

Contabilidade aplicada ao setor público: A adoção de um novo modelo no Brasil

Marcus Vinicius Passos de Oliveira

Elisangela Fernandes dos Santos

Esaú Fagundes Simões

Resumo

Esta pesquisa tem como objetivo, demonstrar o processo de mudança de práticas contábeis pelo qual está passando o setor público no país, buscando identificar as principais alterações conceituais a serem implementadas no novo modelo de Contabilidade Aplicada ao Setor Público adotado, em virtude da inserção do país no processo de Convergência às Normas Internacionais. Para tanto, foi realizado um estudo, tomando-se por base a pesquisa bibliográfica acerca do tema e levantamento das normatizações e documentos emitidos pelos órgãos normatizadores e coordenadores do processo. Os resultados foram relacionados e analisados de modo a demonstrar as principais mudanças ocorridas, demonstrando os principais normativos que irão lastrear a implementação deste novo modelo de Contabilidade a ser adotado no país, o qual irá permitir um maior entendimento acerca do processo de gestão dos recursos públicos, proporcionando, desta forma, a avaliação pela sociedade do resultado das ações de governo adotadas pelos gestores públicos. A adoção do novo Modelo de Contabilidade Aplicada ao Setor Público a ser adotado no Brasil, possibilitará também o resgate do entendimento da Contabilidade Pública como Ciência Social, devidamente adequada ao seu objeto de estudo, ou seja, o patrimônio público. A observação dos resultados do estudo demonstra ainda que as mudanças irão promover o fortalecimento institucional e da classe contábil, assim como do processo de gestão, transparência e controle social do patrimônio público.

Palavras-Chave: Contabilidade Aplicada ao Setor Público; Convergências das Normas Internacionais de Contabilidade; Novo Modelo de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, Gestão; Patrimônio Público.

1. Considerações Iniciais

Desde os primórdios da humanidade a contabilidade é utilizada como instrumento de quantificação e qualificação do patrimônio, tendo evoluído da simples função de proporcionar memorização e controle para se tornar uma ferramenta imprescindível para apoio no processo de tomada de decisão, fornecendo informações únicas e diferenciadas acerca da gestão patrimonial.

Os registros históricos demonstram que o homem primitivo já apresentava uma preocupação com a variação de sua riqueza, onde através da arte passou a contabilizar seu

patrimônio através de inscrições nas paredes das grutas (produzindo pinturas) demonstrando o tipo e quantidade do objeto patrimonial.

Nos dias atuais, onde observamos um grande avanço da ciência e da tecnologia, o processo de registro, controle, avaliação e evidência da informação contábil acerca do patrimônio, tem se tornado condição de sucesso no processo de tomada de decisão, tornando-se num instrumento de Gestão Estratégica nas Organizações Públicas e Privadas.

Desta forma, a necessidade universal de entendimento e avaliação uniforme acerca das informações geradas pela Contabilidade, ciência social responsável pelo registro, demonstração e avaliação das variações quantitativas (aumentativas e diminutivas) e qualitativas ocorridas de patrimônio das entidades, deu origem ao processo de Convergência às Normas Internacionais Aplicadas ao Setor Público, adotado por diversos Países, inclusive o Brasil.

Quanto ao processo de Convergência das Normas Contábeis no Brasil, o Setor Público tem sofrido significativas mudanças, tendo como marco a criação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade em 2008, onde foram editadas 10 (dez) Resoluções, regulamentando os principais conceitos e procedimentos a serem adotados acerca da Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Tais instrumentos legais estão norteando o grande movimento de mudança de práticas pela qual está passando a administração pública no país.

Este processo vem sendo coordenado com muita técnica e profissionalismo pelos, STN – Secretaria do Tesouro Nacional e Sistema CFC/CRC's, tendo a participação de diversas classes representativas, tais como: Atricon, CNM, ABM, etc., passando pelos professores universitários e vários contabilistas.

