



São Paulo, 21 a 23 de Julho de 2014

**Novas Perspectivas
na Pesquisa Contábil**

**Adoção Inicial das Normas de Contabilidade Convergadas aos Padrões
Internacionais: desafios das empresas públicas e sociedades de economia mista
dependentes do Tesouro**

CAIO EDUARDO SILVA MULATINHO

Fundação Universidade Federal do Vale do São Francisco (Univasf)

DIMITRE MORANT VIEIRA GONÇALVES PEREIRA

Universidade Federal da Paraíba

JOSÉ AUGUSTO DE MEDEIROS MONTEIRO

Universidade Federal de Pernambuco

RODRIGO GAYGER AMARO

Universidade Federal Rural de Pernambuco

LAURA ARAÚJO LEAL

Faculdade Maurício de Nassau

Adoção Inicial das Normas de Contabilidade Convergadas aos Padrões Internacionais: desafios das empresas públicas e sociedades de economia mista dependentes do tesouro

RESUMO

O presente artigo possui caráter exploratório e buscou evidenciar as dificuldades encontradas pelas empresas públicas e sociedades de economia mista dependentes do tesouro público no processo de convergência contábil. Como a tais entidades se aplicam tanto as normas contábeis societárias quanto as normas contábeis públicas, e ambos arcabouços normativos vêm sofrendo modificações em observância aos padrões internacionais de contabilidade, para o alcance do objetivo foram analisados a legislação pertinente, normas, pronunciamentos, interpretações e orientações do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), normas, interpretações e comunicados técnicos do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), normas e interpretações do *International Accounting Standards Board* (IASB), as *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS), os Manuais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), notadamente as Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC) T 16.1 a 16.11. Os resultados demonstraram que entre os dois processos de convergência contábil aos quais tais entidades devem se submeter, existem conflitos de prazos e procedimentos técnicos contábeis para atendimento de tais entidades ao processo de convergência contábil. Além destes conflitos, a ausência de sistemas de informações corporativos, tanto em âmbito nacional quanto estaduais e municipais, que integrem ambos conjuntos de normas contábeis é outro desafio para as entidades privadas dependentes do tesouro público, pois os sistemas por elas utilizados são os mesmos utilizados pelas entidades de natureza jurídica de direito público, os quais observam primordialmente os procedimentos contábeis aplicados ao setor público.

1. INTRODUÇÃO

As empresas estatais dependentes do Tesouro Público, definidas pelo artigo 2º da Lei Complementar nº 101/2000 como empresas controladas que recebem do ente público controlador recursos financeiros para custeio geral, de pessoal ou de capital, exceto aqueles destinados a aumento de participação acionária, pelo caráter de direito privado devem atender à legislação contábil societária, e pelo fato de serem dependentes do tesouro público, integrando deste modo os orçamentos fiscal e da seguridade social, devem atender à legislação contábil pública, elaborando desta forma dois conjuntos de informações contábeis.

Considerando o processo de convergência às normas internacionais de contabilidade que vem ocorrendo no Brasil, tanto no âmbito da contabilidade societária, capitaneado pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis, seguindo as normas (*International Financial Reporting Standard - IFRS*) e interpretações (*International Financial Reporting Interpretations - IFRICs*) do *International Accounting Standards Board* (IASB), quanto no âmbito da contabilidade pública, dirigida no Brasil pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), observando as normas emitidas pelo *International Federation of Accountants* (IFAC), tais empresas devem adotar as novas normas contábeis públicas e societárias.

A data limite para adoção das normas contábeis societárias convergidas ao padrão internacional tanto para as sociedades por ações, sociedades reguladas pelo Banco Central (BACEN) ou pela Superintendência de Seguros Privados (SUSEP) e empresas de grande porte, sendo consideradas empresas de grande porte que faturam acima de R\$ 300 milhões e/ou possuem ativo total superior a R\$ 240 milhões, quanto para empresas de pequeno e médio porte, foi o ano de 2010, conforme as resoluções CFC nº 1.255/09, e CVM nº 457/07 e nº 485/10, esperando-se então que todas as empresas obrigadas a manterem registros contábeis já tenham seus demonstrativos atualizados conforme as novas normas.

Já o prazo para a convergência da contabilidade pública foi disposto na Portaria STN nº 634 de novembro de 2013, devendo o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) e as Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP) conforme o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) serem adotados por todos os entes da Federação até o término do exercício de 2014.

