

EVIDENCIAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DE ACORDO AS NOVAS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE E ADEQUAÇÕES NECESSÁRIAS À SUA IMPLANTAÇÃO EM UMA AUTARQUIA ESTADUAL¹

Diego Andricopulo Santos²

Ângela Rosane Leal de Souza³

Ariel Behr⁴

RESUMO

O tema deste estudo é a Contabilidade Pública, delimitando-se a um estudo de caso em que se busca evidenciar o nível de adequação das Demonstrações Contábeis de uma entidade pública estadual às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Assim, este estudo teve como objetivo geral apresentar a adequação do Departamento Estadual de Trânsito do Estado do Rio Grande do Sul, às novas normas contábeis aplicadas ao setor público. Para que fosse atingido tal objetivo, primeiramente, analisou-se as normas atuais, com vistas a avaliar as mudanças necessárias para adequar as demonstrações da entidade estudada até o prazo legal de obrigatoriedade de implantação. Num segundo momento, através do método de abordagem a pesquisa descritiva, com delineamento através de pesquisa documental, bibliográfica e do estudo de caso, realizou-se a coleta de dados com base nas Demonstrações Contábeis e do Relatório de Encerramento do Exercício de 2012 do DETRAN/RS. Com base na análise dessas demonstrações, conclui-se que das sete demonstrações exigidas pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público e pelo Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público, nenhuma foi totalmente contemplada pelas exigências destes, ressaltando-se que no exercício estudado ainda não havia a obrigatoriedade da sua adoção, já que esta foi adiada para o exercício de 2014. Sendo assim, o estudo é pertinente para demonstrar como uma entidade pública estadual se comporta mediante mudanças significativas na legislação contábil e possibilitar as adequações necessárias até a sua efetiva obrigatoriedade de aplicação da nova legislação.

Palavras-chave: Contabilidade Pública. Demonstrações Contábeis. Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público.

¹ Artigo apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS), em dezembro de 2013.

² Graduando do curso de Ciências Contábeis da UFRGS. (diego40@ibest.com.br).

³ Orientadora: Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS). Professora do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da UFRGS. (angela.souza@ufrgs.br).

⁴ Co-orientador: Mestre em Administração com ênfase em Sistemas de Informação e Apoio a Decisão pela UFRGS. Professor do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da UFRGS. (behr.ariel@gmail.com).

**DISCLOSURE OF FINANCIAL STATEMENTS ACCORDING TO THE NEW
BRAZILIAN ACCOUNTANCY STANDARDS APPLIED TO THE PUBLIC SECTION
AND THE NECESSARY ADJUSTMENTS NEEDED FOR ITS IMPLEMENTATION
IN A STATE AUTARCHY.⁵**

ABSTRACT

The subject of this study is the Public Accounting, delimiting a case study regarding the adequacy level of the financial statements of a public State Department to the Brazilian Accounting Standards applied to the Public Sector. Aim of this study is to present the adaptation to the new Accounting Standards that are applied to the Public Sector of the State Traffic Department of the State of Rio Grande do Sul. To achieve the general goal, specific objectives were accomplished by checking the current standards and comparing them, in order to assess the necessary changes to adapt that plans until the legal deadline. Descriptive research was done, based on the 2012 Financial Statements and Report of the DETRAN/RS (National Traffic Council of Rio Grande do Sul State). With these statements analyzed, from the seven statements required by the Brazilian Accounting Standards applied to the Public Sector and the Accounting Manual applied to the Public Sector, we conclude that none was completely covered by these requirements, considering that at the studied fiscal year it wasn't mandatory (it was postponed to the fiscal year 2014). Therefore, the study was important to show how a Public State Entity reacts by significant changes in the Accounting Standards and allow the implantation of the necessary adaptations until it's obligatoriness to implement the new legislation.

Keywords: Public Accounting; Financial Statements; Brazilian Accounting Standards applied to the Public Sector; Accounting Manual applied to the Public Sector .

⁵ Artigo apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS), em dezembro de 2013.

INTRODUÇÃO

Com um mundo cada vez mais globalizado e com a redução das barreiras de investimentos entre os países, a evidenciação das demonstrações contábeis, tanto públicas como privadas, vêm passando por um intenso processo de convergência.

Com a publicação pelo *International Accounting Standards Board* (IASB) dos *International Financial Reporting Standards* (IFRS), a contabilidade societária brasileira entrou de vez no processo de convergência a partir do ano de 2007, com a publicação da Lei Nº 11.638/07. Seguindo a mesma linha, o *International Federation of Accountants* (IFAC) emitiu as Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público (NICSP). Neste momento, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) emitiu as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP), sacramentando, de forma definitiva, a convergência da Contabilidade Brasileira, em seus diversos ramos, a seguirem a tendência mundial.

No setor público, de acordo com a Lei nº 4.320/64 (BRASIL, 1964), a contabilidade é o ramo da ciência contábil que aplica, na administração pública, as técnicas de registro dos atos e fatos administrativos, apurando resultados e elaborando relatórios periódicos. Carvalho (2008, p. 149) destaca que a contabilidade também tem uma função social, a qual deve fornecer informações tempestivas, compreensíveis e fidedignas à sociedade e aos gestores públicos.

Dessa forma, seu principal produto são as demonstrações contábeis que, no seu processo de reconhecimento, mensuração e divulgação dos elementos contábeis (ativos, passivos, receitas, despesas) devem ser compreensíveis e representar justa e adequadamente a movimentação, origem e aplicação dos recursos públicos (CARLIN, 2008).

Diante do exposto, o presente estudo está direcionado a responder o seguinte questionamento: quais os procedimentos que uma autarquia do Estado do Rio Grande do Sul deverá adotar, visando adequar as suas demonstrações contábeis para o exercício de 2014, conforme determinações da Resolução nº 1.133/08, que aprova a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica 16.6 (NBC T 16.6), estabelecendo novas normativas relacionadas às Demonstrações Contábeis, bem como o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público?

A partir desta problemática exposta, este trabalho tem por objetivo apresentar as principais necessidades de adequação às novas normas contábeis aplicadas ao setor público de uma autarquia estadual. Os objetivos específicos são: a) verificar as normas de evidenciação das demonstrações contábeis aplicadas ao setor público; b) comparar as normas atuais e avaliar as mudanças necessárias na contabilidade da entidade, objetivando adequar tais demonstrações até o prazo estabelecido pela Portaria da Secretaria do Tesouro Nacional nº 828/2011, que estabelece adequação gradual a partir do exercício de 2012 e integral até o final do exercício de 2014 (BRASIL, 2011).

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 O PROCESSO DE CONVERGÊNCIA DA CONTABILIDADE PÚBLICA NO BRASIL

A contabilidade está passando por um forte processo de mudança em busca de convergência. Consoante com essas mudanças, a Federação Internacional dos Contadores (*International Federation of Accountants – IFAC*), publicou, no ano 2000, a primeira IPSAS (*International Public Sector Accounting Standards*), ou as Normas Contábeis Internacionais Aplicáveis ao Setor Público, contendo informações sobre relatórios contábeis, financeiros e de auditoria para o setor público.

As IPSAS são elaboradas e desenvolvidas a partir das Normas Internacionais de Contabilidade (NIC) aplicadas ao setor privado, emitidas pela *IFRS*. Além do Brasil, a adoção destas normas encontra-se em evolução em mais de 50 países (CARLIN, 2008). Neste sentido, Vicente (2012, p. 7) destaca que processos de reforma no setor público já haviam iniciado há mais tempo em países como Austrália, Reino Unido, Nova Zelândia e EUA, visto que estes buscavam reagir à concorrência global e às crises econômicas.

No país, os esforços no sentido de compatibilizar as regras contábeis e as normas legais vêm sendo desenvolvidos pela Secretaria do Tesouro Nacional (MOTA, 2009) por meio

dos Manuais de Contabilidade Aplicados ao Setor Público, o MCASP, que teve sua 5ª edição lançada em 2012.

Em 2007, por intermédio da Resolução nº 1.111/07 (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC, 2007), o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) aprova o apêndice da Resolução nº 750/93 (CFC, 1993) com o intuito de elucidar o conteúdo e abrangência dos Princípios de Contabilidade sob a perspectiva do Setor Público.

