



**CENTRO UNIVERSITÁRIO DE BRASÍLIA – UNICEUB**  
**FACULDADE DE TECNOLOGIA E CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS – FATECS**  
**CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**Área de Pesquisa: Contabilidade Pública.**

**EDUARDO ROBERTO MEDEIROS LUGLI**

**RA 21174321**

**AS ALTERAÇÕES INTRODUZIDAS AO BALANÇO PATRIMONIAL PELA  
PUBLICAÇÃO DA NBC T 16: UMA ANÁLISE COMPARATIVA SOB O PONTO DE  
VISTA DA INSTRUMENTALIZAÇÃO PARA O CONTROLE SOCIAL.**

**BRASÍLIA**

**2015**

**EDUARDO ROBERTO MEDEIROS LUGLI**

**RA 21174321**

**AS ALTERAÇÕES INTRODUZIDAS AO BALANÇO PATRIMONIAL PELA  
PUBLICAÇÃO DA NBC T 16: UMA ANÁLISE COMPARATIVA SOB O PONTO DE  
VISTA DA INSTRUMENTALIZAÇÃO PARA O CONTROLE SOCIAL.**

Trabalho de Conclusão de Curso (TCC)  
apresentado como um dos requisitos para a  
obtenção do título de Bacharel em Ciências  
Contábeis do UniCEUB – Centro  
Universitário de Brasília .

Orientador: Prof. Me. Daniel Cerqueira  
Ribeiro.

**BRASÍLIA**

**2015**

**EDUARDO ROBERTO MEDEIROS LUGLI**

**RA 21174321**

**AS ALTERAÇÕES INTRODUZIDAS AO BALANÇO PATRIMONIAL PELA  
PUBLICAÇÃO DA NBC T 16: UMA ANÁLISE COMPARATIVA SOB O PONTO DE  
VISTA DA INSTRUMENTALIZAÇÃO PARA O CONTROLE SOCIAL.**

Trabalho de Conclusão de Curso (TCC)  
apresentado como um dos requisitos para a  
obtenção do título de Bacharel em Ciências  
Contábeis do UniCEUB – Centro  
Universitário de Brasília .

Orientador: Prof. Me. Daniel Cerqueira  
Ribeiro.

Brasília, 15 de Junho de 2015.

**BANCA EXAMINADORA**

---

Prof. Me. Daniel Cerqueira Ribeiro  
Orientador

---

Prof. Me. Flávio Alves Carlos  
Examinador

---

Prof. Dr. Jorge de Souza Bispo  
Examinador

## RESUMO

A publicação da NBC T 16, buscando a convergência das normas contábeis aos padrões internacionais, introduziu mudanças à contabilidade do setor público cujos pressupostos são o de melhorar a transparência e evidenciação da gestão governamental, buscando, como um de seus objetivos, a instrumentalização no controle social. Nesse contexto, esse artigo tem como função discutir: as alterações no balanço patrimonial, introduzidas pela NBC T 16, propiciaram um maior controle social? Para iniciar a pesquisa, colocou-se como objetivo geral analisar as mudanças introduzidas ao balanço patrimonial da lei 4.320/64 pela NBC T 16 e se essas modificações propiciaram um maior controle social. Na persecução do objetivo geral, foram analisadas a estrutura do balanço patrimonial da lei 4.320/64, a estrutura do balanço patrimonial da NBC T 16 e realizada uma análise comparativa entre o balanço patrimonial da lei 4.320/64 e da NBC T 16, como objetivos específicos. A metodologia utilizada nesse artigo foi do tipo bibliográfica, qualitativa, de análise de conteúdo da estrutura da demonstração contábil. Ao final dessa pesquisa verificou-se que as alterações introduzidas ao balanço patrimonial levaram o foco da informação contábil ao patrimônio público em detrimento ao orçamento e a uma melhor transparência e evidenciação da gestão governamental, porém o controle social ainda está muito longe de ser efetivo por razões culturais, construídas por um processo histórico, com abrangência de valor, cultura, sendo fomentado pelo TCU e CGU que acabam suprimindo algumas lacunas deixadas pela sociedade, nesse processo, através do controle interno e externo, realizados por essas instituições.

**Palavras-Chave:** Convergência. Controle Social. Balanço Patrimonial. Lei 4.320/64. NBC T 16.

## 1. INTRODUÇÃO

A NBCASP publicada em 2008, contribuiu para implementar alguns dispositivos contidos na lei 4.320/64 e na Lei de Responsabilidade Fiscal, como o sistema de custos, além de trazer inovações para a contabilidade pública. As novas normas “são um instrumento para elevar a eficácia e efetividade das Leis quanto aos seus objetivos de promover o planejamento, a transparência e responsabilidade da gestão fiscal” (DARÓS; PEREIRA, 2009, p. 10).

As novas normas trouxeram impacto na escrituração dos fatos contábeis da administração pública e alteração no comportamento cotidiano dos contabilistas (AZEVEDO, 2009, apud MELO; PRIETO; ANDRADE, 2014), sendo um resgate do objeto da contabilidade, ao enfatizar o patrimônio público (MELLO et al, 2014)

Entre as novidades introduzidas na contabilidade do setor público podem ser citadas a adoção de um plano de contas único para todos os entes da federação, regime de competência para receitas e despesas; a introdução da demonstração do fluxo de caixa (DFC) e da demonstração da movimentação do patrimônio líquido (DMPL), essa última exigida no setor privado pela Lei 11.638/07; adoção de critérios para consolidação das demonstrações contábeis; substituição da tabela fixa de depreciação, por parâmetros e índices admitidos em norma ou laudo técnico específico de cada entidade; os conceitos de redução ao valor recuperável (impairment) e valor justo/valor de mercado (fair value) (DARÓS; PEREIRA, 2009).

Para Santos, Souza e Behr (2013) a publicação da NBCASP, define a convergência de todos os ramos da contabilidade brasileira aos padrões internacionais, destacando a importância do patrimônio público, sem perder o foco das particularidades orçamentárias (SILVA, 2013).

Enquanto ocorrem essas mudanças na contabilidade do setor público, os veículos de comunicação noticiam diariamente desvios e má utilização do erário, sucateamento do patrimônio público e qualidade dos serviços prestados muito abaixo do que é esperado pela população.

A população exige dos gestores públicos uma conduta mais transparente, que estes prestem contas de seus atos e se responsabilizem por eles (accountability) (AUGUSTINHO, 2013) e em contrapartida é esperado da população uma maior participação nos assuntos públicos, através do controle social, quer seja opinando nos rumos da administração ou fiscalizando a aplicação do dinheiro público em ações sociais, podendo ser uma das ferramentas nessa fiscalização as demonstrações contábeis.

Há duas instituições que contribuem para o fortalecimento, desenvolvimento e até no efetivo controle social: a CGU, instrumento no controle interno do poder executivo federal, e o TCU instrumento no controle externo do poder legislativo, ambos trabalhando em conjunto com outros órgãos públicos, com o intuito de garantir o interesse público.

Nesse contexto de mudanças na contabilidade e cobrança por maior transparência da administração pública, surgiu a seguinte questão: **Em quais aspectos as alterações no Balanço Patrimonial, introduzidas pela NBC T 16, propiciaram um maior controle social?**

O objetivo desse artigo é verificar em quais aspectos as alterações introduzidas pela NBC T 16 ao Balanço Patrimonial da lei 4.320/64 propiciaram um maior controle social.

Na persecução deste objetivo foram traçados os objetivos específicos para este artigo: analisar o controle social e o accountability horizontal; analisar a estrutura do balanço patrimonial da lei 4.320/64; analisar a estrutura do balanço patrimonial da NBC T 16 e realizar uma análise comparativa entre o balanço patrimonial da lei 4.320/64 e da NBC T 16.