Considerando as divergências de prazos e exigências entre os referidos processos de convergência contábil que se aplicam conjuntamente às empresas públicas e sociedades de economia mista dependentes de tesouro público, o presente estudo se propõe a responder o seguinte problema de pesquisa: **Quais os principais desafios da adoção inicial das normas de contabilidade convergidas aos padrões internacionais aplicadas às empresas públicas e sociedades de economia mista dependentes do tesouro?**

2. CONVERGÊNCIA CONTÁBIL

Com a intensificação de operações em nível global após a segunda guerra mundial, devido às diferenças normativas de contabilidade existentes entre os países, as empresas passaram a ter a necessidade de reconciliar as diferentes informações contábeis elaboradas nos diversos países onde atuam com os padrões contábeis adotados pela sede da empresa controladora (SCHROEDE, CLARK e CATHEY, 2005 *apud* RODRIGUES, 2012).

Devido a essa dificuldade, conforme Niyama (2005) estudos começaram nesta mesma época, por volta de 1950 e 1960, a abordar a contabilidade internacional, sendo a partir de 1962, de acordo com Baker e Barbu (2007), iniciadas as publicações de pesquisas sobre harmonização contábil internacional. Na ótica de Baker e Barbu (2007), esse processo de harmonização foi impulsionado pela necessidade de institucionalização de práticas contábeis organizadas para a ascensão do capitalismo e da hegemonia atual do capital global.

Diante desta necessidade padrões internacionalmente convergidos, não apenas a contabilidade de sociedades privadas estão passando por este processo, mas também a contabilidade aplicada ao setor público, pois, conforme Vicente, Morais e Platt Neto (2012), apesar de originado com foco no setor privado, o movimento de convergência contábil estendeu-se ao setor público objetivando possibilitar comparabilidade e melhoria na evidenciação contábil pública, necessidades comuns aos dois setores.

A nível mundial, a convergência da contabilidade aplicada às sociedades privadas tem sido capitaneada pelo *International Accounting Standards Board* (IASB), enquanto que a da contabilidade aplicada ao setor público está a cargo do *International Federation of Accountants* (IFAC).

2.1 CONVERGÊNCIA DA CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PRIVADO

Com o objetivo de promover uma convergência de padrões contábeis em nível internacional, foi criado em 1973 o *International Accounting Standards Committee* (IASC), porém o progresso para o alcance de uma convergência de padrões contábeis ainda era lento, até que em 1989 o IASC divulgou o *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*, fortificando o processo e aumentando o interesse sobre a temática (BAKER e BARBU, 2007).

Impulsionando esse processo, no ano de 2001 o IASC criou o *International Accounting Standards Board* (IASB), o qual assumiu as funções anteriormente atribuídas ao IASC (ZEFF, 2012). Um ano após esse acontecimento, a Comissão Europeia determinou através do Regulamento CE No. 1.606/02 que as empresas que operam em mercados de capitais europeus passassem a divulgar seus demonstrativos contábeis consolidados conforme as normas internacionais emitidas pelo IASB a partir do ano de 2005.

As normas emitidas pelo IASB são nomeadas de *International Financial Reporting Standard* (IFRS), e em sua estrutura existe um comitê herdado do IASC responsável pela emissão de interpretações, o *International Financial Reporting Interpretations Committee* (IFRIC).

Atualmente cerca de 122 países adotam ou possuem planos de adoção das normas emitidas pelo IASB (IFRS FOUNDATION, s.d.). Nos Estados Unidos, desde 2007 a *Securities and Exchange Commission* (SEC) permitiu que empresas estrangeiras que operam em bolsas norte americanas elaborem seus demonstrativos conforme as IFRS, enquanto que as empresas norte americanas continuam seguindo os padrões US GAAP (*Generally Accepted Accounting Principles - United States*) emitidos pelo *Financial Accounting Standards Board* (FASB) (SEC, 2007).

No Brasil, esse processo de convergência culminou na promulgação da Lei nº 11.638/07, que determinou que as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM) devem estar em consonância com os padrões internacionais de contabilidade, e legitimou o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) como entidade responsável pelo processo no país.