Nesse ínterim, o Conselho Federal de Contabilidade – CFC, entidade responsável pela elaboração das normas tocantes da ciência contábil no Brasil, editou documento denominado de *“Orientações Estratégicas para a Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil”* estabelecendo três grandes diretrizes estratégicas a serem observadas nesse processo, conforme transcrição apresentada a seguir:

1. Diretriz 1 - Promover o Desenvolvimento Conceitual da Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil.
2. Diretriz 2 - Estimular a Convergência às Normas Internacionais de Contabilidade aplicadas ao Setor Público (IPSAS).
3. Diretriz 3 - Fortalecer institucionalmente a Contabilidade aplicada ao Setor Público.

A figura I apresentada a seguir também demonstra de forma gráfica as diretrizes definidas pelo Conselho acerca do novo modelo de Contabilidade a ser adotado no Brasil, onde pode-se observar que este processo irá contribuir muito para o desenvolvimento tanto da Ciência Contábil aplicada ao Setor Público, quanto fortalecimento das instituições e da classe contábil.

Orientações Estratégicas para a Contabilidade Aplicada ao Setor Público



Fonte: Apresentação STN - Ambiente da Contabilidade Aplicada no Setor Público:
A Busca da Contabilidade Patrimonial

Dentre as diversas mudanças que estão ocorrendo no Setor Público, as quais buscam aumentar a exigência acerca do nível da qualidade da informação para a tomada de decisão, a alteração do enfoque da Contabilidade Orçamentária para a Contabilidade Patrimonial, representa o maior desafio para as entidades públicas e para classe contábil considerando que esta alteração irá modificar o arcabouço conceitual acerca dos processos que envolvem a contabilização e demonstração dos atos e fatos contábeis na administração pública brasileira.

O resultado desse processo de mudanças das práticas contábeis no Brasil, cujo enfoque principal será a contabilidade patrimonial deverá demonstrar entre outras informações: 1) Os valores dos bens de uso comum (inclusive os intangíveis); 2) Registro da Receita sob Enfoque Patrimonial; 3) Contabilidade de Custos e 4) Depreciação, Amortização ou Exaustão. Ao passo que adotaremos um Plano de Contas Único e realizaremos a Consolidação das Contas Nacionais (União, Estados e Municípios) diariamente.

Desta forma, o objetivo desta pesquisa é buscar identificar as principais mudanças conceituas a serem implementadas no novo modelo de Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

Para tanto, será realizada pesquisa bibliográfica sobre o tema, buscando identificar e demonstrar as principais alterações ocorridas nas práticas contábeis aplicadas ao setor público.

2. Ciência Contábil

A contabilidade representa a ciência social que estuda a evolução do patrimônio, demonstrando suas variações de ordem qualitativa e quantitativa (aumentativa e diminutiva), desta forma, contribuindo com o processo de gestão das entidades através da disponibilização de informações úteis, tempestivas e confiáveis que contribuem tanto para o processo de tomada de decisão pelos gestores, quanto para o controle social.

2.1 Conceito de Contabilidade

Segundo Lopes de Sá (2009, pg, 42), a “Contabilidade é a ciência que estuda os fenômenos patrimoniais, preocupando-se com realidades, evidências e comportamentos dos mesmos, em relação a eficácia funcional das células sociais.”

Nesse sentido, define também Lopes de Sá, fenômeno patrimonial da seguinte forma (2009, pg. 146):

Fenômeno Patrimonial é toda e qualquer ocorrência que se manifesta na essência da riqueza aziendal. Seja ou não alcançável pela observação ou percebido pelo homem, tudo o que por si mesmo sucede ao patrimônio aziendal é fenômeno patrimonial.

Conceitua ainda o referido autor célula social ou azienda (2009, pg. 135), como um agregado de pessoas e de coisas impessoais, com atividade permanente ou duradoura e que visa suprir objetivos traçados pelo homem, sendo parcela da sociedade.

