação em Ciências Contábeis (PPGCC) da Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ). Endereço Profissional: Av. Pasteur, 250, sala 250, Urca, Rio de Janeiro - RJ, CEP: 22.290-240. Fone (21) 3938-5262, email: [gesteves.socialrj@gmail.com](mailto:gesteves.socialrj@gmail.com).

## **RESUMO**

A contabilidade aplicada ao setor público passa por um processo de mudança. A partir de meados dos anos 2000, organismos nacionais, tais como Secretaria do Tesouro Nacional e o Conselho Federal de Contabilidade, têm adotado medidas buscando a implantação e consolidação do processo de convergência internacional de contabilidade no setor público. Contudo, esse processo de mudança associado à contabilidade governamental está relacionado a uma nova contabilidade ou apenas pressupostos contábeis, outrora esquecidos, estão sendo trazidos à tona? O artigo apresenta um breve panorama histórico da contabilidade aplicada ao setor público no Brasil desde o período colonial até os dias atuais, perpassando pela edição de normativos tanto pela Secretaria do Tesouro Nacional, com a edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, quanto pelo Conselho Federal de Contabilidade, com a edição das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Em ambos os normativos, a finalidade principal foi orientar a contabilidade governamental para a evidenciação do controle do patrimônio, a apuração do resultado, a adequada prestação de contas e o auxílio na tomada de decisão, sem que a ênfase no equilíbrio das contas públicas (receitas versus despesas) perdesse o seu protagonismo. O artigo foi desenvolvido por meio de pesquisa bibliográfica e documental tendo como fontes principais as legislações sobre contabilidade pública, além de livros e artigos científicos sobre o tema, visando traçar considerações a respeito tanto dos aspectos históricos como dos aspectos conceituais relacionados às mudanças de paradigma que estão sendo instituídas no setor público brasileiro.

**Palavras chave:** Contabilidade Pública; Convergência Internacional; Panorama Histórico.

## **ABSTRACT**

---

<sup>1</sup> Artigo submetido em 29/09/2016, revisado em 10/10/2016, aceito em 06/04/2017 e divulgado em 01/07/2017 pelo Editor João Carlos Hipólito Bernardes do Nascimento, após *double blind review*.

*Accounting applied to the public sector is undergoing a process of change. Since the mid-2000s, national bodies, such as the National Treasury Secretariat and the Federal Accounting Council, have adopted measures seeking the implementation and consolidation of the process of international accounting convergence in the public sector. But is this process of change associated with government accounting related to new accounting or just forgotten accounting assumptions being brought out? The article presents a brief historical overview of the accounting applied to the public sector in Brazil from the colonial period to the present day, going through the editing of regulations both by the National Treasury Secretariat, with the edition of the Manual of Accounting Applied to the Public Sector, and by the Federal Accounting Council, with the edition of the Brazilian Accounting Standards Applied to the Public Sector. In both regulations, the main purpose was to guide government accounting for disclosure of equity control, assessment of results, adequate accountability, and aid in decision-making, with no emphasis on balance of government accounts (Versus expenses) lost its protagonism. The article was developed through a bibliographical and documentary research having as main sources the legislation on public accounting, as well as books and scientific articles on the subject, aiming to draw up considerations regarding both the historical aspects and the conceptual aspects related to the paradigm changes that are being instituted in the Brazilian public sector.*

**Keywords:** *Public Accounting; International Convergence; Historical Overview.*

## **RESUMEN**

*La contabilidad aplicada al sector público está experimentando un proceso de cambio. Desde mediados de los años 2000, organismos nacionales como la Secretaría de Hacienda y el Consejo Federal de Contabilidad han adoptado medidas para la implementación y consolidación del proceso de convergencia contable internacional en el sector público. Pero, ¿es este proceso de cambio asociado con la contabilidad del gobierno relacionado con la nueva contabilidad o con los supuestos de contabilidad olvidados? El artículo presenta una breve reseña histórica de la contabilidad aplicada al sector público en Brasil desde el período colonial hasta nuestros días, pasando por la edición de reglamentos tanto por la Secretaría del Tesoro Nacional, con la edición del Manual de Contabilidad Aplicada a la Sector Público, y por el Consejo Federal de Contabilidad, con la edición de las Normas Contables Brasileñas Aplicadas al Sector Público. En ambos reglamentos, el propósito principal era guiar a la contabilidad del gobierno para la divulgación del control de la equidad, la evaluación de los resultados, la rendición de cuentas adecuada y la ayuda en la toma de decisiones, sin hacer hincapié en el equilibrio de las cuentas públicas. El artículo se desarrolló a través de una investigación bibliográfica y documental que tuvo como fuentes principales la legislación de contabilidad pública, así como libros y artículos científicos sobre el tema, con el objetivo de elaborar consideraciones tanto sobre aspectos históricos como sobre aspectos conceptuales relacionados con los cambios de paradigma que se están instituyendo en el sector público brasileño.*

**Palabras Clave:** *Public Accounting; International Convergence; Historical Overview.*

## **1 INTRODUÇÃO**

**A** contabilidade aplicada ao setor público (CASP) no Brasil se encontra em um período de grande relevância para seu arcabouço conceitual, tendo reflexos nos procedimentos de escrituração e nas técnicas de evidenciação do patrimônio (Conceição, 2012). Representantes do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), dos órgãos de controle e contabilidade das três esferas da federação, de entidades da administração pública e privada, liderados pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) se uniram para que,

no setor público, a contabilidade voltasse a atingir seus objetivos: controle do patrimônio e apuração de resultado para subsidiar a tomada de decisão.

O Brasil vive um processo de mudança, vez que as alterações da estrutura conceitual e normativa da contabilidade do setor público, em busca da convergência das normas contábeis brasileiras ao padrão internacional, que iniciou com a edição das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e a inserção da área pública no Comitê de Convergência Brasil.

Importante passo foi dado com a publicação da Portaria MF 184/2008, do Decreto nº 6.976/2009 e do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP (Feijó, 2009).

