

**PRINCÍPIOS DE CONTABILIDADE: FUNDAMENTO SOB A ÓTICA DA  
CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO – CASP**

***ACCOUNTING PRINCIPLES: FUNDAMENTALS FROM THE PERSPECTIVE OF  
ACCOUNTING APPLIED TO THE PUBLIC SECTOR - CASP***

***PRINCIPIOS CONTABLES: FUNDAMENTOS DE LA CONTABILIDAD APLICADA  
AL SECTOR PÚBLICO - CASP***

**Rolando Vanzela Vanzela**

Graduação em Administração pela Faculdade de Ciências Humanas de Ivaiporã (1993),  
Graduação em Ciências pela Faculdade de Educação de Ivaiporã (1989) e Mestrado em  
Administração pela Universidade Norte do Paraná (2000) / cooperativismo@gmail.com

**Ermerson Dias Oliveira**

Tecnólogo em Gestão de Cooperativismo (2009) pela Fafijan e MBA em Gestão e Negócios  
(2011) pela Fafijan / cooperativismo@gmail.com

**RESUMO**

Este estudo teve como objetivo uma discussão dos princípios como fundamentos da contabilidade e suas perspectivas sobre a contabilidade aplicada ao setor público, com a proposta de demonstrar que os princípios estão subjacentes à contabilidade. Para esta empreitada foram feitos levantamentos teóricos de temas que relacionam a origem da contabilidade, como forma de demonstrar que os princípios se principiam de circunstâncias filosóficas consideradas na origem e evolução da contabilidade. Foram situados, em um segundo momento, os princípios não mais como apanhados de registros estabelecidos por resoluções, mas como fazendo parte da prática contábil dentro dos propósitos da Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade, estabelecida na Resolução 1374/11. Nas considerações restou a conclusão de que os princípios são na CASP, conforme se presume, como os demais ramos da contabilidade. A interpretação daqueles que limitam na área em relação aos conflitos que foram demonstrados no estudo, são agora restaurados pela CASP, e os princípios próprios e/ou específicos da área pública sempre corroboraram e são fundamentais nessa nova empreitada de convergências aos padrões internacionais de contabilidade.

**Palavras-Chaves:** Contabilidade; Setor Público; Princípios Contábeis; Convergências; Padronização.

**ABSTRACT**

*This study aimed to discuss the principles as foundations of accounting and their perspectives on accounting applied to the public sector, with the proposal to demonstrate that the principles underlie accounting. For this endeavor, a theoretical survey of themes that relate the origin of accounting was carried out, as a way to demonstrate that the principles begin from philosophical circumstances considered in the origin and evolution of accounting. In a second moment, the principles were situated, no longer as record catchers established by resolutions, but as part of the accounting practice within the purposes of the Basic Conceptual Structure of Accounting, established in Resolution 1374/11. In the considerations remained the conclusion that the principles are in CASP, as presumed, as the other branches of accounting. The interpretation of those that limit in the area in relation to the conflicts that were demonstrated in the study, are now restored by CASP, and the own and/or specific principles of the public area have always corroborated and are fundamental in this new endeavor of convergence to international accounting standards.*

**Key-words:** Accounting; Public Sector; Principles; Convergences; Standardization.

**RESUMEN**

*Este estudio tiene como objetivo la discusión de los principios como fundamentos de la contabilidad y sus perspectivas en la contabilidad aplicada al sector público, con la propuesta de demostrar que los principios subyacen a la contabilidad. Para ello, se realizaron relevamientos teóricos de temas que relacionan el origen de la contabilidad, como forma de demostrar que los principios parten de circunstancias filosóficas consideradas en el origen y evolución de la contabilidad. En un segundo momento, los principios se situaron ya no como capturas de registro establecidas por resoluciones, sino como parte de la práctica contable dentro de los propósitos de la Estructura Conceptual Básica de la Contabilidad, establecida en la Resolución 1374/11. En las consideraciones quedó la conclusión de que los principios son en CASP, tan presuntos, como las otras ramas de la contabilidad. La interpretación de los que limitan en el área en relación con los conflictos que se demostraron en el estudio, ahora se restablecen por CASP, y los principios propios y/o específicos para el área pública siempre han corroborado y son fundamentales en este nuevo esfuerzo de convergencia a las normas internacionales de contabilidad.*

**Palabras clave:** Contabilidad; Sector público; Principios; Convergencia; Normalización.

## 1 INTRODUÇÃO

Os parâmetros utilizados para a verificação de resultados e de novos investimentos que percebem as organizações com ou sem fins lucrativos, independente do seu tamanho e gênero, o que importa de fato são os números resultantes dos seus balanços patrimoniais e financeiros. Isto não significa que a contabilidade é uma ciência exata, mas uma ciência social que se utiliza da matemática, com o objetivo científico de analisar os fatos da humanidade. Ela está intimamente ligada às relações comerciais de negociar, promover, verificar, ajustar, comprar, vender e trocar. Sá (1994) acrescenta que, a contabilidade é a ciência que tem como finalidade estudar os fatos patrimoniais dando importância à realidade, provas e uma atuação relacionada à eficiência útil das células sociais.

Desta feita, considerar a contabilidade como um instrumento que serve para apurar resultados e auxiliar nas tomadas de decisões, ainda é uma assertiva em muitas organizações. Mas existem outras situações nas transações e negócios praticados pelas organizações, que resultam não apenas dos números em si da contabilidade, mas da credibilidade e confiabilidade que estes dados numéricos representam. “[...] O intuito da contabilidade é controlar os bens dos indivíduos ou entidades, por meio de coleta, reserva e elaboração de informações provenientes dos acontecimentos” (Padoveze, 2012). As informações e acontecimentos que ocorrem e dão origem aos números que colocados estatisticamente promovem as decisões e encaminhamentos futuros, também são carregados de informações subjetivas características de cada indivíduo/ator encarregados dessas operações/transações com os seus princípios e valores, por exemplo, na retaguarda do contexto econômico.