2.2 Objetivos da Contabilidade

O objetivo da ciência contábil consiste em mensurar e analisar a riqueza da companhia a fim de subsidiar os interessados nas tomadas de decisões. Essas informações são externadas através de demonstrativos criteriosamente elaborados. A interpretação das demonstrações reflete a posição da companhia na sociedade. Os interessados pela informação acerca da entidade são: instituições financeiras, governo, acionistas, mercado mobiliário, investidores, economistas, funcionários, etc.

Conforme Antônio Lopes de Sá, p. 89, “Entre as diversas finalidades de se conhecer o que acontece com a riqueza aziendal, estão como as usuais e principais as de:

3. Orientação para investidores e para o mercado de capitais.
4. Orientação para credores e instituições de crédito.
5. Orientações sociais e trabalhistas.
6. Análises científicas para modelos de comportamento da riqueza para ensejar decisões administrativas.
7. Modelos para a prosperidade.
8. Controles governamentais de fiscalização e auditoria fiscal.
9. Instrumentos de provas judiciais e perícia contábil.
10. Previsões de ocorrências e efeitos orçamentários.
11. Explicação de fatos patrimoniais e análises contábeis.
12. Investigações sobre regularidade de gestão.
13. Dados e pesquisa social e econômica.”

3. Contabilidade Aplicada ao Setor Público

3.1 Conceitos, Objetivos, Objeto de Estudos e Campo de Aplicação

As definições e conceitos apresentados a seguir estão de acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBC 16.1, editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade em novembro de 2008, as quais já estão devidamente adequadas aos conceitos dispostos nas Normas Internacionais de Contabilidade:

a) Conceito de Contabilidade Aplicada ao Setor Público:

Contabilidade Aplicada ao Setor Público é o ramo da ciência contábil que aplica, no processo gerador de informações, os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as normas contábeis direcionados ao controle patrimonial de entidades do setor público (NBC 16.1)

b) Conceito de Patrimônio Público:

Patrimônio Público: o conjunto de direitos e bens, tangíveis ou intangíveis, onerados ou não, adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelas entidades do setor público, que seja portador ou represente um fluxo de benefícios, presente ou futuro, inerente à prestação de serviços públicos ou à exploração econômica por entidades do setor público e suas obrigações. (NBC 16.1).

c) Conceito de Entidades do Setor Público:

“Entidade do Setor Público: órgãos, fundos e pessoas jurídicas de direito público ou que, possuindo personalidade jurídica de direito privado, recebam, guardem, movimentem, gerenciem ou apliquem recursos públicos, na execução de suas atividades. Equiparam-se, para efeito contábil, as pessoas físicas que recebam subvenção, benefício, ou incentivo, fiscal ou creditícias, de órgão público (NBC 16.1).

d) Objetivo da Contabilidade Aplicada ao Setor Público:

O objetivo da Contabilidade Aplicada ao Setor Público é fornecer aos usuários informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade do setor público e suas mutações, em apoio ao processo de tomada de decisão; a adequada prestação de contas; e o necessário suporte para a instrumentalização do controle social (NBC 16.1).

e) Objeto de Estudo:

O objeto da Contabilidade Aplicada ao Setor Público é o patrimônio público (NBC 16.1).

f) Campo de Aplicação

O campo de aplicação da Contabilidade Aplicada ao Setor Público abrange todas as entidades do setor público (NBC 16.1).

3.2 Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público

As Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade em novembro de 2008, após ampla discussão com a classe contábil, representam o marco conceitual da Contabilidade Aplicada ao Setor do Público no Brasil, estabelecendo os conceitos e métodos que irão nortear a atividade profissional nesta área.