No ano seguinte, o CFC realizou diversas audiências públicas com a classe contábil. O resultado culminou com a aprovação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP). Estas diretrizes traduzem o esforço conjunto dos órgãos brasileiros de contabilidade, no tocante à promoção do desenvolvimento conceitual, do fortalecimento das bases institucionais da contabilidade pública brasileira, além do resgate de procedimentos contábeis embasados pelos Princípios Fundamentais de Contabilidade e a convergência às Normas Internacionais de Contabilidade (BERULINO, 2012). As NBCASP estão estabelecidas, atualmente, por um conjunto de onze resoluções denominadas NBC T 16.

Para Melo (2012, p. 7), o principal empecilho no processo de convergência é representado pelos próprios órgãos públicos. Em sua pesquisa entende-se que, de acordo com a amostra analisada, os órgãos públicos não estão empenhados para o sucesso da convergência. Ainda na mesma pesquisa, infere-se que os servidores não estão sendo capacitados para a aplicação das novas normas.

2.2 NBC T 16.6 – DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

Como descrito no tópico anterior desta pesquisa, o CFC publicou onze normas técnicas sobre os aspectos contábeis específicos da gestão governamental. Tais normas estão elencadas de um a onze, conforme Quadro 1 a seguir:

Quadro 1 - Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público

Nº Resolução CFC	Nº da NBC T	Descrição
1.128/08	16.1	Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação
1.129/08	16.2	Patrimônio e Sistemas Contábeis
1.130/08	16.3	Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil
1.131/08	16.4	Transações no Setor Público
1.132/08	16.5	Registro Contábil
1.133/08	16.6	Demonstrações Contábeis
1.134/08	16.7	Consolidação das Demonstrações Contábeis
1.135/08	16.8	Controle Interno
1.136/08	16.9	Depreciação, Amortização e Exaustão
1.137/08	16.10	Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades Públicas
1.366/11	16.11	Sistema de Informação de Custos no Setor Público

Fonte: Elaborado pelo autor (2013).

O escopo principal desse trabalho concentra-se nas demonstrações contábeis. Para tanto, limitar-se-á ao uso da NBC T 16.6 – Demonstrações contábeis.

O principal objetivo das NBC Ts é o processo de convergência, realizado por meio da internacionalização das normas contábeis. O CFC, por meio da Resolução nº 1.133/08, aprovou, em 21 de novembro de 2008, a NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis.

Esta norma dispõe sobre as diretrizes a serem observadas nos órgãos governamentais quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, a fim de promover a convergência das NBCASP às normas internacionais.

A Resolução nº 1.133/08 (CFC, 2008) apresenta as demonstrações contábeis obrigatórias aplicadas ao setor público. São elas:

- a) Balanço Patrimonial (BP);
- b) Balanço Orçamentário (BO);
- c) Balanço Financeiro (BF);
- d) Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP);
- e) Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC);
- f) Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL);
- g) Notas Explicativas (NE).

As principais novidades que este documento trouxe são a obrigatoriedade da publicação da Demonstração de Fluxo de Caixa, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido e as Notas Explicativas. Inicialmente, esta norma obrigava a publicação da Demonstração do Resultado Econômico, porém esta demanda foi substituída pela DMPL.

Além de especificar as demonstrações obrigatórias, a NBC T em questão conceitua cada um dos itens listados acima, bem como estabelece os procedimentos para divulgação das demonstrações contábeis.

2.3 MANUAL DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO – MCASP

Consoante com o processo de convergência e harmonização da Contabilidade Pública no Brasil, o Ministério da Fazenda publica a Portaria nº 184/2008 (BRASIL, 2008). Esta portaria delega à Secretaria do Tesouro Nacional o desenvolvimento de ações de forma a tornar convergente a “Contabilidade Pública Brasileira” com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Para Feijó (2008, p. 13), com a publicação da referida portaria, a Contabilidade Pública ganha maior transparência.

Em 2009, a Secretaria do Tesouro Nacional, fazendo cumprir a determinação do Ministério da Fazenda, lança as Portarias nº 749/2009 (BRASIL, 2009) e nº 751/2009 (BRASIL, 2009). A primeira altera os anexos da Lei nº 4.320/64 (BRASIL, 1964) referentes ao Balanço Patrimonial, Balanço Financeiro, Demonstração das Variações Patrimoniais, entre outros demonstrativos, e a segunda estrutura e estabelece o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, o qual foi padronizado para as três esferas (União, Estados e Municípios).

Depois de quatro edições é publicada, em 2012, a 5ª edição do MCASP, por intermédio da Portaria STN nº 437/2012 (BRASIL, 2012). Esta edição é dividida em oito partes, conforme pode ser conferido no Quadro 2.

Quadro 2 – Divisão das partes do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público

Nº da parte	Denominação
Parte 1	Procedimentos Contábeis Orçamentários
Parte 2	Procedimentos Contábeis Patrimoniais
Parte 3	Procedimentos Contábeis Específicos
Parte 4	Plano de Contas Aplicado ao Setor Público
Parte 5	Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público
Parte 6	Perguntas e respostas
Parte 7	Exercício prático
Parte 8	Demonstrativo de Estatísticas de Finanças Públicas

Fonte: Elaborado pelo autor (2013)

O MCASP apresentou mudanças significativas na Contabilidade Pública, aproximando-a da Contabilidade “Privada”. Como exemplo, podem-se citar os aspectos relacionados ao reconhecimento, mensuração e registro. Estas variações patrimoniais deverão ser reconhecidas pelo regime de competência, e não mais pelo regime de caixa, adequando a “Contabilidade Brasileira” aos padrões internacionais. As alterações ocorridas na área pública contribuíram para desvincular a contabilidade dos aspectos estritamente orçamentários e relacioná-la, principalmente, com os aspectos patrimoniais, objeto da contabilidade (MAPURUNGA; MENESES; PETER, 2011). Sendo o objetivo deste trabalho as mudanças relacionadas às Demonstrações Contábeis, as partes IV e V do MCASP serão tratadas com maior ênfase e destaque.

A parte IV do MCASP estrutura o plano de contas padronizando-o em âmbito nacional. Flores (2013, p. 10) destaca que muitas contas do plano anterior não possuem correspondência no novo PCASP, podendo ser necessária a implantação de saldos. Essa parte também explicita a lógica do registro contábil e dispõe sobre as regras a serem seguidas. A nova estrutura apresentada separa o plano de contas em oito classes: (1) Ativo; (2) Passivo e Patrimônio Líquido; (3) Variações Patrimoniais Diminutivas; (4) Variações Patrimoniais Aumentativas; (5) Controles da Aprovação do Planejamento e Orçamento; (6) Controles da Execução do Planejamento e Orçamento; (7) Controles Devedores; e (8) Controles Credores, sendo os de números ímpares ficando à esquerda do plano e os de números pares, à direita.

O objetivo da parte V é padronizar as regras, conceitos e os procedimentos a serem observados nas três esferas do governo (União, Estados e Distrito Federal e Municípios)

relativos à publicação das demonstrações contábeis do setor público. Nesta parte, são destacados a estrutura e o conceito de cada demonstração, detalhando as contas de acordo com a parte IV (PCASP) do manual. Com a mudança no plano de contas, todas as demonstrações sofreram mudanças.

2.4 DIVULGAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

Segundo a Resolução nº 1.133/08 (CFC, 2008), a divulgação das demonstrações contábeis e de suas versões simplificadas é o ato de disponibilizá-las para a sociedade e compreende, entre outras, as seguintes formas:

- (a) publicação na imprensa oficial em qualquer das suas modalidades;
- (b) remessa aos órgãos de controle interno e externo, a associações e a conselhos representativos;
- (c) a disponibilização das Demonstrações Contábeis para acesso da sociedade em local e prazos indicados;
- (d) disponibilização em meios de comunicação eletrônicos de acesso público.

O MCASP define que as demonstrações devem ser divulgadas de duas formas: (a) Consolidadas – que deve compor a prestação de contas anual de governo; e (b) Não-Consolidadas – que deve conter a prestação de contas dos administradores públicos.