Em consulta ao site da STN<sup>i</sup>, constata-se que a implantação de um "Novo Modelo de Contabilidade Aplicada ao Setor Público" tem como objetivo convergir às práticas de contabilidade vigentes aos padrões estabelecidos nas Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

Nesse sentido, o Decreto nº 6.976, de 7 de outubro de 2009<sup>ii</sup>, estabeleceu alguns objetivos com o intuito de promover as adequações necessárias para a convergência aos padrões internacionais de contabilidade, entre as quais:

- estabelecer normas e procedimentos contábeis para a Federação, por meio da elaboração, discussão, aprovação e publicação do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP;
- manter e aprimorar o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público;
- padronizar as prestações de contas e os relatórios e demonstrativos de gestão fiscal, por meio da elaboração, discussão, aprovação e publicação do Manual de Demonstrativos Fiscais – MDF;
- disseminar, por meio de planos de treinamento e apoio técnico, os padrões estabelecidos no MCASP e no MDF para a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;
- elaborar as demonstrações contábeis consolidadas da União e demais relatórios destinados a compor a prestação de contas anual do Presidente da República.

Observa-se que, a partir de 2009, o tema convergência da contabilidade aos padrões internacionais passou a assumir lugar de destaque, também, no meio das instituições governamentais. Esse processo de convergência tende a levar um novo olhar à contabilidade aplicada ao setor público, motivo pelo qual este seguimento está sendo chamado de “a nova contabilidade pública”.

Neste contexto, surgem os seguintes questionamentos: em que pressupostos está ancorada a nova contabilidade aplicada ao setor público? O processo de convergência está relacionado realmente a uma “nova” contabilidade ou apenas pressupostos contábeis, outrora esquecidos, estão sendo trazidos à tona novamente?

O presente trabalho tem como objetivo apresentar, a partir de uma retrospectiva história da contabilidade pública no Brasil, o que seria a chamada “nova contabilidade aplicada ao setor público” e os principais pressupostos que estão conduzindo este processo de mudança contábil no país.

Para o alcance desses objetivos, se fazem necessários, portanto, a apresentação de panorama histórico da contabilidade aplicada ao setor público no Brasil, apresentação dos principais aspectos da mudança de paradigma da contabilidade aplicada ao setor público no Brasil após 2008.

## 2 METODOLOGIA

A metodologia utilizada para realização do presente artigo esteve baseada na pesquisa bibliográfica e na pesquisa documental, isto é, uso de diversos normativos e legislações afetos

à contabilidade aplicada ao setor público, desde 1808 até os dias atuais, além de leitura de alguns textos da literatura atual sobre a matéria.

A pesquisa bibliográfica é aquela desenvolvida com base em material bibliográfico já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos. Embora em quase todos os estudos seja exigido algum tipo de trabalho dessa natureza, há pesquisas desenvolvidas exclusivamente a partir de fontes bibliográficas e documentais (Gil, 2002). As fontes bibliográficas são classificadas em: livros de leitura corrente, livros de referência, publicações periódicas e impressos diversos (Gil, 2002).

Neste diapasão nossa escolha se pautou em livros de leitura corrente, caracterizados como obras de divulgação relativa à temática de contabilidade aplicada ao setor público, bem como publicações de revistas especializadas.

A principal vantagem da pesquisa bibliográfica reside no fato de permitir ao investigador a cobertura de uma gama de fenômenos muito mais ampla do que aquela que poderia pesquisar diretamente, bem como que a pesquisa bibliográfica também é indispensável nos estudos históricos (Gil, 2002). Em muitas situações, não há outra maneira de conhecer os fatos passados se não com base em dados bibliográficos (Gil, 2002).

O método histórico tem como premissa básica a crença na História como ciência e disciplina capaz de explicar estruturas e acontecimentos, notadamente os de foro político-econômico. O fenômeno histórico proveria, neste sentido, um contexto para a análise das organizações, ou seja, os laços que amarram organizações e sociedade (Goldman, 1994).

O método histórico usa as evidências do passado para seleção e avaliação de fontes de dados, seleção e avaliação de variáveis, construção de teoria e geração de hipóteses. Sua principal característica seria prover um contexto que está presente na vida organizacional: questionaria quando as “regras do jogo” foram fixadas ou se tornaram imutáveis; explicitaria o componente ideológico presente nas bagagens intelectuais; testaria a capacidade de generalização e a utilidade de uma teoria (Goodman & Kruger, 1988).

Nesse sentido, a compreensão do processo histórico e regulatório da contabilidade pública no Brasil é fundamental para o entendimento do patamar que se está: de onde veio e para onde se pretende chegar.

Outra metodologia utilizada no presente artigo foi a pesquisa documental que se vale de materiais que não receberam, ainda, um tratamento analítico, ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com os objetos da pesquisa, são os documentos conservados em arquivos de órgãos públicos e instituições privadas (Gil, 2002).

Assim, repisa-se que a leitura dos normativos e legislação que ditaram os pressupostos legais da contabilidade governamental no Brasil, da mesma que forma que a leitura da literatura especializada, foi relevante para a compreensão do contexto contábil aplicado ao setor público no Brasil.

### **3 UMA HISTÓRIA DA CONTABILIDADE PÚBLICA NO BRASIL**

Antes da chegada da família real ao Brasil, havia pouco avanço na colônia brasileira em matéria contábil. A primeira repartição fiscal no Brasil foi fundada em 1549, sendo procurador da Fazenda, Antonio Cardoso de Barros.

Um vislumbre de organização fiscal se nota com a criação da “Casa das Contas do Reino”, em Portugal, no ano de 1751, a qual tomava as contas das colônias localizadas no ultramar (Conceição, 2009).

A chegada da família real ao Brasil fez com que a Contabilidade Pública Brasileira avançasse de forma mais significativa em direção a sua organização. O Alvará de 28 de junho de 1808, editado pelo Príncipe Regente, D. Pedro I, criou o erário régio e o Conselho da

Fazenda visando à administração, arrecadação e distribuição dos recursos públicos, visando garantir o bem do trono e de seus vassallos (Brasil, 1808).

