



# **BENEFÍCIOS POTENCIAIS DA NOVA CONTABILIDADE PÚBLICA PARA A GESTÃO GOVERNAMENTAL:**

um estudo de caso das  
demonstrações contábeis do Incra\*

## Laércio Mendes Vieira

Auditor federal de controle externo do Tribunal de Contas da União  
Mestre em Economia pela Universidade de Brasília

**PALAVRAS-CHAVE:** Nova Contabilidade Pública; regime de competência; sistemas de controles internos; sistemas de custos; Incra.

**KEYWORDS:** *Government accounting; accrual; internal control systems; cost systems; Incra.*

\* Artigo originado da monografia contemplada com o 1º lugar do Prêmio Ministro Gama Filho 2013.

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

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

## INTRODUÇÃO

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

Reformas administrativas ou choques de gestão são denominações genéricas para modificações no *modus operandi* das entregas das administrações públicas para a sociedade. Diversas técnicas (*balanced scorecard*) ou ênfases (redução de custos, eficácia) são dadas a cada uma delas. A maioria contempla, essencialmente, a necessidade de estabelecimento de indicadores de desempenho, que, em última instância, significa necessidade de sistemas de informações gerenciais.

Em grande parte dos casos, no entanto, qualquer discussão sobre sistemas de informações contábeis para fins de transparência e de apoio à tomada de decisões gerenciais, inclusive quando se destaca a questão do sistema de custo, é superficialmente abordada ou mesmo unicamente tangenciada, sem maiores justificativas. Com o intuito de melhorar a qualidade das informações contábeis, um movimento mundial, ainda silencioso, vem sendo conduzido pela International Federation of Accountants (IFAC)<sup>1</sup> no sentido de adoção das International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)<sup>2</sup>.

Em paralelo a este movimento mundial, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) no Brasil editou as denominadas Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC) da série 16. Além disso, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) vem se engajando na expedição de manuais e na implementação de sistemáticas que contribuam decisivamente para melhoria nas políticas contábeis governamentais.

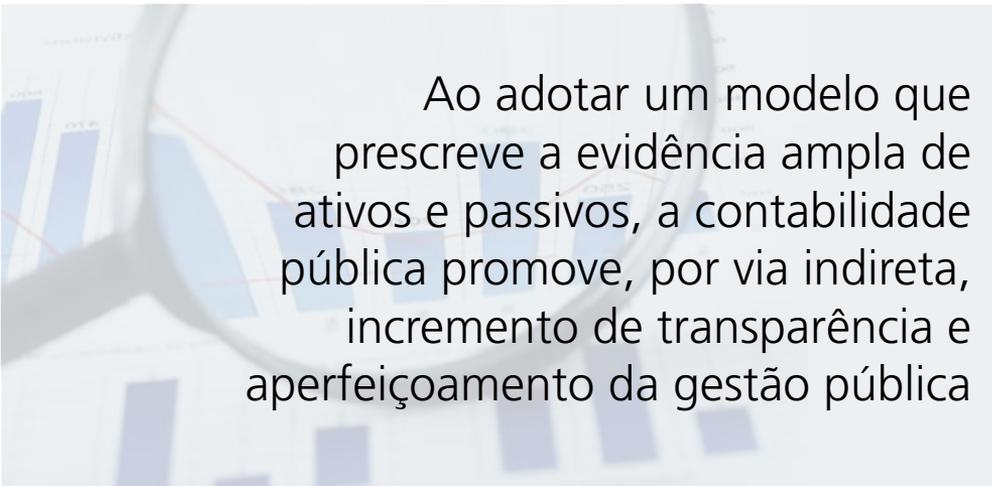
Em comum, as normatizações internacionais e nacionais prescrevem a aplicação do regime de competência sob o chamado “enfoque patrimonial” (em contraponto ao “enfoque orçamentário”) tanto para a receita quanto para a despesa e o consequente reconhecimento, mensuração e divulgação, derivado daquela aplicação, do conjunto de ativos e passivos do ente governamental.

O conjunto dessas normatizações é o que se vem denominando “nova contabilidade pública” (NCP). A essência desse movimento é a renovada ênfase na dimensão patrimonial do reconhecimento de receitas, despesas, ativos e passivos, e a busca por uma visão mais completa das variações patrimoniais e mais íntegra do conjunto de ativos e passivos vis-à-vis àquela unicamente decorrente da ênfase culturalmente praticada baseada na dimensão orçamentária. Isso, no entanto, não é propriamente uma novidade. A prática atual de evidenciação de demonstrações contábeis no setor público é resultado mais de hermenêuticas jurídicas parciais do que de prescrições normativas cogentes, já que a própria Lei nº 4.320/1964 já previa o uso do enfoque patrimonial (integral) ao dispor sobre a necessidade de a contabilidade evidenciar “os fatos ligados à administração orçamentária, financeira patrimonial e industrial” (art. 89).