O Quadro 3 a seguir, evidencia as principais mudanças e a finalidade das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público, além das especificidades dadas na parte V do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

Quadro 3: Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público

Balanco Patrimonial (BP)	<ul style="list-style-type: none"> • O Balanço Patrimonial é a demonstração contábil que evidencia, qualitativa e quantitativamente, a situação patrimonial da entidade pública, por meio de contas representativas do patrimônio público, além das contas de compensação (SILVA, 2012, p. 259). • O novo modelo apresenta grandes mudanças estruturais. Com um enfoque que evidência o patrimônio, o BP está mais próximo da contabilidade societária. Amortização, Depreciação e Exaustão agora são obrigatórios aos entes públicos.
Balanco Orçamentário (BO)	<ul style="list-style-type: none"> • O Balanço Orçamentário, definido pela Lei nº 4.320/64 (BRASIL, 1964), demonstra as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas. Em sua estrutura, deve evidenciar as receitas e as despesas orçamentárias por categoria econômica, confrontando o orçamento inicial e as suas alterações com a execução, buscando demonstrar o resultado orçamentário e discriminar: (a) as receitas por fonte (espécie), e; (b) as despesas por grupo de natureza (SILVA, 2012, p. 236). • A nova estrutura do BO permite uma avaliação mais realista. Aumentou-se o número de colunas desta demonstração, possibilitando o acompanhamento das mudanças ocorridas no decorrer do exercício.
Balanco Financeiro (BF)	<ul style="list-style-type: none"> • O Balanço Financeiro é um fluxo das disponibilidades (saldo anterior + entradas – saídas = saldo atual), no qual são demonstradas as receitas e despesas, ou seja, o Balanço Financeiro tem o objetivo de evidenciar o fluxo financeiro ou a movimentação financeira em termos de entradas, saídas e saldos de caixa e bancos em determinado período (MAUSS, 2012, p. 148; SILVA, 2012, p. 246). • O Balanço Financeiro não sofreu alterações em sua estrutura. Algumas contas receberam nova nomenclatura. A principal mudança neste demonstrativo refere-se à classificação das receitas e despesas orçamentárias. Antes, estas eram classificadas por sua natureza. Pela lei atual, são apresentadas por destinação de recurso. Também foi aumentado o grau de comparabilidade, adicionando-se uma coluna com valores do exercício anterior.
Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP)	<ul style="list-style-type: none"> • A DVP é um relatório que mostra como ocorreram as alterações no patrimônio público, resultantes ou não da execução do orçamento e indica como ocorreu o resultado patrimonial do exercício (MAUSS, 2012, p. 149). Segundo o Art. 104 da Lei nº 4.320/64 (BRASIL, 1964), “a Demonstração das Variações Patrimoniais evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício”. • Neste item, além de maior comparabilidade entre os exercícios, também foram introduzidas as contas de Amortização, Depreciação e Exaustão, já que principal função da DVP é evidenciar as variações no patrimônio.
Demonstração dos Fluxos de caixa (DFC)	<ul style="list-style-type: none"> • A Demonstração dos Fluxos de Caixa tem o objetivo de contribuir para a transparência da gestão pública, pois permite um melhor gerenciamento e controle financeiro dos órgãos e entidades do setor público (SILVA, 2012, p. 270). A DFC segrega os fluxos das Operações; dos Investimentos e dos Financiamentos. Há dois métodos para sua elaboração, conceituados como direto e indireto. O primeiro evidencia as movimentações no caixa e nos seus equivalentes, partindo-se das principais classes de recebimentos e pagamentos brutos. O segundo obtém o fluxo financeiro a partir de ajustes realizados no resultado patrimonial (LOPES, 2010, p. 13). • Esta demonstração é uma das novidades introduzidas pelas NBCASP e pelo MBCASP. De acordo com Borghetti (2012, p. 112), “a DFC trata-se, portanto, de um instrumento, que conjugado com os demais demonstrativos, constitui um relevante incremento de evidenciação”.

Continua...

Continuação...

<p style="writing-mode: vertical-rl; transform: rotate(180deg);">Demonstração das mutações do Patrimônio líquido (DMPL)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • A DMPL objetiva mostrar as alterações ocorridas no Patrimônio Líquido do período, demonstrando as ocorrências de aumento ou de decréscimo da riqueza (MAUSS, 2012, p. 161). De acordo com a Portaria nº 437/2012, parte V, da STN (BRASIL, 2012), a qual estabelece: “a Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido será obrigatória apenas para as empresas estatais dependentes e para os entes que as incorporarem no processo de consolidação das contas. A entidade deve apresentar a demonstração das mutações no patrimônio líquido - DMPL, que objetiva demonstrar: (a) o déficit ou superávit patrimonial do período; (b) cada mutação no patrimônio líquido reconhecido diretamente no mesmo; (c) o efeito decorrente da mudança nos critérios contábeis e os efeitos decorrentes da retificação de erros cometidos em exercícios anteriores. (d) as contribuições dos proprietários e distribuições recebidas por eles como proprietários. As alterações no patrimônio líquido de uma entidade entre as datas de duas demonstrações financeiras consecutivas refletem o aumento ou diminuição da riqueza durante o período”. • Inicialmente a DMPL não era obrigatória. Em um primeiro momento a NBC T 16.6 obrigava a publicação da Demonstração do Resultado Econômico. Uma atualização na norma foi feita, substituindo esta por aquela.
<p style="writing-mode: vertical-rl; transform: rotate(180deg);">Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis</p>	<ul style="list-style-type: none"> • As notas explicativas são parte integrante das demonstrações Contábeis. Estas fornecem informação adicional às demonstrações, detalhando e explicando determinados itens ou contas que podem não ser passíveis de compreensão, caso não tiverem explicações mais detalhadas (MAUSS, 2012, p. 163). As notas explicativas devem (BRASIL, 2012): “(a) apresentar informação acerca da base para a elaboração das demonstrações contábeis e das políticas e critérios contábeis específicos utilizadas; (b) evidenciar a informação requerida pelas normas de contabilidade aplicáveis, que não tenha sido apresentada nas demonstrações contábeis, e; (c) prover informação adicional que não tenha sido apresentada na apresentação principal das demonstrações contábeis, mas que seja relevante para a sua compreensão”. • Nas novas normas, as notas explicativas não tiveram alteração na sua função, sendo estas complementares as demonstrações contábeis como já era previsto na legislação anterior.

Fonte: LOPES (2010); MAUSS (2012); SILVA (2012); BRASIL (1964; 2012); BORGHETTI (2012).

Considerando o exposto no Quadro 3, no seguimento, com vistas ao atendimento dos objetivos deste estudo, a próxima seção apresenta os procedimentos metodológicos adotados na pesquisa.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O delineamento básico desta pesquisa é classificado respeitando os seguintes aspectos: a natureza do problema, o objetivo do estudo, os procedimentos técnicos utilizados e a forma de abordagem.

Quanto a sua natureza, esta pesquisa pode ser considerada aplicada, visto que serão analisadas demonstrações contábeis para avaliar as mudanças necessárias para adequação de tais demonstrações à NBC T 16.6 e ao MCASP. Para Prodanov (2013, p. 126), toda pesquisa

de natureza aplicada deve produzir conhecimentos para aplicação prática, dirigidos à solução de problemas específicos.

Quanto ao objetivo do estudo, esta pesquisa pode ser considerada de caráter descritivo, pois demanda técnicas padronizadas de coleta de dados. Esta pesquisa pode, também, ser considerada explicativa, pois para Prodanov (2013, p. 127), este tipo de pesquisa visa identificar um determinado fenômeno, aprofundando o conhecimento da realidade.

Quanto aos procedimentos técnicos, este estudo pode ser classificado como pesquisa documental, pois se deu mediante coleta de dados e análise das demonstrações contábeis de uma entidade do Estado do Rio Grande do Sul, levando em consideração as normas já publicadas. Também é considerada uma pesquisa bibliográfica, visto que, para podermos verificar se tais demonstrações estão adequadas às novas normas de contabilidade aplicada ao setor público, foram feitas consultas a diversas fontes de pesquisa, tais como: livros, leis, monografias, revistas, entre outras.

Por fim, quanto a sua forma de abordagem, esta pesquisa classifica-se como qualitativa. Para Prodanov (2013, p. 128), em abordagens deste tipo o ambiente natural é fonte direta de coleta de dados, interpretação de fenômenos e atribuição de significados.

O modo de coleta dos dados realizou-se a técnica de observação e entrevista não estruturada. As demonstrações contábeis serão disponibilizadas mediante autorização do Diretor-Presidente do Departamento Estadual de Trânsito do Estado do Rio Grande do Sul, bem como dos demais documentos de caráter não sigiloso, necessários à realização deste trabalho. Cabe frisar que o autor desta pesquisa trabalha no referido órgão, fato que facilitou o acesso às informações necessárias.

