

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS

**Alterações trazidas pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao
Setor Público (NBCASP) para a Contabilidade Pública**

Tailine Kovalski Lopes

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado em cumprimento às
exigências do Curso de Ciências
Contábeis e Atuariais para a obtenção do
diploma de graduação.

Orientador: Ceno Odilo Kops

PORTO ALEGRE
2010

Alterações trazidas pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) para a Contabilidade Pública

Resumo

Acompanhando a tendência internacional de convergência dos padrões contábeis, foram publicadas em 2008, pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), as primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCASP. Tais normas fazem parte das ações delineadas pelo CFC para a convergência contábil no setor público, que no Brasil é almejada para 2012. O objetivo principal desse estudo foi evidenciar as principais alterações trazidas por essas novas regras para a Contabilidade Pública, valendo-se da pesquisa bibliográfica, quanto aos procedimentos técnicos, e descritiva, quanto aos seus objetivos.

Palavras-chave: NBCASP; Contabilidade Pública; convergência.

Introdução

A Contabilidade Pública é um ramo de aplicação da Contabilidade Geral que tem por objetivo evidenciar o patrimônio público e suas modificações.

Para o desenvolvimento desse objetivo, é necessário o cumprimento dos princípios fundamentais de contabilidade e da legislação aplicável ao setor.

A Lei 4320/64 é a norma em vigor de maior importância no que diz respeito à definição de procedimentos específicos para a contabilidade das entidades do setor público (MOTA, 2009, p. 11). Ela dispõe sobre normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

Outra referência importante é a Lei Complementar 101/00, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que traz normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal (LIMA; SANTANA; GUEDES, 2009, p. 17).

Também devem ser seguidos outros regulamentos, tais como portarias, instruções normativas e decretos.

Atualmente, a Contabilidade encontra-se num amplo processo de convergência aos padrões internacionais em seus diversos ramos. De acordo com Feijó (2008), o objetivo da convergência no Brasil é contribuir para o desenvolvimento sustentável do país, por meio da reforma contábil e de auditoria que resulte numa maior transparência das informações financeiras utilizadas pelo mercado, bem como o aprimoramento das práticas profissionais no âmbito do setor privado e do setor público.

Em relação à Contabilidade Societária brasileira, esse processo de convergência foi intensificado em função das alterações promovidas pela Lei nº 11.638, de 27 de dezembro de 2007, e tem sido tema de muitas discussões sobre o assunto (CARLIN, 2008).

A convergência contábil, no entanto, é mais abrangente. Ela atinge também a Contabilidade Pública.

Diante deste novo cenário, foram publicadas no final do ano de 2008, pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), sob a denominação de NBC T 16. Elas versam sobre os tópicos relacionados no quadro 1.

NBC T 16.1	Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação
NBC T 16.2	Patrimônio e Sistemas Contábeis
NBC T 16.3	Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil
NBC T 16.4	Transações no Setor Público
NBC T 16.5	Registro Contábil
NBC T 16.6	Demonstrações Contábeis
NBC T 16.7	Consolidação das Demonstrações Contábeis
NBC T 16.8	Controle Interno
NBC T 16.9	Depreciação, Amortização e Exaustão
NBC T 16.10	Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público

Quadro 1 – Relação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público
Fonte: Elaborado a partir do CFC

As NBCASP são uma iniciativa de convergência dos padrões contábeis brasileiros aos internacionais, com a justificativa de que é importante que os entes públicos forneçam informações contábeis transparentes e comparáveis, que sejam compreendidas por analistas financeiros, investidores, auditores, contabilistas e demais usuários, independente de sua localização e origem (SIU, 2010, p. 16). De acordo com Lucy Melita Vaz (2008, p. 10), em matéria ao Jornal CRCRJ, a disseminação das normas é o primeiro passo para inserir o país e a Contabilidade Pública no processo de convergência com as práticas internacionais.

A Secretaria Nacional do Tesouro (STN) participou nesse movimento da Contabilidade Pública por meio da Portaria do Ministério da Fazenda nº 184, de 25 de agosto de 2008. Essa Portaria determina à STN o desenvolvimento de ações no sentido de promover a convergência com as Normas Internacionais de Contabilidade publicadas pela *International Federation of Accountants* – IFAC e às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade.

Dentro deste contexto, percebe-se a relevância de compreender as mudanças que estão ocorrendo na Contabilidade Pública e – certamente – as NBCASP têm um papel fundamental dentro da necessidade de convergir para um padrão internacional.

Etapas para a convergência na Contabilidade Pública

Acompanhando a tendência de internacionalização das normas contábeis, o CFC, por meio da Resolução 1.103/07, criou o Comitê Gestor de Convergência Brasil. Esse Comitê tem, entre suas atribuições, a tarefa de identificar e monitorar as ações a serem implantadas para viabilizar a convergência das normas contábeis e de auditoria.

Na Contabilidade Pública, a convergência aos padrões internacionais pode ser descrita, em termos amplos, em torno de quatro ações delineadas pelo CFC, conforme o quadro 2 (CARLIN, 2009).

Ação 1 – Elaboração, discussão e apresentação de Projeto de Lei para alteração da Lei 4.320/64
Ação 2 – Elaboração, ampla discussão e edição das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP)
Ação 3 – Tradução das <i>International Public Setor Accounting Standards</i> (IPSAS)
Ação 4 – Convergência das NBCASP às IPSAS até 2012

Quadro 2 – Ações e projetos do CFC para a convergência no setor público

Fonte: Elaborado a partir do CFC

Para a realização da ação 1, foi criado em 2004, pelo Conselho Federal de Contabilidade, um grupo de trabalho para realizar um estudo e apresentar propostas para alteração da Lei 4.320/64. Esse projeto foi submetido à ampla discussão pelo Grupo Assessor das NBCASP para posterior envio a Coordenadoria Parlamentar do CFC, devendo – então – ser encaminhado ao Congresso Nacional, após a incorporação das bases conceituais previstas nas NBCASP.