Enquanto as normas representam um conjunto de padrões, regras e diretrizes que contém orientações comportamentais ou especificações técnicas, além de outros critérios que devem ser seguidos e respeitados, os princípios são vetores de interpretações com a função de limitar a vontade subjetiva. Isto é, estão intimamente relacionados às responsabilidades dos profissionais da contabilidade. Segundo Iudícibus *et. al.* (2010), os princípios contábeis se consubstanciam como linhas filosóficas da estrutura conceitual da contabilidade cuja finalidade é o de propiciar aos profissionais da área, mecanismos de orientação na organização do processo de geração de informações para atender as necessidades dos seus usuários internos e externos.

Desse modo, os princípios representam os fundamentos considerados essenciais que orientam as normas para a qualidade das informações, os quais estão consubstanciados ao julgamento dos profissionais (Contadores), esforço este que se assenta na qualidade de tais informações para as tomadas de decisões.

Isso esclarece que a estrutura conceitual básica da contabilidade teve origem nesta concepção, a partir da sua utilidade. Na concepção de Fávero *et. al.* (2011), desenvolveu-se em função de usos e costumes, senso comum e do senso de utilidade e da aplicabilidade de diversas regras do que em decorrência de pesquisas com o objetivo de conhecer o processo decisório dos usuários, para, a partir daí gerar informações.

A partir dos argumentos de que os princípios são os alicerces que sustenta toda a estrutura conceitual básica da contabilidade e prevalece sobre a essência econômica, este estudo propõe uma reflexão sobre os princípios da contabilidade: Entidade, Continuidade, Oportunidade, Registro pelo Valor Original como Base de Valor, Competência e Prudência. Este empenho está estruturado sob a ótica da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, com base nos novos conceitos trazidos pela Resolução n.º 1374/11-NBCCASP.

Com essa breve incursão sobre os princípios de contabilidade, e como a proposta do tema buscou trazê-lo a luz por meio dos levantamentos teóricos balizados na opinião dos especialistas, será utilizada a pesquisa bibliográfica uma vez que facilita a reflexão do tema. É importante considerar que diversas considerações que abrangem essa temática continuam em

processo de construção para a adequação e convergências aos padrões internacionais de contabilidade.

Segundo Gil (2008), este tipo de pesquisa baseia-se nas consultas de fontes relacionadas ao tema escolhido e abrange inúmeras bibliografias encontradas em domínio público: livro, revistas, monografias, teses, artigos científicos, além de uma farta legislação: leis, resoluções e normas emitidas pelos órgãos de controles e Conselhos de Classes consideradas como uma importante contribuição para o desenvolvimento desse trabalho. A proposta apresentada propõe o desafio de debater sobre a importância dos princípios de contabilidade que transformados em normas, reforça a credibilidade dos dados e a reponsabilidade dos profissionais que lidam nessa área. Pretende-se com o debate destacar a relevância dos princípios de contabilidade sob a ótica da Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

O presente estudo realiza uma proposta de análise acerca dos princípios de contabilidade com foco para uma melhor compreensão da contabilidade pública, bem como a coerência destes princípios. Esta perspectiva analítica em relação aos princípios contábeis alinhavados pela legislação na área pública expõe demonstrações pontuais de situações que foram alteradas, que implicam mudanças na forma de analisar os princípios próprios, os quais ficaram mais claros com as convergências aos novos padrões contábeis.

De acordo com Slomski (2003), no Brasil, as primeiras tratativas visando à implantação de um sistema de contabilidade pública datam de 1808, com a criação do Erário Régio pelo Imperador D. João VI. Depois de alguns fracassos foi criada uma Comissão para organizar os serviços de contabilidade, aprovando o Código de Contabilidade em 1922, instituindo o Regulamento Geral de Contabilidade Pública. Posteriormente em 17 de março de 1964, foi editada a Lei n.º 4320, com a disposição preliminar em seu Artigo, com os seguintes dizeres; 1º: “Esta lei estatui normas gerais de direito financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, de acordo com o disposto no art. 5.º, Inciso XV, letra b, da Constituição Federal” (Machado, 2002).

É importante ressaltar que o artigo primeiro da Lei n.º 4320 continua com o mesmo texto até os dias atuais, mesmo após as novas edições (Machado, 2002). Verificando o texto do artigo percebe a ênfase em relatórios financeiros e na elaboração e execução do orçamento, isto demonstra que a contabilidade pública à época se preocupava e tinha como foco a elaboração e execução do orçamento, cujo sistema obedecia a princípios próprios determinados por legislação específica. Entretanto, Slomski (2001), considera que mesmo antes das convergências aos padrões internacionais, a contabilidade pública por ser uma contabilidade aplicada segue como as demais. Entende que a teoria da contabilidade, além dos princípios específicos, concentra-se no conjunto de princípios subjacentes e, presumivelmente, fundamentais para a prática contábil. Opinião que se encerra pelo reconhecimento por meio da Resolução n. 1374/11 – NBCCASP e NBCTSP EC, de que os princípios estão intrínsecos nos conceitos básicos da contabilidade.

Balizado nos conceitos que foram argumentados, os princípios de contabilidade revelam-se como o núcleo central da contabilidade e na sua condição como ciência, que representa a resposta da disciplina contábil aos postulados. Iudícibus (2000) afirma tratar-se de “[...] uma verdadeira postura filosófica e também prática diante do que antes apenas contemplávamos e admitíamos”.

Portanto, a proposta deste estudo foi a de uma reflexão balizada nos diversos posicionamentos dos especialistas, com o desafio de demonstrar e/ou esclarecer que os princípios de contabilidade se revelam como núcleo central da contabilidade, e a contabilidade aplicada ao setor público faz parte deste contexto.