Como técnica de análise, esta pesquisa é qualitativa. Beuren (2006, p. 92) destaca que “na pesquisa qualitativa concebem-se análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado”. A partir da obtenção dos dados, efetuou-se uma análise comparativa das demonstrações atuais com as novas normas de contabilidade aplicadas ao setor público. Posteriormente, avaliaram-se as mudanças necessárias na contabilidade da entidade, para auxiliar a adequação de tais demonstrações até o prazo estipulado pela Secretaria do Tesouro Nacional, que é o ano de 2014.

A seguir são apresentadas a análise dos dados e as discussões dos resultados, de acordo com a metodologia adotada.

4 ANÁLISE DOS DADOS E DISCUSSÕES DOS RESULTADOS

4.1 FLUXO DO PROCESSO DE ELABORAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES DO DETRAN/RS.

Este tópico tem o objetivo de demonstrar os procedimentos utilizados no DETRAN/RS, desde a inclusão de um dado contábil (registro contábil) até a utilização desse registro, gerando os demonstrativos contábeis anuais.

O DETRAN/RS, assim como os demais órgãos e entidades da administração direta e indireta do Estado do Rio Grande do Sul, utiliza-se do Sistema de Finanças Públicas do Estado (FPE) para efetuar os registros e acompanhar a execução orçamentária, financeira, contábil e patrimonial.

A maioria dos registros contábeis é gerada automaticamente no Sistema FPE ao efetuar-se o empenho, a liquidação e o pagamento da despesa.

A Coordenadoria de Contabilidade efetua os empenhos referentes às despesas da autarquia com base nos Contratos e Convênios celebrados com outras empresas e entidades, no ressarcimento de despesas e diárias fornecidas aos servidores, ressarcimento de servidores adidos ao DETRAN/RS, na Folha de Pagamento, dentre outros.

Na sequência, as liquidações são realizadas com base em documentos comprobatórios de que o serviço foi prestado, que a mercadoria foi entregue, que a viagem foi realizada. Os pagamentos, realizados pela Coordenadoria de Finanças, após a regular liquidação, também gerarão registros automáticos que refletirão nas Demonstrações Contábeis.

Ressalta-se que alguns lançamentos são realizados de forma manual. Nesses casos, registra-se no Sistema FPE o débito e o crédito. Como exemplos, podem-se elencar os registros de incorporação de bens móveis doados ao DETRAN/RS, a baixa contábil de bens da autarquia doados a outros órgãos, o valor de multa no atraso de prestação de contas de adiantamento de numerário, os precatórios incluídos no orçamento da entidade.

O DETRAN/RS, como autarquia, tem sua própria arrecadação. Os registros contábeis referentes à receita também são realizados de forma automática, por meio de um vínculo com o sistema próprio da autarquia, o Gerenciamento de Informações do DETRAN/RS - GID Financeiro.

A partir dos procedimentos relatados, foi elaborado o Quadro 4, apresentado a seguir, demonstrando os registros contábeis efetuados de forma automática pelo Sistema FPE desde o empenho, a liquidação e o pagamento, estendendo-se até a geração dos Demonstrativos Contábeis.

Quadro 4 – Registros contábeis referentes a pagamento de diária

TRANSAÇÃO	REGISTROS CONTÁBEIS		
EMPENHO	D 8.2.1.1.1.01.01.0464	Disponibilidade por destinação de recursos	CONTROLE CREDITORES
	C 8.2.1.1.2.01.01.0465	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida p/empenho	CONTROLE CREDITORES
	D 6.2.2.1.1.01.01.0006	Crédito Disponível	CONTR. DA EXEC. DO PLANEJ. E ORÇAMENTO
	C 6.2.2.1.3.01.01.0007	Crédito empenhado a liquidar	CONTR. DA EXEC. DO PLANEJ. E ORÇAMENTO
LIQUIDAÇÃO	D 6.2.2.1.3.01.01.0007	Crédito empenhado a liquidar	CONTR. DA EXEC. DO PLANEJ. E ORÇAMENTO
	C 6.2.2.1.3.03.01.0008	Crédito empenhado liquidado a pagar	CONTR. DA EXEC. DO PLANEJ. E ORÇAMENTO
	D 8.2.1.1.2.01.01.0465	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida p/empenho	CONTROLE CREDITORES
	C 8.2.1.1.3.01.01.0466	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida p/liquidação	CONTROLE CREDITORES
	D 3.3.2.1.1.14.02.0008	Diárias de Viagem	VAR. PATRIMONIAL DIMINUTIVA
	C 2.1.8.9.1.02.01.0131	Diárias a Pagar	PASSIVO
PAGAMENTO	D 6.2.2.1.3.03.01.0008	Crédito empenhado liquidado a pagar	CONTR. DA EXEC. DO PLANEJ. E ORÇAMENTO
	C 6.2.2.1.3.04.01.0468	Crédito empenhado liquidado pago	CONTR. DA EXEC. DO PLANEJ. E ORÇAMENTO
	D 8.2.1.1.3.01.01.0466	Disponibilidade por destinação de recursos comprometida p/liquidação	CONTROLE CREDITORES
	C 8.2.1.1.4.01.01.0467	Disponibilidade por destinação de recurso utilizado	CONTROLE CREDITORES
	D 7.9.7.1.1.01.01.0131	Responsáveis por diárias	CONTROLE DEVEDORES
	C 8.9.7.1.1.01.01.0131	Diárias a comprovar	CONTROLE CREDITORES
	D 2.1.8.9.1.02.01.0131	Diárias a pagar	PASSIVO
	C 1.1.1.1.1.01.01.0011	Bancos c/ disposição	ATIVO

Fonte: Elaborado pelo autor (2013)

Consoante com o abordado neste tópico, as demonstrações contábeis do DETRAN/RS são elaboradas automaticamente no Sistema FPE, considerando todos os registros contábeis gerados, sejam manuais (slip) ou automáticos, por meio de inclusão de empenho, liquidação e pagamento.

4.2 RESULTADOS DA ANÁLISE DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DO DETRANS/RS E DISCUSSÕES QUANTO A ADEQUAÇÃO ÀS NOVAS NORMATIVAS

Para o cumprimento dos objetivos deste estudo, compararam-se e discutiram-se as Demonstrações Contábeis apresentadas pelo Departamento Estadual de Trânsito do Estado do Rio Grande do Sul (RIO GRANDE DO SUL, 2012), com as exigências da NBC T 16.6 e ao MCASP. Além das demonstrações contábeis publicadas, o setor de contabilidade do órgão elabora, anualmente, um relatório contábil interno de encerramento do exercício (RIO GRANDE DO SUL, 2013). Tal relatório é apresentado à diretoria do órgão e possui fins exclusivamente gerenciais. Seu objetivo é apresentar e complementar as informações que não constam nas demonstrações publicadas, como, por exemplo: (a) evidenciações de indicadores; (b) detalhamento das receitas e despesas; (c) explicações mais detalhadas das variações nas contas e de fatos relevantes.

Assim, com o propósito de aprofundamento da análise relativa à adequação do órgão às novas exigências da legislação, o presente estudo considerou esse relatório como fonte complementar às demonstrações contábeis obrigatórias.

A fim de facilitar o entendimento dos leitores, foi elaborado um quadro de análise evidenciando os resultados da pesquisa realizada (Quadro 5). Esse quadro está dividido em quatro colunas, sendo: (a) a primeira apresenta a categoria da demonstração exigida; (b) a segunda mostra a função da demonstração de acordo com a NBCASP e o MCASP; (c) a terceira expõe a análise de adequação à norma e; (d) a quarta evidencia se o resultado está contemplado total ou parcialmente pela autarquia, levando-se em consideração as novas normas aplicadas ao setor público.

Quadro 5 – Análise das Demonstrações Contábeis do DETRANS/RS.

