

# **BENEFÍCIOS POTENCIAIS DA NOVA CONTABILIDADE PÚBLICA PARA A GESTÃO GOVERNAMENTAL: UM ESTUDO DE CASO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DO INCRA**

**RESUMO:** O objetivo deste trabalho é apresentar os principais benefícios para a gestão governamental de um sistema de informações contábeis no modelo defendido pela chamada "nova contabilidade pública". Defende-se que a implantação deste novo modelo é variável importante para promoção do fortalecimento de sistemas de controles internos gerenciais e para a produção de informações para tomada de decisão. De modo a exemplificar as afirmativas, as conclusões foram tomadas a partir do estudo de caso do Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (Incra) partindo de uma análise exploratória das demonstrações contábeis.

**Palavras-chave:** Nova contabilidade pública; regime de competência; sistemas de controles internos; sistemas de custos; Incra.

**ABSTRACT:** *The proposal of this paper is to present the most important benefits for the government management of an accounting information system in the model called "the new government accounting." It is important to implement the model for strengthening internal management controls systems and to produce information for decision making. In order to demonstrate these assertions, conclusions were taken from the case study of INCRA.*

**Keywords:** *New government accounting; accrual; internal control systems; cost systems; Incra.*

## SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO .....	4
1.1. PROBLEMA .....	6
1.2. OBJETIVOS.....	6
1.2.1. Objetivo geral .....	6
1.2.2. Objetivos específicos .....	7
1.3. HIPÓTESE.....	7
1.4. JUSTIFICATIVA.....	8
1.5. METODOLOGIA .....	8
2. REFERENCIAL TEÓRICO .....	8
2.1. CONTABILIDADE: USUÁRIOS E OBJETIVOS.....	8
2.2. A “NOVA CONTABILIDADE PÚBLICA”: PRINCÍPIOS E NORMAS .....	12
3. ANÁLISE EXPLORATÓRIA: O CASO DO INCRA E DAS POLÍTICAS PÚBLICAS DE REFORMA AGRÁRIA.....	15
3.1. CONTEXTO.....	15
3.1.1. O Ambiente Institucional .....	15
3.1.2. As Demonstrações Contábeis .....	17
3.2. ANÁLISES: FRAGILIDADES E POSSIBILIDADES .....	18
3.2.1. Identificando Fragilidades nas Demonstrações Contábeis Publicadas sob Modelo Orçamentário-Financeiro .....	18
3.2.2. Inferindo Potenciais Benefícios para a Gestão Pública a Partir da Adoção do Modelo de "Nova Contabilidade Pública" .....	21
4. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	24
4.1. GENERALIDADES .....	24
4.2. SUGESTÕES DE APRIMORAMENTO DO SISTEMA DE CUSTOS DA UNIÃO .....	26
5. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....	27
6. NOTAS.....	28

## **FIGURAS**

Figura 1. Momentos no Processo Contábil de Produção de Informações

Figura 2. Normas Brasileiras de Contabilidade Destacadas

Figura 3. Principais Atividades do Incra

Figura 4. Balanço Patrimonial do Incra (Exercício de 2012)

Figura 5. Demonstração das Variações Patrimoniais do Incra (Exercício de 2012)

Figura 6. Modelo de ajustes necessários para a apuração de custos no SIC

## 1. INTRODUÇÃO

Nos últimos anos, a sociedade brasileira vem requerendo a prestação, por parte dos gestores públicos, de serviços com mais qualidade e eficiência, fato que vem constantemente colocando governos em xeque.

Reformas administrativas ou choques de gestão são denominações genéricas para modificações nos *modus operandi* das entregas das administrações públicas. Diversas técnicas (*balanced scorecard*) ou ênfases (redução de custos, eficácia) são dadas a cada uma delas. A maioria contempla, essencialmente, a necessidade de estabelecimento de indicadores de desempenho, que, em última instância, significa necessidade de sistemas de informações gerenciais.

Na maioria dos casos, no entanto, qualquer discussão sobre sistemas de informações contábeis para fins de apoio à tomada de decisões gerenciais, inclusive quando se destaca a questão do sistema de custo, é superficialmente abordada ou mesmo unicamente tangenciada, sem maiores justificativas.

Na esteira destas abordagens, um movimento mundial, ainda silencioso, vem sendo conduzido pela *International Federation of Accountants* (IFAC) no sentido de adoção das *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS). As IPSAS são normas fortemente baseadas em suas equivalentes aplicadas ao setor privado denominadas *International Financial Reporting System* (IFRS).

Em paralelo a este movimento mundial, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) no Brasil editou as denominadas Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC) da série 16. São 11 normas que tratam da contabilização de fenômenos patrimoniais no setor público. Além disso, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) vem se engajando na expedição de manuais e na implementação de sistemáticas que contribuam decisivamente para uma melhoria nas políticas contábeis governamentais e que, em última instância, contribuirão para o aperfeiçoamento da gestão pública.

Em comum, as normatizações pregam a aplicação do regime de competência sob o chamado "enfoque patrimonial" tanto para receita quanto para despesa e o conseqüente reconhecimento, derivado daquela aplicação, do conjunto de ativos e passivos do ente governamental. As diferenças se relacionam, sobretudo, aos critérios de mensuração de ativos e passivos, os quais são mais complexos nas primeiras - dada sua origem - do que nas últimas.

Os fundamentos dessas normatizações vêm sendo paulatinamente reconhecidos por portarias da STN, principalmente após a edição da Portaria 184 do MF (que trata da convergência das normas nacionais às internacionais).

O conjunto desses fundamentos é o que se vem denominando "nova contabilidade pública". A essência desse movimento é a renovada ênfase na dimensão patrimonial do reconhecimento de receitas, despesas, ativos e passivos e a busca por uma visão mais completa das variações patrimoniais e mais íntegra do conjunto de ativos e passivos do que aquela decorrente unicamente da ênfase culturalmente estabelecida na dimensão orçamentária.

Isso, no entanto, não é propriamente uma novidade. O estado atual da contabilidade pública é resultado mais de práticas "viciadas" e hermenêuticas parciais do que de prescrições, inclusive normativas, já que a própria Lei 4.320/64 já dispunha sobre a necessidade de a contabilidade evidenciar todos os fatos ligados à administração orçamentária, financeira patrimonial e industrial (art. 89).

Durante muito tempo, contudo, tanto a literatura quanto a prática se utilizaram do chamado regime misto (caixa para receita e competência para despesa) como resultado de uma hermenêutica parcial da Lei 4.320/64. A receita e a despesa a qual se aplica tal regime misto são aquelas que resultam de variações de natureza estritamente orçamentária.

A preponderância da dimensão orçamentária (mais restrita) sobre a dimensão patrimonial (mais ampla) não é prática exclusiva brasileira e é, antes de qualquer outra consideração, fruto da própria preponderância do orçamento público no contexto das finanças públicas de um país.

O que defende a "nova contabilidade pública" é que a adoção do regime de competência é útil por gerar um "choque" de informação sobre todas as variações patrimoniais na medida em que permite conhecer, de forma integrada, o universo de ativos e passivos do setor público, atualmente desconhecidos (exemplo: passivos contingentes) e/ou controlados de forma dispersa (exemplo: créditos a receber quando não reconhecidos como dívida ativa), e um "choque" de gestão ao incentivar o estabelecimento de controles internos gerenciais para mitigar riscos nessas áreas. Além disso, a literatura especializada entende que a adoção do regime de competência é pré-requisito para o estabelecimento de sistemas de custos.