Atualmente o CPC possui 45 pronunciamentos, dentre eles um específico para Pequenas e Médias Empresas (PME), 14 interpretações e 6 orientações emitidas e aprovadas pelo CFC e pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM). Tais pronunciamentos, interpretações e orientações, exceto o voltado para as PMEs, são de adoção obrigatória desde 2010 não apenas às sociedades de capital aberto e às empresas reguladas pelo BACEN ou pela SUSEP, mas também às de grande porte, pois a Lei 11.638/07, estendeu a aplicabilidade da Lei 6.404/76 às empresas que possuem ativo total superior a R\$ 240 milhões ou e receita bruta anual superior a R\$ 300 milhões.

Já as PMEs devem atender ao pronunciamento técnico CPC PME, emitido com base na IFRS *for Small and Medium Entities* (SME), o qual foi transformado na norma técnica NBC TG 1.000 através da Resolução CFC nº 1.255/09, entrando em vigor a partir do ano de 2010. Porém, reconhecendo a dificuldade de as empresas de pequeno e médio porte adotarem plenamente as disposições da NBC TG 1.000, o CFC emitiu em agosto de 2013 o comunicado técnico CTG 1.000, dispondo sobre a adoção plena da NBC TG 1.000, permitindo que as PMEs ainda não totalmente aderentes a tal norma realizassem sua adoção plena a partir dos exercícios iniciados em 1º de janeiro de 2013.

2.2 CONVERGÊNCIA DA CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

A contabilidade aplicada ao setor público, assim como no setor privado, passa por um amplo processo de convergência, que propõe mudanças em seu arcabouço conceitual. Esse processo formalizou-se em novembro de 2008, quando o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) editou as 11 (onze) Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP), alinhando sua estrutura conceitual às boas práticas contábeis internacionais. Além disso, as 31 (trinta e uma) *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) foram traduzidas para a língua portuguesa, servindo de subsídio para construção de um novo modelo conceitual de contabilidade pública.

Ainda nesse contexto, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), enquanto órgão máximo do processo de convergência contábil pública, autorizado pelo inciso I do art. 6º do Decreto nº 6.976, de 7 de outubro de 2009, e no inciso I do art. 17 da Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001, editou a Portaria nº 109, de 21 de fevereiro de 2011 dispondo acerca do Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis (GTCON), responsável pela análise dos normativos internacionais para convergência à realidade brasileira. Os frutos do trabalho desse grupo foram materializados na publicação do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), que trata, dentre outros assuntos, dos prazos obrigatórios de adoção das novas práticas contábeis governamentais, este atualizado anualmente.

Desde a vigência da Lei 4.320/64, que trata das normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da administração pública, a contabilidade pública nunca tinha sofrido uma atualização de seus conceitos e normas. Em seus Manuais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (II Parte), a Secretaria do Tesouro Nacional ressalta o novo momento que a contabilidade governamental está passando:

A chegada do novo milênio alavancou o implemento de novas ações em prol da modernização e da austeridade da contabilidade e das finanças públicas, destacando-se dois grandes marcos: a promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF e a convergência do setor público às normas internacionais de Contabilidade aplicadas ao setor público.

Esse processo de aproximação das normas brasileiras de contabilidade pública aos padrões internacionais suscita diversas questões à serem superados, como o surgimento de problemas de interpretação, linguagem e terminologia contábil (ZEFF, 2007). Os desafios da convergência estão postos, cabendo aos pesquisadores, estudantes e profissionais de contabilidade pública procurar alternativas para que a contabilidade brasileira convirja integralmente as boas práticas da contabilidade internacional.

3. MÉTODO DE INVESTIGAÇÃO

Para o alcance do objetivo desta pesquisa foram analisados a legislação pertinente, normas, pronunciamentos, interpretações e orientações do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), normas, interpretações e comunicados técnicos do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), normas e interpretações do *International Accounting Standards Board* (IASB), as *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS), os Manuais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), as Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC) T 16.1 a 16.11.

Neste sentido, a presente pesquisa se caracteriza como bibliográfica e documental, toma por base materiais elaborados, tais como livros e artigos científicos, se enquadrando deste modo na definição de pesquisa bibliográfica (GIL, 2005), além de materiais que ainda não receberam tratamento analítico, caracterizando-se assim como uma pesquisa documental (MARTINS e LINTZ, 2000)

Por não existir nenhuma outra pesquisa atualmente que aborde o problema de adequação às normas contábeis tanto societárias quanto públicas enfrentado pelas empresas públicas e sociedades de economia mista dependentes do tesouro público, este estudo possui caráter exploratório, pois tem como objetivo examinar um tema pouco estudado, sobre o qual existem poucos esclarecimentos e estudos (SAMPIERRE, 2006).