As demonstrações contábeis têm papel fundamental no processo de transparência, representando importante fonte de informações, permitindo com que a sociedade conheça os resultados e controle a gestão pública. Assim a contabilidade, deve ser suporte à instrumentalização do controle social.

Com a publicação da NBC T 16, algumas alterações foram introduzidas às demonstrações contábeis do setor público, em especial, ao balanço patrimonial, alterando seu foco do sistema orçamentário para o sistema patrimonial. Nesse cenário,

justifica-se a relevância do presente tema, tendo em vista a quantidade de interessados nas informações contábeis públicas, que possuem características distintas em relação aos usuários tradicionais da contabilidade.

## **2. REFERENCIAL TEÓRICO**

Neste capítulo serão abordados os temas que darão suporte a discussão teórica do artigo. Serão analisados os aspectos conceituais de Controle Social, o Accountability e suas dimensões e por fim uma breve explanação da convergência das NBCASP aos padrões internacionais com a publicação da NBC T 16 e as principais alterações introduzidas por ela às NBCASP.

### **2.1. Controle Social**

Controle Social, de acordo com Cruz (2002), é a possibilidade de atuação de grupos da sociedade civil, no controle das ações do Estado e dos gestores públicos, valendo-se de qualquer um dos meios de participação democrática. É a aproximação da sociedade do Estado, fiscalizando, controlando e avaliando quantitativa e qualitativamente a gestão pública (PINTO et al, 2014), indicando soluções e participando da criação de planos e políticas em todas as áreas de interesse da sociedade (OLIVEIRA, 2002).

A reforma administrativa iniciada em 1995, com a proposta de implantar um modelo gerencial, tornando o Estado mais eficiente, descentralizou a execução de políticas públicas nos estados e municípios, dificultando assim, em decorrência da vasta extensão territorial, a fiscalização da gestão dos recursos públicos pelos órgãos de controle (PEREIRA; MEDEIROS, 2005).

Cruz (2002) ressalta que os mecanismos de controle interno formais não tem sido suficientes para garantir um serviço público de qualidade para a sociedade. Nesse sentido, o plano de reforma pressupõe que o controle social passará a agir como mecanismo compensatório de controle, em decorrência da incapacidade da

administração pública em frear abusos como corrupção, casos de nepotismo, comportamentos aéticos, arbitrariedades do poder.

Para que o controle social seja efetivo, o Estado precisa criar mecanismos estruturais e jurídicos que permitam ao cidadão o exercício de seus direitos e em contrapartida os cidadãos devem ter consciência da sua participação e estarem dispostos a exercê-la (RIBEIRO, 2009).

De acordo com Ribeiro (2009) o controle social não tem avançado, pois a sua prática requer transformações nas instituições informais e culturais, sendo elas de difícil execução, uma vez que foram construídas por um processo histórico, com abrangência de valor, cultura e comportamento.

O fomento ao controle social, segundo Ribeiro (2009), deverá ser realizado por políticas públicas, elaboradas pelo Estado, com o intuito de conscientizar o cidadão sobre a sua importância no exercício da cidadania. Nesse cenário destacam-se duas instituições que fomentam o controle social: O Tribunal de Contas da União (TCU) com ações sistematizadas de relacionamento, divulgação e intercâmbio de conhecimento e experiências entre as diversas camadas do setor público e o cidadão (PEREIRA; MEDEIROS, 2005) e a Controladoria Geral da União (CGU) formando conselheiros e organizando conferências sobre o tema (LOUREIRE et al, 2012).

No controle social, existe a figura da sociedade, que fiscaliza, controla e participa de planos e políticas na gestão pública e a figura do gestor público que precisa responder, ininterruptamente, aos seus governados, por todos seus atos ou omissões. A esse mecanismo de prestação de contas dá-se o nome de *accountability* (RIBEIRO, 2009).

Accountability não possui uma tradução exata para a língua portuguesa, mas refere-se a “responsabilização”. Ela pode ser vertical, na qual há relação direta entre representantes e representados e a melhor expressão dessa prática é a eleição, como mecanismo de recompensa e punição pelo desempenho dos governantes (RICCO, 2013) e o controle social (Ribeiro, 2009). Ela também pode ser horizontal e de acordo com O’Donnel (1998), pode ser definida como:

[...] a existência de agências estatais que têm o direito e o poder legal e que estão de fato dispostas e capacitadas para a realização de ações, que vão desde a supervisão

de rotinas a sanções legais ou até o impeachment contra ações ou omissões de outros agentes do Estado que possam ser qualificadas como delituosas.

As duas instituições clássicas de accountability horizontal são o TCU e o CGU, que não atuam de forma isolada, mas integradas a outras agências, no intuito de garantir a primazia do interesse público (JESUS, 2008).

Afora as dimensões horizontal e vertical, tem ganhado relevo nos últimos anos outra dimensão de accountability, a societal. De acordo com Marques (2013), é uma concepção integrante da dimensão vertical que leva em consideração ações da sociedade civil e da mídia, no monitoramento aos agentes públicos, expondo e denunciando atos ilícitos de sua gestão, levando ao conhecimento e provocando as ações das agências horizontais de controle.

Essa nova concepção de accountability, segundo Marques (2013), não anula o significado das demais dimensões. A ação entrelaçada das três dimensões amplia o controle social, uma vez que uma sociedade organizada e articulada em conjunto com uma mídia focada em divulgar os casos de corrupção e ilícitos da gestão pública, incentivam o apoio e funcionamento das agências que exercem o controle horizontal.

## **2.2. Processo de convergência das normas contábeis aplicadas ao setor público.**

A convergência das normas contábeis ao padrão internacional ocorreu em função da necessidade de atender as demandas do mundo globalizado, onde as economias de diferentes países estão interligadas, surgindo a necessidade da padronização das informações contábeis, possibilitando assim, a comparabilidade e compreensibilidade das informações, por todos os usuários (GAVA, 2013).

A necessidade de prestar contas e de transparência nas políticas financeiras, fiscais e macroeconômicas ultrapassam as fronteiras do país, tornando-se imprescindível que as informações contábeis da Administração Pública sejam compreensíveis, interpretáveis e analisáveis por organismos estrangeiros, surgindo assim a necessidade de convergirem aos padrões internacionais (REVOREDO, 2008).

De acordo com Feijó (2008):

“o objetivo da convergência no Brasil é contribuir para o desenvolvimento sustentável do país, por meio da reforma contábil e de auditoria que resulte numa maior transparência das informações financeiras utilizadas pelo mercado, bem como o aprimoramento das práticas profissionais no âmbito do setor privado e do setor público”.

Para Soares e Scarpin (2010, apud Silva 2008, p. 29), são dois os motivos que levaram a contabilidade pública a convergir aos padrões internacionais, motivos esses anteriores ao processo de convergência internacional. O primeiro está relacionado ao fato da contabilidade pública estar fortemente impregnada de conceitos de natureza jurídica e conseqüentemente orçamentários, dessa forma inexistente uma contabilidade patrimonial. O segundo refere-se ao fato de que cada órgão ou esfera de governo utilizava diversos conceitos para o mesmo tema, prejudicando a qualidade da informação contábil.

Em 2008 o Ministério da Fazenda publicou a Portaria nº 184, a qual estabelecia as diretrizes a serem observadas pelos entes públicos da União, Estados e Municípios, no intuito de convergir suas demonstrações contábeis às IPSAS, publicadas pelo IFAC (SOARES; SCARPIN, 2010).