Assim, "a nova contabilidade pública", implementada com base nas novas orientações estratégicas, poderá servir decisivamente como indutora da estruturação

de sistemas de controles internos e provedora de informações para a tomada de decisão gerencial. Em ambos os casos, a contabilidade estará subsidiando a gestão governamental de insumos e fundamentos de sólida relevância para os gestores públicos.

O objetivo deste trabalho, conforme destacado a seguir, é apresentar os potenciais benefícios para a gestão governamental de um sistema de informações contábeis no modelo da "nova contabilidade pública" em termos de fortalecimento de sistemas de controles internos e de produção de informações para tomada de decisão, levando em consideração o estudo das demonstrações contábeis do Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (Incra).

O trabalho está dividido em quatro seções. Nesta seção, complementam esta introdução, a apresentação do problema de pesquisa, dos objetivos geral e específico, hipótese, justificativa e metodologia. Na seção 2, é apresentado um referencial teórico sobre contabilidade, seus objetivos e usuários, bem como sobre os princípios e normas da "nova contabilidade pública". Na seção 3, é feita uma análise exploratória das demonstrações contábeis do Incra, identificando fragilidades nas demonstrações contábeis publicadas sob o modelo orçamentário-financeiro e apresentando inferências sobre possíveis benefícios para esta autarquia da adoção do novo modelo de contabilidade pública. Finalmente, na seção 4 são apresentadas as considerações finais.

## **1.1. PROBLEMA**

O modelo da "nova contabilidade pública" de fato apresenta ganhos de informação relevantes e, nesse sentido, pode funcionar como indutor do fortalecimento e aperfeiçoamento dos sistemas de controles internos e também como provedor de informações relevantes para a construção de indicadores de desempenho, em especial de custos?

## **1.2. OBJETIVOS**

### **1.2.1. Objetivo geral**

Apresentar os principais benefícios para a gestão governamental de um sistema de informações contábeis no modelo defendido pela chamada "nova

contabilidade pública" em termos de fortalecimento de sistemas de controles internos gerenciais e de produção de informações para tomada de decisão, a partir do estudo de caso das demonstrações contábeis do Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (Incra).

### **1.2.2. Objetivos específicos**

- Apresentar as diferenças entre os objetivos da contabilidade financeira, da contabilidade gerencial e da contabilidade de custos;
- Apresentar as diferenças entre usuários internos e externos da contabilidade;
- Destacar momentos relevantes do processo contábil de produção de informações;
- Apresentar as principais diferenças entre a visão orçamentário-financeira e a visão contábil-patrimonial da contabilidade;
- Delimitar o conceito de "nova contabilidade pública" e apresentar as principais normas sobre o modelo;
- Apresentar as principais atividades do Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (Incra) e os reflexos patrimoniais nas demonstrações contábeis;
- Identificar benefícios para melhoria da gestão do Incra a partir da análise das demonstrações contábeis.

### **1.3. HIPÓTESE**

É possível identificar fragilidades nos sistemas de controles internos da organização que comprometem a produção de informações gerenciais de custos a partir da análise comparativa entre as demonstrações contábeis levantadas sob o modelo da contabilidade pública com viés orçamentário-financeiro e o da "nova contabilidade pública" com viés contábil-patrimonial.

Lido de outra maneira, o modelo da "nova contabilidade pública" pode funcionar como indutor do fortalecimento e aperfeiçoamento dos sistemas de controles internos e também como provedor de informações relevantes para a construção de indicadores de desempenho, em especial de custos.

## **1.4. JUSTIFICATIVA**

O presente trabalho se justifica porque muito se comenta sobre os benefícios da “nova contabilidade pública” para usuários externos (sociedade, parlamentares, auditores, credores) da informação contábil, em termos do incremento de transparência que provê, mas pouco se discute sobre possíveis ou potenciais benefícios para usuários internos (gestores públicos). Apesar de o novo modelo estar baseado em diversas normatizações que, em maior ou menor grau, regulamentam a apresentação de informações para o público em geral, os usuários internos, em especial os gestores públicos interessados na prestação de melhores serviços públicos, também podem se beneficiar das prescrições deste novo modelo. Alguns desses benefícios serão apresentados neste trabalho.

## **1.5. METODOLOGIA**

A metodologia utilizada nessa pesquisa aplicada foi o método analítico-dedutivo, que parte de pesquisas bibliográficas em normativos, livros, documentos públicos, artigos, monografias e *sites* de internet nas áreas governamental, contábil e administrativa. Posteriormente, esse trabalho de monografia buscou realizar inferências a partir de demonstrações contábeis.

## **2. REFERENCIAL TEÓRICO**

### **2.1. CONTABILIDADE: USUÁRIOS E OBJETIVOS**

Como é de amplo conhecimento, o negócio principal da contabilidade é o fornecimento de informações para os seus diversos usuários formarem juízos e tomarem decisões.

Salmonson (1977) conceitua contabilidade como “um processo sistemático de mensuração e evidenciação a vários usuários, de informações financeiras relevantes para os tomadores de decisões a respeito das atividades econômicas de uma organização ou entidade”.

O enfoque de sistema de informações econômico-financeiras da contabilidade é também enfatizado por diversos autores, os quais destacam, ainda, a necessidade

de uma disciplina contábil, ou seja, da apresentação de informações estruturadas (não dispersas) e que obedeçam a uma sólida metodologia.

Os usuários são partes interessadas que demandam a divulgação de informações sobre a gestão financeira (em sentido lato) dos administradores das entidades que gerem recursos.

A teoria da contabilidade prescreve a existência de dois tipos principais.

São usuários externos aqueles situados fora da organização (principalmente investidores e credores) e fortemente interessados em relatórios financeiros das empresas onde investirão. Tais relatórios devem possuir características (padronização, generalização) que permitam a comparabilidade com outras empresas e setores (HENDRIKSEN, 1999). Este enfoque é chamado contabilidade financeira.

São usuários internos aqueles situados dentro da organização (administradores), mais interessados em relatórios gerenciais menos padronizados e mais específicos. Este enfoque é denominado contabilidade gerencial.

Belkaoui *apud* Iglesias Sánchez (1995) assim descrevem os objetivos de cada enfoque contábil:

- a) contabilidade financeira: é responsável pelo fornecimento de informação dirigidas, primeiramente, aos usuários externos;
- b) contabilidade gerencial: é responsável pela geração de informações destinadas ao processo de tomada de decisão pelos usuários internos (gestores), destinando-se à maximização dos resultados.

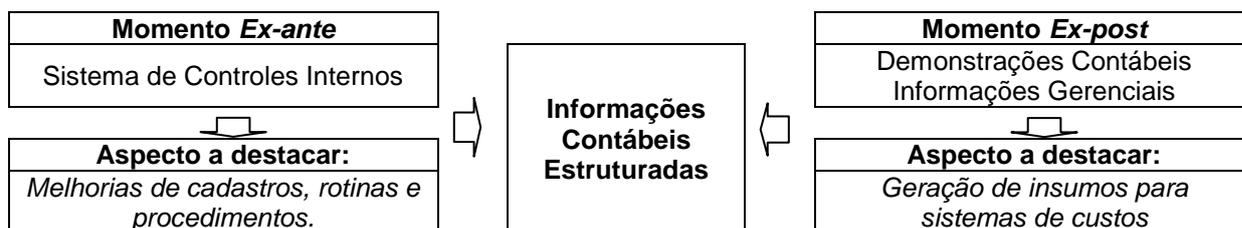
Outra característica distintiva dos enfoques contábeis é sua regulação. A contabilidade financeira, dada sua característica de informação geral, é guiada pelos chamados “princípios de contabilidade geralmente aceitos” e pelas normatizações emanadas dos diversos organismos regulamentadores. A contabilidade gerencial, voltada para especificidades de usuários internos, é livre de regulamentação.

