

ANÁLISE DAS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO – NBCASP: MUDANÇAS E DESAFIOS PARA A CONTABILIDADE PÚBLICA

Leandro Luís Darós

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA

Adriano de Souza Pereira

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA

RESUMO

Diante de um contexto de harmonização internacional das normas contábeis, este artigo apresenta as principais mudanças e inovações para a Contabilidade pública decorrentes da aprovação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP). São apresentadas as inovações promovidas pela norma e os reforços para o cumprimento das determinações contidas na Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF e na Lei Federal nº 4320/64. Como resultado constatou-se que as normas contribuem para a implementação de dispositivos contidos na LRF e Lei 4.320/64, de forma a elevar a eficácia e efetividade das Leis quanto aos seus objetivos de promover o planejamento, a transparência e responsabilidade da gestão fiscal. Além disso, as normas trazem inovações para a contabilidade pública, tais como previsão de depreciação, adoção do regime da competência para receitas e despesas, contabilização dos bens de uso comum e relatórios de fluxo de caixa. Esses pontos contribuem para a correção do enfoque da contabilidade aplicada ao setor público estritamente ligada à execução dos orçamentos públicos, abrangendo também aspectos da contabilidade patrimonial.

1 INTRODUÇÃO

A tendência de harmonização internacional das normas contábeis parece ser uma necessidade imposta pela integração dos mercados e uma exigência de investidores e credores. No Brasil, a harmonização das práticas contábeis está em discussão no âmbito do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), que criou o Comitê Gestor de Convergência com o objetivo de desenvolver ações para promover a harmonização das Normas Brasileiras de Contabilidade. O objetivo é que até 2010 as normas brasileiras de contabilidade estejam em sintonia com as determinações do Conselho Internacional de Normas Contábeis (IASB – *International Accounting Standards Board*) e com as Normas Internacionais de Auditoria e Asseguração emitidas pela Federação Internacional de Contadores (IFAC – *International Federation of Accountants*).

As diretrizes de harmonização abrangem também a contabilidade pública, até então afastada das discussões sobre o tema. A expectativa para a área pública é que no ano de 2012 haja a convergência das normas contábeis brasileiras às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS – *International Public Sector Accounting Standards*). Um dos pontos principais da transição na contabilidade pública é a mudança do enfoque contábil, eminentemente centrado no controle orçamentário, para uma contabilidade pública patrimonial, com a adoção do regime de competência para as receitas e despesas públicas.

Com o intuito de contribuir na aproximação das normas brasileiras de contabilidade pública com as regras internacionais, o Ministério da Fazenda, publicou a Portaria MF nº 184,

de 25/08/08. A portaria dispõe sobre as diretrizes a serem observadas pela área pública (abrangeida pelos entes públicos União, Estados e Municípios) em relação aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes às do IPSAS (publicadas IFAC) e às Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público – NBCASP (editadas pelo CFC).

Como parte deste processo evolutivo foram publicadas pelo Conselho Federal de Contabilidade em 21/11/08 as 10 primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público:

- Resolução CFC nº 1.128/08 – aprova a NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação;
- Resolução CFC nº 1.129/08 – aprova a NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis;
- Resolução CFC nº 1.130/08 – aprova a NBC T 16.3 – Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil;
- Resolução CFC nº 1.131/08 – aprova a NBC T 16.4 – Transações no Setor Público;
- Resolução CFC nº 1.132/08 – aprova a NBC T 16.5 – Registro Contábil;
- Resolução CFC nº 1.133/08 – aprova a NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis;
- Resolução CFC nº 1.134/08 – aprova a NBC T 16.7 – Consolidação das Demonstrações Contábeis;
- Resolução CFC nº 1.135/08 – aprova a NBC T 16.8 – Controle Interno;
- Resolução CFC nº 1.136/08 – aprova a NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão;
- Resolução CFC nº 1.137/08 – aprova a NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público.

Nesse sentido, o objetivo do trabalho é apresentar os principais pontos de cada uma 10 normas aprovadas, bem como destacar as inovações promovidas nos dispositivos que reforçam o cumprimento dos Princípios Fundamentais de Contabilidade, Lei de Responsabilidade Fiscal e Lei Federal nº 4.320/64.

A relevância deste estudo pode ser justificada pela necessidade de uma maior discussão acadêmica e conceitual de temas relacionados à contabilidade pública. A carência de bibliografias e trabalhos empíricos no Brasil limita o desenvolvimento de técnicas e práticas de aperfeiçoamento da contabilidade pública.