Neste sentido, o estudo apresenta como limitações a falta de literatura abrangendo o processo de convergência contábil, tanto societária quanto pública, nas sociedades empresariais dependentes do tesouro público, e por se propôr apenas a explorar a temática, não realiza uma investigação perante tais sociedades, de modo a conhecer em qual status desse processo elas se encontram.

4. OS DESAFIOS DA ADOÇÃO INICIAL DAS NORMAS DE CONTABILIDADE CONVERGIDAS AOS PADRÕES INTERNACIONAIS PELAS EMPRESAS PÚBLICAS E SOCIEDADES DE ECONOMIA MISTA DEPENDENTES DO TESOIRO

Segundo a Lei nº 4.320/64, o campo de aplicação da Contabilidade Pública compreende os órgãos da Administração Direta e as entidades da administração indireta, englobando desta forma as empresas públicas e sociedades de economia mista dependentes do tesouro público. A Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 conceitua tais sociedades empresariais dependentes do tesouro como empresas controladas que recebem de um órgão controlador, recursos financeiros para pagamento de despesas com pessoal ou de custeio em geral ou de capital, excluídos, no último caso, aqueles provenientes de aumento de participação acionária.

A Portaria nº 589 da Secretaria do Tesouro Nacional, em seu art. 2º, inciso II, reforça o conceito de empresas estatais dependentes:

II - empresa estatal dependente: empresa controlada pela União, pelo Estado, pelo Distrito Federal ou pelo Município, que tenha, no exercício anterior, recebido recursos financeiros de seu controlador, destinados ao pagamento de despesas com pessoal, de custeio em geral ou de capital, excluídos, neste último caso, aqueles provenientes de aumento de participação acionária, e tenha, no exercício corrente, autorização orçamentária para recebimento de recursos financeiros com idêntica finalidade;

Dessa forma, as empresas que estão enquadradas no campo de aplicação da contabilidade aplicada ao setor público, deverão observar as orientações para o Setor Público, inclusive quanto à utilização do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (novo plano de contas) e elaboração dos novos demonstrativos.

Entretanto, em razão de sua natureza jurídica, as estatais dependentes, também, deverão observar os ditames da legislação contábil societária.

Alinhar os conceitos de ambas as contabilidades, pública e privada, suscita discussões acerca das dificuldades evidenciadas em ambos processos de convergência. Enquanto os normativos de contabilidade societária conflitam com as obrigações fiscais adquiridas pelos entes públicos, a legislação aplicável ao setor público se depara com conceitos orçamentários, que muitas vezes se confundem com conceitos de contabilidade aplicada ao setor público.

Além disso, existem procedimentos contábeis que a legislação societária veda e que os normativos do setor público permitem. Um exemplo é a reavaliação, que enquanto a legislação contábil societária veda, a contabilidade pública permite tal procedimento, conforme observa-se na Tabela 1.

Tabela 1: Procedimento de reavaliação patrimonial conforme a legislação societária e o MCASP

LEI 6.404/76	MCASP
<p>Art. 6º Os saldos existentes nas reservas de reavaliação deverão ser mantidos até a sua efetiva realização ou estornados até o final do exercício social em que esta Lei entrar em vigor.</p>	<p>Diversos fatores podem fazer com que o valor contábil de um ativo não corresponda ao seu valor justo. Assim, caso a entidade adote esse método de mensuração após o reconhecimento inicial de uma classe de ativo imobilizado ou intangível, é necessário que de tempos em tempos esses bens passem por um processo visando adequar o seu valor contábil.</p> <p>A frequência com que as reavaliações são realizadas depende das mudanças dos valores justos dos itens do ativo que serão reavaliados. Quando o valor justo de um ativo difere materialmente do seu valor contábil registrado, exige-se nova reavaliação. Os itens do ativo que sofrerem mudanças significativas no valor justo necessitam de reavaliação anual[...].</p>

Fonte: adaptado de BRASIL (1976, 2012)