Neste sentido, foram editadas 10 (dez) normas através da publicação de Resoluções emitidas do Conselho conforme descrição apresentada a seguir:

Demonstrativo de Normativos Gerais emitidos pela Conselho Federal de Contabilidade	
Identificação da Norma	Descrição da Norma
Resolução 1128/2008 - CFC	NBC T 16.1 - Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação.
Resolução 1129/2008 - CFC	NBC T 16.2 - Patrimônio e Sistemas Contábeis.
Resolução 1130/2008 - CFC	NBC T 16.3 - Planejamento e seus Instrumentos sob

	Enfoque Contábil.
Resolução 1131/2008 – CFC	NBC T 16.4 - Transações no Setor Público.
Resolução 1132/2008 – CFC	NBC T 16.5 - Registro Contábil.
Resolução 1133/2008 – CFC	NBC T 16.6 - Demonstrações Contábeis.
Resolução 1134/2008 – CFC	NBC T 16.7 - Consolidação das Demonstrações Contábeis.
Resolução 1135/2008 – CFC	NBC T 16.8 - Controle Interno.
Resolução 1136/2008 – CFC	NBC T 16.9 - Depreciação, Amortização e Exaustão.
Resolução 1137/2008 – CFC	NBC T 16.10- Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos de Entidades do Setor Público.

Quanto ao processo de edição vale ressaltar que se tratou de um processo que envolveu toda classe contábil, aí se incluindo também, além dos contabilistas, os órgãos de orientação, controle e fiscalização.

Em complementação as normas emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade, as quais apresentam orientações sob o âmbito conceitual e geral da ciência contábil aplicada ao setor público, a STN – Secretaria do Tesouro Nacional editou os Manuais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público e de Demonstrativos Fiscais, os quais irão regulamentar e orientar de forma detalhada os procedimentos a serem adotados pelas entidades públicas conforme demonstrativo abaixo:

emonstrativo de Normativos Específicos emitidos pela Secretaria do Tesouro	
Nacional	
Identificação da Norma	Descrição da Norma
MANUAL DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO	
Portaria Conjunta STN/SOF nº VOLUME I - Procedimentos Contábeis Orçamentários 2, de 6 de agosto de 2009)	
Portaria STN nº 467, de 6 de agosto 2009)	VOLUME II - Procedimentos Contábeis Patrimoniais
Portaria STN nº 467, de 6 de agosto 2009)	VOLUME III - Procedimentos Contábeis Específicos
Portaria STN nº751, de 16 de dezembro de 2009)	VOLUME IV - Plano de Contas Aplicado ao Setor Público
Portaria STN nº 751, de 16 de dezembro de 2009)	VOLUME V -Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público
MANUAL DE DEMONSTRATIVOS FISCAIS	
Portaria STN nº 249, de 2010)	VOLUME I - Anexo de Riscos Fiscais e Anexo de Metas Fiscais
Portaria STN nº 249, de 2010)	VOLUME II - Relatório Resumido da Execução Orçamentária
Portaria STN nº 249, de 2010)	VOLUME III - Relatório de Gestão Fiscal

3.3 Mudanças de Conceitos e Práticas Contábeis Aplicadas ao Setor Público

As práticas contábeis aplicadas ao setor público no país estão passando por um processo de grande transformação, as quais estão adequando-se aos padrões internacionais acerca da universalidade, comparabilidade, qualidade, confiabilidade e integração das informações.

Este processo de convergência no Brasil surge com o intuito de harmonizar os procedimentos contábeis aplicados ao setor público além de padronizar os demonstrativos contribuindo para uma gestão fiscal transparente de forma que as receitas e gastos públicos sejam objetos de análise pela sociedade, a qual terá acesso ao custo e resultado de cada ação e projeto implementado por seus representantes.

Nesse sentido, pode-se destacar as principais mudanças:

- ¾ Enfoque na Contabilidade Patrimonial e Gerencial;
- ¾ Adoção de Plano de Contas Único, permitindo desta forma a consolidação das contas nacionais;
- ¾ A implementação do Sistema de Custos;
- ¾ Contabilização de Depreciação, amortização;
- ¾ Registro de Bens Intangíveis e de uso comum;
- ¾ Avaliação e Mensuração dos bens a valor de mercado;
- ¾ Divulgação das informações orçamentárias e financeiras em tempo real (Lei Complementar 131/09);
- ¾ Implantação das Demonstrações de Fluxo de Caixa e do Resultado Econômico e alteração dos modelos das demais Demonstrações Contábeis;
- ¾ Implantação das Unidades Contábeis com profissionais habilitados do quadro permanente para todas as entidades públicas.
- ¾ Implementação de um padrão mínimo para os sistemas de informações contábeis;
- ¾ Utilização de Notas Explicativas nos demonstrativos contábeis;
- ¾ Gestão voltada para Resultados;

Este processo de mudança conduzirá o país a padronização dos procedimentos, possibilitando aos diversos usuários acesso a informações consistentes e tempestivas para tomada de decisão.