2 NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO – NBCASP

2.1 NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação

Esta norma conceitua a contabilidade aplicada ao setor público como o ramo da ciência contábil que aplica, no processo gerador de informações, os princípios fundamentais de contabilidade e as normas contábeis direcionados ao controle patrimonial de entidades do setor público. Delimita como seu objeto o patrimônio público, e caracteriza como sua função social evidenciar informações de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do

patrimônio da entidade do setor público como forma de apoio: à tomada de decisões, à prestação de contas da gestão e à instrumentalização do controle social.

A NBC T 16.1 caracteriza em sentido amplo como entidade do setor público os órgãos, fundos e pessoas jurídicas de direito público ou que, possuindo personalidade jurídica de direito privado, recebam, guardem, movimentem, gerenciem ou apliquem recursos públicos, na execução de suas atividades, e equipara, para fins contábeis, as pessoas físicas que recebam de órgão público subvenção, benefício, ou incentivo, fiscal ou creditício.

Nesse sentido, a norma institui que o campo de aplicação contabilidade aplicada ao setor público abrange todas as entidades anteriormente citadas, no entanto, faz uma separação no tocante a observância e aplicação das normas contábeis públicas, as quais devem ser integralmente seguidas pelas entidades governamentais, serviços sociais e conselhos profissionais, e parcialmente observadas pelas demais entidades (aquelas que recebam, guardem, movimentem, gerenciem ou apliquem recursos públicos, na execução de suas atividades) no tocante aos aspectos contábeis da prestação de contas.

Ainda quanto ao campo de aplicação, a NBCASP reforça o disposto no artigo 83 da Lei Federal nº 4.320/64, onde determina que a contabilidade deve evidenciar as operações realizadas por quaisquer pessoas que arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens pertencentes ou confiados à Administração Pública.

Esta norma apresenta como inovação o conceito de Unidade Contábil, caracterizado pela soma, agregação ou divisão de patrimônio de uma ou mais entidades do setor público e suas classificações. Subdivide as Unidades Contábeis em:

- Originária – representa o patrimônio das entidades do setor público na condição de pessoas jurídicas;
- Descentralizada – representa parcela do patrimônio de Unidade Contábil Originária;
- Unificada – representa a soma ou a agregação do patrimônio de duas ou mais Unidades Contábeis Descentralizadas;
- Consolidada – representa a soma ou a agregação do patrimônio de duas ou mais Unidades Contábeis Originárias.

Cabe destacar que o conceito de Unidade Contábil Originária apresenta relação com a Unidade Orçamentária caracterizada no artigo 14 da Lei Federal nº 4.320/64 que diz “Art. 14. Constitui unidade orçamentária o agrupamento de serviços subordinados ao mesmo órgão ou repartição a que serão consignadas dotações próprias”.

No tocante ao controle contábil segregado por Unidade Contábil Originária, o artigo 50, inciso III da LRF determina que as demonstrações contábeis devem compreender, isolada e conjuntamente, as transações e operações de cada órgão, fundo ou entidade da administração direta, autárquica e fundacional, inclusive empresa estatal dependente.

A criação de Unidades Contábeis Descentralizadas, Unificadas e Consolidadas segundo a NBC T 16.1 será realizada nos seguintes casos:

- Registro dos atos e dos fatos que envolvem o patrimônio público ou suas parcelas, em atendimento à necessidade de controle e prestação de contas, de evidenciação e instrumentalização do controle social;
- Unificação de parcelas do patrimônio público vinculadas a unidades contábeis descentralizadas, para fins de controle e evidenciação dos seus resultados;

- Consolidação de entidades do setor público para fins de atendimento de exigências legais ou necessidades gerenciais.

A LRF prevê em seus artigos 19 e 20 a verificação do limite com gastos com Pessoal, a ser realizada de forma segregada entre os Poderes Executivo, Legislativo, Judiciário e Ministério Público. Para auxiliar no cumprimento dessa tarefa, cabe a criação de Unidade Contábil Consolidada por Poder, conforme previsto na NBCASP.