## 2 ORIGEM E EVOLUÇÃO DA CONTABILIDADE

Recorrendo aos vários especialistas da área, é predominante a afirmativa que mesmo antes da era Cristã, nos percalços da história da humanidade a contabilidade sempre se fez presente pela busca do ser humano em registrar as atividades mercantis, dada a necessidade de controlar o patrimônio. Segundo Schmidt (2000), “[...] os povos primitivos usavam objetos da época para contabilizar suas coisas e animais”. Não tinham muitos recursos para contabilizar os seus patrimônios. Para Iudícibus et al., (2010), as primeiras povoações recorriam aos desenhos de uma ‘forma’, representada por um animal ou objeto, tracejando um risco ou desenho em sinal de quantidade ou qualidade, desse modo, conseguindo saber como e, quanto estimava seu patrimônio. Logo, os povos primitivos passaram a se preocupar com o que fazer com o excesso dando origem às relações e/ou processos de trocas.

Mesmo em época distante percebe que a contabilidade na sua origem está intimamente ligada à necessidade do ser humano, com a utilização dos seus bens, e de como e quanto consumir e, ainda, se têm que produzir a partir basicamente à medida que começa a adquirir maior quantidade de valores e bens, o que desencadeou a preocupação com o que fazer com o excesso, dando origem as relações de troca. Isto é, não era mais possível memorizar tudo que possuíam o que levou a necessidade de registrar os fatos ocorridos.

Deste contexto o sistema contábil evoluiu com a duplicação dos documentos e registros, se tornando diários e determinados por períodos, que já permitia um confronto de contas negativas ou positivas. “[...] Essa evolução se deu de forma natural, pelo movimento de relações com outras pessoas, gerando o débito e o crédito” (Sá, 1994).

Verifica-se ainda, por meio de registros históricos, que entre a era primitiva e científica houve o processo que eles chamam de era radical, em que os registros eram realizados para cumprir rotina. “[...] considera o período em que a contabilidade passa pelo registrar por registrar” (Herrmann Jr, 1972).

Os controles e/ou registros do período radical deu-se com a aparição dos livros para registros, com a utilização de papiros em um só registro, com o uso do critério compatível com a evolução da civilização (Sá, 1994).

A partir deste período, a contabilidade começou a ganhar status no momento em que entrou para a era científica. Houve uma evolução significativa neste período, o ser humano além de se preocupar com os ganhos, quis ir além, saber o que aconteceu e porque ocorreu. Ou seja, “[...] antes da era científica o homem não se preocupava em esclarecer as "racionais medidas", “[...] Eis a concepção de que se desenvolveram; com base nos usos, costumes e no senso comum” (Fávero et. al. 2011), para esclarecer as medidas racionais entre as suas necessidades e os meios em relação às suas posses para sobreviver.

A partir da evolução científica no período histórico conhecido como Renascença, entres os séculos XIII e XIV, a contabilidade é marcada de forma epistemológica, com o surgimento das contas por meio da *Summa de arithmetica, proportioni et proportionalitá*, no ano de 1494 (Martins; Lopes, 2005). Esta foi escrita pelo frei franciscano e professor Luca Pacioli, como uma seção sobre o sistema de escrituração por partidas dobradas, denominada como *Particularis de Computis et Scripturis* (Hendriksen; Breda, 1999).

Foi o período mais conhecido, porém o mais antigo que retrata a obra das partidas dobradas. Antes das partidas dobradas conhece-se, ainda, “[...] o livro de Leonardo Fibonacci, conhecido como um grande matemático e revisor contábil de Pisa” (Sá, 1995). Este período é marcado pelo movimento estratégico das conquistas territoriais, mas que já mostrava a importância do registro dos fenômenos patrimoniais, o que impulsionou uma grande revolução na contabilidade e quebra de paradigmas, que levaram a transformação da contabilidade como ciência (Sá, 1995).

Esta grande transformação da contabilidade como ciências ocorre a partir do século XIX, com a iniciação ao raciocínio científico da contabilidade (Sá, 1994). A era científica já pronunciava a contabilidade como um novo ramo do conhecimento humano, que levou a discussão e/ou os primeiros debates se realmente a contabilidade se tratava de uma ciência. Esse período da contabilidade como uma ciência se encerra com o surgimento da “era do conhecimento”, que contempla não só a evolução da contabilidade, mas todos os seguimentos constituindo-se de uma grande revolução, que a partir do século XX, romperam-se os paradigmas que, segundo Sá (1994), com as restrições impostas aos debates e/ou as indagações científicas e com as ousadias do pensamento humano, a contabilidade acabou se beneficiando.

Com os efeitos da globalização e os avanços tecnológicos que facilitaram a comunicação em tempo real e os procedimentos, houve a internalização dos procedimentos contábeis, conforme estudos protagonizados por (Hendriksen; Breda, 1999).

No Brasil, o avanço da área contábil se deu com maior ênfase, com a vinda das filiais de companhias internacionais que se constituíam de capital aberto e, por isso, obrigou em 1972, a criação da CVM – Comissão de Valores Mobiliários que provocou em 1976, a aprovação da Lei n.º 6404/76, conhecida pelos profissionais da área como lei das S/A. Esta lei foi alterada em 2007, pela Lei n.º 11638/07, em observância a adaptação e ajustes da contabilidade brasileira para as convergências aos padrões internacionais.

A importância da convergência foi clara e indiscutível, no sentido de facilitar os investimentos estrangeiros, além de trazer significativas alterações nas demonstrações contábeis. Lopes, Galdi e Lima (2009) ressaltam que os padrões editados pelo IASB <sup>1</sup>baseiam-se em princípios; com os princípios gerais de orientação e não em regras detalhadas, possibilitando que a essência econômica se evidencie.