Aquele Alvará apresentava, ainda, informações sobre os métodos de registro contábil do erário público, evidenciando o método das partidas dobradas como sendo “o único usado pelas nações civilizadas”; bem como definia as receitas do erário real e os tipos de despesas públicas; e ainda os demonstrativos que evidenciariam as entradas (receitas) e saídas (despesas) de recursos (Brasil, 1808).

A Constituição Brasileira, de 1824 em seu artigo 170, destacou que as Receitas e as Despesas, da Fazenda Nacional, seriam encarregadas a um Tribunal, debaixo de nome de "Tesouro Nacional", com a finalidade de regular a administração e arrecadação dos recursos; bem como a contabilidade, em recíproca correspondência com as Tesourarias, e Autoridades das Províncias do Império; e, ainda, em seu artigo 172, que o Ministro de Estado da Fazenda apresentaria à Câmara dos Deputados, anualmente, um Balanço geral da receita e despesa do Tesouro Nacional do ano antecedente, e igualmente o orçamento geral de todas as despesas publicas do ano futuro, e da importância de todas as contribuições, e rendas publicas (Brasil, 1824).

Em 1869, foi criada a Associação dos Guarda-Livros da Corte, e muito embora o Decreto Imperial nº 4.475/1870 que regulamentou a criação do profissional “Guarda-Livros” tratasse dos assuntos afetos à contabilidade societária, vez que aquele profissional era incumbido de elaborar contratos e distratos, controlar a entrada e saída de dinheiro, através de pagamentos e recebimentos, criar correspondências e fazer toda a escrituração mercantil, esta profissão foi a que antecedeu o profissional de contabilidade (Reis & Silva, 2007).

Seguindo a cronologia dos fatos relevantes associados às contas públicas, em 07 de novembro de 1890, por meio do Decreto nº 966-A, houve a criação do Tribunal de Contas para o exame, revisão e julgamento dos atos concernentes á receita e despesa da República, assim, vale destacar a seu surgimento como um órgão oficial de acompanhamento e fiscalização das contas públicas no Brasil (Brasil, 1890).

Em 1891, por meio da Lei nº 23, ficou estabelecido (artigo 3º) que caberia ao Ministério da Fazenda dirigir e uniformizar o serviço da contabilidade geral da União, exercendo fiscalização sobre todas as repartições, dependentes ou não do mesmo Ministério, que tenham a seu cargo escriturar receita ou despesa; bem como centralizar e harmonizar, alterando ou reduzindo, os orçamentos parciais dos demais Ministérios para o fim de organizar anualmente a proposta do orçamento da União, que seria apresentada à Câmara dos Deputados (Brasil, 1891).

A declaração do ex-Ministro da Fazenda Ruy Barbosa que "o desequilíbrio entre a receita e a despesa é a enfermidade crônica da nossa existência nacional" (Feijó, 2009), datada de 1890, reflete a característica da contabilidade do século XIX, voltada para o orçamento público, visando ao equilíbrio das contas públicas: receitas X despesas.

Prosseguindo, o Decreto Legislativo 4.536/1922 foi editado visando à criação do Código de Contabilidade União que dispôs que esta, compreenderia todos os atos relativos às contas de gestão do patrimônio nacional, a inspeção e ao registro da receita e despesa federais, centralizada no Ministério da Fazenda, sob a imediata direção da Diretoria Central de Contabilidade da República e fiscalização do Tribunal de Contas; o que demonstra a preocupação com orçamento e o equilíbrio das contas públicas (Brasil, 1922).

Em 17 de março de 1964, é promulgada a Lei nº 4.320. Em seu artigo 1º, é ressaltado que aquele diploma legal estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal (Brasil, 1964).

A dedicação do legislador no tocante aos assuntos relacionados ao equilíbrio fiscal e evidenciação das contas públicas do ponto de vista orçamentário e financeiro. A preocupação

com o orçamento público na Lei nº 4.320 é numericamente significativa: dos 115 (cento e quinze) artigos daquele diploma legal, 89 (oitenta e nove) artigos tratam, exclusivamente, de assuntos relacionados ao Orçamento Público, suas variações e os elementos que promovem a sua evidenciação e controle, tais como: Plano Plurianual, Diretrizes Orçamentárias, Orçamento Anual, Créditos Adicionais, Fases da Receita e Despesa e suas execuções (Brasil, 1964).

A preocupação fiscal associada às questões afetas à contabilidade pública no Brasil estava diretamente ligada à preocupação em garantir o equilíbrio fiscal, entre receitas e despesas; e não obstante o Decreto de 1922, já destacar, àquela época, a questão da gestão do patrimônio nacional; foi o equilíbrio das contas públicas que permaneceu como protagonista no cenário público brasileiro, quase em detrimento do controle do patrimônio público e sua evolução.

O artigo 85 da Lei nº 4.320/64 ressalta a necessidade de que a contabilidade pública seja estruturada de tal forma que permita o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros (Brasil, 1964).

Diferente da contabilidade geral cuja preocupação fundamental é o controle do patrimônio, a contabilidade pública, necessita também do registro contábil de acompanhamento das peças orçamentárias, isto é, devem ser registradas também as movimentações desse orçamento: nas receitas, devem ser efetuadas as movimentações das receitas arrecadadas; e nas despesas, os registros devem incluir as alterações nas fixações da despesa, as fases de empenhamento e a fase de sua realização até o pagamento.

Não obstante, o avanço para contabilidade aplicada ao setor público com a edição da Lei Federal nº 4.320/64; a crise do petróleo (final dos anos 70) e a crise mundial financeira (início dos anos 80) contribuíram para que os juros externos se tornassem excessivamente elevados. Naquela ocasião houve diminuição do fluxo de capital do exterior para o país, levando ao esgotamento completo do modelo de gestão pública adotado.