2.1 NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis

Esta norma estabelece a definição de patrimônio público e a classificação dos elementos patrimoniais sob o aspecto contábil, além de apresentar o conceito de sistema e de subsistemas de informações contábeis para as entidades públicas. No tocante a classificação dos elementos patrimoniais, a NBC T 16.2 estabelece critérios para a classificação do Ativo e Passivo em Circulante e Não-Circulante, com base nos atributos de Conversibilidade (transformação de bem ou direito em moeda) e Exigibilidade (classificação das obrigações por prazo de vencimento).

A NBCASP caracteriza o sistema contábil público como a estrutura de informações sobre identificação, mensuração, avaliação, registro, controle e evidenciação dos atos e dos fatos da gestão do patrimônio público, com o objetivo de orientar e suprir o processo de decisão, a prestação de contas e a instrumentalização do controle social.

A norma segrega o Sistema Contábil Público em 5 (cinco) Subsistemas de Informações Contábeis: Orçamentário, Financeiro, Patrimonial e de Compensação, e traz como inovação a criação do subsistema de Custos.

- Orçamentário – registra, processa e evidencia os atos e os fatos relacionados ao planejamento e à execução orçamentária;
- Financeiro – registra, processa e evidencia os fatos relacionados aos ingressos e aos desembolsos financeiros, bem como as disponibilidades no início e final do período;
- Patrimonial – registra, processa e evidencia os fatos 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 cujos efeitos possam produzir modificações no patrimônio da entidade do setor público, bem como aqueles com funções específicas de controle.

O subsistema Financeiro assume papel importante no cumprimento do artigo 50, inciso I da LRF, onde prevê a escrituração de forma individualizada da disponibilidade de caixa, com o intuito de permitir a identificação dos recursos vinculados a órgão, fundo ou despesa obrigatória.

O subsistema de Compensação previsto na NBC T 16.2 tem como uma de suas funções evidenciar os atos que possam vir a afetar o patrimônio público (atos potenciais), de forma que atende o artigo 105 da Lei Federal nº 4.320/64, onde prevê que o Balanço Patrimonial deve demonstrar em contas de compensação os bens, valores, obrigações e situações que, imediata ou indiretamente, possam vir a afetar o patrimônio.

A norma traz como inovação a criação do subsistema de Custos, a ser implementado para coletar, processar e apurar os custos da gestão de políticas públicas. Nesse sentido, a Lei

Federal nº 4.320/64 determina em seu artigo 99 a adoção de contabilidade específica para apurar os custos dos serviços industriais. A LRF, artigo 50, § 3º, amplia para toda a Administração Pública a necessidade de implementação de sistema de custos

2.3 NBC T 16.3 – Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil

Esta norma estabelece as bases para controle contábil sobre o planejamento das entidades do setor público, planejamento este expresso em planos hierarquicamente interligados. A NBC T 16.3 define Plano como o conjunto de documentos elaborados com a finalidade de materializar o planejamento por meio de programas e ações, compreendendo desde o nível estratégico até o nível operacional, bem como propiciar a avaliação e a instrumentalização do controle.

Na Administração Pública Brasileira os planos os hierarquicamente interligados se traduzem no Plano Plurianual – PPA (nível estratégico, definições de metas para períodos de quatro anos), Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO (orientações para a elaboração dos orçamentos anuais), e Lei Orçamentária Anual – LOA (nível operacional, tradução em metas físicas e financeiras dos objetivos da Administração Pública para o período de um ano).

A norma traz como inovação a ampliação do controle contábil sobre os instrumentos de planejamento, onde além de evidenciar a execução orçamentária anual (LOA), pretende-se acompanhar a cumprimento das metas estratégicas contidas no PPA.

2.4 NBC T 16.4 – Transações no Setor Público

A NBC T 16.4 caracteriza como transação no Setor Público os atos e os fatos que promovem alterações qualitativas ou quantitativas, efetivas ou potenciais, no patrimônio das entidades do setor público, e enfatiza que o registro contábil deve observar os Princípios Fundamentais de Contabilidade e às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. A norma segrega as transações, conforme sua natureza em:

- Econômico-financeira – aquelas originadas de fatos que afetam o patrimônio público, em decorrência, ou não, da execução de orçamento, podendo provocar alterações qualitativas ou quantitativas, efetivas ou potenciais. Exemplos: recebimento de bens por doação (aumento do patrimônio sem a necessidade de utilização de recursos orçamentários, portanto extraorçamentário); arrecadação de receita de Impostos (aumento do patrimônio decorrente de ingresso de receita orçamentária);
- Administrativa – corresponde às transações que não afetam o patrimônio público, originadas de atos administrativos, com o objetivo de dar cumprimento às metas programadas e manter em funcionamento as atividades da entidade do setor público. Registro em contas de compensação dos contratos firmados com fornecedores de bens e serviços; controle contábil sobre os bens em poder de terceiros.