Esse conflito ocorre não porque os normativos internacionais de contabilidade pública e privada divergem, mas sim por conta da legislação brasileira vigente. As IFRS, que servem de subsídio para elaboração dos pronunciamentos, interpretações e orientações do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), através da *International Accounting Standards (IAS) 16 - Property, Plant and Equipment*, evidenciam a permissão de se adotar o procedimento de reavaliação de bens móveis e imóveis:

Modelo de reavaliação: Após o reconhecimento como um ativo, um item do imobilizado cujo valor justo possa ser mensurado de forma confiável será reconhecido pelo valor reavaliado, sendo seu valor justo na data da reavaliação menos qualquer depreciação acumulada e perdas acumuladas por redução no valor recuperável subsequentes. **As reavaliações serão feitas com regularidade suficiente para garantir que o valor contábil não difira significativamente daquele que seria determinado usando o valor justo no final do período de relatório.** (IASB, 2001) (Grifo nosso)

Já o CPC 27 - Imobilizado, que se utilizou da interpretação técnica do IAS 16 como referência para elaboração do referido pronunciamento, faz uma ressalva quanto a permissividade da reavaliação dos ativos imobilizados:

Quando a opção pelo método de reavaliação for permitida por lei, uma entidade deve optar pelo método de custo do item 30 ou pelo método de reavaliação do item como sua política contábil e deve aplicar essa política a uma classe inteira de ativos imobilizados. (CPC, 2009) (Grifo nosso)

Novas Perspectivas na Pesquisa Contábil

De fato, os dispositivos de contabilidade internacional permitem a reavaliação de bens móveis. No entanto, conforme o texto do CPC 27, é necessário se observar a existência ou não de legislação que vede a utilização deste procedimento.

A legislação societária, no entanto, prevendo que muitos entes possuem seus saldos contábeis das contas de imobilizado subavaliados ou não registrados, permite procedimento semelhante, realizado apenas na adoção inicial das novas práticas contábeis convergidas aos padrões internacionais, o custo atribuído, o qual não se caracteriza como reavaliação, mas sim como avaliação inicial.

Conforme o pronunciamento técnico CPC 13, Adoção Inicial da Lei nº 11.638/07 e da Medida Provisória (MP) nº 449/08 (convertida na Lei nº 11.941/09), o marco inicial de adoção das normas contábeis brasileiras convergidas aos padrões internacionais se dá no momento da elaboração do balanço patrimonial de abertura para a adoção das referidas normas.

O pronunciamento técnico CPC 37, Adoção Inicial das Normas Internacionais de Contabilidade, requer que a entidade realize no seu balanço patrimonial de abertura, as modificações a seguir:

1. Reconheça todos os ativos e passivos cujo reconhecimento seja requerido pelas IFRSs;
2. Não reconheça itens como ativos e passivos se tal reconhecimento for vedado pelas IFRSs;
3. Reclassifique itens reconhecidos de acordo com o conjunto de políticas contábeis que vinha seguindo como um tipo de ativo, passivo ou componente do patrimônio líquido, mas que sejam um tipo diferente de ativo, passivo ou componente do patrimônio líquido de acordo com as IFRSs; e
4. Aplique as IFRSs na mensuração de todos os ativos e passivos reconhecidos.

Considerando que as empresas dependentes do tesouro público, por conta da sua natureza jurídica, além da obrigação do cumprimento das normas contábeis societárias, devem observar os preceitos oriundos dos normativos do setor público, a STN através da Portaria nº. 634, de 19 de novembro de 2013, dispõe sobre os prazos obrigatórios de adoção do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) e Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público em seus artigos 4º e 8º por parte dos entes públicos dependentes do tesouro estadual:

As partes IV (Plano de Contas Aplicado ao Setor Público – PCASP) e V (Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público– DCASP) deverão ser adotadas por todos os entes da Federação até o término do exercício de 2014.

Art. 4º A partir da consolidação nacional e por esfera de governo das contas de 2014, a ser realizada em 2015, deverão ser observadas, integralmente, as partes IV (Plano de Contas Aplicado ao Setor Público – PCASP) e V (Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público – DCASP) do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - MCASP.

Parágrafo único. A Secretaria do Tesouro Nacional não dará quitação à obrigação prevista no § 1º do art. 51 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, caso as contas sejam encaminhadas em descumprimento ao disposto no caput.”