Quanto à ação 2, as NBCASP, elas passaram por um processo de elaboração, ampla discussão e edição.

Em meados de 2006, a então diretoria do CFC, estabeleceu como uma das metas de sua gestão a edição, pela primeira vez, de Normas Brasileiras de Contabilidade específicas para o setor público. A partir de então, foi criado o Grupo Assessor das NBCASP para trabalhar e coordenar os esforços nesse sentido (SEMINÁRIO..., 2008, p. 11).

O processo de elaboração dessas normas foi realizado a partir do envolvimento e colaboração de diversos profissionais da contabilidade, iniciando-se com o convite e a nomeação, pelo CFC, por meio de portaria, de profissionais de notória especialização que atuaram como relatores e revisores.

Após a apreciação pelo Grupo Assessor, as minutas das normas foram colocadas em audiência pública eletrônica para o recebimento de sugestões.

O próximo passo foi a realização de seis seminários regionais, para a discussão presencial, e de um seminário nacional, para a apresentação do texto final após a incorporação das sugestões e contribuições recebidas.

O texto final foi submetido à apreciação da Câmara Técnica e do Plenário do CFC, para aprovação e publicação. Em novembro de 2008, foram publicadas as dez primeiras NBACASP e, atualmente, a NBC T 16.11 está em processo de elaboração.

Na ação 3, tradução das IPSAS, foi solicitada autorização à IFAC para a tradução das 26 IPSAS e, para realização desse trabalho, foi contratada uma empresa especializada (MAIOR, 2009). Essa etapa é importante para que todos os contabilistas tenham acesso às

normas internacionais e possam contribuir para o avanço da Contabilidade Pública (SILVA, 2008, p. 10).

A ação 4, convergência das NBCASP às IPSAS, é almejada para 2012 de acordo com o plano de ação do Comitê Gestor de Convergência Brasil. Tal tarefa deverá ser encabeçada pelo sistema CFC/CRCs e pela Secretaria do Tesouro Nacional, conforme determina a portaria do Ministério da Fazenda nº 184/08 (IMPLANTAÇÃO..., 2009, p. 13).

Assim, visando uma melhor compreensão desse processo evolutivo, são apresentadas, a seguir, as principais alterações trazidas pelas NBCASP para a Contabilidade Pública.

NBC T 16.1 – Conceituação, objeto e campo de aplicação

A NBC T 16.1, publicada pela Resolução CFC 1.128/08, dispõe sobre a conceituação, objeto e campo de aplicação da Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

Conforme essa Resolução, a Contabilidade Aplicada ao Setor Público é o ramo da Ciência Contábil que aplica, no processo gerador de informação, os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as normas contábeis orientadas para o controle patrimonial das entidades do setor público.

Quanto ao seu objeto, a norma define como sendo o patrimônio público.

No entanto, a Contabilidade Pública tem a necessidade – estabelecida por disposições legais, como nos artigos 89, 90 e 105 da Lei 4.320/64 – de evidenciar o orçamento e sua execução, bem como situações não compreendidas no patrimônio, mas que possam vir a afetá-lo. Dessa forma, mesmo que a NBC T 16.1 estabeleça apenas o patrimônio como objeto da Contabilidade, ela deve registrar, controlar e evidenciar também o orçamento e os atos administrativos (MOTA, 2009, p. 224).

No tocante ao campo de aplicação, percebia-se antes das NBCASP, uma ausência de consenso entre os autores sobre o rol de entidades da administração indireta que deveriam observar as normas de Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

Conforme Kohama (2009, p. 25), a área de atuação da Contabilidade Pública compreende as entidades de direito público interno, ou seja, União, Estados, Distrito Federal e Municípios e respectivas autarquias. Entendimento corroborado por Angélico (1995, p. 108), que em sua obra estabelece: “o campo de aplicação da Contabilidade Pública é restrito à

administração pública nos seus três níveis de governo: Governo federal, Governos estaduais, municipais e correspondentes autarquias”.

Já na opinião de Piscitelli *et al.* (1990, p. 15), devem obediência às regras de Contabilidade Pública as pessoas jurídicas de direito público, bem como algumas de suas entidades vinculadas (empresas públicas e fundações), pelo menos quando utilizem recursos à conta do Orçamento Público– apresentando, assim, uma visão um pouco diferente dos autores supracitados.

Com o advento da NBC T 16.1, além de regulamentar o assunto, a norma inova ampliando sua abrangência, dispondo o seguinte: “O campo de aplicação da Contabilidade Aplicada ao Setor Público abrange todas as entidades do setor público”; entendidas como entidade do setor público os órgãos, fundos, 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 – equiparando-se também, para fins contábeis, as pessoas físicas que recebem de órgãos públicos, subvenção, benefício ou incentivo, fiscal ou creditício.

Porém, é apresentada uma divisão quanto à observância e aplicação das normas e regras próprias da Contabilidade Pública, considerando-se o seguinte escopo: devem ser integralmente aplicadas pelas entidades governamentais, serviços sociais e conselhos profissionais; e parcialmente aplicadas pelas demais entidades do setor público (aquelas que recebam, guardem, movimentem, gerenciem ou apliquem recursos públicos).