A norma também trata das transações que envolvem valores de terceiros, caracterizadas como sendo aquelas em que a entidade do setor público responde como fiel depositária e que não afetam o seu patrimônio líquido, devendo ser demonstradas de forma segregada. Como exemplo, tem-se a retenção do Imposto sobre Serviços – ISS efetuada por Entidade Pública no momento do pagamento para prestador de serviço (nesse instante a entidade pública figura como mera depositária do ISS pertencente à Prefeitura Municipal). Posteriormente, a entidade pública deve repassar os recursos de ISS retido à Prefeitura Municipal que possui a competência de arrecadação do imposto.

2.5 NBC T 16.5 – Registro Contábil

Esta norma estabelece critérios para o registro contábil dos atos e fatos que afetam ou possam vir a afetar o patrimônio público, apresenta as características do registro e das informações contábeis no setor público, trata da estrutura do plano de contas contábil, e abre a possibilidade de escrituração contábil eletrônica.

A NBC T 16.5 dá ênfase à estruturação do sistema de informação contábil no momento em cita que este deve possuir Plano de contas que contemple:

- Terminologia das contas e sua adequada codificação, identificação do subsistema a que pertence, a natureza e o grau de desdobramento, de forma que possibilite os registros de valores e a integração dos subsistemas;
- Função e o funcionamento a cada uma das contas (circunstâncias de débito e crédito, inversão ou não de saldos, se transporta saldo para o exercício seguinte, etc.);
- Utilização do método das partidas dobradas em todos os registros dos atos e dos fatos que afetam ou possam vir a afetar o patrimônio das entidades do setor público, de acordo com sua natureza orçamentária, financeira, patrimonial e de compensação nos respectivos subsistemas contábeis;
- Contas específicas que possibilitem a apuração de custos;
- Tabela de codificação de registro que identifique o tipo de transação, as contas envolvidas, a movimentação a débito e a crédito e os subsistemas utilizados.

No tocante aos documentos de sustentação aos registros contábeis, a NBCASP considera como documento de suporte qualquer documento hábil, físico ou eletrônico que comprove a transação na entidade do setor público, utilizado para sustentação ou comprovação do registro contábil. Ao tratar das formalidades do registro contábil, a NBCASP discorre que a entidade do setor público deve manter procedimentos uniformes de registros contábeis, por meio de processo manual, mecanizado ou eletrônico, podendo ser utilizados livros ou meios eletrônicos que permitam a identificação e o seu arquivamento de forma segura. Nesse aspecto, enfatiza-se a possibilidade aberta pela norma de implementação de escrituração contábil eletrônica, bem como a permissão de digitalização e armazenamento em meio eletrônico ou magnético dos documentos em papel.

A NBCASP destaca que as transações no setor público devem ser reconhecidas e registradas integralmente no momento em que ocorrerem, vindo ao encontro do Princípio Fundamental de Contabilidade da Oportunidade.

A Norma cita que 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. Esse posicionamento da NBCASP demonstra um desprendimento do foco estritamente orçamentário, e serve como reforço para a implementação de uma contabilidade pública com visão patrimonial, que evidencie a totalidade dos atos e fatos, orçamentários e extraorçamentários, previstos ou não em legislação, de modo que prevaleça a essência da Ciência Contábil, qual seja a de evidenciar as alterações no patrimônio da entidade.

Por fim, a NBC T 16.5 orienta que na ausência de norma contábil aplicado ao setor público, o profissional da contabilidade deve utilizar, subsidiariamente, e nesta ordem, as

normas nacionais e internacionais que tratem de temas similares, evidenciando o procedimento e os impactos em notas explicativas.

2.6 NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis

Esta norma estabelece como Demonstrações Contábeis a serem elaboradas e divulgadas pelas entidades públicas: Balanço Patrimonial; Balanço Orçamentário; Balanço Financeiro; Demonstração das Variações Patrimoniais; Demonstração dos Fluxos de Caixa; e Demonstração do Resultado Econômico.

