



Universidade de Brasília  
Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas  
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais  
Bacharelado em Ciências contábeis

Mariana Ferreira Lira

**RELATÓRIO CONTÁBIL DE PROPÓSITO GERAL DAS ENTIDADES DO SETOR  
PÚBLICO: um estudo de caso no âmbito do Instituto Federal da Paraíba**

Brasília – DF

2017

Professora Doutora Márcia Abrahão Moura

Reitora da Universidade de Brasília

Professor Doutor Enrique Huelva

Decano de Ensino de Graduação

Professor Doutor Eduardo Tadeu Vieira

Diretor da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas  
Públicas

Professor Doutor César Augusto Tibúrcio Silva

Coordenador de Pós-Graduação do curso de Ciências Contábeis

Professor Doutor José Antônio de França

Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais

Professor Doutor Paulo Augusto Pettenuzzo de Brito

Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis - Diurno

Professor Mestre Elivânio Geraldo de Andrade

Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis – Noturno

Mariana Ferreira Lira

**RELATÓRIO CONTÁBIL DE PROPÓSITO GERAL DAS ENTIDADES DO SETOR  
PÚBLICO: um estudo de caso no âmbito do Instituto Federal da Paraíba**

Trabalho de Conclusão de Curso  
(Monografia) apresentado ao  
Departamento de Ciências Contábeis e  
Atuariais da Universidade de Brasília,  
como requisito à conclusão da disciplina  
Pesquisa em Ciências Contábeis e  
obtenção do grau de Bacharel em  
Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Tiago Mota dos  
Santos, Mestre.

Brasília – DF

2017

Mariana Ferreira Lira

**RELATÓRIO CONTÁBIL DE PROPÓSITO GERAL DAS ENTIDADES DO SETOR  
PÚBLICO: um estudo de caso no âmbito do Instituto Federal da Paraíba**

Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia) apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Universidade de Brasília, como requisito à conclusão da disciplina Pesquisa em Ciências Contábeis e obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis. Comissão Examinadora formada pelos professores:

---

Prof. Tiago Mota dos Santos (Orientador)  
Departamento de Ciências contábeis e Atuariais - UnB

---

Prof. Dr. César Augusto Tibúrcio Silva  
Departamento de Ciências contábeis e Atuariais – UnB

Brasília, Novembro de 2017.

Dedico este trabalho a Deus, pela força e coragem proporcionadas durante a minha caminhada; e aos meus pais, que sempre me proporcionaram todo o suporte necessário para que eu alcançasse os meus objetivos.

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço primeiramente a Deus, por todas as graças a mim concedidas, pelo dom da vida, pelas oportunidades, por me abençoar me dando forças para traçar o meu caminho.

Ao Professor Tiago Mota, pela paciência, compreensão e colaboração com esse trabalho, sempre me direcionando e acreditando na minha capacidade.

Ao Contador do Campus João Pessoa do Instituto Federal da Paraíba, Kleber Marques, por disponibilizar seu tempo e paciência para uma entrevista, que foi de extrema importância na pesquisa.

A Universidade de Brasília, por me dar o privilégio de estudar e representa-la como aluna.

Aos professores do departamento de Ciências Contábeis, por todo aprendizado proporcionado, fundamentais para a minha formação profissional e pessoal.

Aos membros da banca examinadora.

Aos servidores do Departamento de Ciências Contábeis, pelo suporte oferecido sempre que necessário.

Aos meus amigos, por todos os momentos compartilhando alegrias, tristezas e experiências.

À minha família, que sempre torceu por mim e me apoiou em todas as situações.

Aos meus pais e avós, pelo carinho e amor imensuráveis que sempre demonstraram por mim, por me proporcionarem uma vida tranquila e cheia de conquistas, sempre respeitando as minhas escolhas e fazendo de tudo para que eu alcançasse os meus objetivos.

## RESUMO

Os Relatórios Contábeis de Propósitos Gerais tem como finalidade fornecer informações úteis aos seus usuários sobre a verdadeira situação orçamentária, financeira e patrimonial das entidades do setor público. A Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – Estrutura Conceitual oferece a base para a elaboração e divulgação desses relatórios, trazendo conceitos fundamentais que visam garantir que as informações contidas no relatório o tornem útil para a prestação de contas, responsabilização e tomada de decisão. O Campus João Pessoa do Instituto Federal da Paraíba (IFPB) elabora e divulga esses relatórios trimestralmente. Portanto, o objetivo geral da presente pesquisa consistiu em analisar de que forma se dá a aplicação da Norma na elaboração do Relatório do IFPB. Para tanto, foi feita uma pesquisa qualitativa de forma exploratória, através das análises bibliográfica e documental, seguidas de entrevista. Foi possível constatar que o Relatório Contábil de Propósito Geral do campus João Pessoa do IFPB atende aos requisitos exigidos pela Norma, trazendo as informações ditadas por ela, com exceção de um aspecto, que é a não divulgação das demonstrações contábeis propriamente ditas, as quais constituem o núcleo da informação contábil. No entanto, o Instituto utiliza dados extraídos das demonstrações na elaboração do relatório. Vale ressaltar que a Norma não faz exigências quanto a um modelo correto de relatório a ser seguido, deixando isso a critério da entidade.

**Palavras-chave:** Relatório. Norma. Demonstrações Contábeis. Setor Público. Informação Contábil.

## **ABSTRACT**

The purpose of the General Purpose Accounting Reports is to provide useful information to its users about the true budgetary, financial and equity situation of public sector entities. The Brazilian Accounting Standard Applied to the Public Sector - Conceptual Framework provides the basis for the preparation and disclosure of these reports, bringing fundamental concepts that aim to ensure that the information contained in the report makes it useful for accountability and decision making. The Campus João Pessoa of the Federal Institute of Paraíba (IFPB) prepares and disseminates these reports each three months. Therefore, the overall objective of this research was to analyze how the Standard is applied in the preparation of the IFPB Report. For that, a qualitative research was done in an exploratory way, through the bibliographical and documentary analysis, followed by an interview. It was possible to verify that the General Purpose Accounting Report of IFPB's João Pessoa campus meets the requirements required by the Standard, bringing the information dictated by it, with the exception of one aspect, which is the non-disclosure of the accounting statements themselves, which constitute the nucleus of accounting information. However, the Institute uses information taken from the statements in the preparation of the report. It is worth noting that Standard does not make demands on a correct reporting model to be followed, leaving it to the entity's discretion.

**Keywords:** Report. Standard. Accounting statements. Public sector. Accounting Information.



## LISTA DE FIGURAS

<b>Figura 1:</b> Definições importantes.....	36
<b>Figura 2:</b> Ciclo da despesa pública.....	37
<b>Figura 3:</b> Orçamento aprovado em 2017 para o IFPB Campus João Pessoa.....	38
<b>Figura 4:</b> Detalhamento da despesa empenhada.....	39
<b>Figura 5:</b> Detalhamento da despesa empenhada por Plano Interno.....	40
<b>Figura 6:</b> Categorias econômicas da despesa.....	40
<b>Figura 7:</b> Tipos de auxílios ofertados em valores.....	41
<b>Figura 8:</b> Quantidade auxílios concedidos.....	41
<b>Figura 9:</b> Necessidade de recursos financeiros.....	43
<b>Figura 10:</b> Indicadores para acompanhar a gestão dos Restos a Pagar.....	44

## **LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS**

ABRASCA – Associação Brasileira das Companhias Abertas  
APIMEC – Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais  
BF – Balanço financeiro  
BM&FBOVESPA – Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros  
BP – Balanço Patrimonial  
BO – Balanço Orçamentário  
CFC – Conselho Federal de Contabilidade  
CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis  
DCASP – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao setor Público  
DFC – Demonstração do Fluxo de Caixa  
DMPL – Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido  
DVP – Demonstração das Variações Patrimoniais  
FIECAFI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras  
IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil  
IFAC – International Federation of Accountants  
IFPB – Instituto Federal da Paraíba  
IPSAS – International Public Sector Accounting  
IPSASB – International Public Sector Accounting Standards Board  
LOA – Lei Orçamentária Anual  
MCASP – Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público  
NBC TSP – Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas do Setor Público  
NE – Nota Explicativa  
PI – Plano Interno  
RCPG – Relatório Contábil de Propósito Geral  
RMEC – Relatório Mensal de Execução e Controle  
SIAFI – Sistema Integrado de Administração Financeira  
STN – Secretaria do Tesouro Nacional

## SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	11
1.1	Formulação do Problema.....	12
1.2	Objetivos.....	13
1.3	Justificativa.....	13
2	REFERENCIAL TEÓRICO.....	14
2.1	Contabilidade Pública no Brasil .....	14
2.1.1	Breve Histórico.....	15
2.1.2	Convergência às Normas Internacionais de Contabilidade .....	16
2.2	Relatório Contábil de Propósito Geral das Entidades do Setor Público (RCPG).....	24
2.2.1	Definição .....	24
2.2.2	Objetivos.....	25
2.2.3	Usuários .....	27
2.3	Características Qualitativas acerca das informações .....	28
2.3.1	Relevância .....	29
2.3.2	Representação fidedigna.....	29
2.3.3	Compreensibilidade .....	30
2.3.4	Tempestividade.....	30
2.3.5	Comparabilidade.....	31
2.3.6	Verificabilidade .....	31
3	METODOLOGIA DA PESQUISA.....	33
4	ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DO ESTUDO DE CASO .....	35
	REFERÊNCIAS .....	48

## 1 INTRODUÇÃO

A contabilidade pública busca apresentar o patrimônio das entidades governamentais, assim como analisar e compreender as causas de suas mutações, buscando manter os usuários informados sobre seus aspectos econômicos e financeiros. Entende-se por entidade governamental toda entidade que possui autonomia para gestão pública do seu patrimônio, criada por meio da legislação federal, estadual, distrital ou municipal (LIMA e CASTRO, 2013).

Sendo considerada como uma fonte de informações sobre a gestão orçamentária, financeira e patrimonial de uma entidade, a contabilidade aplicada ao setor público é uma ferramenta na mão do administrador público, que a utiliza como instrumento na sua tomada de decisões. Para isso, é necessário que os gestores e demais usuários das informações contábeis tenham acesso às demonstrações, registros e pareceres.

O objetivo principal das entidades governamentais é a prestação de serviços à sociedade. Dentre esses serviços temos, por exemplo, a educação, a segurança, programas e políticas de bem estar. Para acompanhar o desempenho dessas entidades na prestação de tais serviços, é necessário que haja o acesso às informações da situação patrimonial, do desempenho e dos fluxos de caixa das entidades do setor público (MCASP, 2017).

Considerando as constantes mudanças no cenário econômico e o desenvolvimento do país no âmbito de suas finanças públicas, a contabilidade aplicada ao setor público vem traçando novos rumos em busca da convergência com as Normas Internacionais de Contabilidade aplicada ao Setor Público.