Em 21/11/2008 o Conselho Federal de Contabilidade emitiu as dez primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) – NBC T 16, as quais objetivavam contribuir para o reconhecimento, mensuração e evidenciação de atos e fatos da administração, refletindo assim a essência das transações governamentais e seus impactos no patrimônio público (LIMA; SANTANA; GUEDES, 2009).

Para Soares e Scarpin (2010), o atraso da convergência da contabilidade pública em relação ao setor privado trouxe uma boa consequência, pois se utilizou de experiências bem sucedidas deste setor. As IPSAS foram baseadas nas IFRS e nas IAS, levando a entender que a contabilidade pública se aproximará do modelo da contabilidade privada (GAVA, 2013).

### 2.3. NBC T 16

Como parte do processo de convergência das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público, aos padrões internacionais, em novembro de 2008 foram publicadas as dez primeiras NBC T (16.1 a 16.10) sendo complementadas em 2011 pela NBC T 16.11.

De acordo com Lopes (2010) a publicação da NBC T 16 é de grande importância, justificando-se pelo fornecimento de informações contábeis transparentes e comparáveis, compreendidas por todos os seus usuários, independente de sua localização o origem.

De acordo com o quadro 1, podemos verificar as principais inovações introduzidas pela publicação da NBC T 16 ou consolidações de pontos que já eram de senso comum.

Normas	Ponto de Destaque
NBC T 16.1 - Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação.	Conceitua que a Contabilidade Aplicada ao Setor Público é o ramo da ciência contábil que aplica no processo gerador de informações os princípios e normas de contabilidade no controle do patrimônio (objeto) das entidades do setor público (campo de aplicação).
NBC T 16.2 - Patrimônio e Sistemas Contábeis.	Estrutura os subsistemas contábeis da contabilidade pública em: orçamentário, patrimonial, de custos e de compensação e altera o balanço patrimonial da Lei n.º 4.320/64, passando os itens do ativo e passivo a serem classificados em ativo e passivo circulante e não circulante, de acordo com o grau de exigibilidade para os passivos e conversibilidade para os ativos, não mais de acordo com existência ou não de autorização legislativa.
NBC T 16.3 - Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil.	Amplia o controle sobre os instrumentos de planejamento da administração pública, evidenciando que a Lei Orçamentária Anual deve acompanhar as metas estratégicas definidas no Plano Plurianual e que as diferenças relevantes sejam objeto de notas explicativas.
NBC T 16.4 - Transações no Setor Público.	As transações no setor público caracterizam-se pelas naturezas: a) econômico-financeira, originadas de fatos que afetam o patrimônio em decorrência ou não da execução do orçamento; b) administrativa, originadas de atos administrativos para dar cumprimento às metas programadas e manter em funcionamento as atividades da entidade pública.

Normas	Ponto de Destaque
NBC T 16.5 - Registro Contábil.	Estabelece as formas de registros dos atos e fatos que afetam ou podem vir a afetar o patrimônio público, as características desses registros, a segurança da documentação contábil e as bases de mensuração e avaliação de seus ativos e passivos, de forma a propiciarem o acesso dos interessados a informações que gerem segurança na utilização para tomada de decisão.
NBC T 16.6 - Demonstrações Contábeis.	Além das já estabelecidas pela Lei n.º 4.320/64, foi incorporada uma nova demonstração, o fluxo de caixa e, ainda, passou-se a exigir a elaboração de notas explicativas.
NBC T 16.7 - Consolidação das Demonstrações Contábeis.	Atenta que a disponibilização de informações consolidadas constitui requisito de Ética Profissional tendo em vista o alcance e as repercussões para o aperfeiçoamento do controle social.
NBC T 16.8 - Controle Interno.	Determina que o controle interno possui como finalidade comprovar atos e fatos que afetem o patrimônio e garantir a integralidade das informações prestadas. O controle interno deverá ser exercido em todos os níveis da entidade governamental, realizando procedimentos de prevenção e detecção. Os procedimentos de prevenção compreendem mapeamento de risco, avaliação de riscos e resposta ao risco. São medidas que antecedem o processamento de um ato ou um fato. Os procedimentos de detecção compreendem meios de identificação de práticas ineficientes e antieconômicas, erros e fraudes, de forma concomitante ou a posteriori.
NBC T 16.9 - Depreciação, Amortização e Exaustão.	Previstas pela Lei 4.320/64, não eram efetivadas na esfera pública. A norma torna seus registros obrigatórios. Corresponde a despesa que deve ser reconhecida como variação passiva independente da execução orçamentária.
NBC T 16.10 - Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público.	Previsão de contabilização de bens de uso comum no ativo não circulante da entidade responsável pela sua administração e controle. A valorização dos bens de uso comum será efetuada, sempre que possível, ao valor de aquisição ou ao valor de produção e construção.
NBC T 16.11 - Sistema de Informação de Custos do Setor Público.	O sistema de custos a ser implantado possui como diretriz: justificar o valor das taxas e preços públicos; facilitar a elaboração do orçamento; medir a eficiência, eficácia, economia, subatividade e sobre atividade; fundamentar o valor dos bens produzidos pela própria administração ou os Bens de Uso Comum do Povo; apoiar as decisões sobre continuar responsável pela produção de determinado bem, serviço ou atividade, ou entregá-lo(a) a entidades externas; facilitar informação a entidades financiadoras de produtos, serviços ou atividades e comparar custos de produtos ou serviços similares entre diferentes órgãos. As informações de custos podem, ainda, subsidiar a elaboração da Demonstração do Resultado Econômico (DRE). A DRE permite que se conheça o resultado econômico de ações do setor público por meio do confronto entre o custo apurado e a receita econômica.

**Quadro 1 - Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público**

Fonte: AUGUSTINHO, Sônia Maria (2013)

### **3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS**

Para a estruturação do presente artigo foi realizada uma pesquisa do tipo bibliográfica, baseada em artigos científicos, monografias, dissertações de mestrado e teses de doutorado. Segundo Gil (2009), a pesquisa bibliográfica permite ao investigador cobrir uma gama maior de fenômenos do que aquela pesquisada de forma direta, porém fontes secundárias de pesquisa podem apresentar dados coletados ou processados de forma equivocada comprometendo a qualidade do trabalho.

A partir da bibliografia selecionada, procurou-se realizar uma análise qualitativa das informações obtidas, que segundo Dias Filho (2012) “é a compreensão de um determinado fenômeno a partir do contexto em que está inserido, considerando aspectos históricos, políticos, econômicos, culturais e institucionais”, podendo assim compreender certas práticas contábeis adotadas pelo setor público.

Após a seleção do material utilizado na pesquisa e este ter sido analisado qualitativamente, foi realizada uma análise de conteúdo que para Silva; Gobbi; Simão (2004) é a análise de determinada estrutura e de seus elementos na busca do esclarecimento de diferentes características e a extração de sua significação. Dessa forma a pesquisa foi operacionalizada através da análise da estrutura do Balanço Patrimonial sob a perspectiva da lei 4.320/64 e da NBC T 16, sendo realizando no final um comparativo entre elas, identificando as principais alterações introduzidas ao BP da lei 4.320/64 pela publicação da NBC T 16 e quais os impactos que essas alterações causaram na instrumentalização do controle social.

### **4. RESULTADOS**

#### **4.1. Análise da estrutura do balanço patrimonial sob a perspectiva da lei 4.320/64.**

O balanço patrimonial é o demonstrativo contábil que apresenta a posição estática do patrimônio de uma entidade em determinada data, realizando uma comparação com o equivalente do período anterior (SILVA, 2013 apud CASTRO,

2011, p. 187). Ele “evidencia, quantitativa e qualitativamente, a situação patrimonial da entidade pública, através das contas representativas do patrimônio, bem como as contas de compensação” (SANTOS; SOUZA; BEHR, 2013 apud SILVA, 2012, p. 10).