Os usuários podem atender às suas necessidades de informação tanto por meio de relatórios financeiros gerados pela contabilidade financeira quanto pela contabilidade gerencial. Iglesias Sánchez (1995) destaca, ainda, que a intersecção entre as duas contabilidades gera um novo subsistema de informação denominado contabilidade de custos. A contabilidade de custos é responsável pela valoração da produção obtida e pelo controle de custos.

A padronização para um usuário externo mediano é o aspecto mais preponderante da contabilidade financeira. Considerando que satisfazer a todas as exigências de todos os usuários aumentaria muito o custo de produção de informação, a solução adotada pela teoria e pela prática contábil é focar nas necessidades comuns dos usuários da informação (HENDRIKSEN, 1999). A ênfase na divulgação de informações para o público em geral baseia-se na presunção de que um número significativo de usuários necessita de informação similar (AICPA nº 4).

A despeito de a contabilidade gerencial levantar informações primordialmente para a tomada de decisões dos administradores, as informações providas pela contabilidade financeira são também igualmente importantes para suportar tais decisões. É possível destacar dois momentos relevantes no processo contábil de produção de informações: a) um momento *ex-ante* a existência das informações estruturadas; e b) um momento *ex-post* à existência das informações estruturadas.

**Figura 1. Momentos no Processo Contábil de Produção de Informações**



Fonte: elaborada pelo autor.

Entende-se por informações estruturadas o registro contábil de fenômenos patrimoniais com todos os requisitos que lhe são correlatos e exigidos (incluindo integridade, fidedignidade e integridade, conforme referido na Resolução CFC n.º 1.132/08).

É requisito para a existência de informações estruturadas, ou seja, *ex-ante* a estruturação dessas informações e consequente divulgação de demonstrações contábeis, a existência de um robusto sistema de controles internos.

Segundo o *Committee of Sponsoring Organizations (COSO)*<sup>i</sup>, controle interno é um processo, desenvolvido para garantir, com razoável certeza, que sejam atingidos os objetivos de uma entidade, nas seguintes categorias:

a) objetivos de desempenho ou estratégia (eficiência e efetividade operacional): esta categoria está relacionada com os objetivos básicos da entidade,

inclusive com os objetivos e metas de desempenho e rentabilidade, bem como da segurança e qualidade dos ativos;

b) objetivos de informação (confiança nos registros contábeis/financeiros): todas as transações devem ser registradas, todos os registros devem refletir transações reais, consignadas pelos valores e enquadramentos corretos;

c) objetivos de conformidade (normatividade) com leis e normativos aplicáveis à entidade e sua área de atuação.

Assim, o objetivo principal dos sistemas de controles internos é auxiliar a entidade atingir seus objetivos. Portanto, controle interno é um elemento que compõe o processo de gestão (HOLANDA e VIEIRA, 2009).

Neste caso, o sistema de controle interno que deve ser estruturado para permitir a fluência da informação desde o nascedouro até seu registro contábil e, assim, tornar fidedigno o valor das informações apresentadas nas demonstrações contábeis.

Ou seja, quando uma organização se propõe a apresentar demonstrações contábeis (contabilidade financeira) íntegras e fidedignas, indiretamente deve estar amparada em um sólido e robusto sistema de controles internos estruturados *ex-ante* a esta divulgação. Sendo assim, a contabilidade auxilia a gestão ao incentivar a estruturação de sistemas de controles internos que contribuirão para que sejam atingidos os objetivos da entidade.

Após divulgadas as informações ou, em certos casos, mesmo antes de sua divulgação, mas após efetuados os registros contábeis, as informações poderão ser utilizadas para a tomada de decisão gerencial (momento *ex-post*). É o caso das informações integrantes dos sistemas de custos.

Custo pode ser conceituado como “todos aqueles gastos incorridos na produção do volume e *mix* de produtos, durante um período” (ATKINSON *et al*, 2000, p. 126).

Sistema de gestão de custos é um conjunto de ferramentas e técnicas que, em primeiro lugar, mensura os custos dos recursos consumidos na realização das atividades da organização, e, posteriormente, avalia os efeitos sobre os custos das mudanças naquelas atividades (HORNGREN *et al*, 2004).

O autor destaca que os principais propósitos de um sistema de custos são:

a) fornecer medidas agregadas do valor do estoque e custos dos produtos manufaturados para relatórios externos para investigadores, credores e outros interessados externos;

b) fornecer informação de custo para decisões gerenciais estratégicas;

c) fornecer informação de custo para controle operacional.

Em ambos os casos, é requisito que as informações devam ser íntegras, completas e fidedignas e, principalmente, que as diversas transações sejam reconhecidas e registradas integralmente no momento em que ocorrerem.

A integridade pode ser compreendida como registro de todas as transações econômicas de uma entidade no momento em que ocorrem. Este conceito é contabilmente operacionalizado pelo regime de competência. O regime de competência registra a ocorrência dos fluxos econômicos independentemente da ocorrência dos fluxos financeiros, permitindo, assim, o reconhecimento e, principalmente, a mensuração dos ativos e passivos de uma entidade. O registro das transações pelo regime de competência é aspecto essencial para o conhecimento da integralidade das diversas ocorrências que afetam o patrimônio.

## **2.2. A “NOVA CONTABILIDADE PÚBLICA”: PRINCÍPIOS E NORMAS**

O conhecimento sobre as informações contábeis e financeiras dos governos é prerrogativa do sistema democrático e se insere no amplo conjunto de informações a que o cidadão pode ter acesso. A contabilidade no setor público, contudo, possui particularidades que a distingue da contabilidade aplicada a organizações com finalidades lucrativas.

Segundo Vieira (2010, p. 12):

Ao menos três visões condicionam a definição, a forma de cálculo e a caracterização de um passivo no Setor Público. A visão orçamentário-financeira, na qual os preceitos, princípios e aspectos relacionados ao orçamento público preponderam. A visão estatístico-fiscal, no qual os conceitos de estatísticas fiscais para fins de política econômica ganham importância. E a visão contábil-patrimonial, no qual os princípios e doutrinas contábeis ganham relevo.

A emergência da chamada "nova contabilidade pública" ocorre com o intuito de resgatar e fortalecer a visão contábil-patrimonial como contraponto às culturalmente prevaletentes visões orçamentário-financeira e estatístico-fiscal:

[...], a visão orçamentário-financeira apresenta uma perspectiva parcial das [aplicações e] fontes de financiamento governamentais, por apresentar, em geral, o conjunto de [ativos e] passivos que tenham apenas relação mais próxima com a execução orçamentária.

Por essa visão, é mais difícil antever crises de gestão dos financiamentos e impactos de passivos contingentes, bem como obter um painel integral das [disponibilidades e] exigibilidades do Setor Público.

A visão contábil-patrimonial prescreve que [ativos e] passivos sejam reconhecidos no momento em que satisfazem sua definição, possam ser razoavelmente estimados ou passem nos testes de relevância (COLAUTO *et al.*, 2009). (VIEIRA, 2010, p. 12).

Corolário à adoção da visão contábil-patrimonial está a adoção do regime de competência integral.

A despeito de certas controvérsias interpretativas, ao menos no tocante às despesas (e por consequência os passivos), o registro e reconhecimento por competência deveria se dar desde a promulgação da Lei 4.320/64. Não sendo este o caso, por razões mais essencialmente culturais e pragmáticas, a adoção deste regime para a despesa está explicitamente consignada na Lei Complementar 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal).