A partir dos anos 80, a Reforma do Estado torna-se tema central em muitos países, como resposta ao irreversível processo de globalização, o qual pode representar uma dificuldade adicional na formulação e implementação das políticas públicas nacionais, caso estas desconsiderem a nova realidade global (Giacomo, 2005).

Ao longo dos últimos 25 anos, várias mudanças, que coletivamente são categorizadas como *New Public Management* (NPM), foram introduzidos em ritmos diferentes e de diversas maneiras no setor público em todo o mundo. Estas mudanças incluem muitas vezes um movimento a partir de uma base de caixa para um sistema de contabilidade com base em acréscimos na crença de que esta vontade fornecer informações mais adequadas para os tomadores de decisão e levar a uma melhor tomada de decisão (Hyndman & Connoly, 2011)<sup>iii</sup>.

Na primeira metade da década de 1980, o Brasil possuía uma situação que se configurava era de elevada desorganização, com as principais instituições de finanças públicas completamente despreparadas sob a ótica dos instrumentos de que dispunham para planejamento, execução e controle de suas atividades e da contabilidade como instrumento de apoio às estatísticas fiscais do país (Feijó, 2009). Tonou-se relevante à adoção de mecanismos de registro e levantamento de dados que permitissem a obtenção de informações minimamente confiáveis quanto às finanças públicas, o que não era possível ante o arcabouço organizacional e instrumental de registros até então existente (Feijó, 2009).

Foi neste contexto, de busca por uma informação mais precisa e controle mais adequados das finanças públicas nacionais, que ocorreu a separação entre o Banco Central do

Brasil e o Tesouro Nacional, resultando na criação da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), por meio do Decreto nº 92.452, de 10 de março de 1986.

A necessidade de uma contabilidade informacional resultou na criação do Sistema Integrado de Administração Financeira – SIAFI, sistema que tinha como finalidade ordenar e padronizar os registros contábeis, com intuito de solucionar os problemas decorrentes da inexistência de um adequado sistema de execução orçamentária, financeira e contábil, como: a defasagem dos registros contábeis, ausência de informações gerenciais, inconsistência de dados e baixa confiabilidade das informações (Feijó, 2009).

O processo de modernização prosseguiu, com a reforma gerencial, por meio do Plano Diretor da Reforma do Aparelho de Estado, cujo objetivo era readequar o aparelho estatal, e com isso melhorar também a qualidade da gestão.

As transformações decorrentes das reformas administrativas ocorridas no Brasil refletem uma busca por uma gestão pública que estivesse apta a responder as demandas de um mercado financeiro cada vez mais globalizado (Conceição, 2009).

Nos anos 90, começa um reordenamento das finanças públicas, dando-se início a um novo modelo de Estado. O processo de reordenamento das finanças contemplou, também, a início das ações para que a contabilidade aplicada ao setor público no Brasil convergisse aos padrões internacionais, cujas medidas se tornaram mais efetivas a partir de meados dos anos 2000 (Veja, Gouarte, Behr, Costa, & Ramos, 2013).

Sob a coordenação da STN, um grupo composto, inicialmente, por representantes do Tesouro Nacional, da Secretaria-Executiva do Ministério da Fazenda, do Conselho Federal de Contabilidade e de profissionais vinculados à Academia, começou o processo de tradução das IPSAS (*International Public Sector Accounting Standards*) – Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público (Feijó, 2009).

Cabia àquele grupo de estudo, no papel de assessoramento do Conselho Federal de Contabilidade, estabelecer as orientações estratégicas para a Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil, com vistas à (Feijó, 2009):

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

Para consecução de seus objetivos, aquele grupo estabeleceu 3 (três) grandes diretrizes estratégicas, desdobradas em macro-objetivos, que contribuem para o desenvolvimento da Contabilidade do Setor Público, cujas implantações deveriam ocorrer a partir da celebração de parcerias entre o Conselho Federal de Contabilidade e instituições que atuassem, de forma direta ou indireta, com a Contabilidade Aplicada ao Setor Público (Feijó, 2009):

- a) Diretriz 1 – promover o Desenvolvimento Conceitual da Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil;
- b) Diretriz 2 – estimular a Convergência às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS);
- c) Diretriz 3 – fortalecer institucionalmente a Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

Visando ao desenvolvimento conceitual da contabilidade aplicada ao setor público, o CFC vem editando as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público,

enquanto a STN, anualmente apresenta revisões do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público.

No atendimento das diretrizes 2 e 3, a STN em conjunto com o CFC vem promovendo diversos seminários, capacitações e treinamentos para difundir e estimular o processo de convergência no Brasil, além de fortalecer o desenvolvimento institucional.

Por meio da Portaria nº 109, de 21/02/2011, a Secretaria do Tesouro Nacional - STN editou instrumento que dispunha sobre o funcionamento do Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis – GTCON, o qual é responsável pela análise e pela elaboração de diagnósticos e estudos visando à padronização mínima de conceitos e práticas contábeis, plano de contas e classificação orçamentária de receitas e despesas públicas no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios (Brasil, 2011).

O GTCON é composto por representantes de diversas instituições exclusivamente ligadas ao setor público, que vão desde a Secretaria do Tesouro Nacional, passando por associações dos municípios, de Tribunais de Contas, Consultorias de Orçamento do Senado e da Câmara Federal; Controladoria Geral da União, das representantes das Secretarias de Fazenda dos Estados, entre outros.

Dentre as atribuições do GTCON destacam-se aquelas associadas diretamente ao fomento do processo de convergências às normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público (Brasil, 2011):

- analisar e elaborar diagnósticos e estudos, visando à padronização de procedimentos contábeis e demonstrativos no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios;
- apreciar as minutas do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP, elaboradas pelo órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, visando à sua atualização permanente;
- apreciar minutas de instrução de procedimentos contábeis elaboradas pelo órgão central do Sistema de Contabilidade Federal;
- identificar a necessidade de treinamentos e de desenvolvimento de material didático objetivando a correta aplicação dos conceitos contábeis na Administração Pública;
- desenvolver outras funções relacionadas à harmonização de conceitos contábeis que lhe sejam designadas pelo Coordenador do GTCON.