Categoria	De acordo com a NBCASP e o MCASP	Análise das demonstrações do DETRAN/RS	Resultado
Balanco Patrimonial	Estruturado em ativo (classe 1) e passivo e patrimônio líquido (classe 2). Além das classes 1 e 2 deverá conter a classe 8 (controle de credores) do plano de contas para o quadro referente às compensações. Os bens sujeitos à depreciação, amortização ou exaustão deverão figurar no balanço como contas retificadoras, compreendendo o decréscimo de um bem durante o período contábil.	O Balanço Patrimonial foi apresentado de acordo com a estrutura da Lei nº. 4.320/64, sendo que o quadro referente às compensações evidenciando os atos potenciais foi apresentado no relatório de encerramento do exercício. Uma comissão de servidores foi criada para reavaliar e reclassificar bens da entidade.	Parcialmente Contemplada.
Balanco Orçamentário	Evidencia as receitas e despesas orçamentárias, detalhadas por categoria econômica, confrontando o orçamento inicial e suas alterações com a execução, demonstrando o resultado orçamentário. As receitas devem ser detalhadas por categoria econômica, origem e espécie, especificando a previsão inicial e a atualizada, a receita realizada e o saldo a realizar. Quanto às despesas, estas devem ser detalhadas por categoria econômica e grupo de natureza, discriminado a dotação inicial e a atualizada, as despesas empenhadas, as liquidadas e as pagas e o saldo da dotação.	O Balanço Orçamentário foi apresentado de acordo com a estrutura da Lei nº. 4.320/64. No que tange as orientações das NBCASP e do MCASP, no quesito de detalhamento da receita por categoria econômica e as despesas executadas por tipo de crédito, foram parcialmente contempladas no relatório de encerramento do exercício.	Parcialmente contemplada.
Balanco Financeiro	Demonstra os ingressos de receita orçamentária e recebimentos extraorçamentários, bem como os dispêndios de despesa orçamentária e pagamentos extraorçamentários. Estes dados devem ser evidenciados em duas colunas: a primeira com valores do exercício atual e a segunda com os valores do exercício anterior. Desta forma, demonstrando de que forma os serviços públicos são financiados com receitas próprias, bem como servindo de suporte para avaliação da gestão financeira.	O Balanço Financeiro foi apresentado de acordo com a estrutura da Lei nº. 4.320/64, não contemplando as orientações das NBCASP e dos MCASP.	Não contemplada.
Demonstração das Variações Patrimoniais	Apura todos os bens, direitos, obrigações e o saldo patrimonial. Evidencia as variações no patrimônio resultantes ou independentes da execução orçamentária, contemplando a evidenciação da depreciação, amortização ou exaustão. Deve-se confrontar os valores do exercício corrente com os do exercício imediatamente anterior.	A Demonstração das Variações Patrimoniais foi apresentada de acordo com a estrutura da Lei nº. 4.320/64, não contemplando as orientações das NBCASP e dos MCASP.	Não contemplada.

Categoria	De acordo com a NBCASP e o MCASP	Análise das demonstrações do DETRAN/RS	Resultado
Demonstração do Fluxo de caixa	Proporciona aos usuários da informação contábil um instrumento para avaliar a capacidade da entidade em gerar caixa e equivalentes de caixa, bem como suas necessidades de liquidez. Elaborada pelo método direto ou indireto deverá evidenciar movimentações nos fluxos: (a) das operações; (b) dos investimentos; e (c) dos financiamentos.	Esta demonstração não foi apresentada pela Autarquia.	Não contemplada.
Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido	Objetiva demonstrar: (a) déficit ou superávit patrimonial do período; (b) cada mutação no patrimônio líquido reconhecido diretamente no mesmo; (c) o efeito decorrente da mudança nos critérios contábeis e os efeitos decorrentes de retificação de erros, e; (d) contribuições de proprietários e distribuições recebidas por eles como proprietários. É obrigatória apenas para empresas estatais dependentes e para os entes que as incorporem no processo de consolidação de contas.	Esta demonstração não foi apresentada pela Autarquia.	Não contemplada.
Notas explicativas	São partes integrantes das demonstrações contábeis. As informações contidas nas Notas Explicativas devem ser relevantes, complementares ou suplementares às informações contidas nas demonstrações contábeis, a fim de elucidar informações não suficientemente evidenciadas, constante no corpo das demonstrações.	Esta demonstração não foi apresentada pela Autarquia.	Não contemplada.

Fonte: Elaborado pelo autor com base em Bertulino (2012).

Após a análise realizada, a partir das informações expostas no Quadro 5, verificou-se que nenhuma das demonstrações contábeis do Departamento Estadual de Trânsito do Estado do Rio Grande do Sul (RIO GRANDE DO SUL, 2012) estão de acordo com a NBC T 16.6 e com o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Mesmo sendo de caráter obrigatório apenas para o próximo exercício, a autarquia objeto deste estudo demonstrou pouco interesse em adequar suas demonstrações contábeis de acordo com as novas normas contábeis aplicadas ao setor público. Algumas das demonstrações estão contempladas parcialmente. Constatou-se que, das sete demonstrações exigidas pelas novas normas, apenas o Balanço Patrimonial e o Balanço Orçamentário podem ser classificados como parcialmente contemplados. O Balanço Financeiro e a Demonstração das Variações Patrimoniais foram apresentados de acordo com a Lei nº 4.320/64, porém não se verificaram, ainda, as mudanças

necessárias para que as novas regras fossem cumpridas de modo integral. A Demonstração do Fluxo de Caixa, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido e as Notas Explicativas tampouco foram apresentadas.

É fato que a adoção dos novos padrões contábeis seja obrigatória apenas para o próximo exercício (2014), porém, ainda que a adoção dessas normas não dependa exclusivamente da autarquia estudada, os resultados relativos a essa adequação ficaram aquém do esperado. Porém, por meio do Relatório de Encerramento do Exercício (RIO GRANDE DO SUL, 2013), mesmo sendo um documento interno e com fins gerenciais, verificou-se que houve algum interesse por parte dos contadores do órgão em adotar os padrões exigidos pelo Conselho Federal de Contabilidade e pela Secretaria do Tesouro Nacional.

A seguir apresenta-se, na Tabela 1, o Balanço Patrimonial 2012 do DETRAN/RS:

Tabela 1 – Balanço Patrimonial do DETRAN/RS de 2012

ATIVO		PASSIVO	
TÍTULOS	R\$	TÍTULOS	R\$
ATIVO FINANCEIRO		PASSIVO FINANCEIRO	
DISPONÍVEL		RESTOS A PAGAR PROCESSADOS	
Bancos c/disposição	30.550.732,34	Fornec.nacionais de bens e/ou serviços	187.835,14
Aplicações Financeiras - SIAC	62.982.919,16	Indenizações e restituições a pagar	11.178,70
SOMA.....	93.533.651,50	Folha de pessoal a pagar	919,99
VINCULADO EM C/C BANCÁRIA		Contr. a seguridade soc. a recolher	734.802,36
Bancos c/disposição	(1.278,36)	Honorários médicos a pagar	2.842.218,71
Aplicações Financeiras - SIAC	29.760.507,61	Fornec.de bens e serviços contínuos	617.110,76
SOMA.....	29.759.229,25	Diárias vencidas a pagar	88.928,96
REALIZÁVEL		Requisição de pequeno valor a pagar	63.444,19
Depósitos Judiciais	118.209,46	Folha de Jeton a pagar	287,75
SOMA.....	118.209,46	Req. peq. vlr. a pagar - custas judic.	273,42
TOTAL.....	123.411.090,21	SOMA.....	4.546.999,98
ATIVO PERMANENTE		RESTOS A PAGAR Ñ PROCES.	
BENS DA ENTIDADE		Fornec.nac.de bens e/ou serviços	7.722.552,59
Bens Móveis	7.733.163,63	Locações de imóveis a liquidar	54.963,55
SOMA.....	7.733.163,63	Indenizações e restituições a liquidar	100.006,70
DIVERSOS		PIS e PASEP a liquidar	796.995,60
Bens, créditos e valores em fase de aquisição ou formação	114.023,20	Contr. a seguridade social a liquidar	112.941,65
		Fornec.de bens e serviços contínuos	26.339.779,23
Almoxarifados	326.574,42	SOMA.....	35.127.239,32