A adoção deste modelo é útil por permitir conhecer, de forma integrada, o universo de ativos e passivos do setor público, atualmente desconhecidos (ex. passivos contingentes) e/ou controlados de forma dispersa. Isso tem por consequência dois efeitos imediatos: indução ao estabelecimento de controles internos gerenciais e produção de informações mais completas para medição de resultados do setor público (ex.: sistema de custos).

Diversos fenômenos patrimoniais não são contabilizados devido à utilização do viés orçamentário-financeiro, tais como provisão para férias e 13º salário de pessoal a pagar, passivos com fornecedores (quando não há orçamento para o pagamento), provisão para créditos de liquidação duvidosa, entre outros.

A adoção do regime de competência integral é a base das normatizações nacionais (CFC, STN) e internacionais (IFAC) que servem de subsídio para a “nova contabilidade pública”.

Internacionalmente, as IPSAS são normas que estão sendo desenvolvidas a partir da adaptação das IAS/IFRS do IASB<sup>ii</sup>, originalmente escritas para empresas. O IFAC limita o alcance de suas prescrições normativas à informação financeira de propósito geral sobre o consolidado das transações governamentais para usuários

externos sob o regime de competência. Não prescreve, por exemplo, mudanças no orçamento público ou na administração financeira pública e aceita os modelos de contas nacionais (IPSAS 22) e do orçamento público (IPSAS 24) como modelos coexistentes.

Em nível nacional, o CFC emitiu, em 2008, as denominadas “normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público” (NBC SP). Sob a denominação NBC T 16, já foram emitidas onze normas, que se propõem a servir como contrapeso à persistente perspectiva orçamentária prevalecente sobre os princípios contábeis geralmente aceitos.

Para fins deste trabalho, é importante destacar duas normas do CFC: a) a NBC T.16.8 e b) a NBC T.16.11.

**Figura 2. Normas Brasileiras de Contabilidade Destacadas**

<b>NBC T 16.8</b>	<b>NBC T 16.11</b>
Trata de sistemas de controles internos contábeis	Trata de sistemas de custos no setor público

Fonte: elaborado pelo autor com base nas normas citadas.

O CFC, portanto, destaca explicitamente em suas normas a importância de sistemas de controles internos contábeis e de sistemas de custos para a gestão governamental.

Em paralelo, a STN vem editando um conjunto de portarias anuais sob a denominação "Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público" que trata de procedimentos contábeis orçamentários, procedimentos contábeis específicos, plano de contas, demonstrações contábeis e demonstrações fiscais. Os normativos se referenciam na visão contábil-patrimonial.

Recentemente, o Governo Federal iniciou a implantação de seu Sistema de Informação de Custos (SIC), de modo a cumprir o disposto na Lei 4.320/64 (art. 85) e na LRF que, em seu art. 50, obriga a Administração Pública a manter um sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

Machado e Holanda (2010) defendem que o sistema foi concebido para ser utilizado, principalmente, como apoio à gestão pelos órgãos executores das políticas públicas, com o intuito de subsidiá-los no processo de tomada de decisão. Os autores destacam que as principais finalidades do sistema são:

- a) prover uma maior eficiência ao processo alocativo, permitindo avaliar se os bens e serviços produzidos justificam os custos incorridos correspondentes;
- b) prover uma maior eficiência operacional, por meio da apuração dos custos dos projetos e atividades governamentais – de forma a evidenciar os resultados da gestão, considerando as informações financeiras da execução orçamentária e as informações detalhadas sobre a execução física –, e da análise custo/benefício das ações governamentais; e
- c) fixar preços públicos e taxas justos, a partir do conhecimento dos custos dos produtos e serviços públicos ofertados.

Como forma de alinhamento institucional entre as normas da STN, do CFC e do IFAC, o Ministério da Fazenda expediu a Portaria nº 184/2008, que dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos e práticas para elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-las convergentes com as IPSAS.

Em todos estes normativos há algo comum: a adoção de uma base contábil mínima estabelecida no regime de competência integral de modo a reconhecer todas as transações que afetam o patrimônio público. Esta é a base da “nova contabilidade pública”.

### **3. ANÁLISE EXPLORATÓRIA: O CASO DO INCRA E DAS POLÍTICAS PÚBLICAS DE REFORMA AGRÁRIA**

#### **3.1. CONTEXTO**

##### **3.1.1. O Ambiente Institucional**

As políticas de reforma agrária no Brasil são empreendidas, primordialmente, pelo Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (Incrá), autarquia federal integrante da estrutura do Ministério do Desenvolvimento Agrário (MDA).

A missão da autarquia é a de "implementar a política de reforma agrária e realizar o ordenamento fundiário nacional, contribuindo para o desenvolvimento rural sustentável". O Incra tem como atividades principais, nos termos da Lei nº 4.504/1964 (Estatuto da Terra) e legislação complementar, entre outros: a)

ordenamento da estrutura fundiária, que inclui gerenciamento do processo de obtenção e destinação de terras, e b) assentamento dos beneficiários da reforma agrária e da colonização.

Com base na análise dos documentos legais e nas informações coletadas junto ao relatório de gestão da autarquia<sup>iii</sup>, é possível observar que a unidade tem a missão institucional de: a) obter (comprar, desapropriar, regularizar posses) terras que passam a incorporar seu ativo (imobilizado ou outro) até sua disponibilização ao assentado; e b) conceder crédito para que os beneficiários se assentem nas terras obtidas.

**Figura 3. Principais Atividades do Incra**

<b>Atividades Principais</b>	
<b>(1) Obtenção e destinação de terras</b>	<b>(2) Desenvolvimento dos projetos de assentamento de reforma agrária</b>
Promover as desapropriações por interesse social para fins de reforma agrária e realizar outras formas de aquisição de terras necessárias às suas finalidades.	Garantir às famílias assentadas o acesso aos <u>créditos</u> , serviços e infraestrutura básica.
▼	▼
<b>Dimensão contábil:</b> Implica incorporação de ativos fixos na carteira da autarquia.	<b>Dimensão contábil:</b> Implica concessão de créditos (empréstimos) e consequente incremento da carteira de ativos a receber (direitos).

Fonte: elaborado pelo autor.

No tocante à atividade (1), para a formação da carteira de imóveis que viabilizará a política de reforma agrária são emitidos títulos da dívida agrária (TDA)<sup>iv</sup>. Após os imóveis serem incorporados à carteira da autarquia, o Incra pode intermediar o processo de assentamento junto ao beneficiário.

No que se refere à atividade (2), com o objetivo de propiciar a sustentabilidade financeira do destinatário da política pública, o Incra garante o acesso a recursos financeiros por parte das famílias assentadas por meio de uma linha denominada "crédito de instalação":

Lei 8.629/1993

Art. 17. ...

(...)

V - a consolidação dos projetos de assentamento integrantes dos programas de reforma agrária dar-se-á com a concessão de créditos de instalação e a conclusão dos investimentos, bem como com a outorga do instrumento definitivo de titulação. ([Incluído pela Medida Provisória nº 2.183-56, de 2001](#)) (grifei)

A par deste contexto, o objetivo inicial é verificar se as demonstrações contábeis da entidade, tal como apresentados segundo as práticas atuais de contabilidade pública (ainda sem incorporação das prescrições da “nova contabilidade pública”), refletem estes fenômenos apropriadamente.

### 3.1.2. As Demonstrações Contábeis

O balanço patrimonial<sup>V</sup> da autarquia para o exercício de 2012 apresenta os valores indicados a seguir.