Nesse sentido, a norma além de atender o disposto no art. 101 da Lei Federal nº 4.320/64, onde determina a publicação dos Balanços Orçamentário, Financeiro e Patrimonial e da Demonstração das Variações Patrimoniais, traz como inovação a Demonstração do Fluxo de Caixa e a Demonstração do Resultado Econômico, ampliando o rol de demonstrativos a serem elaborados pela Contabilidade.

Ao tratar da Demonstração do Fluxo de Caixa, a NBCASP esclarece que se deve evidenciar as movimentações de caixa e equivalentes segregadas nos fluxos:

- Fluxo de caixa das operações: compreende os ingressos, inclusive decorrentes de receitas originárias e derivadas, e os desembolsos relacionados com a ação pública e os demais fluxos que não se qualificam como de investimento ou financiamento;
- Fluxo de caixa dos investimentos: recursos relacionados à aquisição e à alienação de ativo não circulante, bem como recebimentos em dinheiro por liquidação de adiantamentos ou amortização de empréstimos concedidos e outras operações da mesma natureza;
- Fluxo de caixa dos financiamentos: recursos relacionados à captação e à amortização de empréstimos e financiamentos.

Quanto à previsão de elaboração da Demonstração do Resultado Econômico, a NBC T 16.6 detalha que deve conter a seguinte estrutura:

- Receita econômica dos serviços prestados e dos bens ou dos produtos fornecidos;
- Custos e despesas identificados com a execução da ação pública;
- Resultado econômico apurado.

Para o cálculo da Receita econômica, a norma determina como sendo a quantidade de serviços prestados multiplicada pelo custo de oportunidade. Como custo de oportunidade caracteriza como o valor que seria desembolsado na alternativa desprezada de menor valor entre aquelas consideradas possíveis para a execução da ação pública. No entanto, cabe destacar a ausência de informações nos sistemas contábeis atuais sobre o custo de oportunidade, o que resulta em grande desafio e dificuldade para a implementação do referido demonstrativo.

Nesse aspecto, a NBCASP proporciona um auxílio para atender a um dos pressupostos da LRF, qual seja a transparência da gestão fiscal, e mais especificamente o disposto nos artigos 48 e 49, os quais tratam dos instrumentos de transparência da gestão e de sua forma de acesso e divulgação para a sociedade.

2.7 NBC T 16.7 – Consolidação das Demonstrações Contábeis

A NBC T 16.7 conceitua Unidade Contábil Consolidada como a soma ou a agregação de saldos ou grupos de contas de duas ou mais unidades contábeis originárias, excluídas as transações entre elas. A LRF prevê em seu artigo 56 que as Contas do Poder Executivo incluirão os Poderes Legislativo, Judiciário e o Ministério Público, o que cria a necessidade da elaboração do Balanço Consolidado do Ente. No entanto, a LRF determina que as Contas dos Poderes supracitados devem ser analisadas separadamente pelos Tribunais de Contas, o que resulta na elaboração de Balanços Consolidados para cada Poder. Para auxiliar no cumprimento dessa tarefa, cabe a criação de Unidade Contábil Consolidada para cada Poder e Unidade Contábil Consolidada Geral (abrangendo todos os Poderes), conforme previsto na NBCASP.

Segundo a NBCASP, a consolidação das demonstrações contábeis objetiva o conhecimento e a disponibilização de macroagregados do setor público, a visão global do resultado e a instrumentalização do controle social. Nesse sentido, a norma contribui para o atendimento ao disposto nos artigos 111 Lei Federal nº 4.320/64 e 51 da LRF, que determinam que compete à União promover a consolidação, nacional e por esfera de governo, das contas dos entes da Federação

No tocante aos procedimentos para consolidação previstos na NBCASP, cabe destacar que os ajustes e as eliminações devem ser realizados em documentos auxiliares, não originando nenhum tipo de lançamento na escrituração das entidades que formam a unidade contábil. Além disso, as demonstrações contábeis consolidadas devem ser complementadas por notas explicativas que contenham, pelo menos, identificação e características das entidades do setor público incluídas na consolidação, os procedimentos adotados na consolidação, a natureza e montantes dos ajustes efetuados, e os eventos subseqüentes à data de encerramento do exercício que possam ter efeito relevante sobre as demonstrações contábeis consolidadas.