Desse modo, essa busca pela convergência foi marcada, no âmbito do setor público, pela publicação, em 2008, das primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público (NBC T 16), inspiradas nas Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS), seguida da publicação da Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBC TSP) – Estrutura Conceitual, totalmente convergida às normas internacionais, e elaborada de acordo com o Pronunciamento intitulado *The*

*Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities*, emitido pelo IPSASB da IFAC.

A NBC TSP Estrutura Conceitual trouxe o termo Relatório Contábil de Propósito Geral das Entidades do Setor Público (RCPG), que é objeto de estudo do presente trabalho. Os RCPGs são relatórios que buscam fornecer dados aos usuários da informação contábil de forma geral, com vistas a colaborar com o processo de tomada de decisão e a prestação de contas.

### **1.1 Formulação do Problema**

Tendo em vista que o Campus João Pessoa do Instituto Federal da Paraíba (IFPB) é a única entidade do setor público que elabora e divulga o RCPG até o presente momento, buscamos adquirir conhecimento sobre o que esse relatório traz de informações e se a Norma que dispõe sobre os conceitos aplicados à sua divulgação é observada pelo Campus.

O Instituto Federal da Paraíba é uma autarquia federal, vinculada ao Ministério da Educação, criada através da Lei nº 11.892, de 29 de dezembro de 2008, sendo detentor de autonomia administrativa, patrimonial, financeira, didático-pedagógica e disciplinar (ESTATUTO IFPB, 2015).

Essa Instituição se enquadra no conceito de entidade do setor público, tornando-se então “refém” do que a Norma Impõe. Diante do exposto, o presente trabalho traz a seguinte questão de pesquisa: Como se dá a aplicação da Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – Estrutura Conceitual na elaboração do Relatório Contábil de Propósito Geral do Instituto Federal da Paraíba?

## 1.2 Objetivos

Analisar a aplicabilidade da Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao setor Público – Estrutura Conceitual na elaboração do Relatório Contábil de Propósito Geral do Campus João Pessoa do IFPB.

Os objetivos específicos são:

- ✓ Analisar a Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao setor Público – Estrutura Conceitual;
- ✓ Analisar o Relatório Contábil de Propósito Geral do Campus João Pessoa do Instituto Federal da Paraíba;
- ✓ Verificar se o Relatório atende aos requisitos exigidos pela Norma.

## 1.3 Justificativa

O setor público precisa de normas que ofereçam orientações sobre o tratamento da informação contábil, levando sempre em conta os Princípios de Contabilidade e buscando a integração com as Normas Internacionais.

A relevância desse estudo justifica-se pelas alterações ocorridas na contabilidade aplicada ao setor público nos últimos anos, como resultado de uma busca constante pela convergência às normas internacionais.

Essa convergência parte da decisão do Brasil em seguir os padrões internacionais, e como resultado importante dessa busca, teve a elaboração das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor público (NBCs T 16.1 a 16.11), e mais recente houve a publicação da Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – Estrutura Conceitual, que possui o objetivo de melhorar a qualidade da informação contábil, contribuindo com a transparência e responsabilização.

Com a publicação dessa nova Estrutura Conceitual, tem-se um termo novo na contabilidade pública brasileira “Relatório Contábil de Propósito Geral”, que se constitui numa nova ferramenta de transparência da informação contábil do governo e das entidades do setor público.

## **2 REFERENCIAL TEÓRICO**

### **2.1 Contabilidade Pública no Brasil**

A Contabilidade aplicada ao setor público é um ramo da contabilidade que visa à aplicação dos conceitos, princípios e normas contábeis na administração patrimonial das entidades do setor público, e desse modo, permite que a sociedade obtenha informações importantes e acessíveis sobre a gestão do patrimônio público (LIMA E CASTRO, 2013).

BEZERRA (2008, p.152), define o patrimônio público como “o conjunto de bens, valores, créditos e obrigações de conteúdo econômico e avaliáveis em moeda que a Fazenda Pública possui e utiliza na consecução dos seus objetivos”.

Segundo NIYAMA E SILVA (2013), a Contabilidade Pública encarrega-se pelo registro de grande quantidade de operações no país, e embora as normas contábeis e os debates em torno da contabilidade sejam, em sua maior parte, referentes à contabilidade privada, existe uma normatização específica para a contabilidade pública, e esta possui um foco principal que é o controle dos gastos públicos.

Pode-se dizer que o controle é permitido principalmente por meio da prestação de contas e do acesso à informação, garantindo assim que haja uma maior transparência na gestão do patrimônio público.

SILVA (2009) afirma que a contabilidade pública busca evidenciar o patrimônio público, e para isso utiliza um método que visa integrar as operações que ocorrem no âmbito orçamentário, financeiro, econômico e patrimonial, buscando sempre aplicar os princípios de contabilidade e as normas referentes à administração pública.

ARAÚJO E ARRUDA (2009) afirmam que a contabilidade pública funciona como um instrumento importante para o planejamento e o controle da administração pública. Ela pode ser definida como um sistema que, através de normas próprias, se destina a compreender,

controlar, registrar, e divulgar os fatos que atingem a situação orçamentária, financeira e patrimonial das entidades do setor público.

ANGÉLICO (2006) destaca que a contabilidade pública aponta de forma destacada para a execução orçamentária, a qual se dá por meio do registro da previsão das receitas, da fixação das despesas e do acompanhamento contínuo das alterações ocorridas no orçamento. Porém, esta se preocupa também em demonstrar os bens, direitos e obrigações, além das variações patrimoniais que, independente de serem consequentes da execução orçamentária, constituem o objeto da contabilidade, que é o patrimônio público.

### 2.1.1 Breve Histórico

O processo de desenvolvimento da contabilidade pública no Brasil teve início com a chegada da família real portuguesa, em 1808, quando Dom João VI criou o Erário Público e instituiu o Conselho da Fazenda (ARAÚJO E ARRUDA, 2009). A partir daí, ocorreram fatos importantes no âmbito da contabilidade pública.

Em 1922, houve um marco importante na história da contabilidade pública no Brasil, que foi a aprovação do Código de Contabilidade da União, que de acordo com a publicação oficial feita por meio do Decreto Nº 4.536 instituiu, em um único documento normativo, as normas relacionadas aos processos orçamentários, financeiros e patrimoniais relacionados ao Governo Federal.

Surge em 1964 a Lei 4320 que, conforme estabelecido em seu Art. 1º *“estabelece as normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal”*. O art. 165 da Constituição Federal de 1988 institui a exigência para uma lei complementar que estabeleça normas para administração financeira e patrimonial da administração pública. Desse modo, tendo como base o que traz a Constituição, surge a Lei 4320/64 (LIMA E CASTRO, 2013).



A Lei nº 4320 divide a contabilidade pública em sistema orçamentário, financeiro, de compensação e patrimonial. Ela representa o pilar da contabilidade pública no Brasil, embora seja uma legislação mais patrimonial e financeira do que contábil (NIYAMA E SILVA, 2013).

Em 1987, foi implantado o Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI) que, de acordo com a definição da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), *“É o Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal que consiste no principal instrumento utilizado para registro, acompanhamento e controle da execução orçamentária, financeira e patrimonial do Governo Federal”* (STN, 2017).

Para Naves (2011), o SIAFI propiciou o controle dos gastos públicos, permitindo que houvesse tanto um controle interno, por parte da própria entidade, quanto externo, por parte dos órgãos fiscalizadores.

Seguindo também o que foi determinado na Constituição Federal de 1988, mas agora em seu art. 163, que também dita algumas exigências voltadas para a contabilidade governamental, foi criada, em 4 de maio de 2000, a Lei complementar nº 101, Lei de Responsabilidade Fiscal. A referida Lei *“estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal”*, com o intuito de aprimorar a administração das contas públicas e garantir a transparência dos serviços que são prestados à população (LIMA *et al*, 2009, p.17).

### 2.1.2 Convergência às Normas Internacionais de Contabilidade

Tendo em vista o processo de globalização, o desenvolvimento do país, e a crescente importância da internacionalização das normas contábeis, que vem levando inúmeros países a caminhar para um processo de convergência, foi criado no Brasil, pela Resolução CFC nº 1.055 de 2005, a partir da união de esforços das entidades - ABRASCA, APIMEC Nacional, BM&F BOVESPA, CFC, FIPECAFI e IBRACON - o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) (CPC, 2017).

De acordo com a Resolução nº 1055/05, o CPC tem como objetivo “*o estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza*”. Os pronunciamentos emitidos pelo CPC não têm força de norma, servindo apenas de base para a elaboração dos normativos pelos órgãos reguladores, como o Conselho Federal de Contabilidade, garantindo que haja uma padronização (CFC, 2017).

Logo depois, em 2008, por meio da publicação da portaria nº 184/2008, feita pelo Ministério da Fazenda, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) apontou para a necessidade de estimular a convergência das práticas contábeis aplicadas ao setor público às normas internacionais de contabilidade. Sendo assim, a STN “promoverá o acompanhamento contínuo das normas contábeis aplicadas ao setor público”, editadas pela Federação Internacional de Contadores (IFAC) e pelo CFC com a finalidade de “*garantir que os Princípios fundamentais de Contabilidade sejam respeitados no âmbito do setor público*” (Portaria nº 184, art. 2º, 2008).

Essa busca pela harmonização contábil surgiu principalmente pela necessidade de promover uma integração entre os países para que pudesse existir um padrão dentro da contabilidade, e desse modo, favorecendo a comparabilidade e facilitando o entendimento dos usuários das informações. A uniformização é um procedimento que permite uma melhor troca de informações, conciliando os procedimentos contábeis entre os países, porém preservando as particularidades de cada um (NIYAMA, 2007).

No âmbito da Contabilidade Pública Brasileira, a edição das dez primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público (NBC T 16) feita em 2008 pelo Conselho Federal de Contabilidade, foi resultado da busca pela convergência. No ano de 2011 foi aprovada a décima primeira (NBC T 16.11), todas inspiradas nas Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS) (LIMA *et al*, 2009).

As IPSAS são as Normas Internacionais de Contabilidade tidas como referência na preparação das demonstrações contábeis para fins gerais das entidades do setor público. Essas normas são elaboradas pelo Conselho de Normas Internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (IPSASB), que é um órgão normatizador independente designado pela IFAC

para desenvolver as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (IPSAS) (Termo de Referência IPSAS, 2010).

A International Federation of accountants – IFAC é uma organização internacional da profissão contábil dedicada a atender o interesse público, que busca contribuir com a evolução de economias internacionais e proporcionar suporte para o fortalecimento da profissão contábil (Portal CFC).

A IFAC autorizou no Brasil o CFC como um dos tradutores das suas normas e publicações, outorgando os direitos de realizar tradução, publicação e distribuição das normas internacionais. (NBC TSP Estrutura Conceitual, 2016). Diante disso, e do constante processo de busca pela convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais, foi aprovada, em 2016, a Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – Estrutura Conceitual (NBC TSP Estrutura Conceitual).