Cabe destacar que não é definida a abrangência da expressão “parcialmente aplicadas”, o que deverá ser objeto de regulamentação pelos órgãos competentes (MOTA, 2009, p. 237).

NBC T 16.2 – Patrimônio e sistemas contábeis

A NBC T 16.2 estabelece a conceituação de patrimônio público e sua classificação sob o enfoque contábil, bem como o conceito e a estrutura do sistema de informação contábil.

De acordo com essa norma, patrimônio público é o conjunto de direitos e bens, tangíveis ou intangíveis, onerados ou não, adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados por entidades do setor público, que seja portador ou represente um

fluxo de benefícios, presentes ou futuros, decorrentes da prestação de serviços públicos ou da exploração econômica por entidade do setor público e suas obrigações.

Em relação a essa definição, Siu (2010, p. 18) comenta que ela tem a simplicidade necessária para que os profissionais compreendam com clareza o significado de patrimônio público.

Quanto ao sistema contábil, a NBC T 16.2 o caracteriza como sendo a estrutura de informação sobre a identificação, mensuração, avaliação, registro, controle e evidenciação dos atos e dos fatos da gestão do patrimônio público, tendo por objetivo orientar e suprir o processo decisório, a prestação de contas e a instrumentalização do controle social. Ele está estruturado nos seguintes subsistemas:

- Orçamentário: registra, processa e evidencia os atos e os fatos relacionados ao planejamento orçamentário e sua execução;
- Patrimonial: registra, processa e evidencia os fatos financeiros e não financeiros relacionados com as variações qualitativas e quantitativas do patrimônio público;
- Custos: registra, processa e evidencia os custos dos bens e serviços, produzidos e ofertados à sociedade pela entidade pública;
- Compensação: registra, processa e evidencia os atos de gestão que possam vir a modificar o patrimônio da entidade do setor público, bem como aqueles com a função específica de controle.

Aqui se percebem duas inovações em relação à tradicional classificação dos sistemas (denominados pelas NBCASP de subsistemas) em orçamentário, financeiro, patrimonial e de compensação, pois acrescenta-se o subsistema de custos e elimina-se o subsistema financeiro.

Darós e Pereira (2009) fazem uma oportuna observação de que já existia a necessidade imposta por lei – nos artigos 99 da Lei 4320/64 (no âmbito dos serviços públicos industriais) e 50, § 3º da LRF (ampliando para toda administração pública) – de implantação de um sistema de custos. Assim, as NBCASP servem de reforço a essa exigência.

No tocante ao subsistema financeiro, ele estava contemplado na redação inicial da NBC T 16.2, sendo eliminado por alteração trazida pela resolução nº 1.268/09 do CFC, que incorporou os fatos financeiros ao subsistema patrimonial.

NBC T 16.3 – Planejamento e seus instrumentos sob o enfoque contábil

A NBC T 16.3 apresenta as bases para o controle contábil do planejamento desenvolvido pelas entidades do setor público, expressos em planos hierarquicamente interligados.

Esta norma traz a seguinte definição de planejamento:

Processo contínuo e dinâmico voltado à identificação das melhores alternativas para o alcance da missão institucional, incluindo a definição de objetivos, metas, meios, metodologia, prazos de execução, custos e responsabilidades, materializados em planos hierarquicamente interligados.

No Brasil, os planos hierarquicamente interligados que materializam o planejamento são:

- Plano plurianual (PPA), que representa o planejamento estratégico, tendo como objetivo principal o estabelecimento de diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal;
- Lei de diretrizes orçamentárias (LDO), que estabelece as metas e prioridades da administração pública federal e orienta a elaboração da LOA;
- Lei orçamentária anual (LOA), que representa o planejamento operacional e visa estimar a receita e fixar a despesa (MOTA, 2009, p. 28).

Segundo Silva (2009, p. 181), o objetivo do processo de planejamento é a seleção racional das alternativas para ação governamental em conformidade com os meios disponíveis, visto que se houvessem recursos ilimitados, não haveria necessidade de planejamento.

Todavia, de nada adiantaria ter um planejamento se não existisse um controle sobre sua execução. Neste sentido, a NBC T 16.3 estabelece que a Contabilidade Aplicada ao Setor Público deve comparar as metas programadas com as realizadas, evidenciando as diferenças relevantes em nota explicativa. Também prevê que na avaliação da execução dos planos hierarquicamente interligados devem ser evidenciados as eventuais restrições ocorridas e seus impactos.

A contribuição da NBC T 16.3 é justamente a previsão normativa das bases para o controle contábil sobre os instrumentos de planejamento. De acordo com Darós e Pereira (2009), esta norma amplia tal controle, pois além de evidenciar a execução orçamentária anual

(LOA), também pretende acompanhar o cumprimento das metas estratégicas contidas no plano plurianual.

NBC T 16.4 – Transações no setor público

A NBC T 16.4 estabelece conceitos, natureza e tipicidades de transações no setor público. Segundo Ribeiro (2009), essa norma justifica-se pelo fato da dinâmica das transações no setor público e seu reflexo no patrimônio demandarem o aperfeiçoamento dos conceitos relativos à gestão da coisa pública.