Na esteira desse processo de convergências, o STN – Secretaria do Tesouro Nacional emitiu a Portaria n.º 184/08, com o objetivo de promover a busca da convergência aos padrões internacionais de contabilidade do setor público, respeitando os aspectos formais e conceituais estabelecidos na legislação vigente. Isto é, sem deixar de lado a Lei n.º 4320/64 e a Lei Complementar 101/00, LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal.

Desta feita, o Conselho Federal de Contabilidade em 2015, com a necessidade de aprimorar a CASP – Contabilidade Aplicada do Setor público criou uma comissão com o objetivo de avançar nesse processo de convergência das NBC TSP às do IPSAS<sup>2</sup>, decidindo adotar a convergência de maneira integral, entretanto, as normas internacionais passariam a ser traduzidas e adaptadas, sempre que necessário, à realidade brasileira respeitando as legislações já existentes.

Observando os mesmos procedimentos ocorridos no setor privado, a primeira norma da área pública de conversão foi a NBC TSP – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas entidades do setor público publicada em 2016. Com isso, os princípios de contabilidade tanto sob o ponto de vista do setor privado como do setor público, respeitando-se os princípios próprios e específicos da área pública, passaram a serem comportados dentro das normas específicas, NBC TG – Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade Resolução n.º 1374/11 NBCCASP e NBC TSP.

Neste sentido, não existe mais resolução específica para tratar dos princípios de contabilidade isoladamente, entende-se que os princípios estão intrínsecos a própria Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade.

---

<sup>1</sup> IASB – *International Accounting Standards Board*, Instituto responsável pela implantação das normas internacionais de contabilidade.

<sup>2</sup> IPSA – *International Public Sector Accounting Standards* Instituto internacional responsável pelas convergências dos padrões e procedimentos nos modos internacionais da CASP – Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

### 3 OS PRINCÍPIOS DE CONTABILIDADE

Não obstante aos argumentos já sintetizados nos itens anteriores, não se trata de nenhum exagero destacar a importância da contabilidade vista como ciência que possibilitou uma vasta especificidade, ampliando-se para vários ramos; contabilidade financeira, de custos, industrial, social, bancária, pública entre outras, contribuindo nas transações e negócios em todos os setores da economia. Por outro lado, devemos considerar que o acesso de toda a sua parte técnica operacional foi facilitado, com a ampliação desses serviços, as quais se definem como um conjunto de procedimentos e de processos ordenados e concretos aplicáveis na realização de objetos específicos. Santos (2001) acrescenta que a técnica não é apenas para fins materiais, mas também para fins abstratos, a qual tem alcance limitado à sua finalidade. Ela (técnica) também não é auto renovável, tornando-se obsoleta quando houver alteração no objetivo inicialmente proposto.

Todos esses pontos de vistas trazidos que contempla a contabilidade como objeto de estudo dentro da ciência e toda a sua gama técnica operacional, trazem no seu conjunto os princípios de contabilidade. Conforme referenciado por Santos (2001), a técnica não é apenas para fins materiais, mas também para fins abstratos. Portanto, este é um desafio para os profissionais que atuam na área contábil. “[...] Toda a estrutura conceitual básica da contabilidade representa o arcabouço teórico que define o ambiente no qual a contabilidade pode ser elaborada” (Fávero *et. al.*, 2011). Toda esta estrutura foi organizada de acordo com o raciocínio lógico dedutivo no qual parte de um contexto amplo para um específico: objetivos da contabilidade, postulados contábeis, princípios contábeis e as convenções contábeis.

Como o objetivo proposto por este estudo é os princípios de contabilidade, que está dentre as partes que estão organizadas de acordo o raciocínio lógico, com isso, a propositura do estudo é entendê-lo, que eles os (princípios), consubstanciam como linhas filosóficas da estrutura conceitual da contabilidade” (Iudícibus *et. al.* 2010). Entretanto, segundo o autor, na sua concepção “mesmo com todos os avanços importantes da ciência contábil no Brasil, esses princípios eram apenas contemplados e admitidos”.

Percebe a Resolução n.º 1374/11 – NBCCASP que os princípios estão intrínsecos às normas, sugerindo aos profissionais da área de contabilidade, que devem tê-lo como memória e não mais contemplados e/ou admitidos, afetando o comportamento do sujeito. Neste sentido, deve-se compreender que “[...] a teoria da contabilidade concentra-se no conjunto de princípios subjacentes e, presumivelmente, fundamentais para a prática contábil” (Slomski, 2001). Isto é, com a prática contábil estamos sendo conduzido a prática dos princípios, por se tratar de fundamentos para o fiel cumprimento das normas.

Explica-se com esses novos procedimentos trazidos pela Resolução n. 1374/11, que houve uma evolução importante, dispensando os princípios registrados em resolução própria como sempre houve no Brasil. A primeira Resolução n.º 530/81 editada contemplava a época, dezesseis princípios, os quais foram reduzidos para sete princípios com a publicação da Resolução n.º 950/93, em razão da evolução percebida na área da ciência contábil, que reclamava uma atualização substantiva e adjetiva dos princípios fundamentais de contabilidade a que se referia à resolução anterior. Posteriormente, esses princípios foram consolidados por outra Resolução n.º 1282/10, inclusive com a Edição também da Resolução n.º 1.111/07, específica sob as perspectivas do setor público. Todas essas resoluções foram revogadas com a edição da Resolução n.º 1374/11, com a interpretação de que os princípios estão fundamentados na própria Estrutura de Conceitos Básicos da Contabilidade, deixando de emitir resolução específica sobre os princípios. Significa que mesmo sendo revogados permanecem presentes no cotidiano contábil, na memória dos profissionais que atuam na área contábil.