**Figura 4. Balanço Patrimonial do Incra (Exercício de 2012)**

	<i>Em mil</i>	%		<i>Em mil</i>	%
<b>Ativo Financeiro</b>	<b>4.364.633,12</b>	<b>18,8</b>	<b>Passivo Financeiro</b>	<b>4.343.749,23</b>	<b>597,29</b>
<b>Ativo Não-Financeiro</b>	<b>17.186.481,23</b>	<b>81,2</b>	<b>Passivo Não-Financeiro<sup>2</sup></b>	<b>-3.684.267,99</b>	<b>-497,3</b>
Realizável a Curto Prazo	-1.491.951,62	-			
Realizável a Longo Prazo	16.850.951,55	80,7			
▼ <i>Empréstimos</i>	7.224.854,07	33,8			
▼ <i>Créditos a Receber</i>	9.160.724,92	44,7			
<i>Dívida Ativa</i>	33.489,33	0,13			
<i>Outros</i>	432.064,42	2,13			
<b>Ativo Permanente</b>	<b>1.827.481,31</b>	<b>7,06</b>	<b>Patrimônio Líquido</b>	<b>20.891.633,12</b>	
▲ Imobilizado	1.826.149,64	7,06			
Intangível	1.331,67	0			
<b>Ativo Real</b>	<b>21.551.114,36</b>	<b>100</b>	<b>Passivo Real</b>	<b>659.481,24</b>	<b>100</b>
<b>Ativo Compensado<sup>1</sup></b>	<b>5.482.973,96</b>		<b>Passivo Compensado<sup>1</sup></b>	<b>5.482.973,96</b>	
<b>Ativo Total</b>	<b>27.034.088,33</b>		<b>Passivo Total</b>	<b>27.034.088,33</b>	

Fonte: Incra (2012).

Notas: (1) o Ativo Compensado e o Passivo Compensado são retirados do somatório por serem constituídos de contas que registram atos administrativos que ainda não impactaram o conjunto de bens, direitos e obrigações da entidade; (2) Critérios de provisionamento do passivo decorrente de restos a pagar fazem com que os valores do passivo financeiro sejam negativos, conforme explicado em Vieira (2010).

O balanço patrimonial apresenta informações financeiras sobre as principais atividades do Incra. O Ativo Imobilizado (atividade 1) representa 7,06% do valor dos ativos reais. No caso dos créditos (atividade 2), os valores das rubricas “Empréstimos” e “Créditos a Receber” totalizam 78,5% do total dos ativos reais da unidade jurisdicionada.

O balanço apresentado está essencialmente ancorado nas prescrições da visão orçamentário-financeira. Os sinais ao lado das rubricas do ativo significam: a) créditos podem estar apropriadamente reconhecidos, mas provavelmente não estarão bem mensurados, por isso do sinal (▼) que significa que deve haver alterações significativas no valor divulgado; b) imobilizados não estão apropriadamente reconhecidos e tampouco bem mensurados, por isso do sinal (▲) que significa que deve haver alterações significativas no valor divulgado. Esta análise é referenciada nos preceitos da visão contábil-patrimonial.

A demonstração das variações patrimoniais (DVP) da autarquia para o exercício de 2012 apresenta os valores indicados a seguir.

**Figura 5. Demonstração das Variações Patrimoniais do Incra (Exercício de 2012)**

	<i>Em mil</i>	<i>%</i>		<i>Em mil</i>	<i>%</i>
<b>Orçamentárias</b>	<b>5.924.167,45</b>	<b>32,28</b>	<b>Orçamentárias</b>	<b>4.521.560,07</b>	<b>24,64</b>
<b>Extra-Orçamentárias</b>	<b>12.429.040,79</b>	<b>67,72</b>	<b>Extra-Orçamentárias</b>	<b>12.611.786,53</b>	<b>68,72</b>
Interferências	848.570,62	4,62	Interferências	1.685.951,90	9,19
Acréscimos	11.580.470,17	63,10	Decréscimos	10.925.834,62	59,53
<i>Incorporações de Ativos</i>	<i>6.948.512,76</i>	<i>37,86</i>	<i>Desincorporações de Ativos</i>	<i>6.861.163,07</i>	<i>37,38</i>
<i>Ajustes</i>	<i>58.889,54</i>	<i>0,32</i>	<i>Ajustes de Créditos</i>	<i>14.350,83</i>	<i>0,08</i>
<i>Desincorporações de Ativos</i>	<i>4.571.444,67</i>	<i>24,91</i>	<i>Incorporações de Passivos</i>	<i>4.049.971,03</i>	<i>22,07</i>
<i>Outros Ajustes</i>	<i>1.623,18</i>	<i>0,01</i>	<i>Outros Ajustes</i>	<i>349,68</i>	<i>0,00</i>
			<b>Superávit</b>	<b>1.219.861,64</b>	<b>6,65</b>
<b>Variações Ativas</b>	<b>18.353.208,24</b>	<b>100,00</b>	<b>Variações Passivas</b>	<b>18.353.208,24</b>	<b>100,00</b>

Fonte: Incra (2012).

Da mesma forma que o balanço patrimonial, a DVP apresentada está essencialmente ancorada nas prescrições da visão orçamentário-financeira. O sinal ao lado da rubrica “ajustes de créditos” significa que a contrapartida em termos de contas de resultado da provisão para créditos de liquidação duvidosa não existe, pois a provisão no ativo não existe. Esta análise é referenciada nos preceitos da visão contábil-patrimonial. No caso do Incra, os valores estariam contemplados nas seguintes contas do plano de contas da União: 5.2.3.2.3.00.00 - AJUSTES DE CREDITOS (5.2.3.2.3.01.00 - PROVISAO PARA DEVEDORES DUVIDOSOS).

### 3.2. ANÁLISES: FRAGILIDADES E POSSIBILIDADES

O pressuposto inicial das análises que serão promovidas nesta subseção é o de que os gestores se interessam por melhorar seus instrumentos e procedimentos de gestão. Trata-se, naturalmente, dos bons gestores que se interessam em coibir fraudes e melhorar o desempenho de suas organizações.

#### 3.2.1. Identificando Fragilidades nas Demonstrações Contábeis Publicadas sob Modelo Orçamentário-Financeiro

Aplicando os referenciais da "nova contabilidade pública" às demonstrações contábeis do Incra, é possível extrair algumas constatações.

Em virtude da delimitação do tema, essas constatações se subsumirão ao ativo de maior materialidade no balanço patrimonial do Incra, bem como aos reflexos patrimoniais na DVP deste ativo. Este ativo é resultado de um dos programas de maior expressividade daquela autarquia, qual seja a concessão de créditos de instalação, pilar da política pública de reforma agrária.

No tocante ao balanço patrimonial, deve se destacar que um ativo recebível decorrente de um empréstimo concedido se submete a considerações sobre sua liquidez, pois, na média, nem tudo que se espera receber de fato se concretizará. Portanto, é necessário que ocorra o registro de uma provisão para créditos de liquidação duvidosa, de forma a ajustar o valor do ativo no balanço ao valor provável de recebimento no momento da divulgação<sup>vi</sup>.

Assim, a despeito de materialmente expressivo, o ativo a receber não está apropriadamente avaliado, pois o efetivo valor a receber, após aplicação de ajustes que o aproximem de sua real liquidez, provavelmente não é o que está sendo apresentado<sup>vii</sup>.