O chamado regime misto (caixa para receita e competência para despesa) é o exemplo mais destacado desta interpretação parcial (mais conveniente e menos trabalhosa) da Lei nº 4.320/1964. A receita e a despesa as quais se aplica tal regime misto são aquelas que resultam de variações de natureza estritamente orçamentária. A preponderância da dimensão orçamentária (mais restrita) sobre a dimensão patrimonial (mais ampla) não é, no entanto, prática exclusiva brasileira e é, antes de qualquer

1 Federação Internacional de Contadores.

2 Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.



## Ao adotar um modelo que prescreve a evidência ampla de ativos e passivos, a contabilidade pública promove, por via indireta, incremento de transparência e aperfeiçoamento da gestão pública

outra consideração, fruto da própria preponderância do orçamento público no contexto das finanças públicas de um país.

Ao adotar um modelo que prescreve a evidência ampla de ativos e passivos, a contabilidade pública promove, por via indireta, incremento de transparência e aperfeiçoamento da gestão pública ao incentivar o estabelecimento de controles internos gerenciais (momento *ex-ante* à existência de informações contábeis estruturadas) e a produção de informações mais completas, íntegras e fidedignas (momento *ex-post* à existência de informações contábeis estruturadas). Além disso, a literatura especializada entende que a adoção do regime de competência é pré-requisito para a implantação de sistemas de custos (MACHADO; HOLANDA, 2010). O objetivo deste artigo é apresentar os potenciais benefícios para a gestão governamental de um sistema de informações contábeis no modelo da “nova contabilidade pública” em termos de fortalecimento de sistemas de controles internos (*ex-ante*) e de produção de informações para tomada de decisão (*ex-post*), levando em consideração o estudo de caso das demonstrações contábeis do Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (Incrá). A hipótese é que é possível identificar fragi-

lidades nos sistemas de controles internos da organização a partir da análise comparativa entre as demonstrações contábeis levantadas sob o modelo da contabilidade pública com viés orçamentário-financeiro e o da “nova contabilidade pública” com viés contábil-patrimonial. Este hiato gera lacuna de transparência e compromete a produção de informações gerenciais e de custos. Uma vez identificados esses hiatos, o modelo da “nova contabilidade pública” pode funcionar como indutor do aperfeiçoamento dos sistemas de controles internos e também como provedor de informações relevantes para a construção de indicadores de desempenho, em especial de custos. O artigo está dividido em quatro seções. Além desta introdução, na seção 2 é apresentado um referencial teórico sobre contabilidade, seus objetivos e usuários, bem como sobre os princípios e normas da “nova contabilidade pública”. Na seção 3 é feita uma análise exploratória das demonstrações contábeis do Incra publicadas sob o modelo orçamentário-financeiro, identificando as principais fragilidades deste modelo para o caso concreto e apresentando inferências sobre possíveis benefícios para a autarquia advindos da adoção do modelo da “nova contabilidade pública”. Na seção 4 são apresentadas as considerações finais.

## REFERENCIAL TEÓRICO

### CONTABILIDADE: USUÁRIOS E OBJETIVOS

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

Os usuários são partes interessadas que demandam a divulgação de informações sobre a gestão financeira (em sentido lato) dos administradores das entidades que gerem recursos. A teoria da contabilidade prescreve a existência de dois tipos principais: a) usuários externos; e b) usuários internos.

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

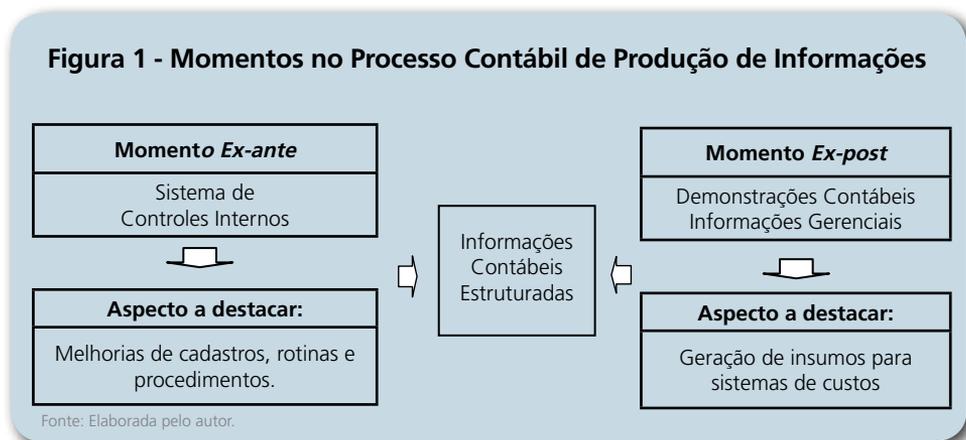
São usuários internos aqueles situados dentro da organização (administradores), mais

interessados em relatórios gerenciais menos padronizados e mais específicos. Este enfoque é denominado contabilidade gerencial e incorpora as informações advindas da contabilidade de custos. A contabilidade gerencial é livre de regulamentação.