A seguir será apresentado um quadro com os princípios e suas definições que norteiam as regras que se aplicam a prática da contabilidade, para fins de análise em função da propositura deste trabalho.

<b>Entidade</b>	É o princípio que reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade de diferenciação de um patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes. O Patrimônio nesta acepção não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.
<b>Continuidade</b>	<p>- A continuidade ou não da Entidade, bem como a sua vida definida ou provável, de ser considerada quando da classificação e avaliação das mutações patrimoniais, quantitativas e qualitativas.</p> <p>- A continuidade influencia o valor econômico dos ativos e, em muitos os casos, os valores ou os vencimentos dos passivos, especialmente quando a extinção da Entidade tem prazo determinado, previsto ou previsível.</p> <p>- A observância do princípio da Continuidade é indispensável à correta aplicação do princípio da Competência, por efeito de se relacionar diretamente à quantificação dos componentes patrimoniais e à formação do resultado, e de constituir dado importante para aferir a capacidade futura de geração de resultado.</p>
<b>Oportunidade</b>	<p>Refere-se simultaneamente, à tempestividade e à integridade do registro do patrimônio e das suas mutações, determinando que este seja feito de imediato e com a extensão correta, independente das causas que as originaram.</p> <p>Como resultado da observância do princípio da Oportunidade:</p> <p>I – desde que tecnicamente estimável, o registro das variações patrimoniais deve ser feito mesmo na hipótese de somente existir razoável certeza de sua ocorrência;</p> <p>II – o registro compreende os elementos quantitativos e qualitativos, contemplando os aspectos físicos e monetários;</p> <p>III – o registro deve ensejar o reconhecimento universal das variações ocorridas no patrimônio da Entidade, em um período de tempo determinado, base necessária para gerar informações úteis ao processo decisório da gestão.</p>
<b>Registro pelo Valor Original como Base de Valor</b>	<p>Os componentes do patrimônio devem ser registrados pelos valores originais das transações com o mundo exterior, expressos a valor presente na moeda do País, que serão mantidos na avaliação das variações patrimoniais posteriores, inclusive quando configurarem agregações ou decomposições no interior da Entidade.</p> <p>Princípio do Valor Original resulta:</p> <p>I – a avaliação dos componentes patrimoniais deve ser feita com base nos valores de entrada, considerando-se como tais os resultantes do consenso com os agentes externos ou da imposição destes;</p> <p>II- uma vez integrado no patrimônio, o bem direito ou obrigação não poderão ser alterados os seus valores intrínsecos, admitindo-se, tão somente, sua decomposição em elementos ou sua agregação, parcial ou integral, a outros elementos patrimoniais.</p> <p>III – o valor original será mantido enquanto o componente permanecer como parte do patrimônio, inclusive quando da saída deste;</p> <p>IV – os princípios da Atualização Monetária e do Registro pelo Valor Original são compatíveis entre si e complementares, dado que o primeiro apenas atualiza e mantém atualizado o valor de entrada;</p> <p>V – uso da moeda do País na tradução do valor dos componentes patrimoniais constitui imperativo de homogeneização quantitativa dos mesmos.</p>

<b>Competência</b>	<p>- As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado período em que correrem, sempre simultaneamente quando se o correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.</p> <p>- O princípio da competência determina quando as alterações no ativo ou no passivo resultam em aumento ou diminuição no patrimônio líquido, estabelecendo diretrizes para classificação das mutações patrimoniais, resultantes da observância do princípio da Oportunidade.</p> <p>- O reconhecimento simultâneo das receitas e despesas, quando correlatas, é consequência natural do respeito ao período em que ocorrer sua geração.</p> <p>As Receitas consideram-se realizadas:</p> <p>I – nas transações com terceiros, quando estes efetuarem o pagamento ou assumirem compromisso firme de efetivá-lo, quer pela investidura na propriedade de bens anteriormente pertencentes a Entidade, quer pela fruição de serviços por esta prestados;</p> <p>II – quando da extinção, parcial ou total, de um passivo, qualquer que seja o motivo, sem o desaparecimento concomitante de um ativo de valor igual ou maior;</p> <p>III – pela geração natural de novos ativos independentemente de intervenção de terceiros;</p> <p>IV – no recebimento efetivo de doações e subvenções.</p> <p>Consideram-se incorridas as despesas:</p> <p>I – quando deixar de existir o correspondente valor ativo, por transferência de sua propriedade para terceiros;</p> <p>II – pela diminuição ou extinção do valor econômico de um ativo;</p> <p>III – pelo surgimento de um passivo, sem o correspondente ativo.</p>
<b>Prudência</b>	<p>- O princípio da Prudência determina a adoção do menor valor para os componentes do ativo e do maior para os do Passivo, sempre que se apresentem alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o patrimônio líquido.</p> <p>- Este princípio impõe a escolha da hipótese de que resulte menor patrimônio líquido, quando se apresentarem opções igualmente aceitáveis diante dos demais princípios de contabilidade.</p> <p>- Somente se aplica às mutações posteriores, constituindo-se ordenamento indispensável à correta aplicação do princípio da Competência.</p> <p>- A aplicação do princípio da Prudência ganha ênfase quando, para definição dos valores relativos às variações patrimoniais, devem ser feitas estimativas que envolvem incertezas de grau variável.</p> <p>- A inobservância dos princípios fundamentais de contabilidade constitui infração às alíneas c, e do artigo 27 do Decreto-Lei 9.295, de 27 de maio de 1946 e quando aplicável, ao Código de Ética Profissional do Contabilista.</p>

**Figura 1. Princípios de contabilidade**

Fonte: ADAPTADO da Resolução n.º 1282/10 do CFC, revogada pela Resolução n.º 1374/11

Os princípios de contabilidade de acordo com o IASB estão intrínsecos a Estrutura de Conceitos Básicos da Contabilidade, e não farão parte mais de Resolução específica como ocorria no Brasil desde 1981.