No tocante ao ativo a receber decorrente de crédito de instalação, a aplicação dos novos padrões normativos contábeis no balanço do Incra incrementaria o nível de evidenciação (*disclosure*) da política pública de reforma agrária. Isso pode ser comprovado pela percepção de que a falta de apropriado provisionamento do ativo a receber permite diversas conclusões: a) todos os beneficiários pagam ou estão munidos de todas as condições para pagar (pouco provável); b) nenhum beneficiário paga ou detém condições para pagamento (a política, então, é de concessão de subsídio e não de crédito); ou c) uma situação intermediária entre ambos.

A legislação que regulamenta essa política pública trata a entrega desses recursos como 'crédito' e não como 'benefício'. Sendo assim, enquanto não ocorrer alteração normativa, essa transferência de recursos deve ser contabilizada como empréstimo<sup>viii</sup>.

No primeiro caso, o ativo mantém o valor que se apresenta divulgado. No segundo caso, o ativo teria de ser integralmente provisionado gerando contrapartida em despesas com a referida provisão. No terceiro caso, mais plausível, o ativo seria parcialmente provisionado.

Sendo este o caso, é possível que as estruturas de governança (cadastros e demais sistemas de controles internos administrativos) não possibilitem a fluência desta informação para as demonstrações contábeis ou, caso ela exista, é possível

que esteja publicada em documentos diversos dispersos e não sistematizados no conjunto de relatórios financeiros relevantes sobre o setor público federal brasileiro.

Em qualquer caso, o modelo normativo atual não é suficiente para a prestação de informações de qualidade em termos de evidenciação das características e do *status quo* desta política pública. Há lacuna de transparência que sugere que a política pública não vem obedecendo aos ditames legais<sup>ix</sup>.

Além disso, considerando que a concessão de crédito é transação de natureza orçamentária, o ativo recebível (créditos a receber) dela decorrente está contabilizado (reconhecido), mas não está adequadamente mensurado, pois a constituição da provisão para créditos de liquidação duvidosa é uma transação de natureza patrimonial. Portanto, o modelo normativo atual não é suficiente para a prestação de informações de qualidade em termos de evidenciação das características e do *status quo* desta política pública.

Não estando o ativo apropriadamente mensurado ou reconhecido, suas contrapartidas em termos de variações patrimoniais, reflexos na DVP decorrente da despesa com a provisão para créditos de liquidação duvidosa, também não estarão. Daí surge outro problema, qual seja qualquer levantamento de custos que seja realizado não contemplará uma das maiores despesas da autarquia: as variações relacionadas à concessão do crédito de instalação. Não havendo esta informação, o cálculo de custos por programas e, em último caso, da efetividade da política pública restam prejudicados.

Há, portanto, indícios de fragilidades nos sistemas de controles internos da autarquia. Estas fragilidades geram novas fragilidades quando da produção de informação para fins gerenciais e de custos. As prescrições da "nova contabilidade pública" podem auxiliar a modificar este quadro.

Este caso exemplifica que há, assim, evidentes ganhos de informação com a adoção do "novo modelo de contabilidade pública".

Confirma-se, então, uma das hipóteses levantadas por este trabalho: é possível identificar fragilidades, que teriam de ser confirmadas por uma terceira parte (auditoria), nos sistemas de controles internos da organização a partir da análise comparativa entre as demonstrações contábeis levantadas sob o modelo da contabilidade pública com viés orçamentário-financeiro e o da "nova contabilidade pública" com viés contábil-patrimonial. Essas fragilidades comprometem a produção de informações gerenciais de custos.

Resta saber, no entanto, como os ganhos de informação poderiam se reverter em favor do gestor governamental. Em outras palavras, faz-se necessário analisar como o modelo da "nova contabilidade pública" poderia funcionar como indutor do fortalecimento e aperfeiçoamento dos sistemas de controles internos e também como provedor de informações relevantes para a construção de indicadores de desempenho, em especial de custos.

### **3.2.2. Inferindo Potenciais Benefícios para a Gestão Pública a Partir da Adoção do Modelo de "Nova Contabilidade Pública"**

A outra hipótese levantada neste trabalho, a rigor uma leitura alternativa da hipótese anterior, é o de que o modelo da "nova contabilidade pública" pode funcionar como indutor do fortalecimento e aperfeiçoamento dos sistemas de controles internos e também como provedor de informações relevantes para a construção de indicadores de desempenho, em especial de custos. E neste caso, a "nova contabilidade pública" poderia instrumentalizar de novos recursos a gestão governamental.

A partir do estudo de caso das demonstrações contábeis do Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (Incra) é possível constatar alguns dos principais benefícios para a gestão governamental daquela autarquia em termos de fortalecimento de sistemas de controles internos gerenciais e de produção de informações para tomada de decisão.

Conforme já apresentado, o COSO propugna que o objetivo principal dos sistemas de controles internos é auxiliar a entidade atingir seus objetivos. Ou seja, controle interno é um elemento que compõe o processo de gestão e o incentivo à sua implementação e a seu real funcionamento funcionam como elementos importantes nesse contexto.

A "nova contabilidade pública" pode servir indutora da criação, implementação e funcionamento de sistemas de controles internos gerenciais. Para tanto, o CFC expediu a Resolução CFC nº 1.135/08 que aprovou a NBC T 16.8 que trata de controle interno sobre o enfoque contábil. Segundo esta norma:

#### **DISPOSIÇÕES GERAIS**

1. Esta Norma estabelece referenciais para o controle interno 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.

## ABRANGÊNCIA

2. Controle interno sob o enfoque contábil compreende o conjunto de recursos, métodos, procedimentos e processos adotados pela entidade do setor público, com a finalidade de:

- (a) salvaguardar os ativos e assegurar a veracidade dos componentes patrimoniais;
- (b) dar conformidade ao registro contábil em relação ao ato correspondente;
- (c) propiciar a obtenção de informação oportuna e adequada;
- (d) estimular adesão às normas e às diretrizes fixadas;
- (e) contribuir para a promoção da eficiência operacional da entidade;
- (f) auxiliar na prevenção de práticas ineficientes e antieconômicas, erros, fraudes, malversação, abusos, desvios e outras inadequações.
- (g) possibilitar a eficácia da gestão e garantir a qualidade da informação;
- (h) garantir a execução dos planos e políticas definidas pela administração;
- (i) garantir aderência das demonstrações contábeis aos princípios fundamentais e normas brasileiras de contabilidade.

Em diversos momentos, a norma ressalta os benefícios para a gestão da adoção de sistemas de controle interno.

No tocante aos sistemas de custos, as referências normativas utilizadas para analisar a necessidade de seu estabelecimento incluem a Portaria nº 157/2011, que criou o Sistema de Custos do Governo Federal, e a Resolução CFC nº 1.366/2011, que aprovou a NBC T 16.11 - Sistema de Informação de Custos do Setor Público. Segundo esta norma:

### Objetivo

1. Esta Norma estabelece a conceituação, o objeto, os objetivos e as regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público e apresentado, nesta Norma, como Sistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP).

2. O SICSP registra, processa e evidencia os custos de bens e serviços e outros objetos de custos, produzidos e oferecidos à sociedade pela entidade pública.

3. O SICSP de bens e serviços e outros objetos de custos públicos tem por objetivo:

- (a) mensurar, registrar e evidenciar os custos dos produtos, serviços, programas, projetos, atividades, ações, órgãos e outros objetos de custos da entidade;
- (b) apoiar a avaliação de resultados e desempenhos, permitindo a comparação entre os custos da entidade com os custos de outras entidades públicas, estimulando a melhoria do desempenho dessas entidades;
- (c) apoiar a tomada de decisão em processos, tais como comprar ou alugar, produzir internamente ou terceirizar determinado bem ou serviço;
- (d) apoiar as funções de planejamento e orçamento, fornecendo informações que permitam projeções mais aderentes à realidade com base em custos incorridos e projetados;
- (e) apoiar programas de redução de custos e de melhoria da qualidade do gasto.