De acordo com o calendário aprovado pela STN, cada ente federativo teve até 31/12/2014 para divulgar as informações contábeis no novo padrão de contabilidade<sup>iv</sup>, isto é, para editar normativos, manuais, instruções de procedimentos contábeis e Plano de Contas próprio, mensurando seus ativos e passivos, objetivando a elaboração e publicação de demonstrações contábeis consolidadas, em consonância com os pronunciamentos da IFAC e com as normas do Conselho Federal de Contabilidade, aplicadas ao setor público.

#### **4 MUDANÇAS NO PARADIGMA DA CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO APÓS 2008**

A contabilidade pública brasileira passa por um momento de renovação estrutural efetiva e de indispensáveis atualizações daí decorrentes. O foco no patrimônio público, a transparência das informações como indutor dos controles e a necessidade de convergência com as normas internacionais do *International Federation of Accountants (IFAC)* constituem os vetores centrais desse desafio ( Feijó & Bezerra Filho, 2012).

O patrimônio público é o conjunto de direitos e bens, tangíveis ou intangíveis, onerados ou não, adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelas entidades do setor público, que seja portador ou represente um fluxo de benefícios, presente ou futuro, inerente à prestação de serviços públicos ou à exploração econômica por entidades do setor público e suas obrigações (Silva, 2012).

Assim, pode-se dizer que o aspecto central da nova contabilidade pública é o resgate ao patrimônio público. Para melhor compreensão se faz necessário o resgate dos conceitos relacionados à contabilidade e à contabilidade pública.

Contabilidade é a ciência social que tem por objetivo medir, para poder INFORMAR, os aspectos quantitativos e qualitativos do patrimônio de quaisquer entidades. Constitui um instrumento para gestão e controle das entidades, além de representar um sustentáculo da democracia econômica, já que, por seu intermédio, a sociedade é informada sobre o resultado da aplicação dos recursos conferidos às entidades. Portanto, a contabilidade é o processo cujas metas são registrar, resumir, classificar e comunicar as informações financeiras. O input deste processo são as transações que a empresa efetua. O output são as Demonstrações Contábeis (Szuster, Cardoso, Szuster, Szuster, & Szuster, 2012).

A contabilidade, na qualidade de ciência social aplicada, com metodologia especialmente concebida para captar, registrar, acumular, resumir e interpretar os fenômenos que afetam as situações patrimoniais, financeiras e econômicas de qualquer ente, seja esta pessoa física, entidade de finalidades não lucrativas, empresa, seja mesmo pessoa de direito público, tais como Estado, Município, União, autarquia etc., tem um campo de atuação muito amplo (Iudícibus (org.), 2010).

Pode-se dizer que a contabilidade pública vinha sendo influenciada por limites e critérios fiscais desde a chegada da família real no Brasil. A busca pelo equilíbrio das contas pública estava sendo até então o único fio condutor das informações contábeis aplicadas ao setor público. A lei de responsabilidade fiscal, um importante normativo que trata de finanças públicas, tem como finalidade editar preceitos relacionados à gestão **fiscal** responsável, disciplinando, para tanto, a obrigatoriedade de relatórios e demonstrativos que evidenciem o equilíbrio entre receitas e despesas públicas.

A contabilidade pública é um dos ramos mais complexos da ciência contábil e tem por objetivo registrar, acumular, resumir e interpretar os fenômenos que afetam as situações orçamentárias, financeiras e patrimoniais das entidades de direito público interno, ou seja, União, Estados, Municípios, Distrito Federal, por meio de metodologia especialmente concebida para tal, que se utiliza de contas estruturadas segundo normas específicas que constituem o Sistema Contábil Público<sup>v</sup> (Kohama, 2010).

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público como sendo o espaço de atuação do Profissional de Contabilidade que demanda estudo, interpretação, mensuração, avaliação, registro, controle e evidenciação dos fenômenos contábeis, decorrentes de variações patrimoniais em (Silva, 2012):

- entidades do setor público; e
- ou de entidades que recebam, guarde, movimentem, gerenciem ou apliquem recursos públicos, na execução de suas atividades, no tocante aos aspectos contábeis da prestação de contas.

Silva (2011) relata que a contabilidade aplicada ao setor público objetiva fornecer à administração informações sobre:

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

Assim, tal qual nos conceitos de contabilidade apresentados, a contabilidade pública tem como finalidade registrar, interpretar e divulgar informações; contudo, o foco das

informações não são apenas aquelas relacionadas à variação do patrimônio público, mas principalmente relacionadas à execução orçamentária.

O Título X da Lei Federal nº 4.320/64, que trata “Da Contabilidade”, e a partir da leitura artigos 83 e 85 da Lei Federal nº 4.320/64, é possível perceber a preocupação com a contabilidade orçamentária e financeira, visto que aquele preceito legal prevê que a contabilidade evidenciará perante a Fazenda Pública a situação de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiados; bem como 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 (Brasil, 1964).

Os artigos 87, 89 e 100 da Lei Federal nº 4.320/64, tratam de alguns aspectos patrimoniais (Brasil, 1964).

“Art. 87. Haverá controle contábil dos direitos e obrigações oriundos de ajustes ou contratos em que a administração pública for parte.

(...)

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

(...)

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

Com base nestes artigos, pode-se dizer que a Lei nº 4.320/64 já apresentava aspectos relacionados à contabilidade patrimonial (expressão usada pela Secretaria do Tesouro Nacional em seus treinamentos sobre contabilidade aplicada ao setor público), não obstante a legislação expressamente indicar controle de direitos e obrigações oriundos de ajustes ou contratos (subsistema compensado) ao invés de mencionar registro, mensuração e principalmente evidenciação dos fenômenos financeiros e patrimoniais (subsistema patrimonial).