Verificando o quadro com o resumo dos princípios percebe a relação entre um princípio e outro, todos com a observância as regras de modo atualizado. É importante ressaltar que os princípios estão intimamente vinculados a princípios comportamentais dos profissionais que atuam na área contábil, haja vista a constituição de punições impostas pelo Decreto-Lei n.º 9.295/46 e os contidos no Código de Ética Profissional do Contabilista verificado na descrição do princípio da prudência.

#### 4 PRINCÍPIOS DE CONTABILIDADE SOB AS PERSPECTIVAS DA CASP.

No Brasil nos primórdios em tempos de colonização, após a criação do Erário Régio datado de 1808, pelo Imperador D. João VI, como já referenciado por Slomski (2003), houve as primeiras tratativas visando à implementação de um sistema de contabilidade pública que pudesse atender as necessidades e/ou serviços do Erário, no entanto, não obtiveram sucesso. Depois de alguns fracassos foi criada uma comissão para organizar os serviços de contabilidade, aprovando o Código de Contabilidade em 1922, instituindo o Regulamento Geral de Contabilidade Pública. Com a criação de Regulamento Próprio como o próprio nome assim o consagra, explica a contabilidade pública sempre ser orientada por normas próprias.

A implementação de uma norma que pudesse consolidar a Contabilidade Pública, foi uma empreitada que reuniu esforços ao longo de vários anos, até que em 1940 a comissão convocada pelo governo brasileiro conseguiu aprovar o Decreto-Lei n.º 2416/40, instituído por aquela comissão para estudo e padronização da contabilidade pública.

Em decorrência da segunda guerra mundial o estudo não avançou como era de se esperar, sendo retomados a partir de 1949. Em 1964, surgiu a oportunidade de elaborar uma lei para submeter à aprovação do congresso nacional, a Lei n.º 4320/64 aprovada em 17 de março de 1964 com o objetivo, que estabelece em seu artigo primeiro, além de normas financeiras, a elaboração e execução dos orçamentos e balanços da União, Estados, Municípios e Distrito Federal, reforçado pelo o que está disposto no art. 5.º, inciso XV, letra b, da Constituição Federal.

A partir da Constituição de 1988, foi dado início a uma grande transformação na administração dos orçamentos públicos e na contabilidade, com novos conceitos implicando algumas alterações em razão do que foi concebido na Constituição Federal, sobre planejamento. Na seção II – Dos orçamentos da Constituição Federal, o artigo 165, nos seus incisos I, II e III, estabelece que é de iniciativa do Poder Executivo as Leis do Plano Plurianual, Leis de Diretrizes Orçamentárias e os Orçamentos anuais. E, que por meio de leis infraconstitucionais, impõe-se um planejamento de forma integrada, o que impactaria inevitavelmente na contabilidade.

Estas alterações foram necessárias e preparatórias para a implementação da Lei 101/00 – Lei Complementar (LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal), apoiando-se em quatro eixos: o planejamento, a transparência, o controle e a responsabilização, alterando não a forma, mais a essência da contabilidade pública como processo gerador de informações. Todas essas novas regras impostas por aquelas alterações, facilitaram o início do processo de convergências aos padrões internacionais de contabilidade.

Com os novos pronunciamentos que dizem respeito à contabilidade pública, agora denominada de CASP – Contabilidade Aplicada ao Setor Público tem como objetivo o de atender às necessidades de informação das organizações do setor público, com observância a um formato compatível com as legislações vigentes (Lei n.º 4320/64 e Lei Complementar n.º 101/00) e aos princípios de contabilidade, e adaptar-se tanto quanto possível às exigências dos agentes externos, principalmente às Normas Internacionais do Setor Público – IPSAS.

Uns dos pontos conflitantes cruciais impostas pela CASP de há muitos anos, antes das mudanças sob a égide da convergência internacional da contabilidade pública no Brasil, era em relação ao regime contábil. A literatura disponível entendia que o regime contábil era o regime misto. No entanto, o Manual da Receita Nacional disponível do Tesouro Nacional ([www.tesouro.fazenda.gov.br](http://www.tesouro.fazenda.gov.br)) traz a seguinte informação: “É comum encontrar na doutrina contábil a interpretação do artigo 35 da Lei n.º 4320/64, de que o regime contábil na área pública é o regime misto, isto é, regime de competência para a despesa e de caixa para a receita; art. 35. Pertencem ao exercício financeiro: I as receitas nele arrecadas; II as despesas nele legalmente empenhadas”. Mas o artigo 35 refere-se ao regime orçamentário e não ao regime contábil.

Mas, pelo viés orçamentário da Lei n.º 4320/64 e por inadequação dos contadores públicos e o foco da contabilidade ser o orçamento e sua execução, o regime misto do orçamento “contaminou” a contabilização dos atos e fatos contábeis. No entanto, se observarmos a Lei n.º 4320/64 percebe que ela está atualizada em relação ao regime contábil e as adequações as normas internacionais, observando o que diz o artigo 85: “Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitir o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, os levantamentos dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros”.

Percebe que a contabilidade mesmo antes da conversão tinha instrumentos capazes, de demonstrar a situação patrimonial, financeira, orçamentária e econômica com informações que possibilitava verificar se as metas programadas estavam sendo alcançadas como planejadas e providenciar as medidas necessárias caso desvios fossem detectados.

Desse modo, e atendendo o tema que fora proposto neste trabalho, apresenta a seguir um painel com os princípios de acordo com as normas e/ou resolução da Estrutura dos Conceitos Básicos da Contabilidade, em comparação aos princípios específicos (próprios) sob as perspectivas da Contabilidade Aplicada do Setor Público – CASP.