O BP é estruturado em ativo, passivo e as contas de compensação, onde o ativo e o passivo são divididos em dois grupos, de acordo com a dependência ou não de autorização orçamentária para realização de suas contas (MELLO et al, 1994).

De acordo com SILVA (2013) o ativo é dividido em ativo financeiro, composto pelos créditos e valores realizáveis independente de autorização orçamentária (restos orçamentários a receber, caixa, banco, aplicações financeiras) e os valores numerários e ativo permanente, composto pelos bens, créditos e valores, cuja alienação ou mobilização dependem de autorização legislativa (bens móveis, bens imóveis, empréstimos concedidos).

Assim como o ativo, o passivo é dividido em passivo financeiro, composto pelos compromissos exigíveis, independentes de autorização orçamentária (pessoal a pagar, fornecedores, restos a pagar e retenções e depósitos de terceiros) e o passivo permanente, composto pelas obrigações que dependam de autorização legislativa prévia (dívida pública) (SILVA, 2013).

O conceito de “financeiro”, para a lei 4.320/64 remete a não dependência de autorização orçamentária. Ao separar as contas financeiras do ativo e do passivo para evidenciar o superávit financeiro, fonte de recursos para o próximo orçamento, é dada ao BP um viés orçamentário (MORAES, 2010).

Para Mota (2004) o plano de contas do setor público foi concebido para atender as determinações da lei 4.320/64 e 6.404/76, prevalecendo para as contas de ativo e passivo a mesma estrutura da lei das S/A, onde são estabelecidos os grupos de circulante, não circulante, longo prazo e permanente, estrutura esta diferente da definida pela lei 4.320/64. Para que a elaboração do BP não seja prejudicada, basta obter, a partir do balancete, os saldos das contas dos sistemas patrimonial e financeiro, efetuando a separação das contas de acordo com o que a lei 4.320/64 orienta.

As contas de compensação (ativo compensado e passivo compensado) compreendem os bens, valores, obrigações e situações, que não foram contempladas no patrimônio, mas que possam vir a afetá-lo (DARÓS; PEREIRA, 2009). Nas contas

do ativo podem ser citados os depósitos judiciais, mercadorias apreendidas, fianças, hipotecas e no passivo a contrapartida do ativo compensado.

A equação fundamental do patrimônio é  $\text{Ativo} - \text{Passivo} = \text{Patrimônio Líquido (PL)}$ . Na contabilidade pública, ela pode ser demonstrada como  $\text{Ativo Real (AR)} - \text{Passivo Real (PR)} = \text{Saldo Patrimonial (SP)}$  (MORAES, 2010).

#### **4.2. Análise da estrutura do balanço patrimonial sob a perspectiva da NBC T 16.**

A NBC T 16 levou o foco da contabilidade do setor público para o controle, mensuração e evidenciação patrimonial (MORAES, 2010). Em decorrência dessa mudança de foco a primeira alteração que pode ser notada é na estrutura do BP, o qual está separado, assim como na contabilidade societária em Ativo, Passivo e PL. Essa nova estrutura, introduzida pela NBC T 16.6, de acordo com SILVA (2013) tornou-se obrigatória a todos os entes da federação a partir de 2012 para União, Estados e Distrito Federal e a partir de 2013 para os Municípios.

O objetivo do BP é evidenciar qualitativamente e quantitativamente a situação patrimonial da entidade pública (BEZERRA, 2011).

O ativo está dividido em dois grupos, classificáveis de acordo com os atributos de conversibilidade e exigibilidade. O ativo circulante compreende aqueles que possuem disponibilidade de realização imediata e há expectativa de realização até o término do exercício seguinte. Os demais ativos serão classificados como não circulante (SILVA, 2013).

Segundo Mello et al (2014, p 7), a NBC T 16 define ativo como sendo “um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que fluam futuros benefícios econômicos para a entidade”. No caso do setor público a interpretação dada a “benefícios econômicos” é aplicação dos serviços à sociedade, dessa forma as obras públicas que gerarão benefícios para a sociedade serão consideradas como ativo (SILVA, 2013).

A NBC T 16 define passivo como sendo “uma obrigação presente da entidade, derivada de eventos passados, cuja liquidação se espera que resulte na saída de

recursos da entidade capazes de gerar benefícios econômicos” (MELLO et al, 2014, p. 7).

Assim como o ativo, o passivo está dividido em dois grupos. São circulantes aqueles passivos que sua exigibilidade se dará até o final do exercício seguinte ou se tratarem de valores retidos de terceiros ou em nome deles, quando a entidade for a fiel depositária. Os demais passivos serão classificados como não circulantes (SILVA, 2013).

Como na contabilidade societária, as contas do ativo devem ser dispostas por ordem crescente de grau de conversibilidade enquanto que as do ativo por grau crescente de grau de exigibilidade (SILVA, 2013).

De acordo com a NBC T 16.5 as receitas e despesas serão reconhecidas pelo regime de competência, ou seja, no momento do fato gerador, em que a receita é auferida e a despesa incorrida, independente do recebimento ou pagamento (MORAES, 2010).

A NBC T 16.9 traz para as demonstrações contábeis do setor público, de acordo com Lopes (2010), a obrigatoriedade do registro da depreciação, amortização e exaustão, mensalmente, até que o valor líquido contábil seja igual ao valor residual. Não sofrerão esse processo os bens móveis de natureza cultural, bens de uso comum, animais destinados à exposição e à preservação e terrenos urbanos e rurais. Todas as informações relacionadas a esse processo deverão ser informadas em nota explicativa, separado por classe de imobilizado.

Com a mudança de foco do orçamento para o patrimônio, a NBC T 16.10 traz do setor privado para o setor público a previsão de utilização das regras de mensuração e avaliação patrimonial (redução ao valor recuperável/impairment e valor justo/fair value). Essa alteração permite que bens de uso comum (praças, rodovias e estradas), que absorvem recursos públicos sejam incluídos no ativo não circulante (LOPES, 2010). Exemplo disso é que em 2011, foi criada a conta contábil “Bens de Uso Comum – Ativos Infraestrutura – Rodovias”, na qual o DNIT registrou em 2012 o valor de R\$ 182 bilhões referente a incorporação de todas as rodovias da União (AUGUSTINHO, 2013).

De acordo Siu (2010), a NBC T 16.10 reforça a necessidade de reavaliações do patrimônio, pois na lei 4.320/64, artigo 106, § 3º, há essa permissão, porém costumeiramente ela não era feita.

A principal mudança ocorrida no PL foi o seu detalhamento. Entre as contas que compõe o PL podem ser citadas o patrimônio social e capital social, reservas, ajustes de avaliação patrimonial, resultados acumulados. Outra alteração foi a separação do resultado do exercício do resultado acumulado. Com essa separação poderá ser melhor evidenciado o impacto no patrimônio público pelas ações ou omissões ocorridas pelo gestor público. (MORAES,2010).

O resultado do período será o valor residual dos ativos depois da dedução de todos os passivos. (MELLO et al, 2014)

Em demonstração de preocupação com a infra legalidade da NBC T 16, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) analisaram as contas de compensação em demonstrativo a parte, assim como foi incluído um demonstrativo a parte para a apuração do Superávit/Déficit Financeiro do exercício o qual observa se as exigências da LRF estão sendo seguidas pelo ente público (MORAES, 2010).

As alterações introduzidas ao BP pela NBCASP trouxeram maior clareza e transparência à demonstração, fazendo com que ele atenda as características da informação contábil (confiabilidade, relevância, compreensibilidade) (MELLO et al, 2014). Para Lopes (2010) houve um acréscimo informacional à demonstração, gerando maior comparabilidade, detalhamento das informações, facilitando a análise pelos diversos usuários.