Os usuários podem atender às suas necessidades de informação tanto por meio de relatórios financeiros gerados pela contabilidade financeira quanto pela contabilidade gerencial. As regulamentações de órgãos nacionais e internacionais se voltam essencialmente para a contabilidade financeira, tendo em vista os efeitos que esta informação pode gerar sobre seus usuários. Contudo, a existência de informações íntegras e fidedignas, conforme prescrevem tais regulamentações, constitui também a base para a produção de informações gerenciais.

Para alcançar informações com a qualidade que as políticas e práticas contábeis requerem, é necessário que alguns requisitos sejam alcançados. É possível destacar dois momentos relevantes no processo contábil de produção de informações: a) um momento *ex-ante* à existência das informações estruturadas; e b) um momento *ex-post* à existência das informações estruturadas.

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



Entende-se por “informações contábeis estruturadas” o registro contábil de fenômenos patrimoniais com todos os requisitos que lhe são correlatos e exigidos (incluindo integridade e fidedignidade, conforme referido na Resolução CFC nº 1.132/2008) de modo a alcançar a qualidade desejada.

É requisito para a existência de informações contábeis estruturadas (momento *ex-ante*) o estabelecimento de um robusto sistema de controles internos, nos moldes apregoados pelo *Committee of Sponsoring Organizations* (COSO)<sup>3</sup>. Ou seja, quando uma organização se propõe a apresentar demonstrações contábeis (contabilidade financeira) íntegras e fidedignas, indiretamente deve estar amparada em um sólido e robusto sistema de controles internos estruturados *ex-ante* a esta divulgação. Dessa forma, a contabilidade auxilia a gestão ao incentivar a estruturação de sistemas de controles internos que contribuirão para que os objetivos da entidade sejam atingidos (HOLANDA; VIEIRA, 2009).

Após divulgadas as informações ou, em certos casos, mesmo antes de sua divulgação, mas após efetuados os registros contábeis, as informações poderão ser utilizadas para a tomada de decisão gerencial (momento *ex-post*). É o caso das informações necessárias para a produção de indicadores de desempenho baseados em matéria-prima contábil (exemplo: sistemas de custos).

Sistema de gestão de custos é um conjunto de ferramentas e técnicas que, em primeiro lugar, mensura os custos dos recursos consumidos na realização das atividades da organização e, posteriormente, avalia os efeitos sobre os custos

das mudanças naquelas atividades (HORNGREN; SUDEN; STRATTON, 2004).

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

O regime de competência registra a ocorrência dos fluxos econômicos independentemente da ocorrência dos fluxos financeiros, permitindo, assim, o reconhecimento e, principalmente, a mensuração dos ativos e passivos de uma entidade. O registro das transações pelo regime de competência é, portanto, aspecto essencial para o conhecimento da integralidade das diversas ocorrências que afetam o patrimônio. A adoção do regime de competência é imprescindível para a existência de contabilidade fidedigna.

## A “NOVA CONTABILIDADE PÚBLICA”: PRINCÍPIOS E NORMAS

O conhecimento sobre as informações contábeis e financeiras dos governos é prerrogativa do sistema democrático e se insere no amplo conjunto de informações a que o cidadão pode ter acesso. A contabilidade no setor público, contudo, possui particularidades que a distinguem da contabilidade aplicada a organizações com finalidades lucrativas. Segundo Vieira (2010, p. 12):

Ao menos três visões condicionam a definição, a forma de cálculo e

<sup>3</sup> O COSO é uma entidade sem fins lucrativos, dedicada à melhoria dos relatórios financeiros através da ética, efetividade dos controles internos e governanças corporativas. É patrocinado por cinco das principais associações de classe de profissionais ligados à área financeira nos Estados Unidos, a saber: *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA), *American Accounting Association* (AAA), *Financial Executives International* (FEI), *The Institute of Internal Auditors* (IIA) e *Institute of Management Accountants* (IMA).

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

A emergência da chamada “nova contabilidade pública” (NCP) ocorre com o intuito de resgatar e fortalecer a visão contábil-patrimonial como contraponto às culturalmente prevalentes visões orçamentário-financeira e estatístico-fiscal:

[...], a visão orçamentário-financeira apresenta uma perspectiva parcial das [aplicações e] fontes de financiamento governamentais, por apresentar, em geral, o conjunto de [ativos e] passivos que tenham apenas relação mais próxima com a execução orçamentária. Por essa visão, é mais difícil antever crises de gestão dos financiamentos e impactos de passivos contingentes, bem como obter um painel integral das [disponibilidades e] exigibilidades do Setor Público.