O Regime Contábil Patrimonial deve ser o de *Competência*, para a Receita e para a Despesa”. Contudo, da leitura da referida Resolução a expressão “*Regime Contábil Patrimonial*” não aparece nenhuma vez naquele diploma legal, bem como a Lei nº 4.320/64 deixa claro em seu artigo 35 que o Regime é de Caixa para as Receitas e de Competência para as Despesas (Silva, 2012), (Brasil, 1964).

Não obstante ao aparente conflito de ordenamento, apresentar ou não pressupostos que sustentem as mudanças preconizadas, por meio de normativos em detrimento do texto da lei, para a Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil não será tratado neste artigo e poderá ser objeto de estudos futuros.

Assim, pode-se dizer que a contabilidade aplicada ao setor governamental brasileiro se estrutura, basicamente (Slomsky, 2013):

- a) nas normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público, emitidas pelo *International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB)*, da Federação Internacional de Contadores (IFAC);
- b) nas normas brasileiras de contabilidade emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC);
- c) na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964; e
- d) na Lei Complementar 101, de 4 de maio de 2000.

Quanto às mudanças que estão sendo implementadas, pode-se destacar que as questões relacionadas ao reconhecimento, mensuração e evidenciação de ativos e passivos; implantação do sistema de custos; aplicação de plano de contas, detalhado no nível exigido

para a consolidação das contas nacionais; e outros aspectos patrimoniais, cujos procedimentos estão detalhados no Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público.

Os sistemas contábeis de diversos países foram sendo estruturados segundo as suas próprias características ambientais, como língua, cultura, sistemas políticos, econômicos e legais, gerando uma diversidade de conceitos sobre temas contábeis o que dificultava a análise comparativa, cada vez mais necessária em um mundo globalizado (Silva, 2011).

A ausência de procedimentos contábeis “costumeiros” aplicados ao setor público está, ligado ao fato de que, no Brasil, a ênfase à legalidade e aos aspectos orçamentários da gestão governamental levou ao uso de uma contabilidade orçamentária e financeira, deixando relegado a um segundo plano a contabilidade patrimonial (Silva, 2011).

Portanto destaca-se que a edição das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP) abriu um campo propício para a uniformização dos procedimentos contábeis internos e o reconhecimento da contabilidade como ciência que estuda o patrimônio, sendo, naturalmente, mantida a estrutura de informações decorrentes da execução do orçamento da receita e da despesa.

Outro fato relevante é a adequada relação dos Ativos e Passivo para evidenciar, com clareza, a evolução do patrimônio público (Silva, 2011).

Disto isto, pode-se inferir que, não obstante o enfoque orçamentário aplicado à contabilidade pública no Brasil ter sido intenso ao longo das décadas, os aspectos patrimoniais estavam presentes, na legislação, desde os anos 60; contudo, foram relegados a um segundo plano.

Assim, a edição das NBC aplicadas ao setor público, bem como o Manual de Contabilidade, visará resgatar o aspecto de evidenciação patrimonial, para além dos aspectos orçamentários e financeiros, visando oferecer aos gestores e ao cidadão, a posição do patrimônio público, além, é claro, do andamento dos projetos e atividades que fazem parte do Plano Plurianual.

O balanço e demonstrativos, como instrumentos que objetivam prestar contas à população, devem obedecer aos princípios básicos da clareza, integridade e sinceridade, pois assim se estará democratizando a informação e praticando o princípio da evidenciação (Silva, 2011).

Portanto, incorporação dos conceitos da contabilidade patrimonial é o centro da “nova” contabilidade pública para que de fato seja possível prestar informações que não estejam apenas focadas no curto prazo, isto é, no orçamento público; não mais desassociadas das informações de médio e longo prazos, ou seja, aquelas pautadas na evolução do patrimônio.

A Secretaria do Tesouro Nacional, em seu Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público - MCASP ressalta a existência de três problemas que precisavam ser tratados, e que até então eram ignorados pela contabilidade aplicada ao setor público: o reconhecimento, a mensuração e a evidenciação.

No tocante ao reconhecimento, o registro de informações contábeis como ênfase no orçamento público consiste em um problema, vez que os dados são registrados com em elementos anuais de entradas e saídas de recursos. Em casos como este, o princípio da oportunidade para os registros contábeis é violado, dado que não há uma preocupação em registrar, por exemplo, os direitos a receber associados às receitas a serem auferidas ao longo do exercício financeiro; bem como as obrigações contratadas cujas expectativas de pagamento ultrapassem o ano civil.

Um segundo problema a ser ressaltado estava relacionado à mensuração do dado contábil que viola os aspectos qualitativos e quantitativos da informação. Fatos contábeis, pela lógica orçamentária, cujos efeitos ultrapasassem o término do exercício financeiro não deveriam ser registrados, e se o fossem, somente pelos montantes relativos ao presente ano civil.

Por fim, um terceiro problema se manifesta: como demonstrar contabilmente os aspectos não orçamentários e não financeiros, se o demonstrativo próprio, o Balanço Patrimonial, não refletia em sua plenitude o seu aspecto patrimonial? O não casamento entre orçamento e patrimônio fazia com que o Balanço Patrimonial não evidenciasse a real situação patrimonial do ente público.

Prosseguindo, a Lei nº 4.320/64, em seus artigos 34 e 35 destaca (Brasil, 1964):

Art. 34. O exercício financeiro coincidirá com o ano civil.

Art. 35. Pertencem ao exercício financeiro:

I - as receitas nele arrecadadas;

II - as despesas nele legalmente empenhadas.

Ao se analisar o artigo 35 do citado diploma legal, um novo problema se descortina: qual é o regime contábil adotado pela contabilidade aplicada ao setor público? A literatura ressalta que seria regime de caixa para as receitas e regime de competência para as despesas.

Note que as despesas consideram apenas a dimensão do empenho, comprometimento estatal em realizar algum tipo de despesa, e as demais fases como liquidação, constatação da entrega efetiva do bem ou serviço, e pagamento, referido desembolso quitação da despesa a ser realizada? Em que momento, estas fases são consideradas pertencentes ao exercício financeiro? Será que de fato se está falando de regime de competência para as despesas?