#### **4.3. Balanço patrimonial da lei 4.320/64 x balanço patrimonial da NBC T 16 e a instrumentalização para o controle social**

À luz da lei 4.320/64 o balanço patrimonial era estruturado em ativo financeiro e permanente, passivo financeiro e permanente e as contas de compensação e com a publicação da NBC T 16 passou a ser estruturado em ativo circulante e não circulante, passivo circulante e não circulante e patrimônio líquido.

Os quadros 2, 3, 4, 5, 6 e 7, a seguir, mostrarão as principais alterações introduzidas ao balanço patrimonial pela publicação da NBC T 16 e o impacto que causaram na instrumentalização do controle social.

#### 4.3.1. Mudança de ativo financeiro para ativo circulante.

A primeira grande alteração ocorrida no BP com a publicação da NBC T 16, foi a mudança do enfoque orçamentário para o patrimonial. As receitas não são mais classificadas de acordo com a dependência ou não de autorização orçamentária e sim de acordo com os atributos de conversibilidade e são evidenciadas no momento do fato gerador, ou seja, independente de terem sido recebidas ou não. (Circulante e Não Circulante) (AUGUSTINHO, 2013).

O reconhecimento do ativo pelo órgão público, não precisa mais ser feito mediante a posse do bem ou direito, basta controlá-lo e esperar que este lhe traga algum benefício econômico futuro (SILVA, 2013).

BP 4.320/1964	BP NBC T 16	ALTERAÇÕES	INSTRUMENTALIZAÇÃO DO CONTROLE SOCIAL
Ativo Financeiro	Ativo Circulante	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Ordenação das contas em função do grau de liquidez (NBC T 16.2).</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Conhecimento da transformação do patrimônio em numerário.</li> </ul>
		<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Considerado ativo todo recurso controlado pela entidade como resultado de evento passado dos quais se esperam que resultem benefícios futuros (benefícios sociais) (NBC T 16.2).</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Leva a sociedade a ter um melhor conhecimento do patrimônio do ente público.</li> </ul>
		<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Utilização do regime de competência (NBC T 16.5)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Lançamento dos créditos vencidos, que até então eram evidenciados somente quando inscritos em dívida ativa, refletindo para a sociedade a transparência e a evidenciação do montante de receitas tributárias lançadas e ainda não arrecadadas, contribuindo para a mitigação de casos de corrupção onde os créditos são baixados indevidamente.</li> </ul>

Quadro 2 - Mudança de Ativo Financeiro para Ativo Circulante  
Fonte: O próprio autor

#### 4.3.2. Mudança de ativo permanente para ativo não circulante.

De acordo com Sanches e Maes (2013), eram registrados no ativo permanente os bens do almoxarifado. A partir da publicação da NBC T 16, passou a ser previsto o registro de bens de uso comum tais como praças, rodovias, bem como a avaliação e mensuração desses ativos (impairment e fair value) (AUGUSTINHO, 2013).

A nova estrutura do BP possibilita ao usuário da informação contábil verificar como o setor público está mantendo o seu patrimônio, através da análise da depreciação, exaustão e amortização e quais as ações estão sendo tomadas para a sua conservação, manutenção e ampliação, no sentido de ofertar mais serviços ao cidadão. A evidenciação dessas informações gera impacto direto no resultado patrimonial (superávit/déficit). (AUGUSTINHO, 2013).

BP 4.320/1964	BP NBC T 16	ALTERAÇÕES	INSTRUMENTALIZAÇÃO DO CONTROLE SOCIAL
Ativo Permanente	Ativo Não Circulante	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Previsão de contabilização de bens de uso comum (NBC T 10)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Conhecimento de forma mais fidedigna do valor do patrimônio pública, em especial quanto àqueles que não geram benefícios econômicos e sim benefícios sociais. Possibilidade de acompanhamento dos custos com manutenção do patrimônio.</li> </ul>
		<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Substituição da tabela fixa de depreciação elaborada pelos órgãos de fiscalização por parâmetros e índices admitidos em norma ou laudo técnico específico, tendo por base a vida útil do bem. A depreciação deverá ser apurada mensalmente até que o valor líquido contábil seja igual ao valor residual do bem (NBC T 16.9)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Permite à sociedade conhecer como a Administração Pública mantém, conserva e amplia seu patrimônio, bem como os reflexos dessas atividades na sua capacidade de continuidade e melhoria da prestação dos serviços públicos.</li> </ul>
		<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ O início da depreciação, amortização e exaustão de um ativo inicia-se quando este estiver em condições de uso e que o valor residual e a vida útil econômica de um ativo devem ser revisados, pelo menos, no final de cada exercício (NBC T 16.9).</li> </ul>	

BP 4.320/1964	BP NBC T 16	ALTERAÇÕES	INSTRUMENTALIZAÇÃO DO CONTROLE SOCIAL
Ativo Permanente	Ativo Não Circulante	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Previsão de realização de ajuste a valor de mercado ou valor justo (fair value), valor pelo qual um ativo pode ser trocado/negociado entre partes interessadas que atuam em condições independentes e isentas ou conhecedoras do mercado (NBC T 16.10).</li> <li>➤ Previsão de realização de ajuste a valor recuperável (impairment), ou seja, atualizar o ativo ao valor de mercado ou consenso entre as partes, quando este for inferior ao valor líquido contábil (NBC T 16.10).</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Manter o valor do patrimônio público atualizado, uma vez que hoje ele está subavaliado, permitindo a sociedade conhecer de forma mais fidedigna o seu valor.</li> </ul>

**Quadro 3 - Mudança de Ativo Permanente para Ativo Circulante**

Fonte: O próprio autor

#### 4.3.3. Mudança de passivo financeiro para passivo circulante.

As despesas não são mais classificadas de acordo com a dependência ou não de autorização orçamentária e sim de acordo com os atributos de exigibilidade (Circulante e Não Circulante) (AUGUSTINHO, 2013).

Não são mais considerados como tais, os restos a pagar não compensados, pois passivo são obrigações presentes, e o ente público só terá alguma obrigação após a liquidação da despesa (SILVA, 2013).

BP 4.320/1964	BP NBC T 16	ALTERAÇÕES	INSTRUMENTALIZAÇÃO DO CONTROLE SOCIAL
Passivo Financeiro	Passivo Circulante	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Ordenação das contas em função do grau de exigibilidade (NBC T 16.2).</li> <li>➤ Considerado passivo as obrigações presentes da entidade, derivadas de eventos passados (NBC T 16.2).</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Conhecimento do vencimento dos compromissos do ente público.</li> <li>➤ Compreender as obrigações assumidas pelo poder público na consecução dos serviços públicos, ou aquelas que estão mantidas na condição de fiel depositário, bem como as provisões.</li> </ul>

BP 4.320/1964	BP NBC T 16	ALTERAÇÕES	INSTRUMENTALIZAÇÃO DO CONTROLE SOCIAL
Passivo Financeiro	Passivo Circulante	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Exclusão do restor a pagar, por não serem consideradas obrigações presentes, respeitando o conceito de passivo. Apresentado em demonstrativo anexo ao BP (NBC T 16.2).</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Demonstrar a realidade dos passivos do ente público.</li> </ul>
		<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Os registros contábeis devem ser realizados e os seus efeitos evidenciados no fato gerador, ou seja, pelo regime de competência (NBC T 16.5).</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Ter exata noção dos custos do setor público na execução/prestação dos serviços públicos ao cidadão.</li> </ul>

**Quadro 4 - Mudança de Passivo Financeiro para Passivo Circulante**

Fonte: O próprio autor

#### 4.3.4. Mudança de passivo permanente para passivo não circulante.

De acordo com Augustinho (2013), outra mudança que contribui no cumprimento do papel da contabilidade de informar seus usuários é o registro das provisões matemáticas previdenciárias do RPPS da União. Essa informação mostra à sociedade como o governo está se preparando para garantir o equilíbrio financeiro e o pagamento de todas as obrigações, sem haver o comprometimento do orçamento público.