Nesse sentido e conforme documento elaborado pelo Conselho Federal de Contabilidade, denominado de *“Orientações Estratégicas para a Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil”* os objetivos a serem atingidos com a implementação do novo modelo são os seguintes:

- a) convergência aos padrões internacionais de contabilidade aplicados ao setor público;
- b) implementação de procedimentos e práticas contábeis que permitam o reconhecimento, a mensuração, a avaliação e a evidenciação dos elementos que integram o patrimônio público;
- c) implantação de sistema de custos no âmbito do setor público brasileiro;
- d) melhoria das informações que integram as Demonstrações Contábeis e os Relatórios necessários à consolidação das contas nacionais;
- e) possibilitar a avaliação do impacto das políticas públicas e da gestão, nas dimensões social, econômica e fiscal, segundo aspectos relacionados à variação patrimonial.

Com a utilização deste novo modelo a contabilidade aplicada ao setor público atingirá o seu fim social, ou seja, servir de objeto de acompanhamento e controle das contas públicas pela sociedade e órgãos de acompanhamento e controle.

3.4 O Novo Modelo de Contabilidade Aplicada ao Setor Público

O novo modelo de Contabilidade Aplicada ao Setor Público apresenta enfoque adequado com o objeto de estudo da Contabilidade, ou seja, o Patrimônio, desta forma de acordo aos padrões internacionais de Contabilidade.

Nesse sentido, as informações geradas pela Contabilidade, ciência social responsável pelo registro, demonstração e avaliação das variações quantitativas (aumentativas e diminutivas) e qualitativas ocorridas de patrimônio das entidades, irão contribuir tanto no processo de tomada de decisão e quanto no processo avaliação da gestão dos recursos.

O novo modelo de Contabilidade Aplicada ao Setor Público evoluiu de um enfoque voltado exclusivamente para o Orçamento, oriundo da interpretação equivocada somente do Título IV, Capítulo I, artigo 35 da Lei 4.320/64, que estabelece normas para elaboração e execução do Orçamento, que diz o seguinte:

Art. 35. Pertencem ao exercício financeiro:

I - as receitas nele arrecadadas;

II - as despesas nele legalmente empenhadas.