### 2.1.3 Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – Estrutura conceitual (NBC TSP Estrutura Conceitual)

A NBC TSP Estrutura Conceitual foi elaborada com base no Pronunciamento intitulado *The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities*, emitido pelo IPSASB da IFAC. De acordo com o CFC, o que a diferencia das Normas editadas em 2008 é que as novas estão de fato convergidas aos padrões internacionais, enquanto as anteriores foram apenas inspiradas.

A Norma foi publicada em 4 de outubro de 2016 no Diário Oficial da União, tendo seus efeitos aplicados em 1º de janeiro de 2017. Esta estrutura conceitual e as demais NBC's TSP se aplicam, obrigatoriamente, às entidades do setor público quanto à elaboração e divulgação dos RCPG's. Estão compreendidos no conceito de entidades do setor público:

(...) “Os governos nacionais, estaduais, distrital e municipais e seus respectivos poderes (abrangidos os tribunais de contas, as defensorias e Ministério Público), órgãos, secretarias, departamentos, agências, autarquias, fundações (instituídas e mantidas pelo poder público), fundos, consórcios públicos e outras repartições públicas congêneres das administrações direta e

indireta (inclusive as empresas estatais dependentes (NBC TSP Estrutura Conceitual, 2016, item 1.8).”

A presente norma revogou algumas resoluções e dentre elas podemos destacar as antigas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC T 16.1 a 16.5), além da NBCT 16.6, que foi revogada parcialmente.

Foi revogada também a Resolução 750/1993, que dispõe sobre os princípios da contabilidade pública, além da Resolução 1.111/2007, que trata da interpretação dos princípios sobre a perspectiva do setor público. Vale ressaltar que esses princípios não deixam de existir. De acordo com o Conselho Federal de Contabilidade, a revogação das resoluções busca a unicidade dos conceitos, o que evita possíveis divergências que poderiam afetar a aplicabilidade das Normas (CFC, 2017).

A Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, NBC TSP Estrutura Conceitual oferece a base para elaboração e divulgação dos Relatórios contábeis de Propósitos Gerais das Entidades do Setor Público (RCPG's) (NBC TSP Estrutura conceitual, 2016).

De acordo com essa Norma, os RCPG's das entidades do setor público abrangem, de forma geral, as demonstrações contábeis, juntamente com suas notas explicativas e outras informações que complementem e aprimorem as demonstrações contábeis.

#### 2.1.4 Demonstrações Contábeis aplicadas ao Setor Público (DCASP)

Conforme o CPC 26 (2011), as demonstrações contábeis são um conjunto de informações que representam a situação patrimonial e financeira da entidade, e proporcionam dados acerca do seu desempenho e do seu fluxo de caixa. Além de servirem como fonte de tomada de decisão para os usuários, elas servem como base para elaboração dos Relatórios Contábeis de Propósitos Gerais (RCPG's), constituindo o núcleo da informação desses relatórios.

As demonstrações contábeis são constituídas basicamente por elementos que reúnem transações contábeis que possuem características em comum. Para evidenciar a situação patrimonial e financeira da entidade, assim como medir o seu desempenho, as demonstrações contam com alguns elementos que, de forma bem resumida, podem ser definidos como: ativo, passivo, patrimônio Líquido, receita e despesa (MCASP, 2017).

O Ativo é um recurso controlado no presente pela entidade que resulta de evento passado. Compreende, basicamente, os bens e os direitos de uma entidade; O Passivo é uma obrigação presente, resultante de evento passado, que para ser extinta, depende da liberação de recursos pela entidade; o Patrimônio Líquido é o valor residual dos ativos da entidade depois de deduzidos os seus passivos, podendo ser um montante positivo ou negativo (NBC TSP Estrutura Conceitual).

As Receitas equivalem a todos os ingressos auferidos pelo poder público com a finalidade de atender às despesas públicas, e as Despesas correspondem aos gastos realizados pelo Estado para garantir o funcionamento dos serviços públicos (NBC TSP Estrutura conceitual, 2016).

De acordo com o MCASP (2017), as demonstrações contábeis exigidas para o setor público são constituídas pelas demonstrações mencionadas na Lei nº 4320/1964, pelas demonstrações impostas pela NBC TSP 16.6 (R1) e pelas demonstrações que constam na Lei Complementar nº 101/ 2000.

#### 2.1.4.1 Balanço Orçamentário

O Balanço Orçamentário apresenta as receitas que estavam previstas no orçamento, em confronto com aquelas que foram arrecadadas. Além disso, traz as despesas orçamentárias fixadas, em confronto com as despesas orçamentárias que foram realizadas. Ele é organizado de uma maneira que mostra a relação entre o que foi planejado e o que foi executado no exercício (NBCT 16.6 (R1)).

Do confronto existente entre receitas previstas e arrecadadas, e despesas fixadas e realizadas, tem-se um resultado que mostrará um déficit orçamentário, no caso da despesa realizada superar a receita arrecadada, ou um superávit, na situação em que a receita arrecadada supera a despesa realizada. Além disso, considera-se que há uma economia orçamentária quando a despesa realizada é inferior à despesa fixada. No caso em que a receita arrecadada supera a receita prevista, diz-se que houve um excesso de arrecadação, e na situação contrária, em que a receita prevista supera a receita arrecadada, tem-se uma frustração de arrecadação (ARAÚJO E ARRUDA, 2009).

#### 2.1.4.2 Balanço financeiro

O balanço financeiro evidencia todos os recebimentos e dispêndios da entidade, mostrando a movimentação financeira da entidade no período a que se refere. Ele engloba, além das receitas e despesas orçamentárias, os recebimentos e gastos extraorçamentários, ou seja, aqueles que não estavam previstos no orçamento (MCASP, 2017).

Esse Balanço possibilita que possa ser feita uma apuração do Resultado Financeiro do Exercício, que pode ser obtido através do total das receitas orçamentárias mais as extraorçamentárias, deduzidas da soma das despesas orçamentárias com as despesas extraorçamentárias. Desse modo, será encontrado um resultado superavitário ou deficitário. Se as receitas superarem as despesas tem-se um superávit. No caso das despesas serem maiores do que as receitas tem-se um déficit (LIMA E CASTRO, 2013).

#### 2.1.4.3 Balanço Patrimonial

O Balanço Patrimonial é a demonstração contábil que evidencia a situação patrimonial da entidade em um período específico. É uma demonstração estática que compreende os três elementos do patrimônio, que são: Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido (IUDÍCIBUS *et al*,

2010). A informação sobre a situação patrimonial permite identificar, por exemplo, os recursos que determinada entidade possui e a necessidade de reposição desses recursos na data em que o relatório é divulgado.

Segundo Lima e Castro (2013), o Balanço Patrimonial evidencia a situação estática dos bens, direitos e obrigações, que constituem o ativo e o passivo, determinando o se o valor do saldo patrimonial da entidade será positivo ou negativo.

#### 2.1.4.4 Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP)

De acordo com a Lei 4320/64, A Demonstração das Variações Patrimoniais evidencia a apuração das modificações, dependentes ou não da execução orçamentária, oriundas do patrimônio, com o objetivo de obter o resultado patrimonial do exercício.

Na Demonstração das Variações Patrimoniais há o confronto das variações patrimoniais ativas com as passivas, resultando em um superávit, no caso das variações ativas serem maiores do que as passivas; déficit, quando as variações passivas superam as ativas; e resultado nulo, quando as duas variações são iguais. A DVP tem como principal finalidade a verificação do resultado patrimonial do exercício (LIMA E CASTRO, 2013).

#### 2.1.4.5 Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC)

A DFC indica a forma como a entidade angariou e utilizou os recursos, se precisou tomar dinheiro emprestado, além de evidenciar suas vendas e aquisições do período, como aquisição de ativos imobilizados. Além disso, a demonstração do fluxo de caixa contribui para a análise da solvência e da liquidez da entidade (NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL, 2016, item 2.16).

Existem dois métodos para elaborar a DFC, o direto e o indireto. O método direto inicia evidenciando todos os pagamentos e recebimentos decorrentes das atividades operacionais, e o indireto parte do lucro líquido para depois chegar ao valor das disponibilidades geradas no exercício (IUDÍCIBUS *et al*, 2010). Tendo em vista que no setor público não existe apuração de lucro ou prejuízo, o método utilizado é o direto.

A Demonstração dos Fluxos de Caixa permite analisar a capacidade que a entidade possui de produzir caixa e seus equivalentes, além de evidenciar o financiamento das atividades, se houve utilização de recursos próprios ou de terceiros. Em resumo, a DFC evidencia as entradas e saídas de caixa, dividindo e classificando-as em fluxo operacional, de investimento e de financiamento, resultando em um saldo de caixa na data das demonstrações (MCASP, 2017).

#### 2.1.4.6 Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL)

A Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido apresenta a evolução do patrimônio líquido da entidade, demonstrando, por exemplo: se houve *déficit* ou *superávit* patrimonial no exercício; as contribuições dos proprietários, na forma de aumento de capital, aquisição ou venda de ações em tesouraria; a distribuição do resultado, indicando se houve transferência para reservas ou distribuição de dividendos; além dos ajustes de exercícios anteriores e outras mutações ocorridas no patrimônio líquido (MCASP, 2017).

#### 2.1.4.7 Notas Explicativas (NE)

As Notas Explicativas disponibilizam informações adicionais que complementam as demonstrações contábeis, sendo elaboradas em seção separada das mesmas (CPC 26, 2011).



As NEs são consideradas parte integrante das demonstrações contábeis e englobam informações relevantes que não puderam ser esclarecidas ou evidenciadas nas demonstrações. Elas buscam trazer informações complementares com o objetivo de facilitar a compreensão dos usuários sobre alguns aspectos das demonstrações. É necessário que as NE's sejam apresentadas de forma clara e objetiva (MCASP, 2017).

## **2.2 Relatório Contábil de Propósito Geral das Entidades do Setor Público (RCPG)**

### 2.2.1 Definição

O CPC 00, revisado em 2011, passando a ser reconhecido como CPC 00 (R1), baseado no *“The Conceptual Framework for Financial Reporting”*, estrutura conceitual para elaboração e divulgação de Relatório Contábil-Financeiro, emitida pelo IASB, apresenta o Relatório Contábil-Financeiro de Propósito Geral e trata da estrutura conceitual para elaboração e divulgação desse relatório pelas entidades em geral.

De acordo com o CPC 00 (R1), o Relatório Contábil-Financeiro de Propósito Geral tem o objetivo de trazer informações acerca da situação patrimonial e financeira da entidade que sejam úteis para a tomada de decisão dos usuários da informação, que no caso das entidades privadas, são basicamente os gestores, investidores e credores.