ATIVO		PASSIVO	
SOMA.....	440.597,62	DEPÓSITOS	
TOTAL.....	8.173.761,25	Depósitos	27.661.504,27
SOMA DO ATIVO REAL..	131.584.851,46	SOMA.....	27.661.504,27
ATIVO COMPENSADO		DIVERSOS	
VALORES EM PODER DE TERC.		Ordens de pagamento devolvidas	28.262,84
Responsáveis por adiantamentos	1.654,95	Outros credores	173.194,51
Responsáveis por almoxarifados	326.574,42	SOMA.....	201.457,35
Responsáveis por diárias	94.722,46	TOTAL.....	67.537.200,92
SOMA.....	422.951,83	PASSIVO PERMANENTE	
VALORES E RESPONS. DIVERSAS		DÍVIDA FUNDADA INTERNA	
Responsáveis p/execução de convênios	77.219,75	Precatórios judiciais - EC 62/2009	365.883,24
Processos judiciais	22.333.280,27	SOMA.....	365.883,24
Responsáveis p/guarda de títulos diversos	142.062,03	TOTAL.....	365.883,24
SOMA.....	22.552.562,05	SOMA DO PASSIVO REAL....	67.903.084,16
TOTAL.....	22.975.513,88	SALDO PATRIMONIAL	
		SITUAÇÃO LÍQUIDA	
		ATIVO REAL LÍQUIDO	63.681.767,30
		SOMA.....	131.584.851,46
		PASSIVO COMPENSADO	
		CONTRAPARTIDA DE VALORES EM PODER DE TERCEIROS	
		Adiantamentos a comprovar	1.654,95
		Valores em guarda nos almoxarifado	326.574,42
		Diárias a comprovar	94.722,46
		SOMA.....	422.951,83
		CONTRAPARTIDA DE VALORES E RESPONSABILIDADES DIVERSAS	
		Convênios em execução	77.219,75
		Ações judiciais	22.333.280,27
		Responsáveis sobre guarda de títulos	142.062,03
		SOMA.....	22.552.562,05
		TOTAL.....	22.975.513,88
TOTAL GERAL.....	154.560.365,34	TOTAL GERAL.....	154.560.365,34

Fonte: Detran/RS (2012).

A Tabela 1 apresenta o Balanço Patrimonial do DETRAN/RS do exercício de 2012. Foi elaborado de acordo com a Lei nº 4.320/64 (BRASIL, 1964), porém não contempla as alterações introduzidas pelo Manual elaborado pela STN. O Balanço apresentado ainda reflete o enfoque orçamentário, segregando o lado do ativo em: ativo financeiro; ativo permanente; e ativo compensado; e o lado do passivo em: passivo financeiro, passivo permanente e passivo compensado. Este enfoque deixa em segundo plano o patrimônio, a gestão financeira e o crédito público (LEÃO, 2010).

O novo modelo do Balanço Patrimonial está mais próximo da contabilidade societária, o que evidencia uma maior harmonização da norma pública com a norma privada. O ativo e o passivo agora são divididos entre circulante e não circulante. Com estas alterações, o enfoque do Balanço Patrimonial passa a dar mais evidência ao patrimônio. Os ativos e passivos financeiros e permanentes, assim como o saldo patrimonial, não serão excluídos do Balanço. Estes dados serão apresentados por meio de um quadro anexo ao Balanço Patrimonial e pelos seus valores totais, podendo ser, inclusive, detalhados.

Destaca-se que deverá também ser incluído, junto ao balanço, um quadro referente às compensações. No Balanço publicado pelo DETRAN/RS, as contas de compensação ainda aparecem de acordo com a Lei nº 4.320/64, ou seja, dentro do Balanço Patrimonial. Porém, no relatório de encerramento do exercício, as contas de compensações estão apresentadas como determina o MCASP, ou seja, em um quadro junto ao balanço, em que estão incluídos os atos potencias que podem afetar o patrimônio, como, por exemplo, um depósito judicial de retenção de 30% referente a um contrato com uma fundação, relativo ao período compreendido entre os anos de 2007 a 2009.

Outra mudança importante que o MCASP trouxe relaciona-se à obrigatoriedade de figurar no Balanço as contas retificadoras de bens do ativo como depreciação, amortização e exaustão. Neste sentido, o DETRAN criou uma comissão especial, que designou um grupo de servidores para realizar um estudo dos bens da entidade, com o intuito de oferecer uma base monetária inicial confiável, a fim de espelhar um valor justo a estes bens.

No seguimento, a Tabela 2 evidencia o Balanço Orçamentário do Departamento Estadual de Trânsito do Estado do Rio Grande do Sul de 2012.

Tabela 2 – Balanço Orçamentário do DETRAN/RS de 2012

RECEITA (R\$)			
TÍTULOS	PREVISÃO	EXECUÇÃO	DIFERENÇA
Receitas Correntes			
Receita Tributária	588.797.922,00	644.452.483,19	55.654.561,19
Receita de Serviços	57.006.204,00	56.295.972,00	(710.232,00)
Transferências Correntes	10.067.698,00	9.420.535,80	(647.162,20)
Outras Rec. Correntes	6.750.252,00	35.116.728,09	28.366.476,09
Total de Receitas Correntes	662.622.076,00	745.285.719,08	82.663.643,08
Receitas de Capital			
Total de Receitas de Capital	0,00	0,00	0,00
SOMA	662.622.076,00	745.285.719,08	82.663.643,08
TOTAL	662.622.076,00	745.285.719,08	82.663.643,08
DESPESA (R\$)			
TÍTULOS	AUTORIZAÇÃO	EXECUÇÃO	DIFERENÇA
Créditos Ordinários (1)	462.365.338,38	447.896.244,89	(14.469.093,49)
Créditos Especiais (2)	0,00	0,00	0,00
Créditos Extraordinários (2)	0,00	0,00	0,00
SOMA	462.365.338,38	447.896.244,89	(14.469.093,49)
SUPERÁVIT DE EXECUÇÃO	200.256.737,62	297.389.474,19	97.132.736,57
TOTAL	662.622.076,00	745.285.719,08	82.663.643,08

(1) Dotações originais com suas suplementações e reduções

(2) Dotações criadas no decorrer do exercício e alterações

Fonte: Detran/RS (2012).

De acordo com a Tabela 2, não se observou mudança alguma em relação às orientações das NBCASP e do MCASP. Porém, no relatório de encerramento do exercício, verificou-se que houve uma preocupação em detalhar as receitas por classificação, demonstrando sua composição e variação com anos anteriores, bem como a composição e variação da despesa orçamentária e alguns fatos relevantes que ocorreram no exercício atual ou em anteriores, contribuindo para o aumento ou diminuição desta despesa. Estas informações colaboraram para que o resultado da análise deste demonstrativo fosse classificado como parcialmente atendido.

A nova estrutura exigida pelas NBCASP prevê o Balanço Orçamentário em duas partes. A primeira refere-se à Receita Orçamentária, em que além das colunas de previsão inicial, receitas realizadas e saldo, a NBCASP incluiu a coluna de previsão atualizada. A segunda parte refere-se à Despesa Orçamentária. Esta parte teve mudanças mais significativas,

pois, anteriormente apenas demonstrava a fixação e a execução da despesa. A nova estrutura prevê seis colunas, sendo elas: dotação inicial; dotação atualizada; despesas empenhadas; despesas liquidadas; despesas pagas e saldo da dotação. Dessa forma, o saldo orçamentário passa a ser mais realista, pois trará as modificações ocorridas no orçamento durante o exercício.

Adicionalmente ao Balanço Orçamentário, devem ser incluídos dois anexos que demonstrem a execução de restos a pagar, um relativo a restos a pagar processados e outro relativo a restos a pagar não processados.

No tocante ao estudo do Balanço Financeiro, a Tabela 3 apresenta este demonstrativo do DETRAN/RS, relativo ao exercício de 2012.