Outro questionamento é que pertencem ao exercício financeiro as receitas nele arrecadadas? As receitas recolhidas, mas ainda não classificadas e, portanto, não consideradas arrecadadas, não pertencem efetivamente ao exercício?

Constata-se, desse modo, que o regime de caixa é para receitas e o de competência para as despesas; mas será que tal assertiva procede?

Essa última pergunta, passou a ser respondida pela NBC T 16.5 da seguinte forma (CFC, 2008):

“(…)

19. O patrimônio público, o orçamento, a execução orçamentária e financeira e os atos de gestão pública que provoquem efeitos de caráter econômico e financeiro no patrimônio da entidade pública devem ser mensurados monetariamente e registrados pela Contabilidade.

20. As transações no setor público devem ser reconhecidas e registradas integralmente, no momento em que ocorrerem.

21. As transações no setor público, desde que estimáveis tecnicamente, devem ser registradas, mesmo na hipótese de existir somente razoável certeza de sua ocorrência.

22. As transações no setor público devem ser contabilizadas e os seus efeitos evidenciados nas demonstrações contábeis dos exercícios financeiros com os quais se relacionam, reconhecidas, portanto, pelos respectivos fatos geradores.

23. Os registros contábeis das transações das entidades públicas devem ser efetuados considerando as relações jurídicas, econômicas e patrimoniais, prevalecendo, nos conflitos entre elas, a essência sobre a forma.”

Portanto, pode-se depreender que a alteração produzida pela norma visou atestar que as transações contábeis, desde que estimáveis, são reconhecidas e registradas no momento de sua ocorrência, o que produz diretamente efeito sobre os elementos patrimoniais das demonstrações contábeis aplicadas ao setor público.

Outro elemento pode ser encontrado na NBC TSP 16.9 passou a instituir no setor público o uso de depreciação, amortização e exaustão de bens patrimoniais, sejam eles tangíveis ou intangíveis.

Assim, da análise da literatura existente, observa-se que há um esforço para convergência aos padrões internacionais da contabilidade pública brasileira, uma vez que os normativos do STN e a NBC TSP buscaram referenciar a nova contabilidade aplicada ao setor público nos seguintes padrões contábeis:

- Regime de competência para reconhecimento de despesas e receitas;
- Desvinculação da contabilidade da informação orçamentária (registro de direitos a receber e obrigações independente da existência, respectivamente, de receitas e despesas orçamentárias);

- Apresentação de informações não financeiras nas Demonstrações Contábeis (como por exemplo: depreciação, amortização e exaustão);
- Possuem forte influência dos órgãos profissionais contábeis;
- Apresentação de informações que suportem o levantamento da eficiência, efetividade e economicidade nos serviços (desenvolvimento de sistema de custos);
- Desenvolvimento de sistemas de contabilidade no sentido de melhorar o gerenciamento da administração pública (qualidade da informação contábil)

Por derradeiro, e partir da literatura existente, pode-se dizer que a nova contabilidade aplicada ao setor público é nova, entre as instituições governamentais vez que seus pressupostos (mensuração de ativos e passivos, regimes contábeis, reconhecimento e evidenciação de fatos contábeis, entre outros) eram pouco considerados no âmbito do setor público.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A contabilidade pública vinha sendo influenciada por limites e critérios fiscais desde a chegada da família real no Brasil. A busca pelo equilíbrio das contas pública estava sendo até então o único fio condutor das informações contábeis aplicadas ao setor público, como evidenciou o panorama histórico apresentado no presente artigo, em detrimento da busca pela contabilidade patrimonial.

O presente artigo teve por objetivo apresentar a partir de uma reflexão histórica da contabilidade aplicada ao setor público, as características da contabilidade governamental no Brasil e as principais mudanças que vindo sendo implementadas no setor público a partir de meados dos anos 2000.

A partir das informações obtidas, observou-se que de fato há um empenho do governo brasileiro e da classe contábil deste país em direcionar a contabilidade aplicada ao setor público aos padrões de convergência internacional; bem como que a contabilidade atual está ainda ancorada em pressupostos orçamentários e financeiros, ou seja, equilíbrio fiscal, controlando o montante de ingressos (receitas) e desembolsos (despesas); todavia, com a nova contabilidade é possível notar um progresso em direção a aspectos relacionados ao controle do patrimônio, com adoção de medidas como: regime contábil por competência, registro de direitos a receber e obrigações no momento de sua ocorrência e não necessariamente no momento de realização da receita ou despesa.

Assim, pode-se constatar que a contabilidade é nova, em função de uso de pressupostos como regime de competência, tais como: sistema de custos, bens móveis, bens imóveis e bens intangíveis; contra uma contabilidade meramente orçamentária e financeira.

Portanto, pode-se que dizer que a nova contabilidade aplicada ao setor público é nova somente no aspecto relacionado ao uso pelas instituições públicas, uma vez o objetivo da contabilidade governamental, antes do início desse processo de convergência, estava atrelado exclusivamente à garantia do equilíbrio fiscal das contas públicas e agora passou a se preocupar com o controle patrimônio público sem prejuízo do acompanhamento do orçamento público.

Por fim, depreende-se que a nova contabilidade aplicada ao setor público é realmente uma mudança de paradigma para as práticas contábeis das instituições públicas. O uso da contabilidade pública passaria daquele exclusivamente relacionado à garantia do equilíbrio fiscal das contas públicas para preocupar-se adicionalmente com o controle patrimônio público, contribuindo com a melhoria da governança pública, permitindo a transparência das informações, equidade e principalmente para uma prestação de contas que evidencie a realidade da gestão.