No âmbito do setor público, os RCPG's surgiram com a Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBC TSP), que em sua Estrutura Conceitual, aprovada pelo CFC em 2016, apresenta o termo Relatório Contábil de Propósito Geral das Entidades do Setor Público e o conceitua como sendo um conjunto de informações que enriquece, complementa e aprimora as demonstrações contábeis do governo e das entidades do setor público. Os RCPG's podem abranger vários relatórios, que são elaborados para atender os usuários que buscam informações de caráter geral.

De acordo com as IPSAS, São classificadas como demonstrações contábeis para fins gerais as demonstrações contábeis, incluindo as notas explicativas, emitidas para os usuários da contabilidade pública que não tem o direito de exigir informações contábeis com fins específicos. Essas informações para fins gerais são encontradas no Relatório Contábil de Propósito Geral, o qual permite que os usuários da informação da contabilidade pública, como cidadãos, eleitores, usuários e provedores de recursos oferecidos pela administração pública, tenham acesso ao desempenho do governo (IPSAS 01, 2010).

Em seu parágrafo 17, a IPSAS 01(2010) afirma que existem informações contábeis de caráter específico, que podem ser solicitadas, por exemplo, por órgãos normativos ou pelo poder legislativo, com o intuito de atender finalidades específicas. Porém, as informações contábeis de propósitos gerais não são elaboradas para essas necessidades específicas, mas sim, como já diz o termo, para “fins gerais”.

Além das demonstrações que podem estar presentes nos RCPG's, esses relatórios podem, como uma forma de facilitar a interpretação e o entendimento dos usuários, disponibilizar informações financeiras e não financeiras que deem suporte às demonstrações contábeis. Essas informações adicionais podem ser trazidas nas notas explicativas ou em outros relatórios e incluem, por exemplo, dados sobre expectativas, resultados e impactos de atividades de prestação de serviços; informações sobre critérios de avaliações dos elementos patrimoniais; comparações entre o que foi previsto no orçamento e o que foi realizado (NBC TSP Estrutura Conceitual, 2016).

### 2.2.2 Objetivos

Os RCPG's tem o objetivo de fornecer informações aos seus usuários para contribuir com o processo de tomada de decisão e para o controle do patrimônio público. Eles englobam informações sobre a situação patrimonial da entidade, o seu desempenho financeiro e os seus fluxos de caixa. Tais informações podem ser obtidas através das demonstrações contábeis juntamente com as notas explicativas e outros relatórios (NBC TSP Estrutura Conceitual, 2016).

As demonstrações contábeis destinadas a fornecer informações de propósitos gerais buscam expor informações sobre a posição patrimonial e financeira, do desempenho financeiro e dos fluxos de caixa da entidade, de uma forma que possibilite que os usuários tenham condições de avaliar e tomar decisões. No âmbito do setor público, além de gerar informação útil aos usuários para a tomada de decisão, as demonstrações contábeis destinadas a atender propósitos gerais também têm como objetivo a prestação de contas e o cumprimento das responsabilidades (*accountability*) (IPSAS 01, 2010).

O termo *accountability* tem a ver com responsabilidade e pode ser entendido, no âmbito do setor público, como o dever de prestar contas ou cumprimento de obrigações por parte dos governantes, gerando a transparência dos seus atos e conseqüentemente permitindo que haja uma maior confiança entre os cidadãos e os seus representantes (NAKAGAWA, 2007).

Ser cidadão num regime democrático implica ser detentor de uma sucessão de direitos. Nesse sentido, a participação empreendida pelo cidadão no compartilhamento do poder com agentes públicos visando à tomada de decisão relacionada com a sociedade é um direito concedido ao cidadão (ROBERTS, 2004 apud ROCHA, 2011).

No entanto, a participação para ser efetiva demanda informações confiáveis e compreensíveis que permitam ao cidadão exigir que os representantes expliquem as suas ações, mudem sua forma de agir ou mesmo alterem os objetivos das políticas públicas (ROCHA, 2011).

Podemos dizer que o RCPG é um instrumento de *accountability*, isto é, uma ferramenta que permite o acompanhamento do cidadão, usuário dos recursos públicos, na avaliação e responsabilização de quem detêm esses recursos.

Os RCPG's das entidades do setor público podem incluir, além das demonstrações financeiras, as notas explicativas e outros múltiplos relatórios. Eles reportam informações sobre o passado, o presente e o futuro, incluindo informações quantitativas e qualitativas, financeiras e não financeiras, sobre a execução dos objetivos financeiros e de prestação de serviços no período atual do relatório e sobre os objetivos futuros (*The Conceptual*

*Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities*, 2010, p. 11, tradução nossa).

Esses relatórios podem não fornecer todas as informações que os usuários precisam para fins de responsabilização e tomada de decisão. Além dos RCPG's, os governos e outras entidades do setor público podem relatar uma ampla gama de informações sobre suas atividades, conquistas, planos e as condições econômicas e fatores que os influenciam. Esses relatórios podem ser lidos em conjunto com outras informações fornecidas pelas entidades do setor público, quando os usuários exigirem informações adicionais ou mais detalhadas sobre, por exemplo, suas atividades e planos e os fatores que os influenciam. (*The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities*, 2010, tradução nossa).

### 2.2.3 Usuários

As informações oferecidas pelos RCPG's tem um alcance abrangente no que diz respeito aos seus usuários. Mas podemos dizer que os principais são os cidadãos, que irão desfrutar dos serviços prestados pelo governo, e os provedores dos recursos necessários para a prestação de tais serviços. Portanto, para os fins de informações gerais, os usuários primários dos relatórios de propósitos gerais são destinatários de serviços e provedores de recursos (NBC TSP Estrutura Conceitual, 2016).

Os usuários das informações contábeis do governo são de um modo geral os cidadãos, usuários dos serviços públicos. Além destes, existem também outros usuários como imprensa, o poder legislativo e os órgãos de controle externo. Estes usuários buscam por informações sobre a qualidade da administração pública, a qual pode ser medida através da avaliação do desempenho do governo. Para isso, existe a contabilidade pública, a qual procura mensurar a qualidade da gestão, mantendo o controle dos gastos públicos e observando se o processo de execução orçamentária está obedecendo às normas estabelecidas (NIYAMA e SILVA, 2013).

As informações fornecidas pelos RCPG's também podem ser úteis para outros fins, como por exemplo, avaliar o impacto das políticas governamentais sobre a atividade econômica. No entanto, esses relatórios não são desenvolvidos especificamente para responder às necessidades daqueles que necessitam de informações para esses propósitos (*The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities*, 2010, tradução nossa).

Os usuários dos serviços prestados pelo governo, que incluem de forma geral, os contribuintes e outros membros da comunidade que se beneficiam dos serviços prestados pelo governo ou outra entidade do setor público, buscam obter informações para poder avaliar, por exemplo, se a entidade está utilizando os recursos da maneira que foi inicialmente pretendida; se está alocando os recursos com eficácia, eficiência e economicidade, e se isto está satisfazendo o interesse público; se a carga tributária que incide atualmente precisa ser mudada, ou se é suficiente pra garantir a quantidade e qualidade dos serviços prestados (NBC TSP Estrutura Conceitual, 2016).

Os provedores dos recursos oferecidos pelo governo podem incluir "provedores de recursos involuntários", como contribuintes e "provedores de recursos voluntários", como credores, doadores, fornecedores, consumidores remunerados e funcionários. Esse grupo de usuários geralmente se interessa por informações que demonstrem se os recursos adquiridos estão sendo suficientes para o alcance dos objetivos estabelecidos; se é necessária uma quantidade maior ou menor de recursos para o próximo período; informações sobre a liquidez da entidade e sua capacidade de cumprir com suas obrigações firmadas na contratação (NBC TSP Estrutura Conceitual, 2016).

### **2.3 Características Qualitativas acerca das informações**

A Estrutura Conceitual para Elaboração de Relatório Financeiro de Propósito Geral das Entidades do Setor Público, emitida pelo IPSASB e intitulada em inglês como *The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public sector Entities*, apresenta as características qualitativas sobre informações incluídas nos relatórios de propósitos gerais.

De acordo com essa Estrutura conceitual, as características qualitativas se aplicam a todas as informações financeiras e não financeiras apresentadas no RCPGS e são atributos capazes de definir a utilidade das demonstrações contábeis para os seus usuários, além de contribuir com o alcance dos objetivos da informação contábil. São consideradas características qualitativas a relevância, a representação fidedigna, a compreensibilidade, a tempestividade, a comparabilidade e a verificabilidade.

### 2.3.1 Relevância

A relevância é uma condição para que uma informação se torne útil. Ela está diretamente relacionada com a utilidade da informação e pode-se dizer que uma informação relevante é aquela que tem a capacidade influenciar significativamente as decisões dos usuários, dando suporte para que estes possam avaliar os eventos e tomar decisões (VELTER e MISSAGIA, 2010, p. 452).

As informações podem ser consideradas relevantes tanto para eventos passados quanto para o futuro. Os RCPGs, ao apresentarem informações sobre situações que já tenham ocorrido, auxilia nas expectativas que serão criadas sobre os resultados e o desempenho de ações futuras. Além disso, ao apresentarem informações sobre projetos futuros, informando os custos, suas fontes de recursos e os objetivos, por exemplo, traz informações que são relevantes para a tomada de decisão e para a prestação de contas (*The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities*, 2010, tradução nossa).

### 2.3.2 Representação fidedigna

Para ser útil, a informação contábil deve apresentar fidedignamente as transações e os outros eventos que ela representa. A representação fidedigna é uma característica de informações íntegras, imparciais e livres de erros concretos (MCASP, 2017, p. 26).

Marion (2009, p. 79) afirma que a maioria das informações contábeis possui um risco de não apresentar fidedignamente aquilo que esta retratando, e isso pode ocorrer, por exemplo, pela dificuldade existente na aplicação de técnicas de mensuração, impedindo que as informações evidenciadas correspondam exatamente às transações ocorridas.

Existem situações em que é possível encontrar uma exatidão da informação contábil, porém, existem casos em que é difícil mensurar a informação com precisão. Determinar a quantidade de serviços prestados pelo governo ou o valor pago pela aquisição de um item novo são exemplos de transações em que é possível ter exatidão na informação. Entretanto, é difícil tentar obter um valor exato, por exemplo, da eficácia de um plano de prestação de serviço. Em uma situação como esta última, é preciso que fique evidente que o valor encontrado é uma estimativa (NBC TSP Estrutura Conceitual, 2016).

### 2.3.3 Compreensibilidade

A compreensibilidade é a característica que considera que as informações devem ser apresentadas nos RCPG's numa linguagem simples, de forma que corresponda à base de conhecimento dos usuários, possibilitando que sejam facilmente entendidas pelos usuários e apresentadas de forma clara e objetiva (NBC TSP Estrutura Conceitual).