BP 4.320/1964	BP NBC T 16	ALTERAÇÕES	INSTRUMENTALIZAÇÃO DO CONTROLE SOCIAL
Passivo Permanente	Passivo Não Circulante	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Previsão de realização de ajuste a valor de mercado ou valor justo (fair value), valor pelo qual um passivo pode ser liquidado entre partes interessadas que atuam em condições independentes e isentas ou conhecedoras do mercado (NBC T 16.10).</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ A avaliação de um passivo ao valor justo, pode contribuir na identificação de possíveis irregularidades em processos de compras, contratação de serviços, caso seja evidenciado uma superavaliação do passivo evidenciado.</li> </ul>
		<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Reconhecimento do Passivo Atuarial do RPPS (diferença entre os benefícios futuros e as receitas futuras) (NBC T 16.5).</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Levar ao conhecimento da sociedade como o Poder Público se prepara para garantir o passivo decorrente do plano de benefícios sociais dos servidores públicos, de modo a assegurar o equilíbrio financeiro e o pagamento de todas as suas obrigações, sem comprometer o orçamento público.</li> </ul>

**Quadro 5 - Mudança de Passivo Permanente para Passivo Não Circulante**

Fonte: O próprio autor

#### 4.3.5. Consolidação do Patrimônio Líquido

No BP da lei 4.320/64 o PL migrava para o lado do ativo quando apresentava saldo a descoberto, com a publicação da NBC T 16, mesmo apresentando prejuízo ele será demonstrado do lado do passivo (SANCHEZ; MAES, 2013).

O resultado do exercício (positivo ou negativo), de acordo com Augustinho (2013), permite identificar como as ações da gestão pública influenciam em seu resultado, possibilitando através dessa análise implantar melhorias no planejamento e execução das políticas públicas.

BP 4.320/1964	BP NBC T 16	ALTERAÇÕES	INSTRUMENTALIZAÇÃO DO CONTROLE SOCIAL
Saldo Patrimonial	Patrimônio Líquido	➤ O patrimônio líquido não migrará para o lado do ativo caso o seu saldo esteja a descoberto, ou seja, mesmo resultando prejuízo será demonstrado do lado do passivo (NBC T 16.2).	➤ Indicativo do resultado das ações da gestão pública.  ➤ Conhecer a evolução ou redução do patrimônio líquido das entidades públicas;
Ativo Real Líquido		➤ Segregação da apresentação do resultado do período dos resultados acumulados de períodos anteriores (NBC T 16.2).	➤ Conhecimento da real situação patrimonial do ente público;
Passivo Real a Descoberto		➤ Definição de regras para a consolidação das demonstrações contábeis (NBC T 16.7)	➤ Informações mais claras e precisas para o usuário contribuem para a instrumentalização do controle social.

**Quadro 5 - Consolidação do Patrimônio Líquido**

Fonte: O próprio autor

Para Moraes (2010), a nova forma de apresentação do BP, elaborado de acordo com as normas internacionais, passa a refletir um maior detalhamento das informações patrimoniais, da compreensibilidade e da comparabilidade do demonstrativo, permitindo a sua comparação com o demonstrativo de entidades do setor privado e de outros países.

As alterações realizadas no BP, com a publicação da NBC T 16, de acordo com Augustinho (2013), permitiram um melhor conhecimento da situação patrimonial do ente público, considerando, como estabelecido pela CF/88, o cidadão como o

destinatário das ações do governo, tornando-se um meio de comunicação entre a população e o agente público.

## **5. CONSIDERAÇÕES FINAIS**

O presente artigo teve como proposta verificar em quais aspectos as alterações introduzidas pela NBC T 16 ao Balanço Patrimonial da lei 4.320/64 propiciaram um maior controle social.

Através da análise de conteúdo do balanço patrimonial, pode-se constatar que convergência da contabilidade aplicada ao setor público aos padrões internacionais através da publicação da NBC T 16 propiciou a utilização das melhores práticas contábeis, adequando a contabilidade pública ao atual contexto econômico e social do país e do mundo, reforçando os atributos de confiabilidade, compreensibilidade e comparabilidade às demonstrações contábeis, possibilitando a geração de demonstrativos com maior grau de transparência e informações mais úteis ao processo decisório, de prestação de contas e de controle social.

Através da análise do balanço patrimonial da lei 4.320/64 e da NBC T 16, pode-se concluir que a publicação da NBC T 16 mudou o foco da contabilidade para o patrimônio do, introduziu novos conceitos como os de ativo e passivo, impairment, valor justo, contabilização de bens de uso comum e reforçou alguns pontos anteriormente previstos mas não realizados, como a depreciação do bens públicos.

A aproximação da contabilidade do setor público à do setor privado, tornou possível a utilização de indicadores de análise do balanço patrimonial deste último setor, permitindo uma análise dessas informações a partir das quais se pode auferir como as ações dos gestores influenciaram no resultado e verificar seus erros e acertos para sugestão de correção dos rumos da administração.

Outro fator importante dessa aproximação foi o de facilitador para o entendimento das informações geradas pelo balanço patrimonial por uma parcela maior da população. Infelizmente essa parcela ainda é aquém do necessário para um efetivo controle social, em decorrência da falta de conhecimento da população, fruto de problemas culturais de nossa nação.

As lacunas deixadas pela população, no exercício do controle social são preenchidas pelo CGU e o TCU. Ao mesmo tempo em que fomentam e orientam a população quanto à sua importância na participação no processo de cidadania, praticam o controle social através do controle interno e externo realizado por eles, valendo-se das demonstrações contábeis, com as quais podem verificar a eficiência e eficácia da administração pública na execução do orçamento público e se os recursos arrecadados estão sendo bem aplicados na prestação de melhores serviços à sociedade.

Inferese que o balanço patrimonial, objeto desse artigo, refletiu de forma significativa, em aspectos qualitativos, as alterações introduzidas pela NBC T 16, em todos os aspectos, desde o momento da evidenciação da informação contábil até a estrutura de demonstração dos grupos de contas. Essas alterações têm reflexo direto na qualidade da informação contábil, facilitador no processo de controle social.

Como recomendação para futuros trabalhos, aos demais acadêmicos e interessados no assunto, sugere-se a mesma verificação sob a ótica das outras demonstrações contábeis (o balanço financeiro, o balanço orçamentário, a demonstração do fluxo de caixa).

## REFERÊNCIAS

AUGUSTINHO, Sônia Maria. A Nova Contabilidade Pública Brasileira como Instrumento de Controle Social para a “Governança” do Estado: Um Estudo sobre a Compreensão da Evidenciação das Demonstrações Contábeis Públicas pelos Líderes Comunitários da Cidade de Curitiba no Ano de 2013. Dissertação de Mestrado. Programa de Pós Graduação em Planejamento e Governança Pública. Universidade Tecnológica Federal do Paraná – UTFPR, Curitiba, 2013.

BRASIL. Lei 4.320 de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm)>. Acesso em 12/04/2015. 23:22.