2.8 NBC T 16.8 – Controle Interno

A NBC T 16.8 trata do controle interno aplicável as entidades públicas, objetivando garantir razoável grau de eficiência e eficácia do sistema de informação contábil. Segundo a norma o controle interno sob o enfoque contábil compreende o conjunto de recursos, métodos, procedimentos e processos adotados pela entidade do setor público, com a finalidade de:

- Salvaguardar os ativos e assegurar a veracidade dos componentes patrimoniais;
- Dar conformidade ao registro contábil em relação ao ato correspondente;
- Propiciar a obtenção de informação oportuna e adequada;
- Estimular adesão às normas e às diretrizes fixadas;
- Contribuir para a promoção da eficiência operacional da entidade;
- Auxiliar na prevenção de práticas ineficientes e antieconômicas, erros, fraudes, malversação, abusos, desvios e outras inadequações.

Nesse sentido, a NBCASP apresenta do modo amplo o campo de atuação do Controle Interno Contábil, visto que este deve abranger todo o patrimônio da entidade, diferentemente da visão estritamente orçamentária imposta pela Lei Federal nº 4.320/64, que dispõe no artigo

77 que o controle interno deve verificar de forma prévia, concomitante e subsequente a legalidade dos atos da execução orçamentária.

Sob esse aspecto, a NBCASP reforça o disposto no artigo 59 da LRF, onde determina que o controle interno deve fiscalizar o cumprimento das metas previstas na LDO e os limites: das dívidas consolidada e mobiliária; das despesas com pessoal; para a contratação de operações de crédito; para a concessão de garantias e para a inscrição em restos a pagar.

2.9 NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão

Esta norma estabelece critérios e procedimentos para o registro contábil da depreciação, amortização e exaustão. No tocante ao registro, a NBC T 16.9 estabelece que valor depreciado, amortizado ou exaurido deve ser apurado mensalmente, com o devido registro nas contas de resultado do exercício, e deve ser reconhecido até que o valor líquido contábil do ativo seja igual ao valor residual. Cita ainda que o valor residual e a vida útil econômica de um ativo devem ser revisados, pelo menos, no final de cada exercício

A NBCASP arrola os ativos que não estão sujeitos ao regime de depreciação:

- Bens móveis de natureza cultural, tais como obras de artes, antigüidades, documentos, bens com interesse histórico, bens integrados em coleções, entre outros;
- Bens de uso comum que absorveram ou absorvem recursos públicos, considerados tecnicamente, de vida útil indeterminada;
- Animais que se destinam à exposição e à preservação;
- Terrenos rurais e urbanos.

Por fim, dentre os métodos de depreciação, a NBCASP sugere a adoção dos seguintes: método das quotas constantes; método das somas dos dígitos; método das unidades produzidas.

2.10 NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público

Estabelece critérios e procedimentos para a avaliação e mensuração de ativos e passivos integrantes do patrimônio de entidades do setor público. Destaca-se a previsão de contabilização no Ativo Permanente dos Bens de Uso Comum (tais como praças, estradas, etc.).

A norma apresenta conceitos importantes para fins de avaliação patrimonial, destacando-se:

- Avaliação patrimonial: a atribuição de valor monetário a itens do ativo e do passivo decorrentes de julgamento fundamentado em consenso entre as partes e que traduza, com razoabilidade, a evidenciação dos atos e dos fatos administrativos.
- Redução ao valor recuperável (*impairment*): o ajuste ao valor de mercado ou de consenso entre as partes para bens do ativo, quando esse for inferior ao valor líquido contábil.
- Valor de mercado ou valor justo (*fair value*): o valor pelo qual um ativo pode ser intercambiado ou um passivo pode ser liquidado entre partes interessadas que atuam em condições independentes e isentas ou conhecedoras do mercado.

No tocante a avaliação dos elementos patrimoniais, a NBCASP estabelece critérios para cada um dos grupos: disponibilidades, créditos e dívidas, estoques, investimentos permanentes, imobilizado, intangível e diferido. Quanto às disponibilidades, aos créditos e dívidas, estabelece a avaliação pelo valor original, feita a conversão, quando em moeda estrangeira, à taxa de câmbio vigente na data do Balanço Patrimonial. Dessa forma, atende ao disposto no artigo 106, inciso I da Lei Federal nº 4.320/64.

Quando trata da avaliação dos estoques a norma estabelece para mensuração e avaliação das saídas dos estoques o custo médio ponderado, em conformidade com o artigo 106, inciso III da Lei Federal nº 4.320/64. A NBCASP adota como base o valor de aquisição ou no valor de produção ou de construção, ou o valor de mercado, caso este último seja o menor.