De acordo com os prazos estipulados pela STN, quando da adoção do PCASP e respectivas demonstrações, as entidades que estão inseridas no campo de aplicação da contabilidade aplicada ao setor público (dependentes do tesouro), que ainda não convergiram às novas práticas de contabilidade pública, devem elaborar um Balanço Patrimonial inicial em conformidade às exigências das Instruções de Procedimentos Contábeis (IPC 00), em seu item 15, elaborado pela STN:

Novas Perspectivas na Pesquisa Contábil

Assim, **todas as entidades do setor público deverão elaborar até 31 de dezembro de 2014 (denominada "data de transição"), um Balanço Patrimonial inicial para refletir as novas práticas contábeis adotadas para o setor público**, como ponto de partida para sua contabilização de acordo com as novas normas para o setor. (Grifo nosso).

Fica evidenciado outro grande desafio vivenciado pelas empresas públicas e sociedades de economia mista dependentes do tesouro: a legislação societária dispõe que o prazo para adoção das normas brasileiras convergidas aos padrões internacionais deveria ter sido iniciado a partir de 2010. Já o prazo para adoção das normas relativos ao setor público tem como prazo final 31 de dezembro de 2014.

O recepcionamento das informações contábeis de natureza societária e pública é outro gargalo a ser superado por essas empresas, pois os sistemas por elas utilizados são os mesmos utilizados pelas entidades de natureza jurídica de direito público, os quais observam primordialmente os procedimentos contábeis aplicados ao setor público. A não utilização de um sistema para armazenamento das informações contábeis societárias pode acarretar em uma perda informacional relevante, tornando a informação registrada, carente de confiabilidade, sobretudo levando aos entes dependentes do tesouro, no afã de atender às obrigações societárias, a um controle extra-contábil, fora do sistema.

Portanto, as empresas estatais e sociedades de economia mista dependentes do tesouro, por estarem enquadradas no campo de aplicação da contabilidade aplicada ao setor público, e por conta de sua natureza jurídica, devem adotar integralmente as normas relativas à contabilidade pública e manter um controle contábil paralelo baseado nos normativos de contabilidade societária. Sugere-se que o sistema de informações corporativas do governo federal, possa ter suporte para recepção de informações contábeis de natureza societária, para que não haja perda informacional por parte dos entes públicos.

Apresenta-se na Tabela 2 um quadro-resumo do processo de convergência contábil no Brasil, evidenciando as principais divergências entre o referido processo na contabilidade aplicada ao setor privado e ao setor público.

Tabela 2: Quadro-resumo da convergência contábil no Brasil

	CONTABILIDADE SOCIETÁRIA	CONTABILIDADE PÚBLICA
ÓRGÃO INTERNACIONAL RESPONSÁVEL	IASB	IFAC
ÓRGÃO BRASILEIRO RESPONSÁVEL	CPC	STN
LEGISLAÇÕES APLICÁVEIS	Lei 6.404/76 e suas alterações Resoluções do CFC aplicáveis ao setor privado	Lei 4.320/76 MCASP Resoluções do CFC aplicáveis ao setor público
APLICAÇÃO	Organizações de Direito Privado	Administração pública direta Administração pública indireta, incluindo empresas públicas e sociedades de economia mista dependentes do tesouro
PRAZO PARA ADOÇÃO	2010	2014
SISTEMA DE INFORMAÇÕES CORPORATIVAS	Baseado nas normas contábeis societárias convergidas aos padrões internacionais.	Baseado nas normas contábeis aplicadas ao setor público.

Novas Perspectivas na Pesquisa Contábil

PROCEDIMENTO DE REAVALIAÇÃO ATIVOS	Vedado pela legislação. Permite-se apenas, na adoção inicial, a valoração pelo custo atribuído do imobilizado, o qual não se caracteriza como reavaliação, mas sim como avaliação inicial.	Permitido pela legislação.
------------------------------------	--	----------------------------

5. CONCLUSÃO

A contabilidade societária e a aplicada ao setor público passa por um processo de convergência das normas brasileiras de contabilidade aos padrões internacionais. Ambos os processos ditam procedimentos e prazos distintos para adoção dos respectivos normativos.

As empresas dependentes do tesouro público, em razão de sua natureza jurídica, devem atender à ambas legislações. As análises dos normativos permitiram observar que há uma convergência entre as considerações voltadas ao setor público e privado, como no procedimento de reavaliação de ativos imobilizados, às quais devem ser seguidas pelas entidades dependentes do tesouro. Porém, dada a realidade brasileira, tal procedimento é vedado por Lei Federal.