## Referências

- Feijó, P., & Bezerra Filho, J. (2012). A Nova Contabilidade Aplicada ao Setor Público. *Revista do Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco*, 28-36.
- Baracho, M. (2000). A importância da gestão de contas públicas Municipais sob as premissas da governance e accountability. *Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais*, 129-161.
- Brasil. (28 de Junho de 1808). *www.planalto.gov.br*. Acesso em 01 de Fevereiro de 2015, disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/revista/Rev\\_35/Alvara.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/revista/Rev_35/Alvara.htm)
- Brasil. (25 de Março de 1824). *www.planalto.gov.br*. Acesso em 01 de Fevereiro de 2015, disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao24.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm)
- Brasil. (07 de Novembro de 1890). *www.senado.leg.br*. Acesso em 01 de Fevereiro de 2015, disponível em <http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/175976/000464801.pdf?sequence=1>
- Brasil. (23 de Outubro de 1891). *legis.senado.gov.br*. Acesso em 01 de Fevereiro de 2015, disponível em <http://legis.senado.gov.br/legislacao/ListaPublicacoes.action?id=64567>
- Brasil. (28 de Janeiro de 1922). *www.planalto.gov.br*. Acesso em 01 de Fevereiro de 2015, disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/Historicos/DPL/DPL4536.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/Historicos/DPL/DPL4536.htm)
- Brasil. (17 de março de 1964). *www.planalto.gov.br*. Acesso em 01 de Fevereiro de 2015, disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm)
- Brasil. (10 de Março de 1986). *www.planalto.gov.br*. Acesso em 01 de Fevereiro de 2015, disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/1980-1989/1985-1987/D92452.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1980-1989/1985-1987/D92452.htm)
- Brasil. (21 de Fevereiro de 2011). *www.tesouro.gov.br*. Acesso em 01 de Fevereiro de 2015, disponível em [http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Port\\_STN\\_109\\_2011\\_GTCO.pdf](http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Port_STN_109_2011_GTCO.pdf)
- CFC. (25 de Novembro de 2008). *www.cfc.org.br*. Acesso em 01 de Fevereiro de 2015, disponível em [http://www.portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2012/12/NBC\\_TSP\\_28022012.pdf](http://www.portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2012/12/NBC_TSP_28022012.pdf)
- Conceição, K. B. (2009). *Estudo Evolutivo da Contabilidade Pública no Brasil e as Ações do Conselho Federal de Contabilidade Diante dos Novos Rumos da Contabilidade Aplicada ao Setor Público*. Rio de Janeiro: Dissertação Mestrado UERJ.

- Feijó, P. H. (2009). O Brasil Rumo ao Novo Modelo de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. *Revista do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro*, 19-37.
- Ferreira, A., & Marchesini, C. (10 de Julho de 2013). *semanaacademica.org.br*. Acesso em 01 de Fevereiro de 2015, disponível em <http://semanaacademica.org.br/contabilidade-publica-em-face-da-padronizacao-contabil>
- Giacomo, W. Á. (2005). O New Public Management no Canadá e a gestão pública contemporânea. *INTERFACES BRASIL/CANADÁ*, 155-170.
- Gil, A. C. (2002). *Como elaborar projetos de pesquisa*. São Paulo: Atlas.
- Goldman, P. (1994). Searching For History in Organizational Theory: Comment on Kieser. *Organization Science*, 621-623.
- Goodman, R. S., & Kruger, E. (1988). Data Dredging or Legitimate Research Method? Historiography and Its Potential for Management Research. *Academy of Management Review*, 315-325.
- Hyndman, N., & Connoly, C. (2011). Accruals accounting in the public sector: A road not always taken. *Management Accounting Research*, 36-45.
- Iudícibus, S., Martins, E., Gelbcke, E., & Santos, A. (2010). *Manual de Contabilidade Societária: aplicável a todas as sociedades*. São Paulo: Atlas.
- Iudícibus (org.), S. d. (2010). *Contabilidade Introdutória: Equipe de Professores da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da USP*. São Paulo: Atlas.
- Kohama, H. (2010). *Contabilidade Pública: Teoria e Prática*. São Paulo: Atlas.
- Oliveira, M. d. (2012). *Convergência da Contabilidade Brasileira aos Padrões Internacionais: Um Estudo Comparativo entre Contabilistas e Docentes*. São Paulo: 9º Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade.
- Reis, A. d., & Silva, S. L. (2007). A História da Contabilidade No Brasil. *Seminário Estudantil de Produção Acadêmica*.
- Sallaberry, J., & Vendruscolo, M. (2012). Padrões Internacionais de Contabilidade para o Setor Público: análise da IPSAS 17. *Revista Administração Pública e Gestão Social*, 48-75.
- Silva, L. M. (2011). *Contabilidade Governamental: Um enfoque administrativo da nova contabilidade pública*. São Paulo: Atlas.
- Silva, W. L. (2012). *A Nova contabilidade Aplicada ao Setor Público: uma abordagem prática*. São Paulo: Atlas.
- Slomsky, V. (2013). *Manual de Contabilidade Pública*. São Paulo: Atlas.
- GεCont*, v. 4, n. 1, Floriano-PI, Jan-Jun. 2017.

Szuster, N., Cardoso, R., Szuster, F., Szuster, F., & Szuster, F. (2012). *Contabilidade Geral*. São Paulo: Atlas.

Veja, R., Gouarte, J., Behr, A., Costa, C., & Ramos, T. (2013). *A Nova Contabilidade Aplicada ao Setor Público: uma análise nos municípios do COREDE- FO*. Rio de Janeiro: IV ADCONT.

## Notas

---

<sup>i</sup> <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/carrossel-contabilidade-publica-01> acesso em 10/06/2014.

<sup>ii</sup> Idem.

<sup>iii</sup> Livre tradução das autoras.

<sup>iv</sup> [http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/205525/CARTILHA\\_ENCONTRO\\_PREFEITOS.pdf](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/205525/CARTILHA_ENCONTRO_PREFEITOS.pdf)

Acesso em 19 de fevereiro de 2015.

<sup>v</sup> O Sistema Contábil Público é a estrutura de informações para identificação, mensuração, avaliação, registro, controle e evidenciação dos atos e dos fatos da gestão do patrimônio público, com o objetivo de orientar o processo de decisão, a prestação de contas e a instrumentalização do controle social (KOHAMA, 2010 p. 26).