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

Corolário à adoção da visão contábil-patrimonial está a adoção do regime de competência integral. A despeito de certas controvérsias hermenêuticas, pelo menos as despesas (e por consequência os passivos) deveriam ser registradas e reconhecidas por regime de competência, conforme previsto desde a Lei nº 4.320/1964. Contudo, por razões essencialmente mais culturais e pragmáticas, a necessidade de adoção deste regime para a despesa foi mais uma vez consignada explicitamente na Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal).

No entanto, ainda são diversos os fenômenos patrimoniais que não são contabilizados devido à utilização do viés orçamentário-financeiro, tais como provisão para férias e 13º salário de pessoal a pagar, passivos com fornecedores (quando não há orçamento para o pagamento) e provisão para créditos de liquidação duvidosa.

A adoção da visão contábil-patrimonial, portanto, é útil por permitir conhecer, de forma integrada, o universo de ativos e passivos do setor público, atualmente desconhecidos (ex. passivos contingentes) e/ou controlados de forma dispersa (exemplo: créditos a receber quando não reconhecidos como dívida ativa). Isso tem por consequência dois efeitos imediatos: a) incentivo ao estabelecimento de controles internos gerenciais; e b) produção de informações mais completas para medição de resultados do setor público (ex.: sistema de custos).

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

Internacionalmente, as IPSAS são normas que estão sendo desenvolvidas a partir



da adaptação das IAS/IFRS do IASB<sup>4</sup>, originalmente escritas para empresas. O IFAC limita o alcance de suas prescrições normativas à informação financeira de propósito geral sobre o consolidado das transações governamentais para usuários externos sob o regime de competência. Não prescreve, por exemplo, mudanças no orçamento público ou na administração financeira pública e aceita os modelos de contas nacionais (IPSAS 22) e do orçamento público (IPSAS 24) como modelos coexistentes.

Em nível nacional, o CFC emitiu, em 2008, as denominadas “normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público” (NBC SP). Sob a denominação NBC T 16, já foram emitidas onze normas, que se propõem a servir como contrapeso à persistente perspectiva orçamentária prevalecente sobre os princípios contábeis geralmente aceitos. O CFC, portanto, destaca explicitamente em suas normas a importância de sistemas de controles internos contábeis e de sistemas de custos para a gestão governamental. Para fins deste artigo, é importante destacar duas normas do CFC: a) a NBC T 16.8 (trata de sistemas de controles internos contábeis); e b) a NBC T 16.11 (trata de sistemas de custos no setor público).

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

Recentemente, por meio da Portaria STN nº 157/2011, o Governo Federal iniciou a implantação de seu Sistema de Informação de Custos (SIC), de modo a dar cumprimento ao disposto na Lei nº 4.320/1964 (art. 85) e na LRF (art. 50). O Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público prevê a realização, em duas etapas, de ajustes contábeis para fins de apuração de custos:

- a) o ajuste inicial consiste na identificação e carregamento de informações baseadas em registros contábeis que trazem a informação orçamentária e não orçamentária, ajustando-se por acréscimo ou exclusão os dados, conforme conceitos de contabilidade de custos;
- b) a segunda etapa do ajuste consiste na exclusão de informações que estejam nas contas anteriores, mas que não compõem a informação de custo.

<sup>4</sup> O *International Accounting Standard Board* (IASB) é uma organização radicada na Inglaterra que emite as chamadas *International Accounting Standard* (IAS), atualmente denominadas *International Financial Report System* (IFRS) para empresas.

Portanto, partindo-se da informação da execução orçamentária da despesa são realizados ajustes com objetivo de aproximá-la do regime de competência, conforme o modelo apresentado na figura 2.

**Figura 2 - Modelo de ajustes necessários para a apuração de custos no SIC**

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

Fonte Secretaria do Tesouro Nacional.

Finalmente, como forma de alinhamento institucional entre as normas da STN, do CFC e do IFAC, o Ministério da Fazenda expediu a Portaria nº 184/2008, que dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes

públicos) quanto aos procedimentos e práticas para elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-las convergentes com as IPSAS.

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

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

### CONTEXTO

De modo a contextualizar o estudo de caso deste artigo, nesta subseção são apresentadas uma breve descrição do ambiente institucional no qual se encontra o Incra e as demonstrações contábeis da autarquia, de modo a relacionar as principais atividades desta entidade e sua apropriada evidenciação em relatórios financeiros.

#### O Ambiente Institucional

As políticas de reforma agrária no Brasil são conduzidas, primordialmente, pelo Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (Incra), autarquia federal integrante da estrutura do Ministério do Desenvolvimento Agrário (MDA). A missão da autarquia é a de “implementar a política de reforma agrária e realizar o ordenamento fundiário nacional, contribuindo para o desenvolvimento rural



sustentável”. O Incra tem suas atividades principais disciplinadas essencialmente pela Lei nº 4.504/1964 (Estatuto da Terra).