Princípios	Princípios Resolução 1374/11	Princípios Próprios – CF e 4320/64
<b>Entidade</b>	Reconhece o Patrimônio como objeto da contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, para diferenciar o que é particular no universo dos patrimônios existentes.	Na Entidade Pública este princípio se afirma para o ente público pela autonomia e responsabilização – <i>Accountability</i> , ligado ao § único do artigo 70 da CF. Prestarão contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utiliza, arrecade, guarde, gere ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária.
<b>Continuidade</b>	Pressupõe que a Entidade continuará em operação no futuro, considerando a mensuração e a apresentação dos componentes do patrimônio que levam as essas circunstâncias.	Na área pública estas circunstâncias estão vinculadas à finalidade do Estado que não é finita. O patrimônio tem uma destinação social e sua continuidade se dará enquanto perdurar a sua finalidade. Implica o gestor buscar a eficiência como premissa prevalecendo o interesse público.
<b>Oportunidade</b>	Este princípio refere-se ao processo de mensuração e apresentação dos componentes patrimoniais para produzir informações íntegras e tempestivas, com as seguintes características qualitativas: <b>Fundamentais:</b> relevância, apresentação e fidedigna; <b>Melhorias:</b> compreensibilidade, comparabilidade, Verificabilidade e tempestividade.	Todas essas características se aplicam integralmente na área pública, conforme está previsto na Lei n.º 101/00. Todos os relatórios devem ser publicados e apresentados em audiências públicas, trimestralmente ou bimestralmente dependendo do tamanho populacional do ente público. Depreende que se o relatório não for apresentado em tempo hábil perde a relevância, não foi tempestivo; assim como a apresentação dos dados não for clara perde a compreensibilidade.
<b>Registro pelo Valor Original como Base de Valor</b>	Determina que os componentes do patrimônio devam ser inicialmente registrados pelos valores originais das transações, expresso em moeda nacional, e as bases de mensuração poderão ser utilizadas em graus distintos e combinadas, ao longo do tempo de diferentes formas.	Este princípio está previsto no artigo 96 da Lei n.º 4320/64: “O levantamento geral dos bens móveis e imóveis terá por base o inventário analítico de cada unidade administrativa e os elementos da escrituração sintética na contabilidade”. São considerados os valores originais de entradas e corrigidos quando da realização ou valores de saídas. A diferença era a pouca importância dada aos componentes do Patrimônio.

<b>Competência</b>	Determina que os efeitos das transações e outros eventos sejam reconhecidos nos períodos a que se referem, independente do recebimento e pagamento.	Este princípio suscitava dúvida pela interpretação do art. 35 da Lei n.º 4320/64, e sempre foi conflitante. Tanto correspondem à verdade, que no Plano de Contas da CASP, foram criadas contas com a denominação “P”, para registrar aqueles ativos noticiados, sem reservas orçamentárias, como por exemplo; os precatórios judiciais. Mas já era antes das convergências internacional possível a sua aplicação integralmente.
<b>Prudência</b>	Este princípio determina a adoção do menor valor para os componentes do ativo e do maior para os do passivo, sempre que se apresentarem alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o patrimônio líquido.	Para esse princípio existem os indicadores da LDO para, além dos registros das dívidas, acompanhar o seu desenvolvimento. Existem os cálculos dos passivos contingentes que pode vir afetar o patrimônio (riscos fiscais) que devem ser demonstrados via relatórios para os órgãos de fiscalização (TCE), previstos na Lei n.º 101/00 – Lei de Responsabilidade Fiscal.

**Figura 2. Princípios de contabilidade versus princípios específicos (próprios)**

Fonte: O autor.

Percebe-se no quadro acima que os princípios próprios (específicos) da área pública, tem finalidade específica, mas, corroborando certa forma com os fundamentos dos princípios de contabilidade, todavia, os princípios específicos da área pública além ser uma regra tem uma carga jurídica importante, uma vez que Segundo Meirelles (1981), na área privada pode-se fazer tudo aquilo que a lei não proíbe, enquanto na área pública só pode fazer aquilo que a lei autoriza. Mesmo com esse arcabouço de normas jurídicas, ainda escapam ao cumprimento em algumas situações, por decisões políticas que, às vezes, extrapolam os limites técnicos.

Felizmente, tem-se observado que existe um esforço por parte dos especialistas da área contábil e, principalmente da área pública, na continuidade dos trabalhos de conversão que é fundamental, em um momento que percebe uma evolução da ciência contábil. É fato que a CASP é um instrumento de apoio à Administração Pública na busca de uma gestão moderna, eficiente e eficaz. Um dos principais objetivos da Contabilidade Aplicada ao Setor Público é permitir a identificação de governança e de contabilidade no âmbito do Estado, que seja satisfatória e responda aos anseios da população.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com os apanhados teóricos que balizaram o desenvolvimento deste estudo com vários especialistas referenciados, ficaram evidenciados que os princípios são fundamentos que correspondem aos alicerces da contabilidade, conforme Iudícibus (2000), consubstanciados como filosóficos.

Isso se verifica pela forma como a contabilidade teve origem e todo o seu processo de desenvolvimento, iniciado nos tempos primitivos pelos usos, costumes, senso comum e a necessidade de construir uma forma de quantificar e qualificar as suas posses como meio de sobrevivência. Percebe que, naqueles tempos, já existiam de certa forma, regras que utilizavam para conduzir a organização dos processos e sua operacionalidade, com a curiosidade de saber não só o quanto era as suas posses, mas o que tinham como excesso que poderiam ser trocados.

Mesmo em época distante a contabilidade estava ligada à necessidade do ser humano e, por isso, a sua transformação como ciência e seu pronunciamento como um novo ramo do conhecimento humano, possibilitou a sua expansão para vários outras áreas.