4. A evidenciação dos objetos de custos pode ser efetuada sob a ótica institucional, funcional e programática, com atuação interdependente dos órgãos centrais de planejamento, orçamento, contabilidade e finanças.

(...)

Em diversos itens, também a norma ressalta os benefícios para a gestão da adoção de sistemas de custos. No tocante a este aspecto, Machado e Holanda (2010, p. 799) apregoam que “enquanto a contabilidade governamental não adotar na sua plenitude esse regime [de competência], serão necessários ajustes contábeis”.

Nesse sentido, de acordo com o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público, tais ajustes contábeis devem ser realizados em duas etapas:

a) o ajuste inicial consiste na identificação e carregamento de informações baseadas em registros contábeis que trazem a informação orçamentária e não orçamentária, ajustando-se por acréscimo ou exclusão os dados, conforme conceitos de contabilidade de custos;

b) a segunda etapa do ajuste consiste na exclusão de informações que estejam nas contas anteriores, mas que não compõem a informação de custo.

Portanto, partindo-se da informação da execução orçamentária da despesa são realizados ajustes com objetivo de aproximá-la do regime de competência, conforme o modelo apresentado a seguir:

**Figura 6. Modelo de ajustes necessários para a apuração de custos no SIC**

<b>Contabilidade Orçamentária</b>	<b>Despesa Orçamentária Executada</b>
<b>Ajustes Orçamentários</b>	(-) Despesa Executada por Inscrição em Restos a Pagar não-processados
	(+) Restos a Pagar Liquidados no Exercício
	(-) Despesas de Exercícios Anteriores
	(-) Formação de Estoques
	(-) Concessão de Adiantamentos
	(-) Investimentos/Inversões Financeiras/Amortização da Dívida
	<b>Despesa após ajustes orçamentários</b>
<b>Ajustes Patrimoniais</b>	(+) Consumo de estoques
	(+) Despesa Incorrida de Adiantamentos
	(+) Depreciação/Exaustão/Amortização
	<b>Despesa após ajustes patrimoniais</b>
<b>Contabilidade Patrimonial</b>	<b>Custos (Ideal)</b>

Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional.

Aplicando os referenciais normativos ao caso do Incra, em particular no tocante à questão da concessão de créditos de instalação, é possível concluir:

- a) os valores do ativo recebível decorrente de crédito de instalação estão (com alta probabilidade) superavaliados, quando se utiliza como critério o modelo da “nova contabilidade pública”;
- b) os valores das despesas estão (com alta probabilidade) subavaliadas, pois a despesa com a provisão para créditos de liquidação duvidosa não está reconhecida, utilizando-se como critério o modelo da “nova contabilidade pública”;
- c) a ausência da informação sobre valores provisionados pode ser resultado (média probabilidade) da ausência de sistemas de controles internos (cadastros, procedimentos), também podendo ocorrer, caso a informação exista, devido ao desinteresse na publicação dos valores;
- d) em qualquer caso, a obrigatoriedade de publicação deste ativo recebível com a provisão correlata, segundo o modelo da “nova contabilidade pública”, induziria o gestor à criação de sistemas de controles internos (alta probabilidade);
- e) a ausência desta informação obscurece as informações de custos do próprio órgão, de seus programas e de suas políticas públicas.

As prescrições da "nova contabilidade pública" podem auxiliar a modificar este quadro, pois pode funcionar como instrumento indutor do fortalecimento e do aperfeiçoamento dos sistemas de controles internos e também como provedor de informações relevantes para a construção de indicadores de desempenho, em especial de custos. É plausível, portanto, que a hipótese alternativa possa ser confirmada segundo uma perspectiva hipotético-dedutiva.

## **4. CONSIDERAÇÕES FINAIS**

### **4.1. GENERALIDADES**

O objetivo deste trabalho era apresentar, a partir de uma análise dedutiva tendo como matéria-prima as demonstrações contábeis de uma autarquia - o Incra - alguns dos potenciais benefícios para a gestão governamental de um sistema de informações contábeis implementado no modelo da "nova contabilidade pública". Esses benefícios se refletem em fortalecimento de sistemas de controles internos gerenciais e em produção de informações gerenciais para tomada de decisão.

A "nova contabilidade pública" defende a adoção do regime de competência integral por prover informações sobre todas as variações patrimoniais e, por consequência, do universo de ativos e passivos do setor público.

Além disso, por via reflexa, a adoção do novo modelo subsidia a gestão governamental de insumos e fundamentos de sólida relevância para os gestores públicos, além de incentivar o fortalecimento de sistemas de controles internos e de produzir informações gerenciais para evidenciar os custos dos produtos, serviços, programas, projetos, atividades, ações, órgãos e outros objetos de custos da entidade.

Um aspecto importante é que talvez não se possa concluir peremptoriamente que a utilização do regime de competência é a variável que causa necessariamente o alcance de tais benefícios ou mesmo se tais benefícios não possam ser alcançados sem a adoção do regime de competência. Se este último caso acontecer, no entanto, um dos grandes objetivos do novo modelo contábil já terá sido alcançado, qual seja: melhoria nos controles internos e conhecimento do universo de variações patrimoniais. Mas, uma vez ocorrendo tal situação não há motivo para que esta informação não seja evidenciada por meio da contabilidade, pois serve para a construção de indicadores de custos.

Assim, o que se vê é que há evidentes ganhos de informação com a adoção do "novo modelo de contabilidade pública".

Confirma-se, portanto, uma das hipóteses levantadas por este trabalho, ou seja, é possível identificar indícios de fragilidades nos sistemas de controles internos da organização que comprometem a produção de informações gerenciais de custos a partir de uma análise comparativa entre as demonstrações contábeis levantadas sob os modelos "antigo" e "novo" de contabilidade pública.

Quanto à premissa alternativa, é plausível sugerir que a obrigatoriedade de publicação de demonstrações contábeis sob o modelo da "nova contabilidade pública", induza o gestor à criação de sistemas de controles internos (alta probabilidade) e robusteça as informações gerenciais para fins de indicadores de desempenho, incluindo custos.

Por fim, pode-se afirmar que há grandes indícios de que o modelo da "nova contabilidade pública" de fato apresenta ganhos de informação relevantes e, nesse sentido, pode funcionar como indutor do fortalecimento e aperfeiçoamento dos

sistemas de controles internos e também como provedor de informações relevantes para a construção de indicadores de desempenho.

## **4.2. SUGESTÕES DE APRIMORAMENTO DO SISTEMA DE CUSTOS DA UNIÃO**

Ao analisar o modelo do Sistema de Custos da União (SIC) a que se refere a Portaria STN nº 157/2011 comparativamente com o caso Incra, constatou-se que aquele modelo poderia ser aprimorado com informações adicionais.

No caso Incra, devido à relevância da política pública e a materialidade do ativo recebível, constatou-se que a ausência da provisão para créditos de liquidação duvidosa e sua correlata despesa impacta substantivamente os valores apresentados. No caso de qualquer apuração de custos, em especial, custos de programas ou da política pública, o valor da despesa com provisão para créditos de liquidação duvidosa do crédito de instalação concedido pelo Incra tem mais expressividade que qualquer outra.

Contudo, no modelo SIC, os ajustes patrimoniais requeridos parecem se subsumir a ajustes no “consumo de estoques”, na “despesa incorrida de adiantamentos” e na “depreciação/exaustão/amortização”, conforme figura 6.