As principais atividades empreendidas pelo Incra têm implicações contábeis relevantes. No

tocante à atividade (1), o Incra deverá formar carteira de imóveis que será formada por aquisições, desapropriações ou desafetações que viabilizarão a política de reforma agrária. Após os imóveis serem incorporados à carteira da autarquia, o Incra intermediará o processo de assentamento junto ao beneficiário. No que se refere à atividade (2), com o objetivo de propiciar a sustentabilidade financeira do destinatário da política pública, o Incra garantirá o acesso a crédito financeiro por parte das famílias assentadas por meio de uma linha denominada “crédito de instalação” (Lei nº 8.629/1993, art. 17).

A par deste contexto, é necessário verificar se as demonstrações contábeis da entidade, tal como apresentadas segundo as práticas atuais de contabilidade pública (ainda sem incorporação das prescrições da NCP), refletem estes fenômenos patrimoniais apropriadamente.

**Figura 3 - Principais Atividades do Incra x Implicações Contábeis**

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

Fonte: Elaborada pelo autor, com base em informações extraídas do Relatório de Gestão do Exercício de 2011. (INSTITUTO NACIONAL DE COLONIZAÇÃO E REFORMA AGRÁRIA, 2012).



## As Demonstrações Contábeis

O balanço patrimonial<sup>5</sup> da autarquia para o exercício de 2012 apresentava os valores indicados a seguir.

O balanço patrimonial apresenta informações financeiras sobre as principais atividades do Inkra. O ativo imobilizado (atividade 1) representa 7,06% do valor dos ativos reais. No caso dos créditos (atividade 2), os valores

**Figura 4 - Balanço Patrimonial do Inkra (exercício de 2012)**

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

Fonte: Inkra (2012).

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

<sup>5</sup> Os balanços patrimoniais desta seção serão apresentados ainda no modelo que estão sendo divulgados, ou seja, com a separação de grupos do ativo e passivo financeiros e não financeiros, quando os novos padrões normativos, tanto internacionais quanto nacionais, prescrevem que os grupos sejam divididos em circulante e não circulante.

das rubricas “Empréstimos” e “Créditos a Receber” totalizam 78,5% dos ativos reais da unidade jurisdicionada. Juntos, os dois grupos de contas são resultados das principais políticas empreendidas pelo Incra e representam mais de 85% dos ativos apresentados em valores históricos.

O balanço foi levantado segundo as prescrições da visão orçamentário-financeira. Os sinais ao lado das rubricas do ativo significam: a) os créditos (contas “Empréstimos” e “Créditos a Receber”) apresentados no balanço podem estar apropriadamente reconhecidos, mas provavelmente não estarão bem mensurados, o que é indicado pelo sinal ( ▾ ) que significa que deve haver alterações significativas, a menor, no valor divulgado; b) os imobilizados não estão apropriadamente reconhecidos e tampouco bem mensurados, o que é indicado pelo sinal ( ▲ ) que significa que deve haver alterações significativas, a maior, no valor divulgado. Respectivamente, seria necessário retificar o valor dos créditos com uma provisão para créditos de liquidação duvidosa e o

valor dos ativos fixos por reavaliações ou por depreciações (se for o caso). Esta análise é baseada nos preceitos da visão contábil-patrimonial da NCP e será melhor explicada na subseção seguinte.

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

Da mesma forma que o balanço patrimonial, a DVP é apresentada com base nas práticas da visão orçamentário-financeira. O sinal ao lado da rubrica “ajustes de créditos” significa que a contrapartida em termos de contas de resultado da provisão para créditos de liquidação duvidosa não existe, pois a provisão no ativo não existe. Esta análise é novamente referenciada nos preceitos da visão contábil-patrimonial a que se refere a NCP.

## ANÁLISES

O pressuposto inicial das análises que serão promovidas nesta subseção é o de que os

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

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

Fonte: Incra (2012).



gestores se interessam por melhorar seus instrumentos e procedimentos de gestão. Trata-se, naturalmente, dos bons gestores comprometidos em coibir fraudes e melhorar o desempenho de suas organizações.

Aplicando as prescrições da NCP às demonstrações contábeis do Incra, é possível identificar hiatos de informação e extrair algumas constatações. Em virtude da delimitação do tema, essas constatações se subsumirão ao ativo de maior materialidade no balanço patrimonial do Incra, bem como aos reflexos patrimoniais na DVP deste ativo, quais sejam os empréstimos a receber decorrentes da concessão de crédito de instalação (contas “Empréstimos” e “Créditos a Receber”). Este ativo é resultado de um dos programas de maior expressividade daquela autarquia e pilar da política pública de reforma agrária.

De modo geral, deve-se destacar que, no balanço patrimonial, um ativo recebível decorrente de um empréstimo concedido deve ser mensurado conforme sua liquidez, pois, de modo geral, nem tudo que se espera receber de fato se concretizará. Assim, faz-se necessário que se registre uma provisão para créditos de liquidação duvidosa,

de forma a ajustar o valor do ativo no balanço ao valor provável de recebimento no momento da divulgação<sup>6</sup>.