A NBC T 16.10 ao tratar da avaliação do ativo imobilizado, determina a mensuração ou avaliação com base no valor de aquisição, produção ou construção, e traz uma grande inovação, ao propor a contabilização dos bens de uso comum, tais como praças e rodovias.

A norma dispõe 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 pela sua administração ou controle, estejam, ou não, afetos a sua atividade operacional. Ou seja, segundo a NBCASP, a contabilidade deve incorporar ao patrimônio público e efetivar controle sobre os bens de uso comum construídos com recursos ou sob a responsabilidade da Administração Pública. A implementação do controle contábil sobre esses bens permitirá a implementação de acompanhamento dos custos, com a possibilidade de verificar, por exemplo, o valor anual aplicado na manutenção de uma determinada rodovia.

A NBCASP também estabelece regras para a realização de reavaliações dos componentes patrimoniais, onde se deve utilizar o valor justo ou o valor de mercado na data de encerramento do Balanço Patrimonial. Além disso, estipula prazos para que seja procedida reavaliação, conforme segue:

- Anualmente, para as contas ou grupo de contas cujos valores de mercado variar significativamente em relação aos valores anteriormente registrados;
- A cada quatro anos, para as demais contas ou grupos de contas.

3 CONSIDERAÇÕES FINAIS

As Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público são importante para a implementação de dispositivos contidos na LRF e Lei 4.320/64, tais como a implementação de sistema de custos, ampliação do controle contábil sobre o cumprimento das metas estabelecidas no planejamento governamental (PPA, LDO e LOA).

Em sentido amplo as novas normas são um instrumento para elevar a eficácia e efetividade das Leis quanto aos seus objetivos de promover o planejamento, a transparência e responsabilidade da gestão fiscal. Especificamente, há inovações no reconhecimento de receitas e despesas sob a ótica do regime da competência. Além disso, foi dado destaque a instrumentos de transparência e de registro de operações similares a contabilidade comercial, como o estabelecimento de atributos específicos da informação contábil do setor público, relatório de fluxo de caixa, previsão de depreciação e da contabilização dos bens de uso comum, caminhando para a correção da visão da contabilidade aplicada ao setor público estritamente ligada à execução dos orçamentos públicos.

Espera-se que a implementação das normas provoque uma melhoria nos controles internos para a proteção do patrimônio público, além de apresentar maior transparência à aplicação de recursos da sociedade. O tema ainda carece de discussão, sobretudo da validação empírica dos pressupostos contidos em cada uma das normas. A Secretaria do Tesouro Nacional, como órgão central de normatização no Brasil, deve buscar instrumentos de difusão das normas, em especial nos estados e municípios, visando a harmonização de entendimento e aplicação das normas.

REFERÊNCIAS

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.pge.sc.gov.br>>. Acesso em 30/01/09.

_____. Lei Federal nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <<http://www.pge.sc.gov.br>>. Acesso em 30/01/09.

_____. 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, laboração 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.pge.sc.gov.br>>. Acesso em 30/01/09.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução CFC nº 750, de 29 de dezembro de 1993. Dispõe sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade (PFC). Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em 30/01/09.

_____. Resolução CFC nº 1.103, de 28 de setembro de 2007. Cria o Comitê Gestor da Convergência no Brasil, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em 30/01/09.

_____. Resolução CFC nº 1.111, de 29 de novembro de 2007. Aprova o Apêndice II da Resolução CFC nº. 750/93 sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em 30/01/09.

_____. Resolução CFC nº 1.121, de 28 de março de 2008. Aprova a NBC T 1 – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em 30/01/09.

_____. Resolução CFC nº 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 30/01/09.

_____. Resolução CFC nº 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 30/01/09.

_____. Resolução CFC nº 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 30/01/09.

_____. Resolução CFC nº 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 30/01/09.

_____. Resolução CFC nº 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 30/01/09.

_____. Resolução CFC nº 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 30/01/09.

_____. Resolução CFC nº 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 30/01/09.

_____. Resolução CFC nº 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 30/01/09.

_____. Resolução CFC nº 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 30/01/09.

_____. Resolução CFC nº 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 30/01/09.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. Introdução à teoria da contabilidade. São Paulo: Atlas, 1999.

JUND, Sergio. Administração, Orçamento e Contabilidade Pública. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008. 3 ed.