Os prazos para adoção inicial dos respectivos normativos contábeis, são distintos. A legislação societária exige o cumprimento das novas normas de contabilidade a partir de 01 de janeiro de 2010 e os normativos públicos com prazo final para 31 de dezembro de 2014.

Além disso, por recepcionar informações contábeis de natureza societária e pública, os sistemas de informações corporativas utilizados pelos governos municipais, estaduais e federais são parametrizados conforme as normas contábeis públicas, não abrangendo desta forma os procedimentos contábeis societários, o que pode causar perda na confiabilidade informacional dos relatórios contábeis societários evidenciados pelas empresas e sociedades de economia mista dependentes do tesouro.

REFERÊNCIAS

BAKER, C. R.; BARABU, E. M. Evolution of research on international accounting harmonization: a historical and institutional perspective. **Socio-Economic Review**, Oxford, v. 5, n. 4, p. 603-632, 2007.

BATISTA, Emerson de Oliveira. **Sistema de Informação: o uso consciente da tecnologia para o gerenciamento**. São Paulo: Saraiva, 2004.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101**, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.

_____. **Lei nº 4.320**, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm>. Acesso em 28/03/12.

_____. **Lei nº 6.404**, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm>. Acesso em: 23 de janeiro de 2014.

Novas Perspectivas na Pesquisa Contábil

_____. **Lei nº 10.180**, de 6 de fevereiro de 2001. Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/110180.htm>. Acesso em: 11/02/14.

_____. **Lei nº 10.406**, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil.

_____. **Lei nº 11.638**, de 28 de dezembro de 2007. Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/111638.htm>. Acesso em: 23 de janeiro de 2014.

_____. **Lei nº 11.941**, de 27 de maio de 2009. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; institui o regime tributário de transição [...], e dá outras providências. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/111941.htm>. Acesso em: 23 de janeiro de 2014.

_____. **Decreto nº 6976**, de 7 de outubro de 2009. Dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal e dá outras providências. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Decreto/D6976.htm>. Acesso em: 11/02/14.

_____. **Portaria nº 109**, de 21 de fevereiro de 2011. Dispõe sobre a composição e o funcionamento do Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis – GTCON. Disponível em:
<http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Port_STN_109_2011_GTCON.pdf>. Acesso em: 12/02/14.

_____. **Manual SIAFI**. Disponível em: <<http://manualsiafi.tesouro.fazenda.gov.br/>>. Acesso em 13/02/14.

_____. **Portaria STN nº 634 de 19 de novembro de 2013**. Dispõe sobre regras gerais acerca das diretrizes, normas e procedimentos contábeis aplicáveis aos entes da Federação, com vistas à consolidação das contas públicas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, sob a mesma base conceitual. Disponível em:
<<https://www.tesouro.fazenda.gov.br/pt/responsabilidade-fiscal/contabilidade-publica/manuais-de-contabilidade-publica>>. Acesso em: 27/01/14.

_____. **Portaria STN nº 589, de 27 de dezembro de 2001**. Estabelece conceitos, regras e procedimentos contábeis para consolidação das empresas estatais dependentes nas contas públicas e dá outras providências. Disponível em:
<http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Port_589_2001.PDF> Acesso em: 12/02/2014.

_____. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. 5ª Edição - Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Subsecretaria de Contabilidade Pública. Coordenação-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação, 2013.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Resolução CFC nº 1.255**, de 10 de dezembro de 2009. Aprova a NBC TG 1000 – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas. Disponível em:

<http://www.crcsp.org.br/portal_novo/legislacao_contabil/resolucoes/Res1255.htm>. Acesso em: 23 de agosto de 2013.

_____. **Comunicado Técnico CTG 1.000**, de 30 de agosto de 2013. Dispõe sobre a adoção plena da NBC TG 1.000. Disponível em:

<<http://www.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/CTG1000.doc>>. Acesso em: 30 de janeiro de 2014.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS (CVM). **Instrução CVM nº 457**, de 13 de julho de 2007. Dispõe sobre a elaboração e divulgação das demonstrações financeiras consolidadas, com base no padrão contábil internacional emitido pelo International Accounting Standards Board (IASB). Disponível em:

<<http://www.cvm.gov.br/asp/cvmwww/atos/Atos/inst/inst457.doc>>. Acesso em: 23 de janeiro de 2014.