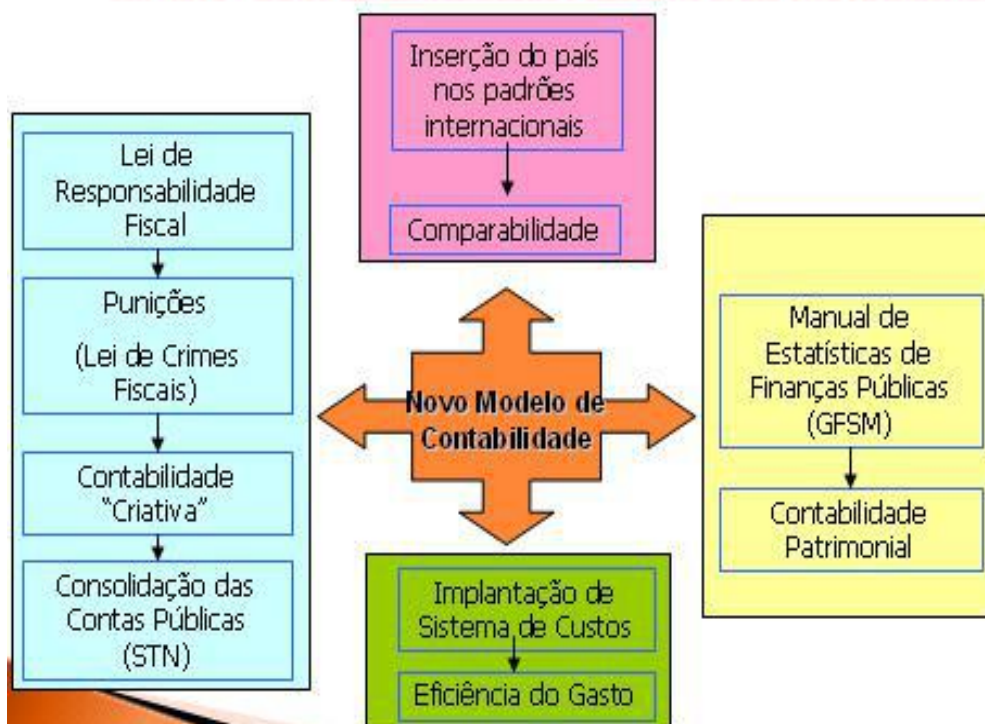
Da avaliação limitada apenas deste artigo da Lei 4.320/64, nasceu o entendimento equivocado de que o enfoque da Contabilidade deveria estar diretamente vinculado a execução orçamentária, paradigma que foi quebrado com a edição das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCASP.

Além da mudança do enfoque na Contabilidade Patrimonial o novo modelo trouxe vários procedimentos que até então não foram implementados no Setor Público, a exemplo da Contabilização da Depreciação, Amortização e Exaustão, Implementação do Sistema de Custos, Avaliação de ativos e passivos a valor de mercado, Registro de Bens Intangíveis e de Uso comum, dentre outros procedimentos.

Neste processo de mudança de postura e de procedimentos Contábeis Aplicados ao Setor Público a STN em conjunto com o CFC, tem conduzido ações de implementação através da coordenação de Grupos Técnicos de Padronização com o objetivo de elaborar os normativos e disseminar as práticas a serem adotadas.

Na Figura II apresentada a seguir pode-se observar os objetivos almejados com a utilização do novo modelo de Contabilidade a ser implementado no Brasil.

Um Novo Modelo de Contabilidade Pública no Brasil visa Atender.....



Fonte: Apresentação sobre Sensibilização. STN – Secretaria do Tesouro Nacional,

Quanto a implementação novo modelo de Contabilidade, ou seja, da Contabilidade Patrimonial, a modificação da Metodologia de Registros dos Lançamentos Contábeis e a adoção do Plano de Contas Único, são os instrumentos que irão lastrear o processo de mudança e de geração de Informação, a qual será de natureza Patrimonial, Orçamentária e de Controle, conforme figura III e quadro apresentado a seguir:



Fonte: Apresentação do Módulo III – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público. STN – Secretaria do Tesouro Nacional,

Quanto à utilização do modelo de Sistema Contábil utilizado para registrar, demonstrar e avaliar o resultado das ações de governo do gestor apresenta-se a seguir um quadro comparativo do modelo atual e do modelo novo.

MODELO ATUAL	MODELO NOVO
Sistema Contábil composto por quatro subsistemas:	Sistema Contábil estruturado por Natureza da Informação, que irá funcionar também como fonte de alimentação de informações de custos, administração financeira e compensação:
1.Subsistema Orçamentário 2.Subsistema Financeiro 3.Subsistema Patrimonial 4.Subsistema Compensada	1. Patrimonial 2.Orçamentário 3.Controle

Em relação ao novo modelo de Sistema Contábil, apresenta-se a seguir demonstrativo por Natureza e Objeto de registro da Informação, conforme figura 3 apresentada a seguir:



Fonte: Apresentação do Módulo III – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público. STN – Secretaria do Tesouro Nacional,

Este novo modelo de contabilidade aliado a adoção do Plano de Contas Único tem o objetivo de gerar informações tempestivas, confiáveis, universais e úteis que irão contribuir para o processo de tomada de decisão e avaliação da eficiência da gestão dos recursos públicos utilizados, demonstrando para a sociedade o custo e o resultado de cada ação de governo.