No tocante ao ativo a receber decorrente da concessão do crédito de instalação do balanço do Incra, o ativo a receber (créditos a receber) está reconhecido (contabilizado), por se tratar de transação de natureza orçamentária, mas não está adequadamente mensurado, pois não há a respectiva constituição da provisão para créditos de liquidação duvidosa, já que esta é uma transação de natureza patrimonial<sup>7</sup>.

Considerando que a legislação que regulamenta essa política pública trata a entrega desses recursos como crédito e não como subvenção, enquanto não ocorrer alteração normativa, essa transferência de recursos deve ser reconhecida e divulgada como um empréstimo a receber<sup>8</sup>, ou seja, um ativo.

A figura 6 apresenta cenários, probabilidades e forma de divulgação desse ativo e demonstra de forma esquemática os cenários, probabilidades e forma de divulgação do ativo decorrente da concessão de crédito de instalação. As letras B e C apresentam as situações mais prováveis de ocorrer, quando se encara a política como de concessão de empréstimo e não de subvenção.

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

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

8 Consultar a este respeito os Acórdãos 5269/2011-TCU-1ª Câmara, 5741/2011-TCU-1ª Câmara, 5940/2011-TCU-1ª Câmara e 6185/2011-TCU-1ª Câmara, entre outros.

**Figura 6 - Cenários, Probabilidades e Forma de Divulgação do Empréstimo a Receber**

<b>Ativo: Empréstimos a receber decorrentes da concessão de crédito de instalação</b>		
<b>Cenário</b>	<b>Probabilidade</b>	<b>Divulgação</b>
A - Todos os beneficiários pagam ou estão munidos de todas as condições para pagar	Pouco provável.	Não há necessidade de provisão. O valor divulgado atualmente representa o verdadeiro valor do ativo a receber.
B - Nenhum beneficiário paga ou detém condições para pagamento (a política, então, é, na prática, uma concessão de subvenção social e não de crédito)	Muito provável (já que se trata de uma política social para beneficiários de classe mais baixa).	O valor do ativo deveria ser integralmente provisionado gerando contrapartida em despesas.
C - Uma situação intermediária entre A e B	Muito provável (já que, a despeito do comentário no item anterior, há beneficiários dispostos a e em condições de pagar).	O valor do ativo deveria ser parcialmente provisionado gerando contrapartida em despesas.

Fonte: Elaborada pelo autor.

Em qualquer caso, o modelo normativo atual não é suficiente para a prestação de informações de qualidade em termos de evidenciação das características e do *status quo* desta política pública. Há hiato de transparência que inviabiliza saber se haverá ou não o reembolso de valores para a União. Portanto, a aplicação dos novos padrões normativos contábeis no balanço do Incra incrementaria o nível de evidenciação (*disclosure*) da política pública de reforma agrária.

Não estando o ativo apropriadamente mensurado, a contrapartida em termos de variações patrimoniais - a despesa com a provisão para créditos de liquidação duvidosa - também não estará. Daí surge outro problema: qualquer levantamento de custos dos programas geridos pela autarquia não contemplará um dos seus maiores itens de despesas. Não havendo esta informação, o cálculo de custos por programas e, em último caso, o levantamento de indicadores de efetividade da política pública restam prejudicados.

O questionamento que se insurge aqui é se a não divulgação da provisão está relacionada à ausência de informações sobre os valores já ressarcidos ou em ressarcimento ou se essas informações existem, mas somente não estão sendo divulgadas nos relatórios financeiros.

Se a resposta for positiva para o primeiro caso, é plausível inferir que não há estruturas de governança (cadastros e demais sistemas de controles internos administrativos) capazes de possibilitar a fluência desta informação para as demonstrações contábeis. Ou seja, os controles internos devem ser aprimorados.

Se a resposta for positiva para o segundo caso, é possível que a informação esteja disponível em documentos diversos dispersos, não estando sujeita a uma apropriada política de divulgação. Ou seja, mais uma vez, os controles internos precisam ser aprimorados.

Há, portanto, indícios de fragilidades nos sistemas de controles internos da autarquia. Essas fragilidades serão mais visíveis quando da produção de informação para fins gerenciais

e de custos. As prescrições da NCP podem auxiliar a modificar este quadro. Este caso exemplifica que há, assim, evidentes ganhos de informação com a adoção do “novo modelo”.