É importante ressaltar que existem situações dentro da contabilidade que possuem uma natureza mais complexa e que exigem um pouco mais do conhecimento específico da área para serem compreendidas. No entanto, essas informações, ainda que apresentem uma maior dificuldade de compreensão, devem estar contidas nos Relatórios Contábeis (MARION, 2009).

### 2.3.4 Tempestividade

Para que uma informação seja proveitosa para o usuário, ela deve estar disponível dentro de um período em que ela ainda seja relevante para a prestação de contas e

responsabilização e seja capaz de fazer diferença nas decisões dos usuários (NBC TSP Estrutura Conceitual, 2016).

De acordo com Marion (2009), a relevância da informação pode ser afetada pela tempestividade, tendo em vista que, se uma informação é fornecida depois do tempo devido, ela pode perder a sua relevância.

### 2.3.5 Comparabilidade

Comparabilidade é a qualidade da informação que permite que os usuários tenham condições de fazer comparações entre situações diferentes, para que assim seja possível identificar tendências na situação patrimonial e no seu desempenho financeiro (VELTER e MISSAGIA, 2010).

Os usuários precisam ter acesso a informações suficientes para que possam observar diferenças, por exemplo, entre o desempenho da entidade na prestação de seus serviços atualmente e o desempenho apresentado em um período anterior ou comparar determinada entidade com outras entidades do setor público a fim de avaliar a situação patrimonial e financeira em termos comparativos (IUDÍCIBUS *et al*, 2009).

### 2.3.6 Verificabilidade

Para que a informação apresente verificabilidade ela precisa garantir que a informação presente nos RCPG's mostre verdadeiramente, ou seja, sem erros materiais ou viés, aquilo que ela está representando (MCASP, 2017).

É possível que se faça um teste de verificabilidade na informação. Isso pode ser feito de maneira direta ou indireta. A verificação direta pode ocorrer, por exemplo, observando quantas unidades de determinado item a entidade possui no estoque. Nesse caso, a verificação indireta seria feita através do recálculo dos resultados, utilizando a mesma metodologia



contábil utilizada para mensurar os valores anteriormente (*The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities*, 2010, tradução nossa).

### 3 METODOLOGIA DA PESQUISA

Esse trabalho constitui-se numa pesquisa qualitativa, que foi baseada na análise e interpretação de dados descritivos e narrativos. Quanto aos seus objetivos, a pesquisa pode ser classificada como exploratória, que é caracterizada por apresentar pouco conhecimento acumulado, buscando explorar mais informações sobre o assunto.

O estudo foi realizado tendo como base as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicada ao Setor Público (NBC TSP), que são editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), levando sempre em conta os pronunciamentos técnicos que são emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). Além das NBC TSP, o estudo teve como base também o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, em sua 7ª edição, elaborado pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN).

Em relação aos procedimentos, no presente estudo prevalece a análise documental, na qual foram analisados demonstrativos contábeis, normativos e manuais dos órgãos reguladores da contabilidade pública brasileira, todos coletados através de endereço eletrônico, no site do CFC, STN, IFPB, CPC, entre outros.

Além da análise documental, foi feito um estudo de caso no Instituto Federal da Paraíba, especificamente na unidade de João Pessoa, seguido de entrevista com o contador do referido campus, Kleber Marques. A entrevista foi feita pessoalmente, no dia 6 de novembro de 2017, com vistas a esclarecer dúvidas sobre a elaboração e divulgação dos relatórios. A escolha do referido Instituto deu-se pelo fato de ser a única entidade do setor público que elabora e divulga o RCPG.

Para tanto, será analisado o Relatório Contábil de Propósito Geral (RCPG) do Campus João Pessoa do IFPB, em conjunto com a Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – Estrutura Conceitual (NBC TSP), emitida pelo CFC em 2016, além das Normas Internacionais de Contabilidade Para o Setor Público (IPSAS) e da Estrutura conceitual para Elaboração de Demonstrações Financeiras de Propósitos Gerais intitulada em inglês como *The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities*, ambas emitidas pelo IPSASB.

O Instituto Federal da Paraíba é uma autarquia federal, vinculada ao Ministério da Educação e criada através da Lei nº 11.892, de 29 de dezembro de 2008, sendo detentor de autonomia administrativa, patrimonial, financeira, didático-pedagógica e disciplinar.

O objeto de pesquisa do presente estudo é o Campus João Pessoa do Instituto Federal da Paraíba. O campus é o mais antigo do IFPB, possui a maior representatividade orçamentária entre os Institutos Federais do Estado da Paraíba e oferece cursos superiores, técnicos e de pós-graduação.

O campus João Pessoa do IFPB busca, desde 2011, formas de incentivar o acompanhamento da execução do orçamento e o controle dos gastos ocorridos na unidade, assim como proporcionar maior transparência sobre sua situação orçamentária, financeira e patrimonial (IFPB, 2017).

Tendo em vista a busca pela convergência das práticas de contabilidade aos padrões internacionais, o campus passou a elaborar o Relatório Mensal de Execução e Controle (RMEC), que posteriormente foi alterado e intitulado RCPG, que constitui uma ferramenta para prestação de contas e auxílio na tomada de decisões e gestão dos recursos públicos.

#### 4 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DO ESTUDO DE CASO

O Campus João Pessoa do Instituto Federal da Paraíba publicava mensalmente, desde 2015, um relatório chamado de Relatório Mensal de Execução e Controle (RMEC). Com a nova Estrutura Conceitual, esse relatório ganhou outra designação, passando então a ser denominado Relatório Contábil de Propósito Geral (RCPG), e sendo publicado trimestralmente. Entretanto, o título RMEC continua presente no relatório, mas agora como subtítulo.

Foi possível perceber pela comparação entre os dois tipos de relatório, que na condição de RMEC o relatório era mais robusto, apresentava mais dados. Porém, conforme afirmou o entrevistado e contador do Campus do Instituto, Kleber Marques:

(...) “Com a Estrutura Conceitual, começamos a entender que ter dados não é sinônimo de ter informação. Às vezes eram apresentados dados demais, porém não passavam a informação para o usuário. Com a transformação em RCPG, passamos a ter um relatório mais “clean”, com uma linguagem mais simples, tornando a leitura mais fácil para o entendimento do usuário da informação contábil.” (Entrevista, novembro de 2017).

Em Nota de Esclarecimento, a Coordenação de Contabilidade do campus informou que não foram repassadas informações em tempo hábil e na forma correta para a elaboração relatório referente ao 3º trimestre de 2017, o que impossibilitou a sua publicação. Na Nota de Esclarecimento consta que “toda e qualquer informação só tem utilidade se for prestada de forma tempestiva e com qualidade”. Portanto, O RCPG analisado nesse estudo será referente ao 2º trimestre de 2017, que é o último relatório publicado pelo Campus, e se encontra disponível no site do IFPB, especificamente na página do Campus João Pessoa.

Tendo em vista que a Norma Brasileira de Contabilidade, que traz a Estrutura Conceitual para elaboração dos RCPGs, só entrou em vigor no início desse ano, questionei o entrevistado sobre qual normativo eles utilizaram como base para construir o primeiro Relatório, que era o RMEC, mas que se apresentava parecido com o RCPG. Ele afirmou que:

(...) “Ao decidir elaborar o relatório, o IFPB não se baseou em nenhum normativo, mas sim na necessidade do órgão em ter a informação gerencial. Isso partiu da própria gestão e da coordenação da contabilidade. Havia uma necessidade da gestão de ter em mãos dados para a tomada de decisão. A partir desse momento, pensando numa gestão mais estratégica e numa gestão pública mais eficiente e eficaz, elaboramos o relatório com a finalidade de auxiliar a tomada de decisão. E depois, esse relatório acabou tomando outro rumo, perdeu um pouco o cunho gerencial, para ganhar um cunho muito mais forte que é o de prestação de contas e *accountability*.” (Entrevista, novembro de 2017).

Com o surgimento da Estrutura Conceitual, existe agora um Normativo que estabelece os conceitos que devem ser aplicados na elaboração e divulgação do Relatório. De acordo com o entrevistado “a mudança de um relatório para o outro veio para adequar à situação da própria Norma, trazendo as características que a Estrutura conceitual preserva e solicita em relação à informação contábil”.

O RCPG apresenta de maneira resumida alguns conceitos que contribuem para o entendimento do leitor sobre aquilo que será tratado. Logo no início, ele traz algumas definições importantes de termos que serão mencionados posteriormente, e que o usuário pode não ter conhecimento:

## Figura 1

### Compreenda algumas definições importantes

Apresentamos aqui, de forma breve e resumida alguns conceitos necessários que irão contribuir na compreensão do relatório.

**Créditos Orçamentários:** É o valor consignado na Lei Orçamentária que autoriza a administração efetuar determinadas despesas.

**Provisão recebida:** Valores referentes aos créditos orçamentários, autorizados por Lei e recebidos pela unidade gestora até o momento.

**Provisão Concedida:** Valores referentes aos créditos orçamentários, autorizados por Lei e recebidos pela unidade gestora e repassado a outra unidade gestora.

**Crédito disponível:** Representam os valores dos créditos orçamentários que ainda não foram alocados/comprometidos.

**Despesas Pré-empenhadas:** É o registro do crédito orçamentário pré-compromissado, para atender objetivo específico, nos casos em que a despesa ainda será realizada.

**Despesas empenhadas:** Valores dos créditos orçamentários que estão comprometidos (empenhados) até o momento, do total que foi recebido através de provisão.

**Despesas empenhadas a liquidar:** Valores dos créditos orçamentários comprometidos (empenhados) no exercício, mas que ainda não foram pagos porque o fornecedor não entregou o material/serviço.

**Despesas liquidadas a pagar:** Representa o valor dos créditos orçamentários que estão aguardando a chegada de recursos financeiros para pagamento de fornecedores de bens ou serviços.

**Despesas Pagas:** Valores efetivamente pagos no exercício, excluindo-se desse valor, o montante referente aos Restos a Pagar.

**Restos a pagar não Processados Inscritos:** Valor dos créditos orçamentários que estão comprometidos (empenhados) até o momento, porém refere-se à despesa do exercício do ano anterior, mas que ainda não foram pagos porque o fornecedor não entregou o material/serviço ou o mesmo está em processo de conferência / ateste.

**Restos a pagar não processados reinscritos:** Valores dos créditos orçamentários que estão comprometidos (empenhados) até o momento, porém refere-se à despesa do exercício de anos anteriores a 2015, mas que ainda não foram pagas porque o fornecedor não entregou o material/serviço ou o mesmo está em processo de conferência / ateste.

**Fonte:** Relatório Contábil de Propósito Geral do IFPB.

É muito importante que o relatório apresente essas expressões mostradas na **figura 1** explicando-as, pois não são todos os usuários que têm conhecimento sobre essas definições. Isso facilita a compreensão e agrega conhecimento para quem vai buscar a informação.