Tabela 3 – Balanço Financeiro do DETRAN/RS de 2012

RECEITA		DESPESA	
TÍTULOS	R\$	TÍTULOS	R\$
RECEITA ORÇAMENTÁRIA		DESPESA ORÇAMENTÁRIA	
RECEITA CORRENTE			
Receita Tributária	644.452.483,19	Administração	446.826.732,85
Receita de Serviços	56.295.972,00	Saúde	931.693,42
Transferências Correntes	9.420.535,80	Encargos especiais	137.818,62
Outras Receitas Correntes	35.116.728,09		
SOMA.....	745.285.719,08	SOMA.....	447.896.244,89
RECEITA DE CAPITAL			
TOTAL.....	745.285.719,08		
RECEITA EXTRAORÇAMENTÁRIA		DESPESA EXTRAORÇAMENTÁRIA	
Realizável	9.706,08	Realizável	32.089,66
Restos a pagar processados	30.594.001,37	Restos a pagar processados	29.654.002,44
Restos a pagar não processados	35.007.239,32	Restos a pagar não processados	26.519.504,53
Depósitos	386.250.677,26	Depósitos	392.863.013,68
Diversos	768.661,94	Diversos	731.402,80
SOMA.....	452.630.285,97	SOMA.....	449.800.013,11
TOTAL.....	1.197.916.005,05	TOTAL.....	897.696.258,00
VARIAÇÕES NO PATRIMÔNIO FINANCEIRO		VARIAÇÕES NO PATRIMÔNIO FINANCEIRO	
Transferências Financeiras		Transferências Financeiras	
Intragovernamentais	46.435,37	Intragovernamentais	308.746.948,80
SOMA.....	46.435,37	SOMA.....	308.746.948,80
SALDOS DO EXERCÍCIO ANTERIOR		SALDOS PARA EXERCÍCIO SEGUINTE	
Bancos c/ disposição	23.043.446,19	Bancos c/ disposição	30.550.732,34

RECEITA		DESPESA	
Aplicações Financeiras - SIAC	84.887.291,08	Aplicações Financeiras - SIAC	62.982.919,16
Bancos c/ vinculadas	361,00	Bancos c/ vinculadas	(1.278,36)
Aplicações Financeiras - SIAC	23.842.548,86	Aplicações Financeiras - SIAC	29.760.507,61
SOMA.....	131.773.647,13	SOMA.....	123.292.880,75
TOTAL.....	1.329.736.087,55	TOTAL.....	1.329.736.087,55

Fonte: Detran/RS (2012).

O Balanço Financeiro apresentado pelo DETRAN/RS ainda apresenta estrutura proposta pela Lei nº 4.320/64 (BRASIL, 1964), ou seja, a receita é classificada por sua natureza. Esta classificação busca a melhor identificação da origem do recurso segundo o seu fato gerador.

A partir da publicação do MCASP, o Balanço Financeiro passou a apresentar as receitas e despesas orçamentárias por destinação de recurso. Esta destinação pode ser alocada de duas formas: (a) Destinação Ordinária: que se configura no processo de alocação livre entre a origem e a aplicação dos recursos e que não é necessário especificar a finalidade; e (b) Destinação Vinculada: que se reflete no processo em que é necessário especificar o vínculo existente entre a origem e o destino do recurso.

No tocante às Variações no Patrimônio Financeiro e aos Saldos do Exercício Anterior, estes não sofreram mudanças em suas estruturas, apenas receberam nova nomenclatura. As variações serão denominadas “Transferências Financeiras Recebidas”, para a coluna dos ingressos e “Transferências Financeiras Concedidas”, na coluna dos dispêndios. Nos saldos, acrescentou-se o termo “em espécie”, passando a se chamar “Saldo em Espécie do Exercício Anterior” e “Saldo em Espécie para o Exercício Seguinte”. Na Receita e Despesa Extraorçamentária, formalizou-se as nomenclaturas “Recebimentos Extraorçamentários” e Pagamentos Extraorçamentários.

Assim como no Balanço Patrimonial, no Balanço Financeiro também se aumentou o grau de comparabilidade, adicionando-se uma coluna com os valores do exercício anterior.

Na continuação das análises, a Tabela 4 apresenta a Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP) do Departamento Estadual de Trânsito do Estado do Rio Grande do Sul.

Tabela 4 – Demonstração das Variações Patrimoniais do DETRAN/RS de 2012

VARIÇÕES ATIVAS		VARIÇÕES PASSIVAS	
TÍTULOS	R\$	TÍTULOS	R\$
RESULTANTE DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA		RESULTANTE DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA	
RECEITA ORÇAMENTÁRIA		DESPESA ORÇAMENTÁRIA	
RECEITA CORRENTE		DESPESA CORRENTE	
Receita Tributária	644.452.483,19	Pessoal e encargos sociais	43.569.899,73
Receita de Serviços	56.295.972,00	Outras despesas correntes	403.999.106,03
Transferências Correntes	9.420.535,80	SOMA.....	447.569.005,76
Outras Receitas Correntes	35.116.728,09		
SOMA.....	745.285.719,08		
RECEITA DE CAPITAL		DESPESA DE CAPITAL	
SOMA.....	0,00	Investimentos	327.239,13
DEDUÇÕES RECEITA CORRENTE	0,00	SOMA.....	327.239,13
TOTAL.....	745.285.719,08	TOTAL.....	447.896.244,89
MUTAÇÕES PATRIMONIAIS		MUTAÇÕES PATRIMONIAIS	
Registro de bens cred. e valores em fase de aquisição ou formação	114.023,20	Anulação de registro de bens cred. e val.em fase de aquisição/formação	166.203,91
Construção ou aquis.de bens móveis	213.215,93	SOMA.....	166.203,91
SOMA.....	327.239,13		
INDEPENDENTE DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA		INDEPENDENTE DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA	
VARIÇÕES ATIVAS		VARIÇÕES PASSIVAS	
Transferências Intrapatrimoniais	2.020.973,58	Transferências Intrapatrimoniais	2.019.053,58
Incorporação de bens móveis	19.009,08	Baixa de bens móveis	1.191.746,53
Baixa de precatórios judiciais - EC 62/2009	188.220,39	Inscrição de precatórios judiciais - EC 62/2009	30.574,07
Incorporação de bens de almoxarif.	545.026,51	Baixa de bens de almoxarifado	615.851,54
SOMA.....	2.773.229,56	SOMA.....	3.857.225,72
VARIÇÕES ATIVAS EXTRAORÇAMENTÁRIAS NO PATRIMÔNIO FINANCEIRO		VARIÇÕES PASSIVAS EXTRAORÇAMENTÁRIAS NO PATRIMÔNIO FINANCEIRO	
Transferências fin.intragovernament.	46.435,37	Transferênc. fin.intragovernament.	308.746.948,80
SOMA.....	46.435,37	SOMA.....	308.746.948,80
TOTAL.....	748.432.623,14	TOTAL.....	760.666.623,32
RESULTADO PATRIMONIAL			
Déficit verificado	12.234.000,18		
TOTAL.....	760.666.623,32	TOTAL.....	760.666.623,32

Fonte: Detran/RS (2012).

Conforme evidenciado no Quadro 4, a demonstração exposta foi apresentada de acordo com a Lei nº 4.320/64, e não contempla as novas Normas e o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público.

De acordo com o MCASP, a nova estrutura da DVP ainda utiliza as variações passivas definidas pela Lei nº 4.320/64, que corresponde ao Resultado Diminutivo do Exercício, e as variações ativas na forma do Resultado Aumentativo do Exercício, acrescidos de novos elementos. Amortização, depreciação e exaustão, também foram introduzidas neste demonstrativo na nova legislação.

Ainda de acordo com as novas normas, a DVP evidencia as variações quantitativas, o resultado patrimonial e as variações qualitativas. As variações quantitativas são segregadas em variações patrimoniais aumentativas e diminutivas, e as variações qualitativas são as decorrentes da execução orçamentária. Uma coluna demonstrando os valores do exercício anterior também foi introduzida, com o intuito de facilitar a comparação entre os exercícios e proporcionar uma melhor avaliação das contas envolvidas, servindo de base para a tomada de decisão.

Não há o que se analisar em relação à Demonstração do Fluxo de Caixa, à Demonstração das mutações do Patrimônio Líquido e às Notas Explicativas, pois estas não foram apresentadas pelo Departamento Estadual de Trânsito do Estado do Rio Grande do Sul. Porém, no relatório de encerramento do exercício, há vários indícios de que o departamento está prestando informações relevantes, complementares e suplementares aos demonstrativos contábeis, evidenciando o esforço da instituição em tornar públicas as suas notas explicativas nos próximos anos.

A partir dos resultados obtidos nesta pesquisa, verificou-se que a Contabilidade Aplicada ao Setor Público está passando por uma grande mudança, e, para adequarem-se a estas mudanças, as entidades terão que se reformular, atualizando seus profissionais. Mesmo que os órgãos façam uso de sistemas extremamente automatizados pela informática, como no caso estudado (o FPE), a importância de se ter um corpo técnico qualificado, atualizado e competente está na interpretação dos dados e na tomada de decisão adequada a realidade atual das empresas, sejam privadas ou públicas.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo deste artigo foi avaliar o nível de adequação das Demonstrações Contábeis do Departamento Estadual de Trânsito do Estado do Rio Grande do Sul às novas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, que devem ser seguidas no próximo exercício (2014). Este objetivo foi atendido, visto que foram verificadas e comparadas as normas atuais com as mudanças estabelecidas pelo Conselho Federal de Contabilidade, por meio das NBCASP, em especial a NBC T 16.6, e pela Secretaria do Tesouro Nacional, por intermédio dos MCASP.