A norma define transação no setor público como os atos e os fatos que provoquem alterações qualitativas ou quantitativas, efetivas ou potenciais, no patrimônio das entidades do setor público, determinando que as mesmas devem ser registradas com base nos Princípios Fundamentais de Contabilidade e nas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

De acordo com Siu (2010, p. 18), a NBC T 16.4 pode ser considerada inovadora porque traz uma nova visão das transações no setor público, classificando-as em:

- Econômico-financeiras: correspondem às transações originadas de fatos que afetam o patrimônio público, resultantes ou independentes da execução orçamentária, podendo provocar alterações qualitativas ou quantitativas, efetivas ou potenciais;

- Administrativas: correspondem as transações originadas de atos administrativos que não afetam o patrimônio público, com o objetivo de dar cumprimento às metas programadas e manter em funcionamento as atividades da entidade do setor público.

A NBC T 16.4 estabelece também o conceito de variações patrimoniais –“são transações que promovem alterações nos elementos patrimoniais das entidades do setor público, mesmo em caráter compensatório, afetando, ou não, o seu resultado” – e as segrega em:

- Variações quantitativas: aquelas resultantes de transações que aumentam ou diminuem o patrimônio líquido;

- Variações qualitativas: aquelas resultantes de transações que alteram a composição dos elementos patrimoniais, sem afetar o patrimônio líquido.

No entendimento de Kohama (2009, p. 178), variação patrimonial é a alteração no valor de qualquer elemento patrimonial, não fazendo distinção em qualitativas e quantitativas. Para Mota (2009, p. 288), variações patrimoniais são apenas as alterações quantitativas, embora considere que seja papel da Contabilidade Pública evidenciar todas as operações que envolvem o patrimônio público, qualitativas ou quantitativas, para fins de maior transparência. Assim, percebe-se que a definição trazida pela NBCASP é mais abrangente.

Por fim, a norma também trata das transações envolvendo valores de terceiros, que são aquelas em que a entidade do setor público responde como fiel depositária e que não modificam o patrimônio líquido, as quais devem ser demonstradas de forma segregada.

NBC T 16.5 – Registro contábil

A NBC T 16.5 dispõe sobre os critérios para o registro dos atos e fatos que afetem ou possam vir a afetar o patrimônio das entidades do setor público, apresenta formalidades do registro contábil, trata da segurança da documentação contábil e discorre sobre o reconhecimento, mensuração ou avaliação aplicáveis.

No que tange as formalidades, a norma estabelece que devem ser mantidos procedimentos uniformes de registros contábeis, por meio de processo manual, mecânico ou eletrônico, apresentados em ordem cronológica. Estabelece, também, que as entidades do setor público devem manter sistema de informação contábil refletido em plano de contas, o qual deve conter os seguintes atributos:

- terminologia das contas e sua adequada codificação, bem como a indicação do subsistema a que pertence, a natureza e o grau de desdobramento, permitindo os registros de valores e a integração dos subsistemas;
- a função das contas;
- o funcionamento das contas;
- a utilização do método das partidas dobradas em todos os registros dos atos e dos fatos que afetem ou possam vir a afetar o patrimônio das entidades do setor público;
- contas específicas para a apuração de custos;
- tabela de codificação de registros que identifique o tipo de transação, as contas envolvidas, a movimentação a débito e a crédito e os subsistemas utilizados.

Em relação ao plano de contas, Mota (2009, p. 365) salienta que a NBCASP deixa clara a orientação de que se contemple o rol de contas com sua descrição pormenorizada e respectivos atributos, bem como a necessidade de utilização do método das partidas dobradas por meio de tabela de codificação de registros contábeis (tabela de eventos) e a criação de contas específicas para apuração de custos. Cabe citar ainda, que a Secretaria do Tesouro Nacional desenvolveu a 2ª edição do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, que é um plano de contas único de abrangência nacional, visando à padronização da estrutura de contas no setor público brasileiro.

Ao tratar da segurança da documentação contábil, a norma estabelece que devem ser desenvolvidos procedimentos que garantam a segurança, a preservação e a disponibilidade dos documentos e registros contábeis mantidas em sistemas eletrônicos. Também permite que os documentos em papel sejam digitalizados e armazenados em meio magnético ou eletrônico.

Quando ao regime de reconhecimento contábil, a Lei 4.320/64 dispõe em seu artigo 35, o seguinte:

“Art. 35 – Pertencem ao exercício financeiro:

- I. as receitas nele arrecadadas;
- II. as despesas nele legalmente empenhadas”.

A NBC T 16.5 vai trazer uma nova perspectiva, como pode ser percebido no trecho transcrito a seguir:

Os registros contábeis devem ser realizados e os seus efeitos evidenciados nas demonstrações contábeis do período com os quais se relacionam, reconhecidos, portanto, pelos respectivos fatos geradores, independentemente do momento da execução orçamentária.

Assim, o regime de competência deve ser adotado para as receitas e as despesas, estando em conformidade com o princípio da competência. Segundo Darós e Pereira (2009), esse posicionamento da NBCASP demonstra um desprendimento do foco estritamente orçamentário e reforça a implantação de uma contabilidade pública com visão patrimonial, que evidencie todos os atos e fatos, prevalecendo a essência da contabilidade: a evidenciação das alterações no patrimônio da entidade.

Outro aspecto determinado pela norma é a aplicação pelas entidades do setor público de métodos de mensuração ou avaliação dos ativos e dos passivos que permitam o reconhecimento dos ganhos e das perdas patrimoniais.

Finalizando, a NBC T 16.5 dispõe que no caso de ausência de norma contábil aplicada ao setor público, o contador deve recorrer, subsidiariamente e nesta ordem, as normas nacionais e internacionais que tratem de temas similares, evidenciando os procedimentos e os impactos em notas explicativas.

NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis

Esta norma determina as demonstrações contábeis a serem elaboradas e divulgadas pelas entidades públicas.