Os principais objetivos da instituição na emissão desses relatórios são “zelar pela transparência e eficiência, e incentivar a participação da comunidade interna no acompanhamento da gestão do orçamento e dos gastos da unidade, revelando aos usuários a real situação orçamentária, financeira e patrimonial da entidade” (Entrevista, novembro 2017).

O entrevistado afirma que “Os usuários da informação contábil do IFPB englobam tanto a sociedade externa de um modo geral, como a comunidade interna, que é composta de estudantes de nível médio e nível superior, docentes das mais diversas áreas”.

Para dar suporte também para uma melhor compreensão do usuário sobre as informações que serão passadas, o RCPG traz um quadro demonstrando as fases da despesa pública:

**Figura 2**

### Compreenda o ciclo da despesa pública.

Trazemos abaixo, de forma gráfica e por tons de cores, o fluxo da despesa pública na instituição. Separamos por cores para facilitar o entendimento do leitor.

**Azul:** Fase Processual/ subjetiva – Pode variar de acordo com a instituição. Onde cada instituição é responsável por elaborar o seu respectivo planejamento interno e o fluxo processual dos pedidos de compras/serviços.

**Verde:** Fase Processual / legal – Essa fase existe em todas as instituições, por se tratar de um procedimento exigido pela legislação brasileira para se efetuar gastos públicos. De acordo com a instituição, pode haver variações no fluxo interno de cada subfase.

**Amarelo:** Fase Processual / legal – Essa fase existe em todas as instituições, por se tratar de um procedimento exigido pela legislação brasileira para se efetuar gastos públicos. Requer mais atenção por parte dos servidores que trabalham diretamente no processo e do ordenador de despesas.

**Laranja:** Fase Processual / Legal – Essa fase existe em todas as instituições, por se tratar de um procedimento exigido pela legislação brasileira para se efetuar gastos públicos. A fase de controle está presente em todo o fluxo processual, podendo ocorrer no início do processo, durante ou ao final, como é mais comum.



**Fonte:** Relatório Contábil de Propósito Geral do IFPB.

O Brasil aprova e divulga anualmente o Orçamento através da Lei Orçamentária Anual - LOA. O crédito orçamentário recebido pelo Campus João Pessoa do IFPB, descentralizado pelo Ministério da Educação após a aprovação da LOA, é apresentado no RCPG dividido em ações Orçamentárias:

**Figura 3**

**Orçamento aprovado para 2017**

Segundo a coordenação de orçamento, o IFPB Campus João Pessoa recebeu o crédito orçamentário após a aprovação da Lei Orçamentária Anual - LOA e foi descentralizado pelo MEC - Ministério da Educação o valor de R\$17.317.207 dividido nas seguintes ações.

Código da Ação	Valor Aprovado para IFPB – Campus João Pessoa	% em relação ao Total
20RL	12.030.324	69%
4572	633.175	4%
2994	4.653.708	27%
Total	17.317.207	100%

Fonte: Sistema SUAP – Sistema Unificado de Administração Pública.

**Fonte:** Relatório Contábil de Propósito Geral do IFPB.

Essas Ações são as operações que resultam em produtos, bens ou serviços, que auxiliam no atendimento dos objetivos de um programa. Elas são identificadas por números ou números e letras, cada uma com uma denominação. O Relatório descreve cada Ação, evidenciando a que se refere e quanto do orçamento foi aprovado para ser gasto em cada uma.

De acordo com o que foi observado no RCPG, as ações executadas no Campus João Pessoa do IFPB durante o ano de 2017 foram “Ação 20RL – Funcionamento das Instituições Federais de Educação Profissional e Tecnológica”, “Ação 4572 – Capacitação de Recursos Humanos da Educação Profissional”, e “Ação 2994 – Assistência ao Educando da Educação Profissional”,

A Ação 20RL está relacionada basicamente com o desenvolvimento de práticas que visam o funcionamento das atividades da Instituição de uma forma geral, como a gestão administrativa, financeira e técnica; manutenção de serviços terceirizados; manutenção de infraestrutura; aquisição de acervo bibliográfico; subsídios para estudos e pesquisas.

A Ação 4572 está ligada a atividades que buscam proporcionar aos docentes e profissionais da educação a oportunidade de se capacitarem, através de cursos, oficinas, seminários, entre outros.

A Ação 2994 busca iniciativas características de assistência social ao educando, como alojamento, transporte, alimentação e outras ações que garantam a permanência e o bom desempenho do aluno.

O Relatório traz quadros que evidenciam as ações executadas, especificando as despesas empenhadas, as empenhadas a liquidar e as despesas pagas, todas relacionadas às ações que foram executadas. Além disso, mostra as divergências ocorridas entre o que foi inicialmente previsto e o que foi realmente recebido:

**Figura 4**

### Detalhamento da despesa empenhada.

UG Executora: 158469:INST.FED.DA PARAIBA/CAMPUS JOAO PESSOA  
Mês Lançamento: JULY/2017  
Metric: Saldo Atual - R\$ (Item Inf.)

Ação Governo		DESPESAS EMPENHADAS	DESPESAS EMPENHADAS A LIQUIDAR	DESPESAS PAGAS
0487	CONCESSAO DE BOLSAS DE ESTUDOS NO ENSINO SUPERIOR	9.229,60	8.029,60	
20RL	FUNCIONAMENTO DE INSTITUICOES FEDERAIS DE EDUCACAO PROFISSIO	5.825.626,36	3.019.785,45	2.547.326,04
2994	ASSISTENCIA AOS ESTUDANTES DAS INSTITUICOES FEDERAIS DE EDUC	2.799.003,00	1.225.128,87	1.570.374,13
4572	CAPACITACAO DE SERVIDORES PUBLICOS FEDERAIS EM PROCESSO DE	145.657,77	52.947,48	86.074,68
<b>Total</b>		<b>8.779.516,73</b>	<b>4.305.891,40</b>	<b>4.203.774,85</b>

Quadro elaborado pelo Contador Kleber Marques com base nas informações do Tesouro Gerencial.

**Fonte:** Relatório Contábil de Propósito Geral do IFPB.

É possível ter acesso aos gastos específicos dentro de cada Ação, através do detalhamento das despesas que foram empenhadas por cada Plano Interno (PI). O Plano Interno (PI) é uma ferramenta de planejamento que possibilita o acompanhamento detalhado da execução orçamentária de cada item dentro de uma Ação. Por exemplo, dentro da “Ação 20RL – Funcionamento das instituições Federais” existe um PI específico para fornecimento de energia elétrica. Assim como dentro da “Ação 4572 – Capacitação de Servidores” existe um PI de despesas com inscrições em eventos, ou despesas com passagens aéreas, por exemplo:

**Figura 5**



### Ação 4572 – Capacitação de Servidores

Ação Orçamentária: 4572 - CAPACITAÇÃO DE SERVIDORES COM VÍCIO ORÇAMENTÁRIO  
 Natureza: Saldo Atual - RA (Demol.)  
 Mês Lançamento: JUN/2017  
 UG Executora: 158460201.FUNDA PARAIBA/CAMPUS JOAO PESSOA

Nº	DESPESAS EMPENHADAS	DESPESAS PAGAS	DESPESAS LIQUIDADAS A PAGAR
CONCESSAO DE AJUDA DE CUSTO PARA SERVIDORES	25.885,00	22.394,50	0,00
CONCESSAO DE DIARIAS CAPACIT. TECNICO-ADM	21.000,00	13.669,07	6.635,61
CONCESSAO DE DIARIAS CAPACIT. DOCENTES	1.000,00	200,00	0,00
CONCESSAO DE PASSAGENS AEREAS PARA CAPACIT.	15.037,55	4.560,68	0,00
DESPESAS COM COLABORADOR EVENTUAL	624,58	624,58	0,00
DESPESAS COM INDENIZACOES E RESTIT	1.500,00	870,55	0,00
DESPESAS CONVENIOS CAPACIT. SERV. OR	9.272,96	6.218,34	0,00
DESPESAS INSCRICOES EVENTOS TECNIC.	24.505,20	8.440,00	0,00
SERVICOS P. EVENTOS CAPACITACAO	46.842,48	28.680,36	0,00
<b>Total</b>	<b>145.657,77</b>	<b>86.074,68</b>	<b>6.635,61</b>

Quadro elaborado pelo Contador Kleber Marques com base nas informações do Tesouro Gerencial.

**Fonte:** Relatório Contábil de Propósito Geral do IFPB.

Além da descrição do gasto por Plano Interno, o Relatório traz também o detalhamento da despesa empenhada, através de tabelas que especificam o gasto por Natureza da Despesa. Mas antes disso, o RCPG traz um resumo explicando as categorias da despesa pública, mostrando mais uma vez, a preocupação em facilitar o entendimento do usuário da informação:

### Figura 6

#### O que é Natureza da Despesa

A despesa, assim como a receita, é classificada em duas Categorias Econômicas, com os seguintes códigos:

– **3. Despesas Correntes:** Classifica-se nessa categoria todas as despesas que não contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital.

– **4. Despesas de Capital:** Classifica-se nessa categoria aquelas despesas que contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital. Temos ainda o Grupo da Natureza da Despesa (GND) que é um agregador de elementos de despesa com as mesmas características quanto ao objeto de gasto. Nas ações executadas, no campus João Pessoa do IFPB, temos apenas os Grupos de natureza de despesa 3 - Outras Despesas Correntes e 4 – Investimentos.

**Outras Despesas Correntes:** Despesas orçamentárias com aquisição de material de consumo, pagamento de diárias, contribuições, subvenções, auxílio-alimentação, auxílio-transporte, além de outras despesas da categoria econômica "Despesas Correntes" não classificáveis nos demais grupos de natureza de despesa.

**Investimentos:** Despesas orçamentárias com softwares e com o planejamento e a execução de obras, inclusive com a aquisição de imóveis considerados necessários à realização destas últimas, e com a aquisição de instalações, equipamentos e material permanente

**Fonte:** Relatório Contábil de Propósito Geral do IFPB.

Atualmente, a despesa com assistência estudantil constitui-se em um dos gastos mais relevantes da instituição. Diante disso, o Relatório traz um acompanhamento detalhado dos valores pagos em cada tipo de auxílio ofertado:

**Figura 7**

TIPOS DE AUXÍLIOS OFERTADOS EM 2017	VALORES PAGOS
BENEFÍCIOS ASSISTENCIAIS	1.551.154,13
BOLSA PESQUISA ESTUDANTES (PIBICT)	8.400,00
BOLSA DE MONITORIA	8.000,00
PAGAMENTO AJUDA DE CUSTO - BOLSA ALUNOS EAD	2.820,00
<b>Total</b>	<b>1.570.374,13</b>

Quadro elaborado pelo Contador Kleber Marques com base nas informações do Tesouro Gerencial.