\_\_\_\_\_. Lei 11.638 de 28 de dezembro de 2007. Estende as grandes sociedades disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/lei/11638.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/11638.htm)>. Acesso em 12/04/2015. 23:27.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. Portaria n. 184 de 25 de agosto de 2008. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, laboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Disponível em: < <http://www.fazenda.gov.br/institucional/legislacao/2008/portaria184>>. Acesso em 12/04/2015. 23:36.

BEZERRA, Poliana de Melo. Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público: Uma Análise de Sua Abrangência Informacional. Artigo Científico de Graduação para Bacharel em Ciências Contábeis. Universidade Estadual da Paraíba. Campina Grande, 2011.

CARNEIRO, Bruno de Oliveira. Avaliação de Indicadores de Solvência para o Balanço Patrimonial do Setor Público. Dissertação de Graduação para Bacharel em Ciências Contábeis. Centro Universitário de Brasília - UNICEUB, Brasília, 2010.

DARÓS, Leandro Luís; PEREIRA, Adriano de Souza. Análise das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCASP: Mudanças e Desafios para a Contabilidade Pública. In: Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade, 6, São Paulo, 2009.

DIAS FILHO. A Pesquisa Qualitativa sob a Perspectiva da Teoria da Legitimidade, uma Alternativa para Explicar e Predizer Políticas de Evidenciação Contábil. Interface, Natal/RN, n. 1, v. 9, p. 72-86, jan/jun 2012.

FEIJÓ, Paulo Henrique. Contabilidade Pública: Desafios e Perspectivas da Convergência aos Padrões Internacionais. In: Congresso Brasileiro de Contabilidade, 18, 2008, Gramado. Disponível em <<http://www.congressocfc.org.br/palestra.html>>. Acesso em: 21/06/2015. 14:53.

GAVA, Camila Pavei. O Processo de Convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público às Normas Internacionais: Um Estudo sobre a Percepção dos Profissionais das Entidades Públicas da Região da AMCRE em Relação às NBCASP. Dissertação para Graduação para Bacharel em Ciências Contábeis. Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC. Criciúma, 2013.

GIL, Antonio Carlos. Como Elaborar Projetos de Pesquisa. 5. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2010.

JESUS, Odilon Sérgio Santos de. Internet e Accountability: Um Estudo Sobre a Acessibilidade às Informações Orçamentárias Através do Site Contas Abertas. 3º Concurso de Monografias da Controladoria-Geral da União, Brasília, DF, 2008.

LIMA, Diana Vaz de; SANTANA, Claudio Moreira; GUEDES, Marianne Antunes. As Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e a Legislação Contábil Pública Brasileira: Uma Análise Comparativa à Luz da Teoria Contábil. Contabilidade, Gestão e Governança, Brasília, n. 2, p. 15-23, maio-agosto 2009.

LOPES, Tailine Kovalski Lopes. Alterações Trazidas pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) para a Contabilidade Pública. Dissertação para Graduação para Bacharel em Ciências Contábeis e Atuariais. Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, 2010.

LOUREIRO, et al. Do Controle Interno ao Controle Social: A Múltipla Atuação da CGU na Democracia Brasileira. Cadernos Gestão Pública e Cidadania, São Paulo, v.17, n. 60, Jan/Jun 2012.

MARQUES, Dayanne Nascimento. Controle Social e Accountability: O Caso do Conselho de Acompanhamento e Controle Social do Fundeb do Distrito Federal – DF. Monografia de Graduação para Bacharel em Ciência Política. Universidade Federal de Brasília. Brasília. 2013.

MELLO, Marcos Paulo de Sá, et al. A Internacionalização das Normas Contábeis Aplicadas ao Setor Público. In: Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia. , 11, Rio de Janeiro, 2014.

MELO, Kamila Batista; PRIETO, Marina Freitas; ANDRADE, Maria Elisabeth Moreira Carvalho. Convergência das Normas Brasileiras Aplicadas ao Setor Público: Um Estudo Exploratório no Município de Uberlândia – MG. Revista de Contabilidade UFBA, Salvador, n. 2, p. 21-35, maio-agosto 2014.

MORAES, Vera Lucia de. Reflexos das NBCASPs Sobre o Balanço Patrimonial das Entidades do Setor Público Estatal: Uma Análise em Relação à Lei 4.320/1964. Dissertação de Graduação para Bacharel em Ciências Contábeis. Universidade Federal de Santa Catarina, Santa Catarina, 2010.

MOTA, Francisco Glauber Lima. Contabilidade Aplicada à Administração Pública. 6ª ed. Brasília: Editora Vestcon, 2004.

MUTTI, Regina; CAREGNATO, Rita Catalina Aquino. Pesquisa Qualitativa: Análise de Discurso Versus Análise de Conteúdo. Artigo Programa de Pós Graduação em Educação. Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2005.

O'DONNELL, Guillermo. Accountability Horizontal e Novas Poliarquias. Lua Nova Revista de Cultura e Política. São Paulo, n. 44, p. 27-54, 1998.

OLIVEIRA, Arildo. Controle Social: Perspectivas para a fiscalização popular da administração pública no Brasil. Monografia 4º lugar no Prêmio Serzedello Corrêa 2001. Brasília. 2002.

PEREIRA, Claudia Vieira; MEDEIROS, Paulo Henrique Ramos. O Controle Social e o Tribunal de Contas da União: O Caso dos Conselhos de Alimentação Escolar. Revista do TCU, Brasília, n. 105, p. 42-54, julho-setembro 2005.

PINTO, Daniely Wasilewski Pinto, et al. Teoria da Agência e o Controle Social da Gestão Pública. Revista Organização Sistêmica, Ponta Grossa, v. 5, n. 3, p. 100-109, jan/jun 2014.

REVOREDO, Márcia Maria Oliveira. Brasil rumo aos padrões internacionais de contabilidade para o setor público: uma análise sob a ótica do Financial Management Reform Process Model de Lüder. 2008. 170 f. Dissertação Mestrado. Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2008.

RIBEIRO, Daniel Cerqueira. Sistema de Controle dos Gastos Públicos do Governo Federal: Uma Ênfase no Programa Bolsa Família. 165 f. Dissertação Mestrado em Ciências Contábeis, Universidade do Estado de São Paulo, São Paulo, 2009.

RICCO, Bruno. O Papel da CGU no Combate a Corrupção: Dez Anos de Atividade. Revista Ponto-e-Vírgula, São Paulo, n.12, p. 165-193, 2013.

SANCHES, Andre Felipe de Carvalho; MAES, Laurie Larrea. Uma Análise das Principais Mudanças nas Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público. Revista Liceu, São Paulo, n. 3, v. 3, p. 6-32, jan/jun 2013.

SILVA, Cristiane Rocha; GOBBI, Beatriz Christo; SIMÃO, Ana Adalgisa. O Uso da Análise de Conteúdo como uma Ferramenta para a Pesquisa Qualitativa: Descrição e Aplicação do Método. Organ, rurais agroind, Lavras, n. 1, v.7, p.70-81, 2005.

SANTOS, Ana Maria Lima dos. Análise de Indicadores Econômico-Financeiros da Gestão Pública: Um Estudo de Casos Múltiplos em Entidades Federais Indiretas do Município de Manaus. 184 f. Dissertação de Mestrado em Ciências Contábeis. Universidade Federal do Amazonas. Manaus, 2008.

SANTOS, Diego Andricopulo; SOUZA, Ângela Rosane Leal de; BEHR Ariel. Evidenciação das Demonstrações Contábeis de acordo com as Novas Normas Brasileiras de Contabilidade e Adequações Necessárias à sua Implantação em uma Autarquia Estadual. 2013. 29 f. Dissertação de Graduação em Ciências Contábeis. Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Ciências Econômicas, Universidade do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2013.