Com ressalvas de que os ajustes apresentados podem ser meramente exemplificativos, talvez seja conveniente que a STN contemple no modelo explicitamente os ajustes de créditos (como os da provisão em referência). No caso do Incra, em termos de plano de contas da União com reflexos, os valores estariam contemplados nas contas seguintes: 5.2.3.2.3.00.00 - AJUSTES DE CREDITOS (5.2.3.2.3.01.00 - PROVISAO PARA DEVEDORES DUVIDOSOS) anteriormente citadas.

Finalmente, a despeito de não fazer parte do escopo deste trabalho, mas a título de contribuição para aprimoramento do modelo, talvez seja conveniente que a STN também contemple no modelo os ajustes patrimoniais relacionados a reconhecimento de dívidas quando a entidade não possui créditos orçamentários ou recursos financeiros suficientes, tais quais aqueles a que se referem as contas contábeis 2.1.2.1.1.11.00 - FORNECEDORES POR INSUFICIÊNCIA DE CREDITOS/RECURSO, 2.1.2.1.3.11.00 - ENCARGOS POR INSUFICIÊNCIA DE CREDITOS/RECURSOS, 2.1.2.1.5.22.00 – OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS POR INSUFICIÊNCIA DE CREDITOS/RECURSOS e 21212.11.00 - PESSOAL A PAGAR

POR INSUFICIÊNCIA DE CRÉDITOS OU RECURSO, a título exemplificativo, e sua contrapartida 5.2.3.3.1.18.00 - OBRIGACOES POR INSUFICIÊNCIA DE CREDITOS/RECURSOS.

## 5. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS (AICPA), Accounting Principles Board, Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Statements of Business Enterprises, APB Statement No. 4 (AICPA, 1970).

ATKINSON, Anthony A.; BANKER, Rajiv D.; KAPLAN, Robert S.; YOUNG, S. Mark. Contabilidade Gerencial. 1ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. Resolução nº 1.135, de 2008. Aprova a NBC T 16.8 - Controle Interno.

----- Conselho Federal de Contabilidade. Resolução nº 1.366, de 2011. Aprova a NBC T 16.11 - Sistema de Informação de Custos do Setor Público.

———. Lei Complementar nº 101, de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF).

———. Lei Federal nº 4.320, de 1964.

———. Lei Federal nº 4.504, de 1964.

———. Lei Federal nº 8.629, de 1993.

———. Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (Incra). Relatório de Gestão do Exercício de 2012. Disponível em <https://contas.tcu.gov.br/econtrole/ObterDocumentoSisdoc?codArqCatalogado=2089385&seAbrirDocNoBrowser=1>, acesso em 12/6/2013.

———. Ministério da Fazenda. Portaria nº 184, de 2008.

———. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. Prestação de Contas do Presidente da República. Disponível em <http://www.cgu.gov.br/Publicacoes/PrestacaoContasPresidente/index.asp>. Acesso em 12/6/2013.

———. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. Portaria STN nº 157, de 9 de março de 2011. Dispõe sobre a criação do Sistema de Custos do Governo Federal. In: Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, de 10 de março de 2011.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMISSION (COSO). Internal Control — Integrated Framework (1992). Em [www.coso.org](http://www.coso.org). Acesso em 13/1/2013.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BRED, Michael F. Teoria da Contabilidade. São Paulo: Atlas, 1999.

HOLANDA, Victor B.; VIEIRA, Laércio M. Teoria do Controle Aplicada ao Setor Público. Em RIBEIRO FILHO, José F.; LOPES, Jorge; PEDERNEIRAS, Marcleide (orgs.). Estudando Teoria da Contabilidade. São Paulo: Atlas, 2009, 1ª ed.

HORNGREN, Charles T.; SUDEN, Gary L.; STRATTON, William O. Contabilidade Gerencial. 12ª ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

IGLESIAS SÁNCHEZ, José Luiz. La contabilidad de gestión: su contribución a la toma de decisiones empresariales. VIII Congreso AECA. Sevilla, Madrid: AECA-IACIC, 1995, t.2.

MACHADO, Nelson; HOLANDA, Victor Branco de. Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil. Revista de Administração Pública, Rio de Janeiro, v.44, n.4, p.791-820, ago 2010.

SALMONSON, R. F. A survey of basic accounting, Homewood: Richard D. Irwin, 1977.

VIEIRA, Laércio M. Nova Contabilidade Governamental Brasileira e a Evidenciação Integral do Valor dos Passivos no Balanço Patrimonial Federal: O Caso dos Restos a Pagar Não-Processados, das Despesas de Exercícios Anteriores e dos Passivos Reconhecidos por Insuficiência de Crédito. XV Prêmio Tesouro Nacional de Monografias. Brasília: STN/Esaf, 2010.

## 6. NOTAS

---

<sup>i</sup> O COSO é uma entidade sem fins lucrativos, dedicada à melhoria dos relatórios financeiros através da ética, efetividade dos controles internos e governança corporativa. É patrocinado por cinco das principais associações de classe de profissionais ligados à área financeira nos Estados Unidos, a saber: *American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)*, *American Accounting Association (AAA)*, *Financial Executives International (FEI)*, *The Institute of Internal Auditors (IIA)* e *Institute of Management Accountants (IMA)*.

<sup>ii</sup> O *International Accounting Standard Board (IASB)* é uma organização radicada na Inglaterra que emite as chamadas *International Accounting Standard (IAS)*, atualmente denominadas *International Financial Report System (IFRS)* para empresas.

<sup>iii</sup>

<https://contas.tcu.gov.br/econtrole/ObterDocumentoSisdoc?codArqCatalogado=4354108&seAbrirDocNoBrowser=1>, acesso em 12/6/2013.

<sup>iv</sup> Lei nº 8.177/1991 e do Decreto nº 433/1992.

<sup>v</sup> Os balanços patrimoniais desta seção serão apresentados ainda no modelo que estão sendo divulgados, ou seja, com a separação de grupos do ativo e passivo financeiros e não-financeiros, quando os novos padrões normativos, tanto internacionais quanto nacionais, prescrevem que os grupos sejam divididos em circulante e não-circulante.

<sup>vi</sup> O Conselho Monetário Nacional (CMN), por exemplo, determina, por intermédio da Resolução CMN nº 2.682/1999, que as instituições financeiras e demais instituições autorizadas a funcionar por aquela autarquia classifiquem suas operações de crédito em ordem crescente de risco em níveis que variam de AA a H.

<sup>vii</sup> A STN, em seu Manual da Dívida Ativa (Portaria STN nº 564/2004, atualizada pela Portaria STN nº 467/2009), já indicava, em 2006, a necessidade de contabilização de uma provisão para recebíveis dessa natureza.

<sup>viii</sup> Acórdão 578/2010 – Plenário do TCU: “A gestão dos recebíveis é fundamental para o sucesso de uma política pública baseada em concessão de créditos pelos incentivos adversos que pode gerar. O

---

empréstimo a beneficiários de assentamentos é um dos pilares da política de reforma agrária e uma das principais linhas de atuação do Incra”. Consultar, ainda, a este respeito os Acórdãos 5269/2011-TCU-1ª Câmara, 5741/2011-TCU-1ª Câmara, 5940/2011-TCU-1ª Câmara e 6185/2011-TCU-1ª Câmara, entre outros.

<sup>ix</sup> A afirmação se subsume à falta de transparência quanto a haver ou não reembolso da União quanto aos empréstimos. Não se está opinando sobre outros aspectos relacionados à política pública, tais como sua eficácia e impacto.