4. Considerações Finais

Diante do exposto observa-se que grandes são as mudanças e desafios para a Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil, onde será indispensável para o sucesso do projeto o engajamento de todas as entidades e profissionais envolvidos, ou seja, as academias precisam disseminar os conceitos, as entidades de orientação e normatização disseminar a práticas e os profissionais da área implementar da melhor forma possível.

A implementação do novo modelo faz-se indispensável para o atendimento do objetivo da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, qual seja, “fornecer aos usuários informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade do setor público e suas mutações, em apoio ao processo de tomada de decisão; a adequada prestação de contas; e o necessário suporte para a instrumentalização do controle social”.

O resultado desse processo de mudanças das práticas contábeis no Brasil, cujo enfoque principal será a contabilidade patrimonial, a qual deverá demonstrar, dentre outras informações, os valores dos bens (inclusive os intangíveis e de uso comum), direitos e obrigações, a valores de mercado, ou seja, devidamente mensurados e atualizados a valor presente, será a necessidade de investimentos em tecnologia, desenvolvimento e capacitação profissional e em utilização de ferramentas de gestão.

Dessa forma, as entidades públicas e todos os profissionais devem envolver-se neste novo contexto e responsabilizar-se pela busca do conhecimento e aprimoramento dos procedimentos internos.

Quanto, aos Municípios que terão que adotar o novo modelo, obrigatoriamente, a partir de 2013, principalmente os de pequeno porte (abaixo de 50.000 habitantes), terão grande dificuldade de adequação as exigências legais as novas práticas considerando a complexidade do processo, o qual irá exigir destes a revisão e readequação da estrutura administrativa da entidade para cumprimento das normatizações emitidas que tratam, dentre outras questões, sobre registro de depreciação dos bens, contabilidade de custos, mensuração de ativos e passivos.

Do quanto exposto, pode-se concluir ainda que o Novo Modelo de Contabilidade ao Setor Público a ser adotado no Brasil, tem o objetivo de resgatar a tanto a Contabilidade como Ciência como o objeto de estudo da Contabilidade, ou seja, o patrimônio público.

Por fim, tramita no Congresso Nacional um PLS sobre a LQF – Lei de Qualidade Fiscal, após amplo debate nos fóruns acima citados e objetivando consolidar todo o arcabouço científico, a contabilidade pública evidenciará, também, a eficácia da gestão patrimonial. Portanto, os municípios baianos precisarão adequar-se às novas práticas e exigências legais, o que exigirá a implantação de quadro efetivo de carreira (Contador), além do que, serão necessários investimentos na capacitação e qualificação dos servidores públicos.

Referências

Brasil. **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.

Brasil. Resolução 1.128/2008 – Conselho Federal de Contabilidade. **Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público - NBC T 16.1** Conceituações, Objeto e Campo de Aplicação.

Brasil. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público: aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: procedimentos contábeis orçamentários**. 2. Ed. Brasília. 2009.

Conselho Federal de Contabilidade. **Normas Brasileiras Aplicadas ao Setor Público:**
<http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>

Conselho Federal de Contabilidade. **Orientações Estratégicas para a Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil.**
http://www.stn.fazenda.gov.br/contabilidade_governamental/downloads/CCASP_Orientacoes_Estrategicas_Contabilidade.pdf

Sá, Antonio Lopes de. **Teoria da Contabilidade**. 2ª Ed. Editora Atlas, São Paulo. 1999.

Secretaria do Tesouro Nacional. **Apresentação sobre Módulo III – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público.**
http://www.stn.fazenda.gov.br/contabilidade_governamental/multiplicadores.asp

Secretaria do Tesouro Nacional. Apresentação sobre Sensibilização.
http://www.stn.fazenda.gov.br/contabilidade_governamental/multiplicadores.asp