Esta afirmação é confirmada pelo Tribunal de Contas da União (TCU), conforme Acórdão 578/2010–Plenário do TCU:

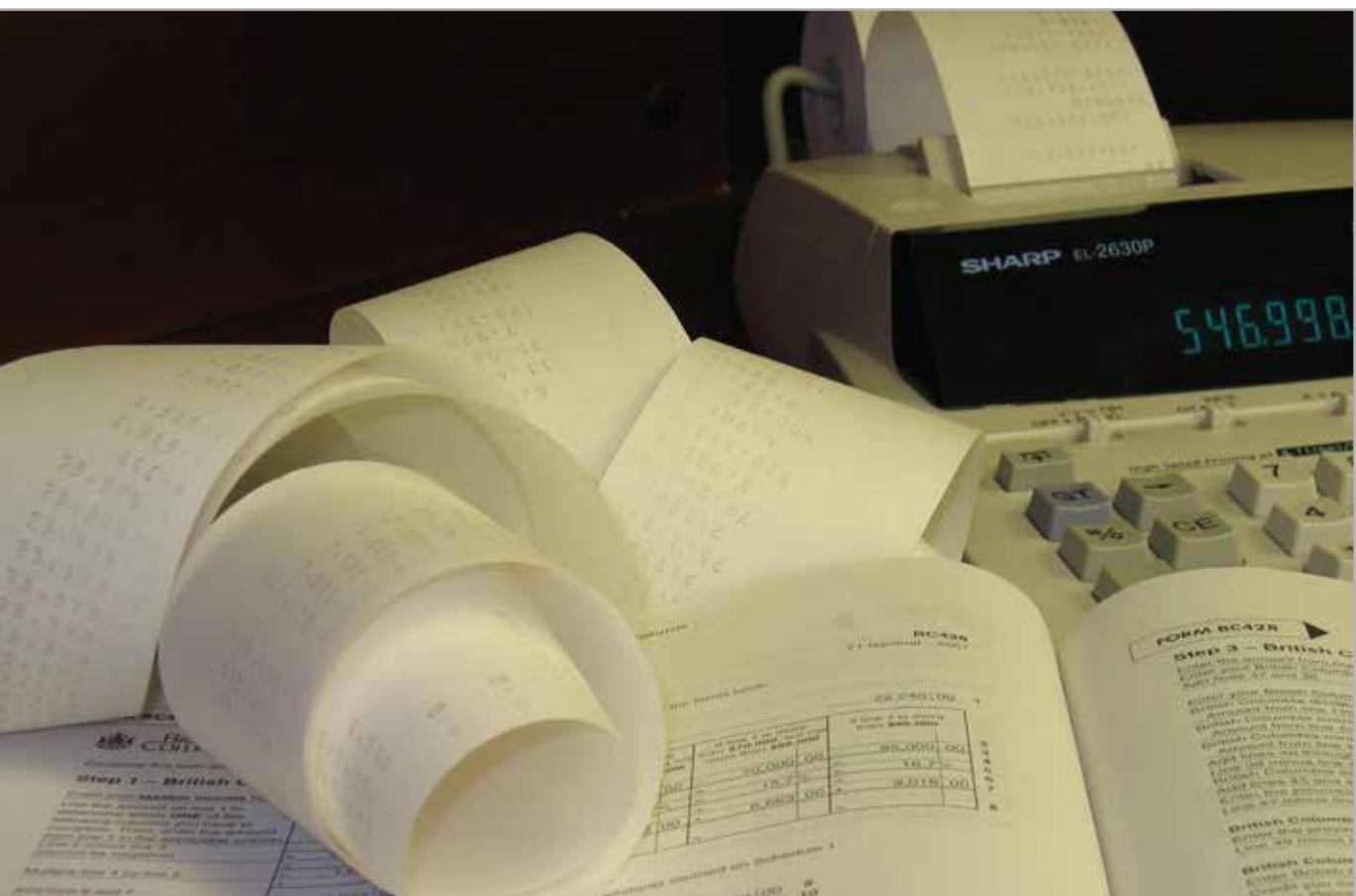
A gestão dos recebíveis é fundamental para o sucesso de uma política pública baseada em concessão de créditos pelos incentivos adversos que pode gerar. O empréstimo a beneficiários de assentamentos é um dos pilares da política de reforma agrária e uma das principais linhas de atuação do Incra.

[...]

O Incra deve registrar provisão para

créditos de liquidação duvidosa, conforme dispõe a Portaria STN nº 564/2004, atualizada pela Portaria STN nº 467/2009 para os valores contabilizados em contas de ativo recebível, classificando os créditos conforme sua liquidez. (BRASIL, 2010)

Confirma-se, então, uma das hipóteses levantadas por este artigo: é possível identificar fragilidades nos sistemas de controles internos da organização a partir da análise comparativa entre as demonstrações contábeis levantadas sob o modelo da contabilidade pública com viés orçamentário-financeiro e o da NCP com viés contábil-patrimonial. Essas fragilidades comprometem a produção de informações gerenciais diversas, inclusive indicadores de desempenho e de custos.



## CONSIDERAÇÕES FINAIS GENERALIDADES

O objetivo deste artigo era apresentar, a partir de um estudo de caso sobre as demonstrações contábeis do Incra, alguns dos potenciais benefícios para a gestão governamental de um sistema de informações contábeis implementado no modelo da “nova contabilidade pública”. Esses benefícios se refletem em fortalecimento de sistemas de controles internos gerenciais e em produção de informações gerenciais para tomada de decisão.