_____. **Instrução CVM nº 485**, de 01 de setembro 2010. Altera a Instrução CVM nº 457, de 13 de julho de 2007, que dispõe sobre a elaboração e divulgação das demonstrações financeiras consolidadas, com base no padrão contábil internacional emitido pelo *International Accounting Standards Board* (IASB). Disponível em:

<http://www.cvm.gov.br/asp/cvmwww/atos/Atos_Redir.asp?Tipo=I&File=\inst\inst485.doc>. Acesso em: 25 de agosto de 2013

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC). **A busca da convergência aos padrões internacionais**: programa de trabalho - 2008 a 2010. Disponível em:

<http://www.cpc.org.br/pdf/CPC-plano%20de%20converg%C3%Aancia%20_%20junho_2008.pdf>. Acesso em: 23 de janeiro de 2014.

_____. **Pronunciamento Técnico CPC 13** - Adoção Inicial da Lei nº 11.638/07 e da Medida Provisória 449/08. Brasília: CPC, 2008. Disponível em:

<http://www.cpc.org.br/pdf/CPC_13.pdf>. Acesso em: 30 de janeiro de 2014.

_____. **Pronunciamento Técnico CPC 27** - Ativo Imobilizado. Brasília: CPC, 2009. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/pdf/CPC_27_rev%2003.doc>. Acesso em: 30 de janeiro de 2014.

_____. **Pronunciamento Técnico CPC 37 (R1)** - Adoção Inicial das Normas Internacionais de Contabilidade. Brasília: CPC, 2010. Disponível em:

<http://www.cpc.org.br/pdf/CPC_37_R1_rev%2003.doc>. Acesso em: 30 de janeiro de 2014.

_____. **Interpretação Técnica ICPC 10** - Interpretação Sobre a Aplicação Inicial ao Ativo Imobilizado e à Propriedade para Investimento dos Pronunciamentos Técnicos CPCs 27, 28, 37 e 43. Brasília: CPC, 2009. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/pdf/ICPC_10.pdf>. Acesso em: 30 de janeiro de 2014.

IFRS FOUNDATION. **Jurisdiction Profiles**. Disponível em: <<http://www.ifrs.org/use-around-the-world/Pages/Jurisdiction-profiles.aspx>>. Acesso em: 11 de fevereiro de 2014.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (IASB). **International Accounting Standard 16** - Property, Plant and Equipament. London: IASB, 2001.

Disponível em: <<http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2013/ias16.pdf>>. Acesso em: 30 de janeiro de 2014.

NIYAMA, J. K. **Contabilidade internacional**. São Paulo: Atlas, 2005.

RODRIGUES, J. M. **Convergência contábil internacional**: uma análise da qualidade da informação contábil em razão da adoção dos padrões internacionais de contabilidade editados pelo IASB. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) - UnB/UFPB/UFRN, Brasília, 2012.

SAMPIERRE, R. H.; COLLADO, C. F.; LUCIO, P. B. Metodologia de la investigación. 4ª Edición. Iztapalapa: McGraw-Hill, 2006.

SCHROEDER. R. G.; CLARK. M. W; CATHEY. J. M. **Financial accounting theory and analysis**. 8ª edição. New Jersey: John Wiley& Sons, 2005.

SECURITIES AND EXCHANGE COMMISSION (SEC). **Acceptance From Foreign Private Issuers of Financial Statements Prepared in Accordance With International Financial Reporting Standards Without Reconciliation to U.S. GAAP**. January, 2008. Disponível em: <<http://www.sec.gov/rules/final/2008/33-8879fr.pdf>>. Acesso em: 11 de janeiro de 2014.

VICENTE, E. F. R.; MORAIS, L. M.; PLATT NETO, O. A. A Reforma na Contabilidade Pública Brasileira e o Processo de Convergência: implicações e perspectivas. **RIC - Revista de Informação Contábil**, Vol. 6, nº 2, p. 01-20, Abr/Jun, 2012.

ZEFF, S. A. The Evolution of the IAS Cinto the IASB, and the Challenges it Faces. **The Accounting Review**, v. 87, No. 3, p. 807-837, 2012.