**Fonte:** Relatório Contábil de Propósito Geral do IFPB.

Além de evidenciar os valores, o relatório evidencia a quantidade de auxílios concedidos, além do número de alunos beneficiados:

**Figura 8**

Tipo de Auxílio	Quantidade de Auxílios Concedidos	Quantidade de Alunos Atendidos
Alimentação	8.921	9.514
Moradia	575	
Transporte	7.552	
<b>Total</b>	<b>17.048</b>	

Quadro elaborado pelo Contador Kleber Marques com base nas informações da CAEST/SUAP.

**Fonte:** Relatório Contábil de Propósito Geral do IFPB.

O valor do gasto com capacitação dos servidores é fixado anualmente e utilizado no investimento em cursos de capacitação, contratação de empresas para ministrar cursos, além de outros gastos prováveis. O Relatório busca evidenciar para a sociedade como o gasto está sendo feito, fazendo uma ligação entre o gasto público e a sua eficiência, eficácia e efetividade:

(...) “A gente escuta muito falar sobre desperdício de recurso público. Esse relatório faz com que a sociedade pare para pensar se o recurso está sendo ou não bem aplicado. Não estamos apontando falhas nos processos de gestão, mas estamos levantando questionamentos. Quando observamos a quantia que foi gasta, a gente começa a questionar. Por exemplo, foi gasto determinado valor em capacitação com os servidores, mas quantos servidores foram capacitados? Esses servidores agregaram o que para a instituição? Foram professores que melhoraram seu desempenho? São servidores que foram capacitados e agora estão melhorando seus procedimentos dentro da administração?” (Entrevista, novembro de 17).

Em fevereiro de 2017, foi feita uma solicitação por parte da coordenação de contabilidade, para que todas as áreas que autorizaram pagamentos referentes à Pesquisa e Extensão prestassem contas dos valores utilizados. Essa recomendação tinha como finalidade preservar a transparência, eficiência e eficácia do gasto destinado à referida área.

No entanto, consta no relatório que até o encerramento dessa edição, as informações não teriam sido repassadas para a contabilidade:

(...) “É feita a solicitação de informações das áreas específicas para o gestor da Instituição, informando com uma antecedência de pelo menos 60 dias, que precisamos dessas informações com determinado prazo. Porém, nós temos algumas dificuldades para obter essas informações. Algumas áreas não dão resposta de como estão efetivamente utilizando os recursos. Apesar de nós termos conhecimento de como o gasto aconteceu, através do SIAFI e outras ferramentas contábeis que dão acesso a esse tipo de informação, não é possível medir a qualidade do gasto. Então, se uma pesquisa desenvolvida teve ou não resultado, nós não temos como saber. A área responsável que tem que informar se, por exemplo, de determinada quantia que foi gasta, foi possível ou não desenvolver aquele produto que estava no projeto de pesquisa. É exatamente esse tipo de informação que o relatório busca evidenciar. O objetivo não é somente saber se houve a ocorrência do gasto, mas sim se os resultados que estavam propostos foram atingidos.” (Entrevista, novembro de 17).

O RCPG apresenta a relação das contas contábeis de controle dos bens móveis, imóveis, do material de consumo e dos contratos da Instituição. As contas de controle registram atos de gestão que podem causar modificações no patrimônio da entidade ou também atos com funções específicas de controle (MCASP, 2017). A relação dessas contas permite, por exemplo, o acompanhamento dos gastos com obras em andamento e a observação da movimentação dos contratos em vigor no campus.

É possível que ao final do exercício algumas despesas não sejam pagas, seja pela falta de recursos ou pela não prestação do serviço, resultando em Restos a Pagar. Os restos a pagar podem ser classificados em processados ou não processados. Os processados são despesas que percorreram todas as suas fases, faltando apenas o pagamento. Os não processados são despesas que ainda dependem da prestação do serviço ou da entrega do material, representando as despesas que não percorreram a fase da liquidação. (LIMA E CASTRO, 2013).

O RCPG evidencia os restos a pagar e as despesas do exercício que já foram liquidadas, ou seja, o serviço já foi prestado ou o produto já foi entregue, porém não foram pagas por falta de recursos. Essas informações fornecidas na figura abaixo permitem identificar a quantidade de recursos financeiros que a entidade carece para cumprir com seus compromissos pendentes:

**Figura 9**

Mês Lançamento	DESPESAS LIQUIDADAS A PAGAR	RESTOS A PAGAR PROCESSADOS A PAGAR	RESTOS A PAGAR NAO PROCES. LIQUIDADOS A PAGAR	Total
000/2017		835.616,84		835.616,84
JAN/2017	278.039,40	87.387,18	960.620,72	1.326.047,30
FEV/2017	168.011,25	56.386,21	206.514,12	430.911,58
MAR/2017	972.023,12	55.523,72	564.347,56	1.591.894,40
ABR/2017	2.042.099,00	54.486,65	457.594,34	2.554.179,99
MAI/2017	950.231,22	50.998,71	1.070.070,25	2.071.300,18
JUN/2017	269.850,48	40.794,34	600.497,13	911.141,95
JUL/2017	1.108.035,37	40.794,34	692.328,45	1.841.158,16

Quadro elaborado pelo Contador Kleber Marques com base nas informações do Tesouro Gerencial.

A instituição terminou o 2º trimestre de 2017 precisando de aproximadamente R\$1,8 milhões de reais para pagar os compromissos assumidos.

**Fonte:** Relatório Contábil de Propósito Geral do IFPB.

O Relatório traz o acompanhamento da execução dos restos a pagar e das despesas que ainda não foram liquidadas, através de indicadores desenvolvidos pela contabilidade. Esses indicadores foram elaborados com o intuito de situar o gestor sobre a execução orçamentária da instituição e contribuir para a tomada de decisão:

## Figura 10

### a) Previsão de Restos a Pagar não Processados:

$$\text{Fórmula:} = \frac{\text{Despesas empenhas a Liquidar}}{\text{Provisão Recebida}}$$

Representa o percentual do orçamento do exercício, que está empenhado a liquidar, com relação ao orçamento anual recebido (provisão recebida), que poderá virar restos a pagar, pela falta da entrega do material ou pela falta da prestação do serviço.

### b) Comprometimento do Recurso Financeiro

$$\text{Fórmula:} = \frac{\text{Restos a Pagar}}{\text{Restos a Pagar+Empenhos a Liquidar}}$$

Representa o percentual de restos a pagar, sobre tudo o que se tem a pagar no exercício.

### c) Impactos para o Orçamento de exercícios futuros

$$\text{Fórmula:} = \frac{\text{Despesas empenhas a Liquidar+Restos a Pagar}}{\text{Orçamento do Exercício Seguinte}}$$

Representa o percentual de tudo que tem a pagar (restos a pagar e despesas empenhadas a liquidar) sobre o total do orçamento para o exercício seguinte. Demonstrando quanto do orçamento seguinte será comprometido com despesas de exercícios anteriores caso o exercício terminasse hoje.

**Fonte:** Relatório Contábil de Propósito Geral do IFPB.

Diante da análise feita no relatório, foi possível perceber que o RCPG carrega muitas informações relevantes, vindas de áreas diversas. Diante disso, surgiu a curiosidade de entender como ocorre a escolha das informações, quais as áreas envolvidas e se possui um grupo responsável pela elaboração. O entrevistado afirma que:

(...) “O núcleo do relatório está na coordenação da contabilidade, sendo dois contadores envolvidos, que se envolvem desde a parte operacional, do garimpo da informação dentro do sistema de dados, até a análise desse dado. E a partir desse momento, o relatório segue um cronograma. A evolução no nível de transparência no relatório começou a entrar em áreas estratégicas da instituição. Começou primeiro com a execução orçamentária e financeira, depois fomos questionando as áreas de pesquisa e extensão. As próximas são as áreas de recursos humanos e capacitação de pessoal. Ou seja, vamos entrando em cada setor que é detentor da execução de recursos dentro da instituição.” (Entrevista, novembro de 17).

Foi observado que o RCPG da Instituição não apresenta as demonstrações contábeis. Foram feitas buscas no site da unidade, porém, não foram encontradas as demonstrações propriamente ditas. O entrevistado afirma que o RCPG “não é um relatório de demonstração contábil, mas sim um relatório complementar”. O RCPG não abrange as demonstrações contábeis:

(...) “O RCPG vai trazer informações, fazendo uso das demonstrações. Para compor o RCPG, virão informações das demonstrações contábeis, e de outras varias áreas, como por exemplo, informações gerenciais, da execução orçamentária, informações de mercado, econômicas, sociais. Podemos dizer que as demonstrações contábeis são demonstrativos muito técnicos, sendo difícil para o usuário compreender. Existe uma preocupação para que a sociedade possa entender aquela informação que está sendo passada.” (Entrevista, novembro de 2017).

Embora não estejam à disposição da sociedade, as demonstrações contábeis do Campus João Pessoa do IFPB, assim como as demonstrações de todos os órgãos da União, estão “publicadas” dentro do SIAFI, porém, conforme afirma o entrevistado “o SIAFI é um sistema de acesso restrito, podendo ser acessado apenas pelos usuários cadastrados”. O entrevistado esclarece que:

(...) “Em relação às demonstrações contábeis, realmente hoje elas não estão dentro do RCPG. No Campus Joao Pessoa do IFPB nós ainda não temos essas demonstrações publicadas. Então, é uma falha que estamos trabalhando para corrigir. A coordenação da contabilidade já solicitou um espaço à Diretoria de Tecnologia da Informação (DTI), para que essas demonstrações possam ir para dentro do site. Elas já estão prontas, pois já se encontram dentro do SIAFI, a questão é mais tecnológica, de como colocar esses arquivos no site.” (Entrevista, novembro de 17).

Embora não estejam dentro do RCPG, essas demonstrações podem ser encontradas no Relatório de Gestão, que é publicado anualmente pelo IFPB, porém, conforme encontrado no site do Instituto, elas são apresentadas de forma consolidada, ou seja, do Instituto como um todo, sem especificar os Campi.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A pesquisa buscou analisar de que forma o Campus João Pessoa do Instituto Federal da Paraíba elabora o seu Relatório Contábil de Propósito Geral (RCPG), assim como identificar as informações trazidas por esse relatório, investigando se o referido Instituto leva em conta os conceitos trazidos pela Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – Estrutura Conceitual.

Durante o estudo realizado, foi observado que o RCPG é uma ferramenta de cunho gerencial e de transparência, que tem como objetivos primordiais: contribuir com o trabalho realizado pelo gestor, auxiliando na sua tomada de decisão, e prestar contas para a sociedade sobre as atividades realizadas pelo Instituto.

Os dados trazidos pelo RCPG indicam como o Instituto faz uso dos recursos públicos colocados à sua disposição. São trazidas informações sobre os valores recebidos pelo Campus, e em que áreas esses recursos foram aplicados. Dessa forma, o relatório busca assegurar a transparência como também medir e acompanhar a eficiência e eficácia do gasto.