A Lei 4.320/64, em seu artigo 101, estabelece como demonstrativos contábeis obrigatórios o balanço patrimonial, o balanço orçamentário, o balanço financeiro e a demonstração das variações patrimoniais. A NBC T 16.6 acrescenta dois novos itens a essa lista: a demonstração dos fluxos de caixa e a demonstração do resultado econômico.

Outra inovação apresentada pela norma refere-se à estrutura do balanço patrimonial em relação à apresentada pela Lei 4.320/64, estabelecendo que a classificação dos componentes patrimoniais deve levar em consideração a segregação em circulantes e não circulantes, com base nos atributos de conversibilidade e exigibilidade. Além disso, também dispõe que o patrimônio líquido deve evidenciar separadamente o resultado do período e o resultado acumulado de períodos anteriores.

Quanto à demonstração dos fluxos de caixa, seu objetivo é evidenciar as movimentações havidas nos itens de caixa e equivalentes de caixa, segregando os fluxos em operacional, de investimento e de financiamento (MOTA, 2009, p.603). Para sua elaboração pode ser utilizado o método direto (que evidencia as movimentações no caixa e nos seus equivalentes a partir das principais classes de recebimentos e pagamentos brutos) ou o método indireto (que obtém o fluxo financeiro a partir de ajustes realizados no resultado patrimonial).

Segundo Mota (2009, p. 603) a demonstração do fluxo de caixa demonstra de modo analítico o montante líquido de caixa gerado no exercício financeiro (geração de caixa líquido) e permite o conhecimento das origens e aplicações de caixa. Se um órgão público for capaz de gerar caixa a partir de suas operações, então é provável que apresente boa saúde financeira no futuro. Já a mesma interpretação não é válida no caso da geração de caixa a partir das atividades de investimento e de financiamento, pois em algum momento no futuro

pode haver dificuldade de repetir essa situação, visto que as fontes de caixa “investimentos” e “financiamentos” têm menor potencial que a fonte “operações”.

Sobre a demonstração do resultado econômico, de acordo com a NBC T 16.6, ela objetiva evidenciar o resultado econômico das ações do setor público. Deve ser elaborada levando em consideração sua interligação com o sistema de custos e apresentar na forma dedutiva, pelo menos, a seguinte estrutura:

- receita econômica dos serviços prestados e dos bens e ou produtos fornecidos;
- custos e despesas identificados com a execução da ação pública;
- resultado econômico apurado.

Cabe destacar, ainda, que as notas explicativas são parte integrantes das demonstrações contábeis, devendo conter: os critérios utilizados para elaboração das demonstrações contábeis, as informações de naturezas patrimonial, orçamentária, econômica, financeira, legal, física, social e de desempenho e outros eventos que não tenham sido suficientemente divulgados ou que não tenham sido contemplados nos demonstrativos.

A norma estabelece que as demonstrações contábeis devem ser apresentadas com os valores referentes ao exercício anterior. A divulgação deve ser feita: na imprensa oficial; nos órgãos de controle interno e externo, associações e conselhos representativos; para a sociedade nos locais e prazos estabelecidos; em meio de comunicação eletrônica de acesso público.

NBC T 16.7 – Consolidação das demonstrações contábeis

A NBC T 16.7 apresenta conceitos, abrangência e procedimentos para consolidação de demonstrações contábeis das entidades do setor público, definindo consolidação das demonstrações contábeis como o processo que ocorre pela soma ou pela agregação de saldos ou grupo de contas, eliminadas as transações entre as entidades incluídas na consolidação, formando uma unidade contábil consolidada.

Segundo esta norma, o objetivo da consolidação das demonstrações é o conhecimento e a divulgação de macroagregados do setor público, a obtenção de uma visão global sobre o resultado e a instrumentalização do controle social.

A Lei 4.320/64, em seu artigo 111, trata da consolidação estabelecendo que “o Conselho Técnico de Economia e Finanças do Ministério da Fazenda [...] organizará e publicará o balanço consolidado das contas da União, Estados, Municípios e Distrito Federal, suas autarquias e outras entidades, bem como um quadro estruturalmente idêntico, baseado em dados orçamentários”. No entanto, o Conselho Técnico de Economia já foi extinto, sendo essa responsabilidade agora do Órgão Central de Contabilidade da União (SILVA, 2007, p. 333). A Lei Complementar 101/00 também trata do assunto, estabelecendo no artigo 51 que o Poder Executivo da União promoverá a consolidação, nacional e por esfera de governo, das contas da Federação relativas ao exercício anterior.

A NBCASP dispõe sobre os procedimentos que devem ser observados para a elaboração dos demonstrativos consolidados. Dentre os aspectos a serem seguidos, a norma determina que não devem ser efetuados quaisquer lançamentos na escrituração das entidades que formam a unidade contábil para fins de consolidação, devendo os ajustes e exclusões ser feitos em documentos auxiliares. Estabelece, também, que as demonstrações contábeis das entidades do setor público, para fins de consolidação, devem ser elaboradas na mesma data, admitindo-se a defasagem de até três meses, desde que os efeitos relevantes sejam divulgados em nota explicativa.

Complementando tais demonstrações, devem ser divulgadas notas explicativas que contenham, no mínimo: a identificação e as características das entidades do setor público incluídas na consolidação; os procedimentos adotados; a razão dos componentes patrimoniais de uma ou mais entidades do setor público utilizar critérios diferentes de avaliação, quando for o caso; a natureza e o montante dos ajustes efetuados e os eventos posteriores ao encerramento do exercício que possam ter efeitos relevantes sobre as demonstrações contábeis consolidadas.