Sem dúvidas que essa expansão da contabilidade e seu desenvolvimento como ciência que a contempla como objeto de estudo, não sobreviveria somente sustentada pela técnica, sem

trazer no seu conjunto os princípios de contabilidade que se traduz como explorado neste estudo, sob o ponto de vista de vários especialistas, como uma assertiva.

Do exposto conclui-se que o tema trazido para a discussão de que a Contabilidade Aplicada ao Setor Público mesmo antes das convergências aos padrões internacionais de contabilidade, também se aplicava os princípios de contabilidade, no entanto, despertava desconfiança daqueles que militavam na área em razão de os princípios próprios específicos serem constituídos juridicamente para impor à administração pública, “[...] que só podem fazer aquilo que a lei autoriza”, conforme acentua Meirelles (1981), referenciado neste estudo.

Essa premissa de que os princípios de contabilidade já se aplicavam a contabilidade pública, pode ser explorada com a afirmação de Slomski (2001), que mesmo antes das convergências aos padrões internacionais, afirmava que a contabilidade pública por ser uma contabilidade aplicada, seguia como as demais, que a teoria da contabilidade além dos princípios específicos concentra-se no conjunto de princípios subjacentes e, presumivelmente, fundamentais para a prática contábil.

Como verificado neste estudo, percebe-se por trás dessa tese que muitos profissionais da área pública não tinham essa mesma percepção, por isso a afirmação de Slomski (2001). Isso deve aos conflitos demonstrados nos argumentos desse estudo, que a contabilidade pública tinha como objeto o orçamento com princípios próprios carregados de termos jurídicos, os quais levaram a interpretação de que o regime da contabilidade, conforme dispõe o artigo 35 da Lei n.º 4320/64 era misto.

Essa interpretação desencadeou a postura de entender o sistema patrimonial como regime misto, o que não se coaduna com o artigo 85 da Lei n.º 4320/64. O que levou a uma prática contábil não considerando o regime de competência, uma vez que as operações de despesas, por exemplo, eram consideradas no sistema patrimonial somente as despesas legalmente empenhadas.

Esta postura levou a STN – Secretaria do Tesouro Nacional responsável pela implantação de um novo modelo de contabilidade aplicada ao setor público, a criar contas específicas para atos e fatos que afetam o patrimônio, para que seus efeitos sejam evidenciados nas demonstrações e, posteriormente serem contemplados com os registros orçamentários.

Por fim, entendemos que, com esse estudo ficou claro a importância dos princípios de contabilidade como alicerce na prática da contabilidade aplicada ao setor público, corroborado pelos princípios específicos para a evolução da contabilidade na área pública. No entanto, este estudo fica aberto à discussão, uma vez que existem vários outros temas que podem ser explorados na área pública de modo a contribuir para sua evolução.

## REFERÊNCIAS

BRASIL, **Constituição Federativa de 1988**. Brasília: Senado Federal, Centro Gráfico, 1988.

\_\_\_\_\_. **Manual da Receita Nacional**. Brasília, Ministério da Fazenda, 2008.

[https://www.cjf.jus.br/cjf/orcamento-e-financas/manuais/Manual\\_Receita\\_Nacional.pdf/view](https://www.cjf.jus.br/cjf/orcamento-e-financas/manuais/Manual_Receita_Nacional.pdf/view)

CFC - Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução CFC n. 1.374**, de 08 de dezembro de 2011. <https://www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucao-cfc-1374-2011.htm>

FÁVERO Hamilton; LONARDINI, Mário; SOUZA, Clóvis de; TAKAKURA, Massakazu. **Contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2011.

FIPECAFI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis Atuárias e Financeiras. **Manual de contabilidade das sociedades por ações**: aplicável também as demais sociedades. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2000. 0 p.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

HENDRIKSEN, Eldon S.; BREDÁ, Michael E Van. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.

HERRMANN JR., Frederico. **Contabilidade Superior**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 1972.

IUDÍCIBUS, Sergio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos. **Manual de contabilidade societária**: aplicável a todas as sociedades de acordo com as normas internacionais e do CPC. São Paulo: Atlas, 2010.

IUDÍCIBUS, Sergio. **Teoria da Contabilidade**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

KHAIR, Amir Antônio. **Lei de Responsabilidade Fiscal**: guia de orientação para as prefeituras. Brasília: Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão; BNDES, 2000.

LOPES, Alexandro Broedel; GALDI, Fernando Caio; LIMA, Iran Siqueira. **Manual de Contabilidade e Tributação de instrumentos financeiros e derivativos**. São Paulo: Atlas, 2009.

MACHADO Jr., REIS, Heraldo Costa da. **A lei 4320/64 comentada**. 31 ed. Rio de Janeiro, IBAM, 2002/2003.

MARTINS, Eliseu; LOPES, Alexandro Broedel. **Teoria da Contabilidade**: nova abordagem. São Paulo: Atlas, 2005.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito municipal brasileiro**. 4ª ed. São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 1981.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Manual de Contabilidade Básica**. 8 ed. São Paulo: Atlas, 2012.

SÁ, Antônio Lopes de. **Teoria da Contabilidade**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 1994.

\_\_\_\_\_. **Princípios fundamentais de contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1995.

SANTOS, Luiz Carlos dos. **Contabilidade**: Arte, Técnica ou Ciência. 2001. Disponível em: <http://www.ocontador.jex.com.br/contabilidade/contabilidade+arte+tecnica+ou+ciencia+>. Acesso em: 02 abr. 2021.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de contabilidade pública**: um enfoque na contabilidade municipal. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de contabilidade**: um enfoque na contabilidade municipal, de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal. São Paulo: Atlas, 2001.

SCHMIDT, Paulo: **História do Pensamento Contábil**. Porto Alegre: Bookman, 2000.

*GeCont*, v. 8, n. 1, Floriano-PI, Jan-Jun. 2023.