Foi observado, através da análise do relatório, que a Instituição se preocupa em passar informações de fácil entendimento e compreensão para os seus usuários, assim como garantir que o relatório traga informações contábeis de forma tempestiva e com qualidade, revelando a verdadeira situação orçamentária, financeira e patrimonial da entidade.

Comparando o que a Norma estabelece sobre a elaboração dos RCPG's com o Relatório apresentado pelo Instituto, foi observada uma divergência em relação as Demonstrações Contábeis. Foi constatado, através da análise dos dados, que o Relatório do Campus não divulga as suas demonstrações contábeis, e de acordo com a Norma, os RCPG's abrangem também esses demonstrativos.

A legislação brasileira por meio do artigo 109 da Lei 4.320/1964 combinado com a NBC T 16.6 paragrafo 11 informa que a divulgação das demonstrações contábeis e de suas versões simplificadas é o ato de disponibilizá-las para a sociedade e compreende, entre outras, a disponibilização em meios de comunicação eletrônicos de acesso público.

O Campus João Pessoa (objeto de estudo) é uma unidade gestora executora vinculada ao IFPB (que está obrigado a publicação de suas demonstrações contábeis). De acordo com informações obtidas na entrevista com o contador do Campus, embora não seja exigido, o Campus João Pessoa, como já publica os RCPG's, tem o intuito de publicar essas demonstrações também, e já estão se preparando para isso.

Das limitações encontradas no decorrer da pesquisa, vale destacar que houve certa dificuldade em encontrar estudos e pesquisas que abordavam sobre o assunto. Foram feitas várias buscas por artigos que pudessem estar relacionados com o tema tratado, porém pôde-se perceber que ainda são escassos os estudos que dizem respeito ao presente objeto de pesquisa. Acredito que essa dificuldade pode ter ocorrido pelo fato da Norma Brasileira de Contabilidade aplicada ao Setor Público – Estrutura conceitual, que consiste a base para elaboração dos RCPGs, ter sido publicada recentemente, no final de 2016.

Ao final dos estudos, foi possível perceber que essa iniciativa do Campus João Pessoa do IFPB em elaborar o RCPG está servindo de exemplo para outros órgãos. Esse relatório foi mencionado recentemente pelo Tribunal de Contas da União, através do Acórdão 2377/2017, para servir de base de trabalho para uma nova metodologia de auditoria que vai ser desenvolvida dentro do tribunal (TCU, 2017).

Então, a metodologia que foi feita para a construção do RCPG, vai servir de embasamento para o desenvolvimento de uma nova metodologia de auditoria do TCU. No conteúdo do acórdão, houve a requisição de um servidor que pudesse ser indicado pelo IFPB para compor esse quadro que vai auxiliar o Tribunal de Contas na elaboração dessa metodologia.



## REFERÊNCIAS

Acórdão N° 2377/2017. TCU. Encontrado em: <<https://contas.tcu.gov.br/pesquisaJurisprudencia/#/detalhamento/11/2377%25F2017/%2520/DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/false/1/false>>.

ANGÉLICO, João. **Contabilidade Pública**. 8. Ed. São Paulo: Atlas, 2006.

ARAÚJO, I; ARRUDA, D. **Contabilidade Pública: da teoria à prática**. 2. Ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

BERTOLLA, Fernando Luís; FACHINELLI, Ana Cristina. **A Dimensão tácita do conhecimento nas práticas contábeis: uma análise dos processos de elaboração e apresentação de relatórios em organizações contábeis**. *Raça*, Joaçaba, v.14, n. 1, p. 39-72, jan./abr. 2015.

CFC. Perguntas frequentes sobre CPC. Encontrado em: <<http://cfc.org.br/tecnica/perguntas-frequentes/cpc/>>.

CONCEPTUAL FRAMEWORK EXPOSURE Draft 1. Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities. December 2010. Disponível em: <[https://www.ifac.org/system/files/publications/exposure-drafts/IPSASB-ED\\_Conceptual\\_Framework\\_Phase\\_1.pdf](https://www.ifac.org/system/files/publications/exposure-drafts/IPSASB-ED_Conceptual_Framework_Phase_1.pdf)>.

CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL. 1988. Disponível em: <[https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/518231/CF88\\_Livro\\_EC91\\_2016.pdf?sequence=1?concurso=CFS%202%202018](https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/518231/CF88_Livro_EC91_2016.pdf?sequence=1?concurso=CFS%202%202018)>.

CPC 26 (R1) - Apresentação das Demonstrações Contábeis. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=57>>.

CPC\_00\_R1 COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. PRONUNCIAMENTO CONCEITUAL BÁSICO (R1) Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/DocumentosEmitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=80>>.

DECRETO n° 4536 de 1922. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1920-1929/decreto-4536-28-janeiro-1922-567786-publicacaooriginal-91144-pl.html>>.

FORTES, João. **Contabilidade Pública: Teoria e Prática**. 9. Ed. Franco e Fortes, 2006.

IPSAS 2010 traduzidas. Disponível em: <<https://linomartins.wordpress.com/2012/06/28/a-nova-contabilidade-publica-cfc-divulga-ipsas-traduzidas/>>.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. 6. Ed. São Paulo: Atlas, 2000.

IUDÍCIBUS, Sérgio et al. **Contabilidade Introdutória**. 11. Ed. São Paulo: Atlas, 2010.

IUDÍCIBUS, Sérgio et al. **Introdução à Teoria da contabilidade:** para o nível de graduação. 5. Ed. São Paulo: Atlas, 2009.

Lei Complementar nº 101/2000. Disponível em:  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm)>.

LEI Nº 4320 de 1964. Disponível em:  
<<https://www12.senado.leg.br/orcamento/documentos/legislacao/lei-no-4320/view>>.

LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Róbison Gonçalves de. **Contabilidade Pública.** 3. Ed. São Paulo: Atlas, 2013.

LIMA, Diana Vaz de; GUEDES, Marianne Antunes; SANTANA, Cláudio Moreira. **As Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público e a legislação contábil pública brasileira: uma análise comparativa à luz da teoria contábil.** Contabilidade, gestão e Governança. V. 12, n.2, p. 15-23. Brasília, mai/ago 2009.

LIMA, Diogo Henrique Silva de; SILVA, César Augusto Tibúrcio. **Formulation Effect: Uma Análise da Influência da Forma de Apresentação de Demonstrativos e Relatórios Contábeis sobre o Processo Decisório.** Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade. Vol.3, nº4, Set./Dez., pp. 148-166, 2013.

MACÊDO, Francisca Elivância Rodrigues Ribeiro; KLANN, Roberto Carlos. Análise das Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público (NBCASP): um estudo nas unidades da federação do Brasil. Revista Ambiente Contábil – UFRN – Natal – RN. V. 6. N. 1, p. 253 – 272, jan./ jun. 2014.

MARION, José Carlos. **Introdução à Contabilidade:** com ênfase em teoria. São Paulo: Alínea, 2009.

Masayuki Nakagawa. ACCOUNTABILITY: A RAZÃO DE SER DA CONTABILIDADE. R. Cont. Fin. USP, São Paulo, n. 44. p. 3 – 8, maio/Agosto 2007.

NAVES, G. G. **A Contribuição do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI) para a promoção da accountability: a percepção dos usuários.** Encontrado em:  
<<http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/9014/Disserta%C3%A7%C3%A3o-Accountability-Gladston-P%C3%B3s-Banca.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>.

NBC T16.6 (R1). Disponível em:  
<[http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCT16.6\(R1\).pdf](http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCT16.6(R1).pdf)>.

NIYAMA, Jorge Katsumi. **Contabilidade Internacional.** São Paulo: Atlas, 2007.

NIYAMA, Jorge Katsumi; SILVA, C.A.T. **Teoria da contabilidade.** 3. Ed. São Paulo: Atlas, 2013.

NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE – NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL, DE 23 DE SETEMBRO DE 2016. Disponível em:  
<<http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTSPEC.pdf>>.

Normas brasileiras de contabilidade: contabilidade aplicada ao setor público : NBCs T 16.1 a 16.11/ Conselho Federal de Contabilidade. Disponível em: <[http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor\\_P%C3%BAblico.pdf](http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor_P%C3%BAblico.pdf)>.

Normas internacionais de contabilidade para o setor Público. IPSAS. Encontradas em: <[http://www.cnm.org.br/contadores/img/pdf/normas\\_internacionais\\_de\\_contabilidade/NornasInternacionaisdeContabilidadeparaoSetorPublico.pdf](http://www.cnm.org.br/contadores/img/pdf/normas_internacionais_de_contabilidade/NornasInternacionaisdeContabilidadeparaoSetorPublico.pdf)>.

Portaria nº 184, de 25 de agosto de 2008. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/acessoainformacao/institucional/legislacao/portarias-ministerial/2008/portaria184>>.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: Beuren, Ilse Maria (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2004.

**Relatório Contábil de Propósito Geral**. Instituto Federal da Paraíba – campus João Pessoa. Referente ao 2º Trimestre de 2017, encontrado em: <<http://www.ifpb.edu.br/joaopessoa/administracao/relatorios-contabeis/2017>>.

RESOLUÇÃO CFC Nº 1.055/2005 DE 7 DE OUTUBRO DE 2005, encontrada em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/legislacao/cfc1055.htm>>.

RESOLUÇÃO CFC nº 1437 de 2013. Disponível em: <[http://cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES\\_1437.doc](http://cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1437.doc)>.

RESOLUÇÃO CFC nº 750 de 1993. Disponível em: <[http://www.oas.org/juridico/portuguese/res\\_750.pdf](http://www.oas.org/juridico/portuguese/res_750.pdf)>.

Revogação da Resolução nº 750/1993: contexto e considerações. Disponível em: <<http://cfc.org.br/noticias/revogacao-da-resolucao-no-7501993-contexto-e-consideracoes/>>.

ROCHA, Arlindo Carvalho. **Accountability na Administração Pública: Modelos Teóricos e Abordagens**. Contabilidade, Gestão e Governança - Brasília · v. 14 · n. 2 · p. 82 - 97 · mai/ago 2011.

SANTOS, Mauren Corrêa dos; Castro; Roberta Graziella Vivian. **O Papel da Contabilidade Aplicada ao Setor Público na Tomada de Decisões**. XV Convenção de Contabilidade do rio Grande do Sul – Bento Gonçalves-RS. Agosto, 2015.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade governamental: Um enfoque administrativo da nova contabilidade pública**. 8. Ed. São Paulo: Atlas, 2009.

SITE CPC, encontrado em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/CPC/Conheca-CPC>>.

STN. Manual de Contabilidade Aplicada ao setor Público – MCASP. 7º ed. 2017. Disponível em:

<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/456785/MCASP+7%C2%AA%20edi%C3%A7%C3%A3o+Vers%C3%A3o+Final.pdf/6e874adb-44d7-490c-8967b0acd3923f6d>

VELTER, Francisco; MISSAGIA, Luiz Roberto. **Contabilidade avançada**. 3. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.