NBC T 16.8 – Controle interno

Esta norma estabelece referenciais para o controle interno como suporte do sistema de informação contábil, determina sua abrangência, sua classificação, sua estrutura e componentes.

O controle interno sob o enfoque contábil, de acordo com a NBC T 16.8, é compreendido pelo conjunto de recursos, métodos, procedimentos e processos adotados pela entidade do setor público com os seguintes propósitos: salvaguardar os ativos e assegurar a veracidade dos componentes patrimoniais; dar conformidade aos registros contábeis em relação ao ato correspondente; propiciar a obtenção de informação oportuna e adequada; estimular a adesão às normas e às diretrizes fixadas; contribuir para promoção da eficiência operacional da entidade e auxiliar na prevenção de práticas ineficientes e antieconômicas, erros, fraudes, malversação, abusos, desvios e outras inadequações.

Sobre esse aspecto, Darós e Pereira (2009) comentam que a NBCASP apresenta de modo amplo o campo de atuação para o controle interno contábil, visto que abrange todo o patrimônio da entidade. Tal fato se opõe a visão estritamente orçamentária imposta pela Lei 4.320/64 – que dispõe em seu artigo 77 que o controle interno deve verificar de forma prévia, concomitante e subsequente a legalidade dos atos da execução orçamentária – e reforça o estabelecido na LRF – que no artigo 59 determina que o controle interno deve fiscalizar o cumprimento nas metas estabelecidas na Lei de Diretrizes Orçamentárias e os limites: das dívidas consolidada e mobiliária, das despesas com pessoal, para contratação de operações de crédito, para concessão de garantias e para a inscrição em restos a pagar.

A NBC T 16.8 estabelece que o controle interno compreende: a preservação do patrimônio público, o controle da execução das ações que integram os programas e a observância às leis, aos regulamentos e às diretrizes estabelecidas. Além desses itens, Flores (2010) complementa com os seguintes pontos: garantia da veracidade das informações, prevenção e detecção de erros e fraudes.

Conforme a norma, o controle interno deve ser exercido em todos os níveis da entidade do setor público.

NBC T 16.9 – Depreciação, amortização e exaustão

A NBC T 16.9 estabelece critérios e procedimentos para o registro contábil da depreciação, da amortização e da exaustão.

Segundo Silva (2009, p. 135-136), a maioria dos ativos imobilizados possui vida útil limitada e, portanto, sua utilização pelas entidades públicas ocorrerá durante um número finito

de períodos contábeis futuros. Dessa forma, o sistema contábil deve incluir nos períodos contábeis em que o ativo for utilizado a apropriação gradativa de seu valor como custo ou despesa sob a denominação de amortização, depreciação e exaustão, dependendo de sua natureza.

Todavia, como aponta o autor, a questão da contabilização da perda de valor ao longo do tempo tem sido motivo de controvérsia entre os profissionais do setor público devido à ênfase dada à Contabilidade Orçamentária como instrumento de controle da legalidade dos atos e apuração da responsabilidade a cada período de vigência da Lei Orçamentária. Esta postura tem levado a Contabilidade Pública a não evidenciar integral do patrimônio.

Nesse sentido, Ribeiro (2009) comenta que as práticas contábeis do setor público ao longo dos anos, em decorrência da interpretação de dispositivos legais e normativos, levaram a não adoção de procedimentos relacionados à depreciação, amortização e exaustão. Assim, a NBC T 16.9 objetiva estabelecer aspectos conceituais para adoção desses procedimentos, para assegurar a adequada evidenciar do patrimônio público.

Portanto, a NBCASP inova ao determinar a obrigatoriedade do registro da depreciação, amortização e exaustão, o qual deve ser realizado mensalmente até que o valor líquido contábil seja igual ao valor residual.

A norma dispõe ainda que não estão sujeitos ao regime de depreciação os bens móveis de natureza cultural, os bens de uso comum, os animais destinados à exposição e à preservação e terrenos urbanos e rurais.

Quanto aos métodos de apuração, sem prejuízo da utilização de outros métodos para o cálculo dos encargos de depreciação, podem ser adotados os seguintes: método das quotas constantes ou em linha reta, método das somas dos dígitos, método das unidades produzidas.

Finalizando, a NBC T 16.9 estabelece que as demonstrações contábeis devem divulgar, para cada classe de imobilizados, em nota explicativa: o método utilizado, a vida útil econômica e a taxa utilizada; o valor contábil bruto e a depreciação, a amortização e a exaustão no início e no final do período; as mudanças nas estimativas em relação a valores residuais, vida útil econômica, método e taxa utilizados.

NBC T 16.10 – Avaliação e mensuração de ativos e passivos em entidades do setor público

A NBC T 16.10 traz critérios e procedimentos para a avaliação e mensuração de ativos e passivos que compõem o patrimônio público. Segundo Ribeiro (2009), essa norma justifica-se pelo fato de que a ausência de critérios e definições claras sobre os métodos de avaliação e mensuração dos ativos e dos passivos não permite a adequada evidenciação da real situação do patrimônio público.

Os critérios de avaliação e mensuração são apresentados de forma segregada para os seguintes grupos: disponibilidades, créditos e dívidas, estoques, investimentos permanentes, imobilizado, intangível e diferido. O quadro 3 demonstra as bases gerais desses critérios.