SILVA, Francisco Carlos da Cruz. Controle Social: Reformando a Administração para a Sociedade. Monografia vencedora Prêmio Serzedello Corrêa 2001. Brasília. 2002.

SILVA, João Paulo Pereira da. Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público – As Recentes Mudanças e as Possíveis Dificuldades de Implantação. 2013. 81 f. Dissertação de Graduação para Bacharel em Ciências Contábeis. Faculdade Cearense, Ceará, 2013.

SIU, Marx Chi Kong. Fortalecimento da Contabilidade Governamental a partir das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Revista Brasileira de Contabilidade, Rio de Janeiro, v. 39, n. 181, p. 15-25, jan-fev 2010.

SOARES, Maurélio; SCARPIN, Jorge Eduardo. A Convergência da Contabilidade Pública Nacional às Normas Internacionais e os Impactos na Aplicação da DRE na Administração Direta. Revista Catarinense da Ciência Contábil – CRCSC, Florianópolis, n. 27, p. 25-42, agosto-novembro 2010.

## ANEXOS

Figura 1 – Balanço Patrimonial (Lei 4.320/64)

ATIVO		PASSIVO	
Especificação	Exercício Atual	Especificação	Exercício Atual
<b>ATIVO FINANCEIRO</b>		<b>PASSIVO FINANCEIRO</b>	
Disponível		Restos a Pagar	
Caixa		Serviço da Dívida a Pagar	
Bancos e Correspondentes		Depósitos	
Exatores		Débitos de Tesouraria	
Vinculado em C/C Bancárias			
Realizável			
<b>ATIVO PERMANENTE</b>		<b>PASSIVO PERMANENTE</b>	
Bens Móveis		Dívida Fundada Interna	
Bens Imóveis		Em Títulos	
Bens de Natureza Industrial		Por Contratos	
Créditos		Dívida Fundada Externa	
Valores Diversos		Em Títulos	
Soma do Ativo Real		Por Contratos	
		Diversos	
<b>SALDO PATRIMONIAL</b>		<b>SALDO PARA O EXERCÍCIO SEGUINTE</b>	
Passivo Real a Descoberto		Ativo Real Líquido	
Soma		Soma	
<b>ATIVO COMPENSADO</b>		<b>PASSIVO COMPENSADO</b>	
Valores em Poder de Terceiros		Contrapartida de Valores em Poder de Terceiros	
Valores Nominais Emitidos		Contrapartida de Valores Nominais Emitidos	
Diversos		Diversos	
		<b>Saldo Patrimonial</b>	
<b>TOTAL</b>		<b>TOTAL</b>	

Fonte: Lei 4.320/64

Figura 2 – Balanço Patrimonial (NBC T 16).

Anexo da Lei 4.320/64

ATIVO			PASSIVO		
Especificação	Exercício Atual	Exercício Anterior	Especificação	Exercício Atual	Exercício Anterior
<b>ATIVO CIRCULANTE</b>			<b>PASSIVO CIRCULANTE</b>		
Caixa e Equivalentes de Caixa			Obrigações Trabalhistas e Prev. de Curto Prazo		
Créditos Realizáveis de Curto Prazo			Empréstimos, Financiamentos de Curto Prazo		
Demais Créditos e Valores a Curto Prazo			Fornecedores e Contas a Pagar de Curto Prazo		
Investimentos Temporários			Obrigações Fiscais de Curto Prazo		
Estoque			Demais Obrigações de Curto Prazo		
Variações Patrimoniais Diminutivas Pagas Antecipadamente			Provisões de CP		
<b>ATIVO NÃO CIRCULANTE</b>			<b>PASSIVO NÃO CIRCULANTE</b>		
Ativo Realizável a Longo Prazo			Obrigações Trabalhistas e Prev. de Longo Prazo		
Créditos Realizáveis de Longo Prazo			Empréstimos e Financiamentos de Longo Prazo		
Demais Créditos e Valores de Longo Prazo			Fornecedores de Longo Prazo		
Investimento			Obrigações Fiscais Longo Prazo		
Participações Permanentes			Demais Obrigações de Longo Prazo		
Demais Investimentos Permanentes			Provisões de Longo Prazo		
(-) Redução ao valor recuperável			Resultado Diferido		
Imobilizado					
Bens Móveis					
Bens Imóveis					
(-) Depreciação, Exaustão, Amortização Acumulada					
(-) Redução ao valor recuperável					
Intangível					
Softwares					
Marcas, Direitos e Patentes Industriais					
Direitos de Uso de Imóveis					
(-) Amortização Acumulada					
(-) Redução ao valor recuperável					
<b>TOTAL</b>			<b>TOTAL</b>		

Ativo Financeiro			Passivo Financeiro		
Ativo Permanente			Passivo Permanente		
<b>SALDO PATRIMONIAL</b>					
<b>COMPENSAÇÕES</b>					
<b>Especificação</b>	<b>Exercício Atual</b>	<b>Exercício Anterior</b>	<b>Especificação</b>	<b>Exercício Atual</b>	<b>Exercício Anterior</b>
Saldo dos Atos Potenciais Ativos			Saldo dos Atos Potenciais Passivos		
<b>TOTAL</b>			<b>TOTAL</b>		

Fonte: Portaria STN 665/2010

**Figura 3 – Demonstrativo dos Ativos e Passivos Financeiros (NBC T 16).**

<b>BALANÇO PATRIMONIAL - ANEXO (Art. 105 Lei nº 4.320/64)</b>					
<b>ESPECIFICAÇÃO</b>	<b>Exercício Atual</b>	<b>Exercício Anterior</b>	<b>ESPECIFICAÇÃO</b>	<b>Exercício Atual</b>	<b>Exercício Anterior</b>
Ativo Financeiro			Passivo Financeiro		
			Restos a Pagar não Processados		
			Superávit Financeiro		
Ativo Permanente			Passivo Permanente		
			Saldo Patrimonial		
<b>TOTAL</b>			<b>TOTAL</b>		

Lei 4.320/64 - Anexo 14 - Portaria nº 749, de 16 de dezembro de 2009.

**Figura 4 – Compensações (NBC T 16).**

ESPECIFICAÇÃO		Exercício Atual	Exercício Anterior	ESPECIFICAÇÃO	
Saldo dos Atos Potenciais do Ativo	Saldo dos Atos Potenciais do Passivo			Exercício Atual	Exercício Anterior
Responsabilidade por valores, Títulos e Bens com Terceiros				Responsabilidades por valores, títulos e bens de terceiros	
Garantias Recebidas				Garantias Concedidas	
Direitos Conveniados				Obrigações Conveniadas	
Direitos Contratuais				Obrigações Contratuais	
Outros Atos Potenciais do Ativo				Outros Atos Potenciais do Passivo	
<b>TOTAL</b>				<b>TOTAL</b>	

Lei 4.320/64 - Anexo 14 - Portaria nº 749, de 16 de dezembro de 2009.

**Figura 5 – Demonstrativa do Superávit Financeiro Apurado no Balanço Patrimonial (NBC T 16).**

**<ENTE DA FEDERAÇÃO>**  
**DEMONSTRATIVO DO SUPERÁVIT/DÉFICIT FINANCEIRO APURADO NO BALANÇO PATRIMONIAL**

**EXERCÍCIO:**                      **MÊS:**                      **EMISSÃO:**                      **PÁGINA:**

DESTINAÇÃO DE RECURSOS - DR	Exercício Atual	Exercício Anterior
Ordinária		
Vinculada		
Previdência Social		
Transferências Obrigatórias de Outro Ente		
Convênios		
(...)		
<b>TOTAL</b>		

Lei 4.320/64 - Anexo 14 - Portaria nº 749, de 16 de dezembro de 2009.