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

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

Um aspecto importante é que talvez não se possa concluir peremptoriamente que a utilização do regime de competência é a variável que causa necessariamente o alcance de tais benefícios ou mesmo se tais benefícios podem ser alcançados sem a adoção do regime de competência. Se for este o caso, no entanto, um dos grandes objetivos do novo modelo contábil já terá sido alcançado, qual

seja: melhoria nos controles internos e conhecimento do universo de variações patrimoniais, que possibilitam a construção de indicadores fidedignos e íntegros. Por outro lado, havendo a informação, não há motivo para que esta não seja evidenciada por meio da contabilidade. Assim, o que se vê é que há evidentes ganhos de informação com a adoção do “novo modelo de contabilidade pública”.

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

## SUGESTÕES DE APRIMORAMENTO DO SISTEMA DE CUSTOS DA UNIÃO

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

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

Contudo, no modelo SIC, os ajustes patrimoniais requeridos parecem se subsumir a ajustes no “consumo de estoques”, na “despesa incorrida de adiantamentos” e na “depreciação/exaustão/amortização”, conforme apresentado na figura 2.

Com ressalvas de que os ajustes apresentados podem ser meramente exemplificativos, talvez seja conveniente que a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) contemple explicitamente, em seu modelo de custo, os ajustes de créditos (como os da provisão em referência).

## REFERÊNCIAS

BRASIL. *Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000*. Lei de Responsabilidade Fiscal. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/LCP/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp101.htm)>. Acesso em: 12 jun. 2013.

\_\_\_\_\_. *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/Leis/L4320.htm>>. Acesso em: 12 jun. 2013.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 4.504, de 30 de novembro de 1964*. Dispõe sobre o Estatuto da Terra, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l4504.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4504.htm)>. Acesso em: 12 jun. 2013.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 8.629, de 25 de fevereiro de 1993*. Dispõe sobre a regulamentação dos dispositivos constitucionais relativos à reforma agrária, previstos no Capítulo III, Título VII, da Constituição Federal. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8629.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8629.htm)>. Acesso em: 12 jun. 2013.

BRASIL. Controladoria-Geral da União. *Prestação de Contas do Presidente da República*. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/Publicacoes/PrestacaoContasPresidente/index.asp>>. Acesso em: 12 jun. 2013.

BRASIL. Ministério da Fazenda. *Portaria nº 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 jun. 2013.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. *Portaria nº 157, de 9 de março de 2011*. Dispõe sobre a criação do Sistema de Custos do Governo Federal. Disponível em: <[http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/PortSTN\\_157\\_09mar2011.pdf](http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/PortSTN_157_09mar2011.pdf)>. Acesso em: 12 jun. 2013.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Plenário. *Acórdão 578/2010*. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br>>. Acesso em: 12 jun. 2013.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMISSION (COSO). *Internal control - integrated framework*. 1992.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (Brasil). *Resolução CFC nº 1.135/08*. Aprova a NBC T 16.8 - Controle Interno. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES\\_1135.doc](http://www.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1135.doc)>. Acesso em: 12 jun. 2013.

\_\_\_\_\_. *Resolução CFC nº 1.366/11*. Aprova a NBC T 16.11 - Sistema de Informação de Custos do Setor Público. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES\\_1366.doc](http://www.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1366.doc)>. Acesso em: 12 jun. 2013.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDÁ, Michael F. *Teoria da Contabilidade*. São Paulo: Atlas, 1999.  
HOLANDA, Víctor B.; VIEIRA, Laércio M. Teoria do controle aplicada ao setor público. In: RIBEIRO FILHO, José F.; LOPES, Jorge; PEDERNEIRAS, Marcleide (Orgs.). *Estudando Teoria da Contabilidade*. São Paulo: Atlas, 2009.

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

INSTITUTO NACIONAL DE COLONIZAÇÃO E REFORMA AGRÁRIA (Brasil). *Relatório de gestão do exercício de 2011*. Brasília, 2012. Disponível em: <<https://contas.tcu.gov.br/econtrole/ObterDocumentoSisdoc?codArqCatalogado=2089385&seAbrirDocNoBrowser=1>>. Acesso em: 12 jun. 2013.

MACHADO, Nelson; HOLANDA, Victor Branco de. Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 44, n. 4, p. 791-820, ago. 2010. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rap/v44n4/v44n4a03.pdf>>. Acesso em: 12 jun. 2013.

VIEIRA, Laércio M. Nova Contabilidade Governamental brasileira e a evidenciação integral do valor dos passivos no balanço patrimonial federal: o caso dos restos a pagar não-processados, das despesas de exercícios anteriores e dos passivos reconhecidos por insuficiência de crédito. In: BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. *XV Prêmio Tesouro Nacional de Monografias*. Brasília, 2010.