Grupo	Bases gerais de avaliação e mensuração
Disponibilidades	São mensuradas ou avaliadas pelo valor original, feita a conversão, quando em moeda estrangeira, à taxa de câmbio vigente na data do Balanço Patrimonial.
Direitos, títulos de crédito e obrigações	São mensuradas ou avaliadas pelo valor original, feita a conversão, quando em moeda estrangeira, à taxa de câmbio vigente na data do Balanço Patrimonial.
Estoques	São mensurados ou avaliados com base no valor de aquisição ou de produção ou de construção ou ao valor de mercado, quando este for menor.
Investimentos permanentes	Para as participações em empresas e em consórcios públicos ou público-privados sobre cuja administração se tenha influência significativa deve-se utilizar o método da equivalência patrimonial. As demais participações podem ser mensuradas ou avaliadas de acordo com o custo de aquisição.
Imobilizado	É mensurado ou avaliado com base no valor de aquisição, produção ou construção.

Grupo	Bases gerais de avaliação e mensuração
Diferido	São mensurados ou avaliados pelo custo incorrido, deduzido do saldo da respectiva conta de amortização acumulada e do montante acumulado de quaisquer perda do valor por redução ao valor recuperável.

Quadro 3 – Bases gerais de avaliação e mensuração de acordo com a NBC T 16.10

Fonte: Elaborado a partir da NBC T 16.10

Uma grande inovação trazida por essa norma, conforme aponta Darós e Pereira (2009), é a previsão de contabilização dos bens de uso comum, tais como praças, rodovias e estradas. Nesse sentido, a norma determina que os bens de uso comum que absorveram ou absorvem recursos públicos, ou aqueles eventualmente recebidos em doação, devem ser incluídos no ativo não circulante da entidade responsável por sua administração ou controle, independentemente de serem relacionados à sua atividade operacional.

Uma contribuição importante da NBCASP, segundo Siu (2010, p. 20) refere-se ao estabelecimento de reavaliações. O autor comenta que embora se saiba que há previsão na Lei 4.320/64, artigo 106, § 3º, permitindo que se faça a reavaliação, ela geralmente não é feita. Assim, a NBC T 16.10 fortalece esta necessidade da Contabilidade Governamental de fornecer uma informação mais precisa sobre a real posição patrimonial de uma entidade pública.

A norma dispõe que as reavaliações devem ser feitas utilizando o valor justo ou o valor de mercado na data de encerramento do Balanço Patrimonial, pelo menos: anualmente, para as contas ou grupo de contas cujos valores de mercado variarem significativamente em relação aos valores anteriormente registrados; de quatro em quatro anos, para as demais contas ou grupo de contas. Os acréscimos e decréscimos do valor do ativo decorrentes da reavaliação ou redução ao valor recuperável devem ser registrados em contas de resultado.

Minuta da NBC T 16.11 – Norma de Custo

A NBC T 16.11 está em processo de elaboração, já tendo sido submetida à audiência pública.

De acordo com a minuta da norma, ela visa estabelecer a conceituação, o objeto, os objetivos e as regras básicas para implantação de subsistema de custos no setor público. Cabe

lembrar que esse subsistema foi instituído pela NBC T 16.2 para registrar, processar e evidenciar os custos dos bens e serviços, produzidos e ofertados à sociedade pela entidade pública.

O texto da NBC T 16.11 determina que o processo de implantação do Sistema de Informações de Custos do Setor Público (SICSP) deve ser sistemático e gradual, respeitando as etapas naturais do processo de formação dos custos, que podem ser:

- identificação dos objetos de custos;
- identificação dos custos diretos;
- alocação dos custos diretos aos objetos de custos;
- identificação dos custos indiretos;
- escolha do modelo de alocação dos custos indiretos, o qual deve observar a relevância e a relação custo benefício;
- tratamento dos custos indiretos de acordo com o modelo adotado.

A minuta da norma dispõe que o SICSP deve ser implantado em todo o setor público e na administração pública, abrangendo todos os entes e poderes.

Para Alonso (1999, p. 39), com os sistemas de informações existentes o governo não sabe em que medida cada tipo de despesa contribui para os resultados obtidos, quais atividades agregam valor ao resultado final das ações do governo e quanto custam os processos de trabalho ou os programas de governamentais. Em resumo, governo desconhece onde há desperdício e onde há eficiência na aplicação de recursos, sendo fundamental para se atingir uma alocação eficiente o conhecimento de custos. Assim, a aprovação da NBC T 16.11 representará um avanço para a Contabilidade Pública.

Considerações finais

As Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público fazem parte das ações estabelecidas pelo CFC para a convergência da Contabilidade Pública aos padrões internacionais. Esse processo justifica-se pela importância do fornecimento de informações contábeis transparentes e comparáveis pelos entes públicos, de forma que sejam compreendidas por todos os usuários, independentemente de sua localização e origem.

Essas normas trazem alterações para a Contabilidade Pública, dentre as quais podemos destacar as seguintes: criação do subsistema de custos; regime de competência para as receitas e despesas; inclusão da demonstração do fluxo de caixa e da demonstração do resultado econômico no rol de demonstrativos a serem elaborados e divulgados; registro da depreciação, amortização e exaustão; contabilização dos bens de uso comum.

As inovações apresentadas pelas NBCASP modificam o foco estritamente orçamentário para uma visão patrimonial, permitindo uma evidenciação mais realista do patrimônio público e de suas alterações. Também possibilitam uma maior participação da Contabilidade na área gerencial do setor público ao estabelecer o sistema de custos, ao mesmo tempo que reforça a exigência para a sua implantação imposta pelo artigo 50, § 3º da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Portanto, faz-se necessária a capacitação e envolvimento dos profissionais da Contabilidade que atuam no setor público para que as NBCASP possam ser aplicadas corretamente e dar continuidade ao processo de convergência aos padrões internacionais.