Com base neste estudo, constatou-se que a autarquia em questão ainda não se adequou às novas normas, tomando-se o fato de que esta depende do direcionamento fornecido pelo Sistema de Finanças Públicas do Estado (FPE), pois este é o responsável pela elaboração das Demonstrações Contábeis, ficando a cargo do DETRAN/RS apenas os lançamentos contábeis, sejam manuais ou por meio de empenho, liquidação e pagamento. Porém, neste sentido, os gestores do órgão têm demonstrado esforços para que sejam cumpridas as novas orientações, fazendo uso da elaboração de um relatório contábil interno de encerramento, elaborado pelo setor de contabilidade do órgão. Além disso, quanto ao Balanço Patrimonial e Orçamentário, já atendem parcialmente à nova legislação.

Acredita-se que esta pesquisa não esgotou o assunto tratado, mas contribuiu de alguma forma para demonstrar como entidades públicas preparam-se para grandes mudanças. Este estudo buscou ressaltar, também, que apesar de possuírem sistemas automatizados, ainda necessitam de corpo técnico qualificado, pois muitas operações ainda necessitam de profissionais para realizá-las. Além disso, foram apresentadas, de uma forma geral, as novas normas aplicadas ao setor público, demonstrando que o enfoque das demonstrações está convergindo para a gestão do patrimônio e não mais somente para o orçamento.

Destaca-se que esta pesquisa limitou-se a um estudo de caso de uma autarquia estadual, utilizando como base as demonstrações contábeis do exercício de 2012. Como complemento às demonstrações, utilizou-se um relatório contábil interno de encerramento de exercício, o qual foi possível demonstrar alguns procedimentos que auxiliaram na análise, não exibidos nas demonstrações.

Como sugestão de exploração de outros pontos a serem elucidados com relação a matéria tratada, tem-se os seguintes pontos: (a) nível informacional das demonstrações; (b) impactos econômicos ocasionados pela adoção das novas normas; (c) nível de qualificação dos profissionais envolvidos no processo de mudança; (d) evidenciar como as mudanças auxiliaram os gestores na tomada de decisão.

REFERÊNCIAS

BERTULINO, M. M. *et. al.* Normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público: implicações na contabilidade municipal. **Revista Controle**. Fortaleza, v. 10, n. 1, p. 217-242, jan./jun., 2012.

BEUREN, I. M. *et. al.* **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade**: teoria e prática. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2006.

BORGHETTI, Jonas; BORGHETTI, Júlio César. Evidenciação de informações no setor público – Um estudo comparativo do impacto da aplicação das NBCASP. **Revista de Contabilidade Dom Alberto**. Santa Cruz do Sul, v.1, n.1, p. 94-115, jun, 2012.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Portaria MF nº 184/2008**. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torna-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Disponível em: <<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=207290>>. Acesso em: 12 nov. 2013.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Portaria STN nº 437/2012**. Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público: aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios. 5ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Subsecretaria de Contabilidade Pública, 2013. Disponível em: <http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Parte_V_DCASP2012.pdf>. Acesso em: 15 mai. 2013.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Portaria STN nº 749/2009**. Aprova a alteração dos Anexos nº 12 (Balanço Orçamentário), nº13 (Balanço Financeiro), nº14 (Balanço Patrimonial) e nº15 (Demonstração das Variações Patrimoniais), inclui os anexos nº18 (Demonstração dos Fluxos de Caixa), nº19 (Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido) e nº20 (Demonstração do Resultado Econômico) da Lei nº4.320, de 17 de março e 1964, e dá outras providências. Disponível em: <http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria_STN_749_Atualizacao_Anexos_Lei_4320.pdf>. Acesso em: 13 nov. 2013.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Portaria STN nº 751/2009**. Manual de contabilidade aplicada ao setor público: aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: plano de contas aplicado ao setor público/ Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. – 2 ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2009. Disponível em: <http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Volume_IV_PCASP_republicacao.pdf>. Acesso em: 13 nov. 2013.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Portaria STN nº 828/2011**. Altera o prazo de implementação do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público e dá outras providências. Disponível em: <http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/PortSTN_828_20111214.pdf>. Acesso em: 01 jun. 2013.

BRASIL. Presidência da República. **Lei nº 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/l4320compilado.htm>. Acesso em: 15 mai. 2013.

CARLIN, Diego de Oliveira. Considerações sobre o Processo de Convergência na Contabilidade Pública Brasileira. **Revista Eletrônica do CRCRS**, Porto Alegre, n. 8, set. 2008.

CARVALHO, Deusvaldo. **Orçamento e Contabilidade Pública**: teoria, prática e mais de 800 exercícios. 4.ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC Nº. 1.111/07**. Aprova o apêndice II da resolução 750/93 sobre os Princípios de Contabilidade (PC). Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1111.doc>. Acesso em: 20 jun. 2013.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC Nº. 1.133/08**. Aprova a NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis. Disponível em: <www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1133.doc>. Acesso em: 15 maio 2013.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC Nº. 750/93**. Dispõe sobre os Princípios de Contabilidade (PC). Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_750.doc>. Acesso em: 20 jun. 2013.

FEIJÓ, Paulo Henrique. Globalização chega ao Setor Público. **Revista Eletrônica do CRCRS**, Porto Alegre, n. 4, p.10-14, nov. 2010.

FLORES, Paulo César. Principais procedimentos contábeis na adoção do novo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público. **Revista Eletrônica do CRCRS**, Porto Alegre, n.17, p. 9-11, nov. 2013.

LEÃO, Douglas. O novo plano de contas aplicado ao setor público no Brasil. 2010. 25 f. **Trabalho de conclusão** (Graduação em Ciências Contábeis) – Faculdade de Ciências Econômicas, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2010. Disponível em: <<http://hdl.handle.net/10183/25800>>. Acesso em: 23 set. 2013.

LOPES, Tailiane Kovalski. Alterações trazidas pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP) para a Contabilidade Pública. 2010. 25 f. **Trabalho de conclusão** (Graduação em Ciências Contábeis) – Faculdade de Ciências Econômicas, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2010. Disponível em: <<http://hdl.handle.net/10183/27210>>. Acesso em: 25 out. 2013.

MAPURUNGA, P. V. R. MENESES, A. F. PETER, M. G. A. O Processo de Convergência das Normas Internacionais de Contabilidade: uma realidade nos setores privados e públicos brasileiros. **Revista controle**, Fortaleza, v.9, n.1, p. 87-107, jan/jun, 2011.

MAUSS, Cezar Volnei. **Análise de Demonstrações Contábeis Governamentais**: instrumento de suporte à gestão pública. São Paulo: Atlas, 2012.

MELO, K. B. *et al.* Convergência das Normas Brasileiras Aplicadas ao Setor Público: Um estudo exploratório no município de Uberlândia – MG. In: ENCONTRO DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E GOVERNO, 5., 2012, Salvador. **Anais...** Salvador: ANPAD, 2012.

MOTA, Francisco Glauber Lima. **Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. Brasília, 2009.

PRODANOV, Cleber Cristiano. **Metodologia do Trabalho Científico**: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico. 2.ed. Novo Hamburgo: Feevale, 2013.

RIO GRANDE DO SUL. Departamento Estadual de Trânsito. **Transparência – Detran Público - Demonstrativos Contábeis 2012**. Disponível em: <<http://www.detran.rs.gov.br/index.php?action=publico&cod=22>>. Acesso em: 10 maio 2013.

RIO GRANDE DO SUL. Departamento Estadual de Trânsito. **Relatório de Encerramento do Exercício de 2012**: demonstrativos contábeis. Porto Alegre, 2013. Documento interno (não publicado).

SILVA, Valmir Leôncio. **A Nova Contabilidade Aplicada ao Setor Público**: uma abordagem prática. São Paulo: Atlas, 2012.

VICENTE, E. F. R.; MORAIS, L. M.; PLATT NETO, O. A. A Reforma na Contabilidade Pública Brasileira e o Processo de Convergência: Implicações e perspectivas. **RIC – Revista de Informação Contábil**. Recife, v.6, n.2, p. 01-20, abr./jun. 2012.