Alterations brought by the Brazilian Norms of Applied Accounting to the Public Department (NBCASP) to the Public Accounting

Abstract

Following the international tendency of the accounting patterns convergence, the first Brazilian Norms of Applied Accounting to the Public Section – NBCASP, those tendencies were published in 2008 by Federal Council of Accounting (CFC). Such norms are part of the actions taken by CFC for the accounting convergence in the public department, which in Brazil are longed for 2012. The main goal of this work has been focusing on the main changes brought by those new rules to the Public Accounting. It is worth mentioning the bibliographical research, as for the technical and descriptive procedures, regarding their objectives.

Keywords: NBCASP; Public Accounting; convergence.

Referências

ALONSO, Marco. Custos no serviço público. **Revista do Serviço Público**, Brasília, ano 50, n. 1, p. 37-63, jan./mar. 1999.

ANGÉLICO, João. **Contabilidade Pública**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

BRASIL. Lei Complementar Federal nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 26 jul. 2010.

_____. Lei Federal nº 4.320, de 17 de março de 1964. 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. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm>. Acesso em: 26 jul. 2010.

_____. Portaria Ministério da Fazenda nº 184, de 25 de agosto de 2008. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/portugues/legislacao/portarias/2008/portaria184.asp>>. Acesso em: 26 jul. 2010.

CARLIN, Diego de Oliveira. Considerações sobre o processo de convergência na contabilidade pública brasileira. **Revista CRCRS**, Rio Grande do Sul, n. 08, set. 2008.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/uparq/seminario_Reion_Nacio.pdf>. Acesso em: 26 jul. 2010.

_____. Minuta da NBC T SP 16.11 – Norma de Custos. Disponível em: <<https://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 20 de nov. de 2010.

_____. Resolução n. 1.103, de 28 de setembro de 2007. Cria o Comitê Gestor de Convergência no Brasil, e dá outras providências. Disponível em: <<https://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 26 jul. 2010.

_____. Resolução n. 1.128, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 26 jul. 2010.

_____. Resolução n. 1.129, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 26 jul. 2010.

_____. Resolução n. 1.130, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.3 – Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 26 jul. 2010.

_____. Resolução n. 1.131, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.4 – Transações no Setor Público. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 26 jul. 2010.

_____. Resolução n. 1.132, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.5 – Registro Contábil. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 26 jul. 2010.

_____. Resolução n. 1.133, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 26 jul. 2010.

_____. Resolução n. 1.134, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.7 – Consolidação das Demonstrações Contábeis. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 26 jul. 2010.

_____. Resolução n. 1.135, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.8 – Controle Interno. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 26 jul. 2010.

_____. Resolução n. 1.136, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 26 jul. 2010.

_____. Resolução n. 1.137, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 26 jul. 2010.

DARÓS, Leandro Luís; PEREIRA, Adriano de Souza. Análise das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCASP: mudanças e desafios para a contabilidade pública. In: CONGRESSO USP DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA, 6., 2009, São Paulo. **Anais ...** São Paulo: USP, 2009. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos102010/19.pdf>>. Acesso em: 26 jul. 2010.

FEIJÓ, Paulo Henrique. Contabilidade Pública: desafios e perspectivas da convergência aos padrões internacionais. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 18., 2008, Gramado. Disponível em: <<http://www.congressocfc.org.br/palestra.html>>. Acesso em: 26 jul. 2010.

FLORES, Paulo César. Contabilidade Aplicada ao Setor Público. In: Curso de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, 2010, Rio Grande do Sul. Disponível em: <http://www.crcrs.org.br/arquivos/palestras/080410_contabilidade_publica.pdf>. Acesso em: 26 jul. 2010.

IMPLANTAÇÃO e convergência das NBCASP. **CRCRS Notícias**, Porto Alegre, p. 13, jan. 2009.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública**: teoria e prática. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

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

MAIOR, Verônica Souto. Os impactos dos pronunciamentos internacionais no Brasil. In: ENCONTRO NACIONAL DA MULHER CONTABILISTA, 7., 2009, Vitória.

MOTA, Francisco Glauber Lima. **Contabilidade aplicada ao setor público**. Brasília, 2009.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio. *et al.* **Contabilidade Pública**: uma abordagem da administração financeira federal. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1990.

RIBEIRO, José Francisco. Ensino da Contabilidade Aplicada ao Setor Público: Mudanças. In: ENCONTRO NACIONAL DE COORDENADORES DO CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS, 4., 2009, Brasília. Disponível em: <www.cfc.org.br> . Acesso em: 26 jul. 2010.

SEMINÁRIO nacional vai definir primeiras NBCs da área. **Jornal do CFC**, Brasília, p. 11, jul./ago. 2008.

SEMINÁRIOS discutem as Normas Brasileiras de Contabilidade para o Setor Público. **Jornal do CRCRJ**, Rio de Janeiro, p. 10-11, maio/jun. 2008.

SILVA, Jair Candido. **Lei no 4.320/64 comentada**: uma contribuição para a elaboração da Lei Complementar. Brasília: Thesaurus, 2007.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental**: um enfoque administrativo da nova contabilidade pública. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

SILVA, Lino Martins da. Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. **Jornal do CFC**, Brasília, p. 10, jul./ago. 2008.

SIU, Marx Chi Kong. Fortalecimento da Contabilidade Governamental a partir das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Rio de Janeiro, v. 39, n. 181, p 15-25, jan./fev. 2010.